

[المجلد: السادس / العدد: الأول / (أفريل 2022) / الصفحات: 027-038]



## الازدواج الضريبي وطرق تفاديه ومعالجته



بن شعوان فاتح\*<sup>(1)</sup>؛ حاشي النوري<sup>(2)</sup>.

✉ fatehbenchaouane111@email.com

<sup>(1)</sup> باحث دكتوراه، جامعة الجلفة [الجزائر]

✉ h.naouri@yahoo.fr

<sup>(2)</sup> أستاذ التعليم العالي، جامعة الجلفة [الجزائر]

تاريخ الإرسال: 2022/03/04 | تاريخ القبول: 2022/04/26 | تاريخ النشر: 2022/04/30

**الملخص:** اعتمدنا في هذا المقال على إعطاء فكرة حول "الازدواج الضريبي" ومشاكل ظهوره وكيفية تفاديه وطرق معالجته في الدول العربية بوضع المفاهيم واسقاطها على الجزائر بالخصوص من أجل إجراء طريقة مستقبلا لتجنب الوقوع في حالات الازدواج الضريبي المختلفة والمتنوعة . إن التطرق لمشكل الازدواج الضريبي ما هو إلا نتيجة لتطبيق السياسات الضريبية كما أن دراسته والتطرق إليه تسمح بإجراء دراسات حول ما يسمى التهرب الضريبي.

**الكلمات المفتاحية:** الضريبة، السياسة الضريبية، المالية العامة، الازدواج الضريبي.

تصنيف «جال»: H20، H26.

\* البريد الإلكتروني للمؤرخ: fatehbenchaouane111@email.com



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة زيان عاشور «الجلفة»



## Double Taxation And Ways To Avoid And Treat It



Ben Chaouane Fateh<sup>\*(1)</sup>; Hachi Nouri<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> University of Djelfa [Algeria]      ✉ fatehbenchaouane111@email.com

<sup>(2)</sup> University of Djelfa [Algeria]      ✉ h.naouri@yahoo.fr

Received: 04/03/2022

Accepted: 26/04/2022

Published: 30/04/2022

**Abstract:** In this article we relied on giving an idea about the "double taxation" and appearance problems and how to avoid it after that the ways to treat it in the arabic country by putting concepts and dropping them on ALGERIA especially in order to make a way in the future for to avoid falling into cases of double taxation different and varied.

The study of the problem of that double taxation because it is the result of studying TAX POLICY. his studies allow us to conduct studies for the "TAX CHEATING".

**Keywords:** Tax, Tax Policy, Public Finance, Double Taxation.

«JEL» Classification: H20, H26.

\* Corresponding author: fatehbenchaouane111@email.com



مقدمة: تعرف مشكلة الازدواج الضريبي لدى العديد من علماء المالية العامة، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف الضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية، وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي وعلى المستوى الدولي. ونظرا لخطورة هاته المشكلة والعناية الكبيرة التي نالتها من علماء المالية العامة والقانون والاقتصاد. وذلك نظرا للنتائج الخطيرة المترتب عليها اقتصاديا. الأمر الذي أدى بنا للبحث والدراسة حول هاته المشكلة الاقتصادية مثلما سنتطرق عليه في مقالنا هذا. ومما جدير بالذكر أنه تعددت التعاريف حولها بين علماء المالية العامة وعليه قمنا بصياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

### ماذا نقصد بالازدواج الضريبي ماهي طرق تفاديه وسبل معالجة مشاكله في المنظور الاقتصادي؟

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية انبثقت عنه الفرضيات التالية:

#### 1. أهداف البحث: استنادا على المشكلة الرئيسية في بحثنا هذا فإن أهداف البحث تتمثل في:

- \* الوقوف على ماهية الازدواج الضريبي وانواعه وأسباب حدوث وظهوره.
- \* التعرف والتطرق للطرق الفنية لمعالجته الازدواج الضريبي، والمقارنة بين الاتفاقيات الدولية في عملية مكافحته ومعالجته.

#### 2. دوافع اختيار الموضوع: الدافع وراء اختيار موضوعنا هذا هو:

- \* موضوعنا البحثي في الأطروحة والمواضيع المطروحة على الساحة المحاسبية والضريبية.
- \* الاصلاحات الضريبية المتخذة من طرف الحكومة الجزائرية في وقتنا الحاضر والتوجه للبحث عن إيرادات خارجة على الجباية البترولية.
- \* اهتمامنا للتطرق عن كيفية عمل الاتفاقيات الدولية لمنع هاته الظاهرة.

