

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن من متطلبات نيل شهادة ماستر

الشعبة: العلوم التجارية التخصص: مالية و تجارة دولية

الازدواج الضريبي

- دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي -

مقدمة من طرف الطالب:

حمداوي أبو بكر

تحت إشراف:

د. معارفية الطيب

السنة الجامعية: 2021-2022

اهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و

المرسلين

أهدي هذا العمل الي:

من ربعتي و أنارت دربي، الي أغلى انسان أمي حفظها الله و أطال

في عمرها ...

الي من عمل بكد في سبيلي و علمني معنى الكفاح و أوصلني الي

ما أنا عليه أبي الكريم أدامه الله لي.....

الي أخواتي.....

الي كل عائلة حمداوي.....

الي جميع الأصدقاء و نعمة الأصدقاء.....

.... الي كل الأساندة

شكر و تقدير

في البداية، الشكر والحمد لله، جل في علاه فإليه ينسب الفضل كله في إكمال
– و الكمال يبقى للكمال وحده- هذا العمل.

فإنني أتوجه الى أستاذتي الدكتورة معارفية الطيب

بالشكر والتقدير الذي لن تفيه أي كلمات حقه، على قبوله هذا العمل وعلى
نصائحه وتوجيهاته السديدة وعلى تشجيعه لي على إكمال هذا العمل.



فهرس المحتويات

إهداء

شكرو وتقدير

فهرس المحتويات

مقدمة

الفصل الأول: المشاكل الضريبية الدولية

1. أصل المشاكل الضريبة الدولية.....ص 07
2. الازدواج الضريبي الدولي.....ص 12
3. التهرب الضريبي الدولي.....ص 17

الفصل الثاني: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

1. الآليات الوقائية لمكافحة الهرب الضريبي في الجزائر.....ص 23
2. الرقابة الجبائية.....ص 28

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

1. دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في معالجة الازدواج الضريبي الدولي.....ص 36
2. إبرام الاتفاقيات الثنائية و الجماعية بين الدول.....ص 42
3. الطرق الفنية لمعالجة الازدواج الضريبي.....ص 50

خاتمة

قائمة المصادر و المراجع

مقدمة

الازدواج الضريبي بأنه خضوع نفس الشخص المكلف، لنفس النوع من الضريبة أكثر من مرة أو ضريبتين متشابهتين، و عن نفس المادة، و عن ذا المدة المستحقة عنها الضريبة من سلطة مالية واحدة.

لقد شهد العالم منذ القرن الماضي اقتصاديا هائلا، و بروزا للاقتصاد السوق كنظام اقتصادي عالمي تقوده الدول الرأسمالية الكبرى، و تدعمه المنظمات التجارية و المالية العالمية، فتحررت بذلك المبادلات، و اتسعت و تشابكت العلاقات الاقتصادية الدولية، و انتشرت فروع الشركات في مختلف الأقاليم، في عصر اتسمت معاملة بتطور تكنولوجي سريع، و ثروة للمعلومات، و في خضم كل تلك التطورات، لم تعرف القوانين و التشريعات الجبائية للدول تغيرا ملموسا يتماشى مع واقع علاقتها الاقتصادية، و أدى تمسكها بسيادتها الضريبية و رغبتها في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة مداخيلها الجبائية إلى تداخل الاختصاصات الضريبية للدول، مما افرز العديد من المشاكل ذات طبيعة ضريبية أو ضريبة من نفس النوع، خلال نفس الفترة، من طرف اكثر من دولة. و هذه المشكلة مشكلة ضريبية أخرى لا تقل خطورة عن سابقتها و المتمثلة في التهرب و الغش الضريبي الدولي، التي ازدادت انتشارا بعد ظهور ما يعرف بالجناات الضريبية، و التي تقدم تحفييزات جبائية مغرية، و تضمن الحفاظ على سرية المعلومات البنكية، و هي أسباب كافية لجذب رؤوس الأموال الدولية إليها، هروبا من عبء الضريبة في الدول ذات الضغط الجبائي المرتفع.

يتحقق الازدواج الضريبي عندما يتم خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه و للشخص نفسه في الفترة الزمنية نفسها، كما يحدث عندما يتم فرض الضرائب من النوع نفسه من قبل دولتين أو أكثر على المال نفسه و في الوقت نفسه نتيجة تمتع كل دولة بسلطتها المطلقة في فرض الضرائب داخل حدودها

الإقليمية ويعتبر الأزواج الضريبي عبئا ماليا على المستثمر الأجنبي لأنه يقتطع جزءا من إيراداته ويكون عائقا أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة لأخرى.

و من هذا المنطلق فإن مشكلة البحث الرئيسية تركز على ما هي أفضل آلية بتجنب حدوث الأزواج الضريبي الدولي؟

فرضيات الدراسة:

- إبرام اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي الدول الوسيلة الأكثر اتباعا لتفادي الأزواج الضريبي الدولي.
- زيادة حجم الإيرادات الضريبية

أهداف البحث:

استنادا لمشكلة البحث فغن أهداف البحث تتمثل في:

- الوقوف على ماهية الأزواج الضريبي وأنواعه و كيفية حدوثه، و أسباب حدوثه، شروط الحكم على وجود أزواج ضريبي من عدمه.
- التعرف على الطرق الفنية لمعالجة الأزواج الضريبي الدولي.
- تحديد أنواع الأزواج الضريبي و التعرف على آثار حدوث الأزواج الضريبي.

أهمية البحث:

ترجع أهمية الدراسة للاعتبارات التالية:

- ندرة الدراسات العربية التي تناولت آليات عمل اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي في معالجة الأزواج الضريبي الدولي.
- ضرورة تحسين و تطوير التشريعات الضريبية المصرية بحيث تكون واضحة و متوافقة مع نظريتها في الدول المتقدمة من ناحية المفاهيم و نظم المعالجة للأزواج الضريبي الدولي.