#### 3. أهمية البحث: أهمية بحثنا راجع للنقاط التالية:

- ضرورة تحسين وتطوير السياسات الضريبية الجزائرية بحيث تكون متقاربة مع السياسات الضريبية في الدول المتقدمة؛
- الوقوف والتعريف بالمصطلحات الخاصة بهذا المجال حيث أصبح مشتركة في كل دول العالم وبالتالي ضرورة التعرف عليها والعمل بها؛
- ندرة الدراسات في هذا المجال حول مشاكل السياسة الضريبية والبحث عن سبل المعالجة.

## المحور الأول: ماهية الازدواج الضريبي.

أولاً. ماهية الازدواج الضريبي:

**1- تعريف الازدواج الضريبي:** يعرف الازدواج لضريبي لدى العديد من مختصي المالية العامة، بأنه عبارة عن فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء أو المطرح نفسه، خلال فترة زمنية واحدة، وبالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد. وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي. ونظراً لخطورة هاته المشكلة فإنها مازالت تنال عناية كبيرة من رجال المالية العامة والقانون والاقتصاد وذلك نظراً للنتائج الخطيرة الناتجة عنها من الناحية الاقتصادية، فبالنسبة للمجال الداخلي كثيراً ما يتدخل المشرع الضريبي بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة. اما على المستوى الدولي فإن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية محاربة هذه المشكلة على المستوى الدولي.

أما الازدواج الضريبي في إطار القانون الداخلي لدولة معينة، فيتمثل في خضوع نفس الدخل أو الربح لضريبتين متشابهتين ويمكن أن يكون الازدواج الضريبي قانونياً كما يمكن أن يكون اقتصادياً.

فالازدواج الضريبي الاقتصادي يصف الوضعية التي يتواجد عليها شخصياً مختلفين والذي تفرض عليها ضريبة على أساس نفس الدخل وهي حالة ارباح الأسهم (شركة ومساهم).

ومما سبق ذكره يتضح أنه لا يوجد تعريف مضبوط ودقيق لوصف الظاهرة إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبي بصفة عامة: " فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة"

**2- شروط الازدواج الضريبي:** من التعريف السابق سنحاول تحديد الشروط الواجب توفرها لتحقيق الازدواج الضريبي.

تتمثل هذه الشروط بناء على ما ذكرناه سابقاً: وحدة الشخص المكلف بالضريبة، وحدة الضريبة المفروضة، وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، ووحدة المدة المفروضة عليها الضريبة وسنستعرض تلك الشروط فيما يلي:

**1-2- وحدة الشخص المكلف بالضريبة:** يشترط لقيام ظاهرة الازدواج أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة، وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً بالنسبة للشخص الطبيعي إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص الاعتبارية وخاصة الشركات لكونها أشخاصاً معنوية ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها، ويمكن تلخيص كافة الآراء، التي قيلت في هذا الصدد في نظرتين نظرية قانونية وأخرى اقتصادية.

ففيما يتعلق بأرباح الشركات المساهمة مثلاً فإنها تخضع لضريبتين: أولهما ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالاً وقبل توزيعها على المساهمين أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح، وثانيهما ضريبة إيراد القيم المنقولة، وهي التي تفرض على الأرباح على المساهمين أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين. فهل في هذه الحالة نكون أمام ازدواج ضريبي أم لا؟

من وجهة النظر القانونية لا يتوفر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة، لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد ازدواج ضريبي.

أما من وجهة النظر الاقتصادية فهي لاتقف عند التنظيم القانوني بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي فمن الناحية الواقعية والمنطقية فإن الشخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية، ومن ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي. ويسمى الازدواج في هذه الحالة بالازدواج الاقتصادي. ويقابله الازدواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف بالضريبة من الناحية القانونية.

**2-2- وحدة الضريبة المفروضة:** يقصد بها لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يدفع المكلف نفس الضريبة، مع توافر الشروط الأخرى أكثر من مرة، أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو نفس النوع أو الطبيعة، وقد ثار خلاف حول المقصود بالتشابه في الضرائب.

ما يجب ملاحظته هو أن النظرية المالية والضريبية لم تضع بعد قواعد عامة تحكم المقصود بتشابه الضرائب أو الضرائب من نفس النوع. وإن كانت بعض الدول قد تنبعت إلى ذلك، فأدرجت في تشريعاتها الضريبية بياناً لما يعتبر من الضرائب متشابهة لتفادي أي خلاف، كما تلجأ الاتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة.

فتحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية واقتصادية، فمن وجهة النظر القانونية التي تهتم بالتنظيم التقني والقانوني للضريبة فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجاً ضريبياً، باعتبار أن كلا منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم التقني والقانوني، أما من وجهة النظر الاقتصادية التي تظطلع بالنتيجة النهائية فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجاً ضريبياً، باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثل عبئاً على نفس المادة الخاضعة للضريبة.

وللتوضيح نفرض أن هناك ضريبتين متشابهتين تفرضان على الدخل، أحدهما تفرض عليه مباشرة، وهي الضريبة على الدخل، والأخرى تفرض على رأس المال ولكن سعرها منخفض فيقوم المكلف بدفع الأخيرة من دخله دون المساس بأصل رأس المال فمن الوجهة القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي باعتبار أن كليهما يختلفان من حيث التنظيم التقني والقانوني، فأولهما ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال بغض النظر عن الوفاء بهما من نفس الوعاء أي الدخل فهما يمثلان عبئاً على الدخل، وذلك وفقاً للنتيجة النهائية المترتبة عليهما.

ولا ينبغي الخلط بين ازدواج الضرائب والجمع بينهما، فكما رأينا من قبل أن أغلب النظم الضريبية تأخذ بنظام تعدد الضرائب بالمقارنة بنظام الضريبة الأحادية، إلا أنها لا تشكل ازدواجاً ضريبياً. ذلك أن التعدد هنا يقصد به أنها ضرائب مختلفة تفرض على نفس الوعاء. ومن ثم فلا يوجد ازدواج قانوني أو اقتصادي في هذا الشأن.

كما يجب أن نفرق بين ازدواج الضرائب وتكرارها، فقيام الشخص بنفس الواقعة المنشأة لفرض الضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة، يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة في كل مرة ولا يمكن القول هنا بوجود

ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي لأن الواقعة المنشأة للضريبة قد تكررت أكثر من مرة مما يتعين معه تكرار الضريبة المفروضة عليها.

**2-3- وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة:** يتعين بالإضافة إلى الشروط السابقة كي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المال الخاضع لها محلاً للضريبة أكثر من مرة واحدة، أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحداً، أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مال مختلف فلا تكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة.

ومن أمثلة ذلك، أن يدفع المكلف ضريبة على دخله الناتج عن الثروة العقارية، كما يدفع ضريبة عن دخله كموظف، وكذلك دخله من مهنة حرة، فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله، إلا أن شروط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفرة، ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والآخر عمله كموظف وأخيراً عمله في مهنة حرة. ولذا لا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي. أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص داخل البلد وخارجها عن مدة معينة وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها، فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

**2-4- وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة:** يشترط أخيراً لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي وحدة المدة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فغنا لا نكون بصدد الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة. هذا ويعتبر شرط وحدة المدة شرطاً مستقلاً، في مواجهة شرط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

هذا ويرجع انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي إلى عدة أسباب أهمها نذكر ما يلي:

- زيادة أعباء الدولة المالية قد تدفع إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للازدواج الضريبي، رغبة في زيادة الحصيلة الضريبية.
- رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في أسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه، كما كان الحال بالنسبة لضريبة الدفاع والأمن القومي في التشريع الضريبي المصري قبل تعديله بالقانون 157 لسنة 1981 بإصدار قانون الضريبة على الدخل.
- انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.
- اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أي كان مصدره لتحديد مقدراته التكاليفية.

- اختلاف المراكز المالية للدول وسياستها نحو استثمار الأموال الأجنبية وإعفاؤها من الضرائب أو المحافظة على أموال رعاياها ورغبتها في بقائها محليا. ومن ثم تخضع أموال رعاياها في الخارج للضرائب كما يلي:
  - بالنسبة للدول الدائنة: فإذا رغبت هذه الدول في تشجيع استثمار أموالها في الخارج فإنها تفرض الضريبة عليها على أساس الإقامة وتعفى أموال رعاياها في الخارج تشجيعا لهم على الاستثمار الخارجي.
  - بالنسبة للدول المدينة: تفرض هذه الدول الضريبة على أساس مصدر الدخل لتخضع الاستثمار الأجنبي للضريبة، بشرط ألا تغالي في ذلك وخاصة إذا كانت تحتاج إلى الاستثمارات حتى لا تنتقل إلى الخارج.
- سهولة انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة بين الدول المختلفة.