• الوقوف على بعض المصطلحات الضريبية الهامة مثل، اتفاقيات الازدواج الضريبي.

منهجية البحث:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لموضوع الدراسة، وهذا المنهج معمول به في كثير من البحوث و الدراسات خاصة تلك التي تتناول ظواهر اجتماعية تتعلق بالممارسات اليومية، حيث تم إجراء مسح مكتبي لكل ما له علاقة بموضوع الدراسة في الدوريات و المجالات العملية المتخصصة.

الفصل الأول: المشاكل الضريبية
الدولية

تمهيد:

لقد اتسعت وتشابكت العلاقات الاقتصادية بين المتعاملين الاقتصاديين في مختلف دول العالم حيث نلاحظ نمو المبادلات التجارية الدولية، انتشار واسع للاستثمار الأجنبي بجميع أشكاله وهذا ما يجسده ظاهرة العولمة الاقتصادية، ولقد اصطدمت هذه الظاهرة بالسيادة الضريبية للدول، والتي انطلقا من ممارستها، يكون لتلك الدول الحق في فرض الضرائب على المداخيل التي يحققها المتعاملين الاقتصاديين داخل إقليمها، كما قد يمتد مجال اختصاصها الضريبي إلى مداخيل نابعة من خارج إقليمها، مما أدى إلى ظهور مشاكل دولية ذات طبيعة جبائية في غاية الخطورة، والتي على رأسها الازدواج الضريبي الدولي، لذا سنتناول في هذا الفصل كلا من ظاهرة العولمة الاقتصادية والسيادة الضريبية للدول باعتبارهما أصل المشاكل الضريبية الدولية.

المبحث الأول: أصل المشاكل الضريبية الدولية

قبل التعرف على طبيعة المشاكل الضريبية الدولية، لابد من الرجوع أولاً إلى أصل تلك المشاكل والمتمثلة في انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية من جهة، وممارسة الدول لسيادتها الضريبية داخل أقاليمها، وحتى خارجها، من جهة أخرى.

وسنتناول في هذا المفهوم العولمة الاقتصادية وعوامل انتشارها، خاصة على اقتصاديات الدول النامية، بالإضافة إلى تطرقنا إلى مفهوم السيادة الضريبية، وشروطها وأثار تطبيقها في ظل العولمة الاقتصادية.

المطلب الأول: العولمة الاقتصادية

يمكن النظر إلى ظاهرة العولمة من جوانب متعددة، فهي ظاهرة اقتصادية واجتماعية وثقافية وسياسية وتكنولوجية، غير أن الطابع الأكثر رسوخاً لهذه الظاهرة هو الطابع الاقتصادي وبهذا ظهر مصطلح العولمة الاقتصادية.

أولاً مفهوم العولمة الاقتصادية:

لقد جذبت ظاهرة العولمة اهتمام عدد كبير من الباحثين، الذين سعوا إلى دراسة جوانبها المختلفة، خاصة منها الجوانب الاقتصادية، فتعددت بذلك تعاريفها، وحسب صندوق النقد الدولي، فإن العولمة، الاقتصادية تتمثل في تزايد الاعتماد الاقتصادي المتبادل بين دول العالم، بوسائل منها زيادة حجم وتنوع معاملات السلع والخدمات عبر الحدود، والتدفقات الرأسمالية الدولية، وأيضاً سرعة ومدى انتشار التكنولوجيا.¹

ونلاحظ من خلال هذا التعريف بأن صندوق النقد الدولي ركز على مبدأ الاعتماد الاقتصادي المتبادل بين الدول، والذي يقصد به زيادة العلاقات

¹ عمر صقر، العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص 05

الاقتصادية المتبادلة بين بلدن العالم، مما يترتب عنه ارتفاع درجة تأثر كل دولة بالتغيرات الحاصلة في بقية الدول الأخرى وتوضح لنا وسائل العمولة، والمتمثلة في ارتفاع حجم المعاملات التجارية الدولية، وانتقال رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم، بالإضافة إلى انتشار التكنولوجيا.

وبناء على ما سبق نلخص الظاهرة العمولة الاقتصادية، تتجسد من خلال ارتفاع حجم المبادلات التجارية الدولية وانتقال رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم، مما أدى إلى تعميق الاعتماد الاقتصادي المتبادل بينها، وتحولها إلى سوق واحدة نتيجة لإلغاء القيود على انتقال السلع والخدمات وعوامل الإنتاج، بالإضافة إلى التطور التكنولوجي السريع خاصة في مجال الاتصالات.¹

ثانيا: عوامل انتشار العمولة الاقتصادية:

من بين العوامل الأكثر ترسيخا لظاهرة العمولة الاقتصادية ما يلي:

1. تحرير التجارة البولية:

حيث نلاحظ أن الدول قد خفضت من القيود التي كانت تفرضها على انتقال السلع والخدمات، وهذا يظهر جليا من خلال الانخفاض الذي شهدته معدلات الرسوم الجمركية بدعم من العجات خاصة بعد انعقاد جولة أورغواي.

كما تم إلغاء هذه الرسوم في إطار التكتلات الاقتصادية كالاتحاد الأوروبي ولقد لعبت تلك التكتلات أيضا دورا فعالا في تحرير المبادلات التجارية العالمية.

2- انخفاض القيود رؤوس الأموال الدولية:

¹ بقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار التفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2009-2010، ص15

إذ تدل المؤشرات على زيادة التدفق رؤوس الأموال الدولية، وخاصة تلك المتعلقة بالاستثمار الأجنبي المباشر، ويعتبر هذا الأخير من المؤشرات الأساسية للعولة الاقتصادية، كما شهد نمو كبيراً مقارنة بمعدلات نمو التجارة الدولية.