**3- أنواع الازدواج الضريبي:** يحدث الازدواج الضريبي داخل إقليم الدولة، أو يحدث في الخارج بين دولتين أو أكثر واستنادا إلى ذلك يمكن تقسيم الازدواج من حيث نطاقه إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي. كما قد يحدث الازدواج بصورة مقصودة من جانب المشرع أو السلطات المالية أو يحدث بصورة عفوية غير مقصودة، واستنادا لذلك يمكن تقسيم الازدواج من حيث قصد المشرع إلى ازدواج مقصود واخر غير مقصود. وستناول في بحثنا كل نوع على حدة:

**3-1- الازدواج الداخلي والازدواج الدولي:** يقصد بالازدواج الداخلي أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة، أي كان شكل هذه الدولة، وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن نفس المدة.

وفي الازدواج الداخلي لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة. وإنما تكون السلطة الضريبية واحدة أي مركزية، فتفرض ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأي سبب من الأسباب. أو قد تعدد السلطات الضريبية كما هو الحال بالنسبة للدول الاتحادية (الوم أ)، حيث من الجائز أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة، مع توفر الشروط الأخرى، فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين، كذلك الحال بالنسبة للدولة الموحدة البسيطة، فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بمجلس المحافظة مثلا بفرض نفس الضريبة مرة أخرى، وبذلك الازدواج الضريبي مرتبط هنا بتعدد السلطات المالية.

أما الازدواج الدولي فيقصد به تحقق شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر، بحيث تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص ونفس الوعاء وعن نفس المدة، وظاهرة الازدواج الضريبي الدولي قد انتشرت في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية وتنقلات رؤوس الأموال بين الدول. فبعد أن كان لكل دولة نظامها الاقتصادي الخاص، بكل سلبياته وإيجابياته، تغير الوضع وحل الانفتاح الاقتصادي محل الاقتصاد المغلق، وليصبح العالم كوحدة اقتصادية وكسوق واسع المدى.

وعادة ما يحدث الازدواج الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية الذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار

على إقليمها وأن هذه السيادة دائما ما تكون مطلقة وغير محدودة. فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة، دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، فكل دولة تتخذ المعيار المناسب لها، التبعية السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، الذي يحقق لها الغرض الذي تسعى إليه. كما أن الدولة بصددها سنها لتشريعها الضريبي، نادرا ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية الأخرى المطبقة في الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبي.

ومثال الازدواج الضريبي الدولي فيما يتعلق بضريبة الأرباح التجارية والصناعية، فقد يكون منشأة ما فروع في دول أخرى، فتقوم الدولة الموجود بها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح هذا الفرع، وفي ذات الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المنشأة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه المنشأة. كذلك فيما يتعلق بالضريبة على إيرادات القيم المنقولة (الأسهم والسندات) فقد يقيم شخص في دولة ما، بصفتها دولة المواطن بفرض ضريبة على إيرادات هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل بفرض هذه الضريبة أيضا على الدخل نفسه وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي.

**3-2- الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود:** قد يهدف المشرع الضريبي إلى تحقيق الازدواج الضريبي، وهو الوضع الغالب في هذا الصدد، رغبة في تحقيق أهداف معينة لتحقيق عدة أهداف تتركز في زيادة الحصيلة الضريبية وفي واقع الأمر يسلك المشرع هذه الطريقة إما ليغطي عجزا طارئا في ميزانية الدولة أو لتغطية زيادة النفقات بصورة كبيرة أو الرغبة في عدم مواجهة الأفراد برفع سعر الضريبة بما قد يترتب عليه من استياء عام من جانبهم أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة بحسب مصدرها، كأن تفرض ضريبة إضافية بسعر منخفض على رأس المال بحيث تؤدي من الدخل بالإضافة إلى الضريبة العامة على الدخل، يقصد معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أشد. وإلى غير ذلك من الأهداف الأخرى وإذا كان الازدواج الضريبي الداخلي عادة ما يكون مقصودا من جانب المشرع فإن هذا لا يمنع من تحقق الازدواج الداخلي بصورة غير مقصودة ويحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو نفس النوع، كما رأينا من قبل. ويكون هنا الازدواج الضريبي اقتصاديا وليس قانونيا، مثال ذلك أن يتمكن المكلف القانوني بأداء الضريبة، من نقل عبئها إلى الغير الذي يكون قد سبق له أداء نفس الضريبة.

إن الازدواج الضريبي الدولي نادرا ما يكون مقصودا، ويرجع ذلك إلى مبدأ السيادة الضريبية، واستقلال كل دولة بسن تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى. وفي الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الدولي مقصودا، فإن الهدف منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية. فقد تعتمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، وهي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال، وذلك سعيا إلى الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج. أو قد تفرض الدولة ضريبة على إيرادات رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها. مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات، وذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في داخل البلاد.



## المحور الثاني: أسباب الازدواج الضريبي وطرق معالجته.

- 1- أسباب انتشار ظاهرة "الازدواج الضريبي":** إن تفسير ظاهرة انتشار الازدواج الضريبي سواء على المستوى الداخلي أو الدولي، يعزى إلى أسباب مالية واقتصادية ومن أهم هذه الأسباب:
- أ- رغبة الدولة في التوسع في فرض الضرائب لمواجهة الأعباء المالية المتزايدة وهو ما قد يدفعها إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة، أو إلى فرض عدة ضرائب متشابهة على المادة الواحدة.
- ب- رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في سعر الضرائب، وذلك عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه.
- ج- رغبة الدولة في التمييز في المعاملة المالية بين الفئات المختلفة من المكلفين (الممولين) وذلك عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم، فضلا عن الضريبة العامة التي تقع عليهم جميعا.
- د- انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار شركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات (أي قيم منقولة) في مختلف الدول.
- هـ- سهولة انتقال اليد العاملة ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة.
- و- اتساع الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، وهو ما يتطلب أن تفرض الضريبة على الدخل، وأيا كان مصدره (بما في ذلك الدخل المتأتي من الخارج)، وذلك لكي يمكن تحديد المقدرة التكلفة أي المركز المالي للمكلف.
- 2- وسائل منع الازدواج الضريبي أو تفاديه:** إن حصول " الازدواج الضريبي " يفضي إلى بعض الآثار السيئة، من النواحي الاجتماعية والمالية والاقتصادية.
- من الناحية الاجتماعية: يمس الازدواج بالعدالة الضريبية من خلال تحميل المكلف أكثر من طاقته، وبذلك تتحول " المساواة في التضحية " مجرد شعار نظري.
- من الناحية المالية: يؤدي الازدواج إلى التهرب من الضريبة، وبالتالي إلى القضاء على حصيلتها.
- من الناحية الاقتصادية: يدفع الازدواج إلى تهريب رؤوس الأموال الوطنية، وإلى الأحجام عن إقامة مشاريع اقتصادية جديدة، فضلا عن كونه يحده من انتقال رؤوس الأموال، ويعرقل عملية تفادي الازدواج الضريبي.
- وهكذا فإن الآثار السلبية التي يخلقها الازدواج الضريبي في المجالات الاجتماعية والمالية والاقتصادية، كان لابد من البحث عن الوسائل والأساليب الكفيلة بمنع الازدواج أو بتفاديه إلى أقصى الحدود الممكنة.
- وفي هذا المجال يجري التمييز بين أساليب منع الازدواج الداخلي وأساليب منع الازدواج الدولي.
- 1-2- أساليب منع الازدواج الضريبي الداخلي:** وفي هذا المجال يجري التساؤل حول الحلول الكفيلة بالتغلب على هذه المصاعب. ويبدو أن أحد الحلول الثلاثة التالية قد يكون كفيلا بتحقيق الغاية المرجوة والهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي الداخلي.

- **الحل الأول:** خصم إيراد من إيراد: بحيث يجري تخفيض الوعاء الخاضع للتكليف في الضريبة الأولى، من وعاء الضريبة الثانية، أو العكس.

وغالبا ما يحصل هذا التخفيض في الأنظمة الضريبية التي تعتمد الضريبة العامة على الإيراد، إلى جانب الضرائب النوعية أو الفرعية، كما هو مرتقب في غالب البلدان العربية.

- **الحل الثاني:** خصم ضريبة من ضريبة: وذلك بأن يخصم مقدار الضريبة الثانية التي فرضت على المكلف من مقدار الضريبة الأولى أو العكس.