3- انتشار الشركات المتعددة الجنسيات: إذ يصحب الأنشطة التي تمارسها هذه الشركات انتقال لرؤوس الأموال، وإنشاء استثمارات، ونقل للتكنولوجيا والمعرفة عبر مختلف دول العالم.

4- زيادة اندماج الدول النامية في الاقتصاد العالمي:

حيث أصبحت الدول النامية اليوم تساهم أكثر في الناتج المحلي الإجمالي العالمي، كما تدل المؤشرات أيضاً على ارتفاع مساهمتها في التجارة العالمية واتجاهها أكثر فأكثر نحو التصدير، ليس فقط المواد الخام كما كان سائداً في السابق، بل أيضاً المنتجات الصناعية وأكبر دليل على ذلك الصين التي فرضت نفسها في الأسواق العالمية كقوة اقتصادية عالمية صاعدة قادرة على منافسة حتى الدول المتقدمة.

5- تكامل أسواق المال الدولية:

فقد أدى تخفيض وإلغاء الدول للقيود على رؤوس الأموال واختلاف معدلات الفائدة في أسواق المال الدولية إلى زيادة الحركة الدولية لرؤوس الأموال وزيادة تكامل وتأثر الأسواق المالية في الدول المختلفة ببعضها البعض.¹

6- زيادة أهمية الاستثمار الأجنبي المباشر في اقتصاديات الدول:

حيث ارتفعت مساهمة الاستثمار الأجنبي في الناتج المحلي الإجمالي للدول، كما أصبحت تلجأ إليه بعض الدول النامية من أجل التخلص من عبء الديون،

¹ بقروة إيمان، كيفية تقادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار التفاعلات الجبائية الدولية، المرجع السابق، ص 15-16

من خلال تحويل جزء من ديونها إلى مساهمات أجنبية في شركاتها الوطنية، ومن المهم أن نشير إلى تنافي الدول على توفير المناخ الاستثماري المناسب وتقديم تحفيزات من أجل جذب الاستثمار الأجنبية المباشرة والتي عادة ما تقودها الشركات متعددة الجنسيات.

7. التقدم التكنولوجي وانخفاض تكاليف النقل والاتصالات:

حيث شهدت القرن العشرين ثورة تكنولوجية ومعلوماتية هائلة كان لها أثرها على جميع الميادين والتي أهمها الاقتصاد فقد أدى تطور وانتشار تكنولوجيات الإعلام والاتصال إلى سهولة وسرعة إتمام المعاملات الدولية، التجارية والمالية، وانخفاض تكاليفها نظرا إلى تدنيت تكاليف الاتصال والنقل بالإضافة إلى ربط الأسواق الدولية ببعضها وارتفاع حجم المعاملات المتعلقة بالنجارة الالكترونية.¹

المطلب الثاني: السيادة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية:

يعد تطبيق الدولة لسيادتها الضريبية من أهم الأسباب المؤدية إلى حدوث مشاكل ضريبية دولية، وسنتناولها الموضوع في الفقرات التالية من بحثنا.

أولا مفهوم السيادة الضريبية:

يقصد بالسيادة الضريبية للدولة سلطتها في وضع نظام ضريبي في إطار تشريعي أو قانوني، على أن يكون هذا النظام مستقلا عن جميع الأنظمة التي يمكن أن تنافسه.

يتضح لنا من خلال هذا التعريف أن السيادة الضريبية للدولة تقوم على إنشائها لنظام ضريبي مستقل عن باقي الأزمات الضريبية للدول الأخرى، وبهذا فهي تعني السلطة المطلقة للدولة في سن تشريعها الضريبي وتطبيقه داخل ترابها الوطني.

¹ بقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار التفافيات الجبائية الدولية، المرجع السابق، ص17

ومن الضروري أن تشير إلى وجود فرق بين السيادة الضريبية للدولة وسيادتها السياسية، إذ يمكن لدولة ما أن تتمتع بسيادتها الضريبية حتى وإن كانت فاقدة لسيادتها، كذلك هو الحال بالنسبة للدولة المحتلة من طرف دولة أخرى، والتي على الرغم من عدم تمنعها بسيادتها السياسية، إلا أنها تملك أنظمة ضريبية مستقلة تطبقها داخل ترابها، أي أنها ذات سيادة ضريبية كما قد تتمتع بعض الولايات، أو التقسيمات السياسية التابعة لدولة ما، بسيادة ضريبية، وتمارس حقها في فرض ضرائب محلية مستقلة عن التي تفرضها تلم الدولة، ونصادف هذه الحالة في الدول الفيدرالية كالولايات المتحدة الأمريكية، حيث تفرض هذه الأخيرة ضريبة فيدرالية وتفرض في نفس الوقت ولايتها ضرائب محلية من نف الطبيعة.

ولكن غالبا ما تقترن السيادة الضريبية للدولة بسيادتها السياسية، بمعنى أن أي دولة مستقلة تسن تشريعها الضريبي الخاص بها، وفقا لمصالحها وأهدافها، ثم تطبق هذا التشريع الضريبي داخل إقليمها¹.

ثانيا: شروط السيادة الضريبية:

لكي تتمتع ي دولة بسيادتها الضريبية، لابد من توفر الشروط التالية:

1. إنشاء نظام ضريبي، على أن يتميز هذا النظام بما يلي:

- أن يكون النظام الضريبي للدولة مستقلا عن جميع الأنظمة الضريبية للدول الأخرى.

- أن يتم وع هذا النظام من طرف الأجهزة المتخصصة للدولة.

- ضرورة وضع النصوص القانونية التي توضح كيفية فرض الضرائب على المكلفين بها.

¹ بقروة إيمان، كيفية تقادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار التفافيات الجبائية الدولية، المرجع السابق، ص17-18

- توجيه الإيرادات الضريبية المحصلة من هذا النظام لتمويل ميزانية الدولة وجماعاتها المحلية.

2. قدرة الدولة على تطبيق هذا النظام داخل ترابها: أي أن السلطات الوطنية فقط هي من تملك الحق في تطبيق القانون الجبائي للدولة.

ونضيف هنا أنه بإمكان أي دولة تتمتع بسيادة ضريبية أن تفرض الضرائب على:

- جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقيمون بالدولة.

- جميع الممتلكات المتواجدة بها كالعقارات.

- جميع الأنشطة الممارسة داخل ترابها.

- جميع المداخيل والأرباح التي تنشأ داخل ترابها.¹

المبحث الثاني: الازدواج الضريبي الدولي (نصر حال)

نقول بأنه حدث ازدواج ضريبي إذ تم فرض الضريبة على المكلف لمرة واحدة أو أكثر ولنفس المدة الزمنية وعلى نفس الوعاء الضريبي، حيث تتم عملية التسديد من طرف المكلف الخاضع لإدارتين ضريبيتين أو أكثر، وقد يحدث الازدواج الضريبي داخل الدولة أو حتى خارج نطاقها.

والجدير بالذكر فإن هذه الإشكالية تسعى الدول دائماً لتفاديها ومواجهتها، ففي داخل الدولة الأمر يبدو بسيطاً نوعاً ما لأن حدوث الازدواج الضريبي يكون بسبب غموض أو لبس في القوانين الضريبية المعمول بها أو بسبب أخطاء إدارية، غير أن المشرع الضريبي دائماً يحاول تفادي ذلك من خلال إضافة نصوص توضيحية أو إصدار قوانين ضريبية أخرى.

¹ بقررة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار التفاعيات الجبائية الدولية، المرجع السابق، ص 18

أما إذ كان الأمر يتعلق بازدواج ضريبي دولي يخص مجموعة من الدول فإن هذه الأخيرة تلجأ إلى إبرام اتفاقيات جبائية من أجل تفادي الوقوع في هذا الإشكال.¹

1- أسباب الازدواج الضريبي الدولي:

لكل مشكلة سبب أو عدة مسببات طبعاً لكي تحدث، وهذا أمر طبيعي ومشكلة الازدواج الضريبي الدولي كغيرها من الظواهر والمشاكل لديها مجموعة من الأسباب، وقد تنشأ بوجود أحدها أو البعض منها.

أ- اختلاف أسس الإخضاع الضريبي:

إن أسس الإخضاع الضريبي تتوقف على ثلاثة محددات وهي التبعية السياسية، الاقتصادية والاجتماعية ويتمثل المبدأ الأول في ممارسة حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها مهما كانت أوطانهم أو محل إقامتهم وذلك فيما يتعلق بجميع مداخيلهم، في حين يتمثل مبدأ التبعية الاقتصادية في حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخيل التي يحققها الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بغض النظر عن مصدر تلك المداخيل، بينما تتمثل التبعية الاجتماعية في إقرار حق الدولة في فرض الضرائب والرسوم على كافة المداخيل التي يتم التحصل عليها داخل إقليمها بغض النظر عن طبيعة جنسية أو موطن الأشخاص وعليه فإن أي اختلاف في أسس الإخضاع الضريبي سيكون سبباً رئيسياً من دون شك إلى إخضاع الأشخاص لأكثر من ضريبة لنفس المدة الزمنية وفي دول مختلفة.²

ب- تعارض وجهات النظر في تفسير المصطلحات:

رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة د¹

كتوراه علوم التسيير، جامعة الاحج لخضر بباتنة، 2013-2014، ص24

أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص98²

في الحقيقة أنه يوجد تعدد وجهات النظر فيما يخص فهم وتطبيق بعض المفاهيم والمصطلحات والقوانين الضريبية للعديد من الدول كمصطلح الموطن، الجنسية والإقامة، وهذا راجع طبعاً للاختلاف الموجود في التشريعات الضريبية لتلك الدول.

فهناك البعض من الدول له ميول في فرض الضرائب على تفسيره للقوانين مرتكزا في ذلك على مقر ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهناك من له ميول في التركيز على مقر إقامة الخاضع للضريبة.

غير أن بعض الدول من تطبق الحالتين معا كما هو سائد في العديد من الدول، بالإضافة إلى أن القوانين الضريبية لكل دولة تختلف في الأصل مع وجود بعض التوافق في نقاط معينة.

وبالتالي نستطيع أن نقول ببساطة أن الاختلافات الموجودة في التشريعات الضريبية، وفي تفسير وتطبيق بعض المصطلحات يؤدي حتماً إلى حدوث ما يسمى بالازدواج الضريبي.¹

ج- الاختلافات في فرض ضريبة الدخل:

في معظم دول العالم يوجد اختلاف في كيفية إخضاع الأشخاص لضريبة الدخل، فالبعض من يأخذ مبدأ الجنسية الأصلية، وهناك من يعتمد على مبدأ الموطن في فرضه لهذه الضريبة وهذا الاختلاف سيؤدي بالفعل إلى وقوع إشكالية الازدواج الضريبي الدولي.²

هـ- توسع نطاق التجارة البينية الإلكترونية:

رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة، المرجع السابق، ص 25¹

أحمد يونس البطريق، المرجع السابق، ص 100²

في الفترة الزمنية الأخيرة لوحظ نشاط واسع وتطور مذهل في ممارسة التجارة البينية الإلكترونية ما شاهد العالم من نهضة إلكترونية، وهذا طبعا سيساهم بشكل كبير في زيادة عدد الوقائع التي تنجم عنها ازدواج ضريبي دولي، والإشكالية تقع مع الدول التي لم تسير هذا التطور.