كما نشير أن التفادي الكامل للازدواج الضريبي يستلزم كون معدلي كل من الضريبتين متساويين، وأما إذا كان أحد المعدلين أعلى أو أدنى من المعدل الآخر، فيكون الازدواج المتحقق ازدواجاً جزئياً.

- **الحل الثالث:** خصم ضريبة من إيراد: إذ يمكن بهذا الأسلوب خصم مقدار من الضريبة الأولى التي دفعها المكلف من إجمالي الوعاء الخاضع للضريبة الثانية. وهذا الأسلوب يعتبر أسلوباً استثنائياً يهدف إلى تلافي الازدواج الضريبي، لأن الضريبة على الدخل تعد من استعمالات الدخل وليست من تكاليفه أو من تكاليف صيانتها حتى يسمح بتخفيضها للحصول على الدخل الصافي الخاضع للضريبة، ولا يتفادى هذا الأسلوب كما هو واضح الازدواج بصورة كلية وإنما يعد عاملاً للتخفيف من حدته.

**2-2- أساليب تفادي الازدواج الضريبي الدولي:** من المؤكد أن تفادي الازدواج الضريبي هو أصعب من تفادي الازدواج الضريبي الداخلي، ومرد ذلك إلى عدم وجود سلطة عليا بين الدول تقوم بالتنسيق بين تشريعاتها الضريبية المتباينة ولا سيما أن كل دولة تراعي في وضع تشريعاتها الضريبية ظروفها الاقتصادية والمالية والاجتماعية، وبصرف النظر عن ظروف الدول الأخرى ومع هذا فقد تبني أسلوبين لتفادي الازدواج:

**أ. الأسلوب الأول: الاتفاقيات الثنائية الخاصة:** لقد مرت المحاولات الرامية إلى تفادي الازدواج الضريبي الدولي بعدة مراحل خصوصاً وأن الهدف منها كان تسيير العلاقات الاقتصادية الدولية التي يعرقلها مثل هذا الازدواج وهكذا فقد عملت هيئات دولية كثيرة إلى البحث في وسائل منع الازدواج الضريبي الدولي، وانتهت أبحاثها إلى عدد من المقترحات المفيدة في هذا المجال ولكن هذه المقترحات سرعان ما كانت تصطدم عملياً وتطبيقياً بتمسك كل دولة بما تملكه من سيادة ومن سلطة في فرض الضرائب بحيث يكون فرضها لمصلحة هذه الدولة بالذات فلا تضطر والحال هذه إلى مراعاة مصلحة أي دولة أخرى.

غير أن أبحاث الهيئات الدولية المذكورة، وإن لم تدخل حيز التطبيق العملي إلا أنها أفادت كثيراً في توضيح بعض الأفكار والمصطلحات، مثل تحديد موطن المكلف الضريبي والمركز القانوني للمنشأة الأمر الذي ساعد في صياغة المعاهدات الدولية الخاصة لتفادي الازدواج الضريبي، نظراً لصعوبة صياغة معاهدات دولية عامة في هذا الشأن فكانت المعاهدات الثنائية هي السبيل العملي الكفيل بالحوؤل دون ظاهرة حصول الازدواج الضريبي الدولي.

ومع اتساع المعاملات الدولية اتسع نطاق الاتفاقيات الثنائية ولا سيما بعد الحربين العالميتين الأولى والثانية، وهذه الاتفاقيات تأخذ عادة بمبادئ أساسية تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وهو ما نشهده تحديدا بالنسبة إلى الاتفاقيات الثنائية التي عقدها مختلف البلدان مثل الجزائر.

**ب. الأسلوب الثاني: تنظيم الضريبة:** وفي هذه الحالة يستطيع المشرع أن يتخذ من الإجراءات ما يكفل عدم تحقق الازدواج الضريبي بصرف النظر عما تقرره الدول الأخرى في هذا الشأن، وذلك عن طريق إقرار قانون يقضي صراحة بإعفاء المكلف من ضريبة معينة إذا استطاع أن يثبت أنه دفعها إلى خزينة دولة أخرى، أو عن طريق إقرار قانون يتيح من خلال أحكامه اتباع أحد الأساليب الثلاثة التي تحدثنا عنها خلال البحث في طرق تفادي الازدواج الداخلي، وهي: خصم إيراد من إيراد، أو خصم ضريبة من ضريبة، أو خصم ضريبة من إيراد.