فأثناء إبرام صفقة معينة بين دولتين سيكون الاختلاف في كيفية الإخضاع، فالدولة التي يقع فيها موطن الخاضع نجدها تريد فرض الضريبة على أساس أن هذا المواطن تحصل على دخل، في حين نجد الدولة التي تمت الصفقة على مستواها فيكون لها الحق أيضا في فرض الضريبة على الدخل الناجم عن تلك الصفقة باعتبارها دولة المصدر.¹

2-أنواع الازدواج الضريبي الدولي:

في الأصل يوجد شكلين من الازدواج الضريبي وهذا حسب وجهة النظر، فمن الناحية القانونية نجد الازدواج الضريبي القانوني ومن الناحية الاقتصادية نجد الازدواج الضريبي الاقتصادي.

1.2. الازدواج الضريبي الدولي القانوني:

نقول على مكلف بالضريبة قد حدث له ازدواج ضريبي دولي إذا تم إخضاعه على نفس الوعاء في دولتين أو أكثر.

وهناك حالتين يمكن ن نيين من خلالها هذا الشكل من الازدواج الضريبي:

- الحالة الأولى: فرضية شخص مقيم في دولتين:

¹ عبد المجيد سيد عبد المجيد، غادة الحسني عباس، المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية، مؤتمر التجارة الإلكترونية، آفاق وتحديات، المجلد 2 الإسكندرية، يوليو 2002، ص798.

في بعض الحالات يكون لشخص محل إقامة في دولتين فيتعرض إلى إخضاع كافة مداخله وأرقام أعماله المحققة للضرائب و الرسوم في الدولتين بافتراض تطبيق مبدأ السيادة الضريبية وعليه سوف يتعرض هذا الشخص من دون شك إلى ازدواج ضريبي دولي وعلى نفس الوعاء تعلق الأمر بالدخل أو رقم الأعمال على حد سواء.

الحلة الثانية: شخص مقيم بدولة وله مداخيل من دولة أخرى:

عادة ما تسعى بعض الدول إلى إخضاع المداخيل الناتجة على مستوى إقليمها للضريبة حتى ولو كانت لفائدة أشخاص غير مقيمين جبايئاً فيها، والأساس المعتمد من قبلها كون هذا الدخل حقق بواسطة استعمال الهياكل والخدمات العمومية المحلية لتلك الدول.

كما أن فرض الضريبة وفق المبدأ دولة مصدر الدخل معروف ومتداول على المستوى العالمي حتى أن المشرع الجبائي الجزائري على سبيل المثال أشار صراحة إلى فرض الضريبة على الأشخاص الذين ليس لهم محل جبائي في الجزائر، والمتحصلين على مداخيل من مصدر جزائري.¹

2.2. الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي:

يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي الدولي في حالة ما إذا تم إخضاع شخصين مختلفين لنفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر وعلى نفس الوعاء الضريبي وفي أكثر من دولة.

والجدير بالذكر أنه على عكس الازدواج الضريبي القانوني فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة، حيث تدفع الضريبة من

¹ أرحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة، المرجع السابق، ص26-27

طرف مكلفين مختلفين على نفس الأساس الضريبي، وعلى سبيل المثال إذا اشترى شخص مقيم في دولة A أسهم شركة مقرها الاجتماعي في الدولة B، فغن الأرباح الموزعة التي سيحصل عليها هذا المساهم ستخضع للضريبة على القيم المنقولة في الدولة a باعتبارها دولة إقامته، في حين تخضع تلك الأرباح الموزعة للضريبة على أرباح الشركات في الدولة B وعليه فيكون نصيب المساهم من الأرباح قد خضع للضريبة مرتين الأولى كأرباح شركة في الدولة B والثانية كأرباح أهم في الدولة A، وبالرغم من وجود عنصرين (الشركة والمساهم) ساهما في تركيبة الضريبة، إلا أن المساهم هو من تحمل عبء الضريبتين فهنا نقول بأنه حدثت إشكالية ازدواج ضريبي دولي اقتصادي.¹

المبحث الثالث: التهرب الضريبي الدولي

1- مفهوم التهرب الضريبي الدولي:

قد تختلف وجهات النظر في تحديد مفهوم التهرب الضريبي الدولي غير انه يوجد اتفاق في كون التهرب الضريبي الدولي هي قيام المكلفين بتجنب الخضوع للضرائب في الدول التي تمتاز بضغط ضريبي جد مرتفع، وأدائها في دول أخف ضغطاً.

وهذا السلوك لا يتم بالضرورة بطرق غير مشروعة، بل يمكن أن يكون مشروعاً خاصة في ظل وجود دول تسعى من خلال تشريعاتها إلى جذب رؤوس الأموال الأجنبية، عن طريق الامتيازات الجبائية المغرية التي تقدمها للمستثمرين الدوليين والتي يصطلح عليها بالجنان الضريبية.

¹ أحمد يونس البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، دار الجمعية، الإسكندرية، ص136

أما إن كان التهرب الضريبي غير مشروع وهو ما يطلق عليه الغش الضريبي، والذي يقصد به تهرب مقصود من طرف المكلفين نتيجة مخالفتهم الصريحة للتشريعات الضريبية لتفادي الضرائب والرسوم المستحقة عليهم.

ويحدث هذا النوع من التهرب الضريبي على المستوى الدولي عند قيام مكلفين ببعض الممارسات غير المشروعة، وعلى سبيل المثال قيام الشركة بإنشاء فروع لها في دول أجنبية تتميز بانخفاض النسب الضريبية فيها، وتحويل أرباح هاته الشركة إلى فروعها بواسطة أعباء ونفقات وهمية، مما يؤدي إلى انخفاض أو انعدام قيمة الضرائب الواجب دفعها في الدولة التي يقع فيها مقر الشركة الأم.¹

2- أشكال التهرب الضريبي الدولي:

في الواقع يمكن للتهرب الضريبي الدولي أن يأخذ أشكالا عدة نذكر منها ما يلي:

1.2. التلاعب بأسعار الصفقات التجارية والتصريحات:

ويتم ذلك من خلال التضخيم في أسعار المشتريات أثناء الاستيراد أو التخفيض في مستوى أسعار المبيعات أثناء عمليات التصدير، وتظهر هاته الحالات خاصة عند الشركات التي لها مجموعة من الفروع خارج دولتها الأصلية، حيث تقوم هذه الأخيرة بتخفيض الوعاء الضريبي المتمثل في الأرباح المحققة وذلك بتحويلها إلى الفروع المتواجدة في الدول الأخرى.

2.2. المبالغة في تقييم لتكاليف:

وفي هذه الحالة يتلاعب مسؤولي الشركات في قيمة المنح والمكافئات الموجهة للمستخدمين المتواجدين على مستوى الفروع المفتوحة في الخارج، بل يصل الأمر

¹ ربحان نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة، المرجع السابق، ص30

إلى صرف أجور ومنح لأشخاص وهمين بالإضافة إلى مبالغ أخرى باعتبارها نظير خدمات متحصل عليها موجبة لمؤسسات وهمية، وتجدر الإشارة إلى أن أكثر الطرق المستعملة هي تضخيم تكلفة إيجار المقر.¹

3- أدوات التهرب الضريبي:

إن قضية التهرب الضريبي الدولي تتم من خلال أدوات كالشركات الوهمية، أو كما يطلق عليها بالشركات الشاشة والمبادات الضريبية أو الجنات الضريبية كما يسمونها أيضا وسنوضح كلاهما فيما يلي:

1.3. الشركات الشاشة:

هذا النوع من الشركات بمثابة شركة مصطنعة دورها الرئيسي تفادي الخضوع العادي للضرائب بواسطة الانتفاع من الجنات الضريبية إذ تتم عملية تحويل الأرباح من فروع الشركة المتواجدين في بلدان ذات ضغط ضريبي مرتفع إلى مقر الشركة الأم الموجودة في جنة ضريبية.

2.3. الجنة الضريبية:

والمقصود بالجنة الضريبية هو ذلك الإقليم أو الدولة التي يسودها انخفاض معتبر في معدلاتها الضريبية أو انعدام تام.

ويعتبر مصطلح الجنات الضريبية الأكثر استخداما من طرف المختصين في هذا الميدان، غير أن بعض الدول تستخدم في نصوصها القانونية ما يسمى بالنظام الضريبي التفضيلي بدلا من مصطلح الجنات الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذا الأخيرة تتمتع بمزايا وخصائص جبائية وغير جبائية نذكر منها:

¹ أرحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة، المرجع السابق، ص31

- المحافظة على سرية المعلومات التجارية والبنكية.
- الاستقرار السياسي واقتصادي .
- غياب أو انخفاض مستوى الضرائب.
- تجنب عقد اتفاقيات جبائية مع دول أخرى.
- انخفاض القيود على عمليات صرف العملة.
- توفر البنية التحتية للاتصالات والنقل.
- تطور القطاع المالي مقارنة مع حجم البلد واقتصاده.¹

¹رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة، المرجع السابق، 32

خلاصة:

يترب التهريب الضريبي أثارا ضارة عل الخزينة العمومية لأية دولة في العالم حيث من خلال التحصيل الضريبي تقوم الدولة بالإنفاق على المشاريع التنموية في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية....الخ

لكن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي تحرم الدول من هذه الأموال والمداخيل مما يستوجب على الدول اتخاذ سبل ووسائل مختلفة لمكافحة هذه الظاهرة بغية القضاء عليها أو الحد من خطورتها، والجزائر كما مر معنا لم تدخر جهدا في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بوسائل وقائية على مستوى قوانينها الجبائية المختلفة وكذا على مستوى إدارتها الضريبية ثم سعيها الحثيث لنشر الوعي الضريبي على مستوى المكلف بدفع الضريبة إلا أن هذه الجهود تبقى قاصرة في مكافحة هذه الظاهرة ونفس الشيء يقال على الوسائل والآليات الرقابية والتعاون الدولي والداخلي.

الفصل الثاني: الآليات الوقائية و
الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

تمهيد:

تعتبر الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تحتوي على جملة من الحلول التي تساعد في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، فمن خلال الآليات الوقائية تسعى الدولة دائما للحد من الظاهرة بإتباع إجراءات وقائية بواسطة تفعيل التشريع الجبائي بشتى الوسائل، ومنها إزالة التوتر بين الإدارة الجبائية والمكلف بدفع الضريبة والعمل على تحسين العلاقة بينهما.

كما تعتبر أيضا الوسائل الرقابية من أهم الوسائل المعتمدة لمواجهة لتهرب الضريبي حيث تقوم على الرقابة من صحة ودقة المعلومات التي يصرح بها المكلف ومدى حسن نيته أثناء إعدادها أو سوء نيته بهدف التهرب والتملص من دفع الضريبة المفروضة عليه.

المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

لا يختلف اثنان على أهمية الوقاية من أي مشكل أو مرض قبل علاجه لذلك قال بعض الحكماء: "الوقاية خير من العلاج" و "درهم وقاية خير من مليون علاج" لذا نرى انه من الضروري البحث عن إجراءات وقائية للحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي قبل الشروع في مكافحتها لأن هاته الظاهرة مكلفة للغاية وعليه ينبغي بذل جهود جبارة لسد الطريق أمام المكلف كإجراء احترازي ووقائي لمنعه من التهرب قدر الإمكان.¹

الفرع الأول: على مستوى قوانين الضرائب المتعددة:

تعلم التشريعات الضريبية المختلفة دورا أساسيا في محاربة التهرب الضريبي، لذا وجب العمل على صياغتها بشكل يسهل عملية فهمها من قبل الممولين، وموظفي الضرائب وكذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة

1- العمل على تحسين القوانين الضريبية:

إن عملية تحسين التشريع الضريبي لا تتم إلا من خلال الصياغة القانونية الجيدة التي من شأنها أن تساعد المكلف على فهمها و استيعابها دون بذل جهد كبير منه، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المتهرب وعليه فمن الضروري العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يتمل إلا تأويلا واحدا.