وربما قيل أن الدولة باتباعها هذه الأساليب تعطل على خزنتها حجما كبيرا من الإيرادات. ولكن يرد على هذا القول بأن انتهاز الدولة نهجا مماثلا من شأنه أن يشكل عاملا من عوامل تشجيع توظيف رؤوس الأموال في مشاريع التنمية ولا سيما في دول مثل الجزائر التي تحتاج إلى تلك رؤوس الأموال لدفع عجلة التنمية فيها، وفي ذلك ما يعوض خسارة الخزينة من الإيرادات فيما لو لم تعتمد إلى تفادي الازدواج الضريبي الدولي.

**3- وسائل مكافحة الازدواج الضريبي:** يحقق الازدواج الضريبي على المستويين الداخلي والدولي آثارا ضارة على الاقتصاد القومي بصورة عامة، إذ يمثل عبئا إضافيا على عاتق المكلف ليستغرق إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية، وهذا قد يدفع المكلف إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة وقد قدم الواقع العلمي ما يثبت صحة هذا القول مثال ذلك رجل أعمال الذي يباشر نشاطه خارج إقليم الدولة التي يقيم فيها، فتطالبه السلطات المالية في الدولتين بدفع ضرائب على الأرباح قدرها 103% من هذه الأرباح أي أنها استغرقت كافة أرباحه المتحققة، وغيرها من الحالات المشابهة.

أضف إلى ذلك أن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة على أخرى مما سبب عائقا أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية.

وإزاء كافة الآثار الخطيرة السالف ذكرها فقد حاولت الدول بصدد مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سننها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة.

أما بالنسبة للازدواج الدولي، فإن مكافحته تتم إما بواسطة التشريعات الوطنية أو الاتفاقيات الدولية فقد تلجأ بعض الدول إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة في تشجيع هذه الأموال للاستثمار فيها، أما الاتفاقيات الدولية فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية أو الجماعية لمنع الازدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل. وقد اتسع نطاق هذه المعاهدات مع اتساع نطاق المعاملات الدولية وخاصة بعد الحرب العالمية الأولى.

وعادة ما تأخذ هذه المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص فيما يلي:

- 1- أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار.
- 2- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة وإن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة النائية، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.
- 3- أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية للدولة موطن الدائن.
- 4- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع.
- 5- أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء المرتبات التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.
- 6- أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى.
- 7- أن يكون فرض الضرائب على التركات في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

#### الخاتمة:

إن ظاهرة الازدواج الضريبي ينشأ بعد ممارسات الدولة لحقوقها من ناحية السياسة الضريبية التي تتعدى اقليمها الجغرافي وفقاً لمصالحها الداخلية والوطنية وبالتالي تظهر مشكلة الازدواج الضريبي وأن معيار الاقليم حدد بموجبه فرض الضرائب على كافة المداخل التي تنشأ اقليمياً داخل الدولة بغض النظر عن الشخص وموطنه في حالة تعدد المعايير التي تطرحها الدولة قصد تحقيق إيرادات ومداخل جراء تطبيق السياسة الضريبية.

#### الهوامش والاحالات:

- 1- د. عبد الكريم، ودرار .. د. حامد: النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية 1974.
- 2- بليح أحمد بديع: التشريع الضريبي والضريبة على الدخل، منشأة المعارف بالإسكندرية 1985.
- 3- تويني أندره: الموازنة والنظام الضريبي في لبنان، محاضرات الندوة، ج4، رقم 5 و6 عام 1950.
- 4- د سليم سلامة: الرقابة الإدارية والقضائية على أحكام وقرارات تقدير ضريبة الدخل في القانون اللبناني والأردني - أطروحة دكتوراه دولة في الحقوق، إشراف الدكتور فوزي عطية.
- 5- حشيش، عادل، حسني، وجددي محمد: التشريع الضريبي المصري، مع دراسة مقارنة للنظم الضريبية.
- 6- د. سلوم حسين: المالية العامة، دار الفكر اللبناني.
- 7- د. صديقي عاطف: مبادئ المالية العامة، بيروت 1977.
- 8- د. محجوب رفعت: المالية العامة، ج2، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة 1969.
- 9- د. نور أحمد: مبادئ المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية.

1 - TROTABAS , louis: finances publiques et les impots en France , paris 1953 ;institutions financières, précis dalloz, paris1960.

2- PAYSANT, andré: finances publiques , masson 3<sup>ème</sup> édition paris 1992.

3-BROCHIER ,M: structeurs nationales et système fiscaux , R.S.L.F.s.d.