وبالتالي ينبغي إحكام الصياغة النصية للتشريع الضريبي لتقوية الفرصة على المكلف للاستفادة من الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي²، وحتى إذا

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة نيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة،

2018-2019، ص41

² سديرة نجوى، آليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغرو خنشلة، العدد11،

جانفي2019، ص268

استعان المكلف بذوي الخبرة من قدماء الموظفين أو حتى باحثين لا يمكنهم أن يعطوا أي تفسير آخر للنصوص غير التفسير الذي أراده المشرع وليس بالإمكان الوصول إلى هذا المستوى من الدقة في صياغة النص إلى بتضافر الجهود بين السلطة التنفيذية كونها على دراية بكل ما يتعلق بالضريبة من حين فرضها إلى تحصيلها وبالمقابل تسجد السلطة التشريعية وظيفتها بإعادة صياغة النصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين التي من شأنها إزالة الغموض الذي قد يشوب النص ويحرفه عن فحواه الذي صيغ من أجله.

تلعب الإدارة دورا في إعطاء النص قيمته القانونية المطلوبة عند دخوله حيز التنفيذ حيث يتم اكتشاف كل الغموض والنقص في إطار الصلاحيات المنوطة بالإدارة قانونا بواسطة إصدار اللوائح التفسيرية والتطبيقية للنصوص التشريعية دونما تجاوز حدود الشرعية الضريبية مثل أن تعدل نصا أو تلغيه.¹

نظرا للتعديلات المستمرة التي تمس التشريع الضريبي من خلال قانون المالية والتي تؤدي إلى تعقد مهام موظفي الضرائب وعدم قدرة المكلفين على مواكبة التغيرات على النصوص القانونية المتعددة مما يستوجب على المشرع في أثناء صياغته للنصوص صياغة جيدة ومنسجمة لكي تؤدي بنا إلى استقرار القوانين بإنشاء قانون ضريبي قابل للاستمرار مدة أطول حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها من طرف الموظفين، وأدائها من طرف الممولين لأن المكلة لا تكمن في انعدام الوانين أو تعددها إنما في استقرارها لذلك لا بد من الإشارة إلى بعض التوصيات لتفعيل النظام الضريبي ومنها:

1- تشديد العقوبات المقررة لكل كتهرب من الضريبة الواجبة عليه قانونا حيث تم إضافة عقابي سنة 1995 متعلق بالغلق المؤقت للمحل التجاري.²

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص42
² ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية بن عكنون، الجزائر، ص263

2- اللجوء إلى إجراءات تضمن الحد من إمكانية التهرب مثال:

حجز الضريبة من المنبع "a la source" ويتجلى ذلك في حجز مبلغ الضريبة المستحق عند المدين المكلف، ليدفعها هذا الآخر عوضا عن المكلف للإدارة الجبائية.

3- التبليغ بواسطة الغير: لا يوجد كثيرا في الدول المتخلفة مع رصد مكافئة لمن يدلي بمعلومات تساعد على الرقابة حتى وإن حمل في طياته أغراض شخصية إلا أنه يبقى أداة فعالة¹

الفرع الثاني: بساطة وعدالة النظام الضريبي:

لكي تتحقق عدالة النظام الضريبي لابد من تحقيق العدالة الاجتماعية بين الأفراد والحد من التفاوت الطبقي، والمقصود بالعدالة الاجتماعية تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية ويقصد هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعضها مع السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مبدأ شخصية الضريبة حيث تفرض الضريبة على كل مكلف حسب مقدرته ولا يتحقق هذا إلى بوجوب تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصلها وعليه ينبغي أن يبني التشريع الضريبي على لغة بسيطة ومتناسقة تعمل على التقرب من المكلفين وتسهل لهم إجراءات واجهم تجاه الإدارة الضريبية، فبساطه لغة النصوص تكفل تجنب التفسيرات الفردية التي تتفاوت من فرد إلى آخر ومن خلالها يتوقف نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.²

من خلال ما تقدم معنا فقد كان هدف الإصلاح الضريبية هو الوصول إلى إصلاحات هادفة عن طريق تبسيط الإجراءات وجعلها أكثر مرونة في العلاقة بين الإدارة المكلف وإلغاء كل التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب بالخصوص

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص42
² أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص43

واختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلفين والعدارة إجراءات تنفيذها فالنظام الجبائي الجزائري منذ 1991 إلى اليوم هو محاولات إلى تحسين وتبسيط وإزالة كل غموض في النصوص الضريبية مع العمل على معالجة الثغرات والفجوات التي يتميز بها التشريع الضريبي الجزائري وهذا ه الجانب الإيجابي في الموضوع إلا أن الجانب السلبي هو ما يتسم به التشريع الضريبي من عدم الاستقرار وهذا ما يجعل المكلف يضطر إلى التهرب وبالتالي حرمان خزينة الدولة من الإيرادات.¹

المطلب الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية:

إن حزمة الإصلاحات التي مست النصوص الضريبية لا توتي أكلها إلا إذا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم وعليه فإن النظام الضريبي يتطلب وجود هيكل إداري منظم وعصري، لذا فأى خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحداثة بين النص والإدارة سيؤدي حتما إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع لذا ينبغي إصلاح الإدارة من جانبيين:

1- الجانب البشري:

إن كثافة نشاطات الإدارة ذات الصلة بتحصيل الضريبة يتطلب تدعيم الهيئات الإدارية الجبائية بالإمكانات البشرية مم أجل أن تسد النقائص بينها وبين عدد الملفات التي ينبغي دراستها وذلك من خلال العدد الكافي من الموظفين التخصيصين في مجال الرقابة الجبائية من أجل القضاء على الاختلاف الحاصل بين عدد المكلفين بالضريبة وبين عدد الموظفين الذي يقومون بالرقابة الجبائية مع ضرورة اختيار هؤلاء الموظفين على أسس علمية وأخلاقية وعملية وتمتع هؤلاء بسلوك حضاري وأقدمية معقولة وكفاءة متخصصة ومؤكدة.

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق ص44

وقد حرصت المصالح الجبائية بالعمل على رفع كفاءة موظفيها بوضع برامج رسكالات وتكوينات تتماشى مع التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي وتنفيذ للخطط المرسومة مع مراعاة العدل في الترقيات وتسليط أقصى درجات العقوبة للموظفين الذين يسلطون سلوكات غير مشروعة تتعارض مع أخلاقيات المهنة كالرشوة أو المحاباة في التعامل مع المكلفين على أساس الجهة أو العرق أو القرابة... الخ.

بالإضافة إلى تكوين وتدريب الجانب البشري لا بد للإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات حاسمة وضرورية مثل:

- العمل على رفع مستوى موظفيها من خلال التكوينات المتخصصة التي من شأنها أن ترفع من مستاهم وتدريبهم بشكل جيد ولائق.
- تحفيز الموظفين بالعمل على رفع أجورهم ومرتباتهم حماية لهم من الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من المكلفين.¹

2- الجانب المادي:

من أجل تحديث تطوير أداء الجهاز الضريبي ينبغي الاستعانة بالتكنولوجيا الحديثة كنظام الإعلام الآلي الذي بات ضرورة حتمية وملحة يفرضها الواقع لتسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية التي عرفت زيادة عددية بالنسبة لزيائتها، حيث أن نظام الإعلام الآلي يحتل أهمية بالغة لأنه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية ببرمجة الملفات وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية في مدة زمنية جد قصيرة كما يساهم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية كالحد من أي شكل من أشكال التهرب الضريبي.

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص45

كما يتطلب تسيير جهاز الإعلام الآلي وجود فنين، يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغة، ويختص بعضهم على مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة، كما تساعد على تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحة جد صغيرة وعدم ضياعها وسرعة قراءتها مما ينعكس بشكل إيجابي على عمليات الرقابة الجبائية.¹

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية

1- مفهوم الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية عدة تعاريف ولا يمكن عرضها كلها وإنما نكتفي بذكر البعض منها، لكن قبل ذلك لا بد من تعريف الرقابة بوجه عام والتي يقصد بها حسب المفكر الاقتصادي (Henry Fayol) مجموعة من العمليات التي ترمي إلى التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة، والقواعد المقررة وموضوعها يتعلق بتبيان نواحي الضعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.²

أما الرقابة الجبائية يقصد بها مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة.

كما عرفت من قبل الأستاذ philipe colin على أنه " الفحص أو التحقيق المحاسبي المطبق من طرف الغدارة الجبائية، وهي عبارة عن مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية."³

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص46

² أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص55

³ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص56

وعرفت من قبل الأستاذ " خلاصي رضا" بأنها " الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة مدى احترامها للقوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، بهدف التحكم في لإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة".¹

على الرغم من تنوع تعاريف الرقابة الجبائية إلى أنها تضمنت عنصران مهمين أولهما:

1- تعتبر وسيلة لمراقبة مدى صحة التصريحات المكتتبه من طرف الممولين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين.

2- وسيلة لمكافحة التهرب والغش الضريبي عن طريق اكتشاف العمليات التدليسية التي تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة المستحقة على المكلف.²

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية:

تسعى عملية الرقابة الجبائية إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها والتي تعتبر مهمة للوصول إلى دقة النتائج وواقعيتها ومن هذه الأهداف الهدف القانوني أولا والهدف الإداري ثانيا والهدف المالي والاقتصادي ثالثا والهدف الاجتماعي رابعا.

أولا: الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القانون والأنظمة وذلك حرصا على سلامة هذه الأخيرة، تعتمد الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

¹ خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص213.

² أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص57

ثانيا: الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، كالتى تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة فعالية الأداء، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، بما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.

- تجديد الانحرافات ككشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها كتقييم الأثر المالي وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصاءات مثل نسب التهرب الضريبي.

ثالثا: الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع، بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة لإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.¹

رابعا: الهدف الاجتماعي:

يتمثل في هدفين رئيسيين أولهما:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للقطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية:

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص57

تصنف الرقابة الجبائية من ناحية الجهة الإدارية التي تمارسها إلى صورتين مختلفتين، وتعتبر كمراحل تدريجية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بهدف الوصول إلى النتائج المنتظرة منها.

حيث أن الرقابة العامة، والتي تتم على مستوى الإدارة، حيث يقوم المتفشيّات الضرائب (أولا) والرقابة المعمقة والتي تنجز من طرف المديرية العامة لرقابة الجبائية (ثانيا).

1- الرقابة العامة:

تمارس الرقابة العامة على مستوى الإدارة، حيث يقوم المفتش بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة دون التنقل إلى مكان مزاولة نشاطهم ويتخذ هذا النوع صورتين، رقابة شكلية (أولا) ورقابة على الوثائق (ثانيا).

أولا: الرقابة الشكلية: Le contrôle Formel

تعتبر الرقابة الشكلية الخطوة الأولية التي تبشرها الإدارة الجبائية لمراقب التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، كل سنة وتدرس الأخطاء المادية التي ارتكبت دون قصد والتي توجد في التصريح من طرف المكلف بالضريبة فهي تأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال بمعنى آخر تهتم فقط بصفة الأرقام.¹

ويمكن تحديد أهداف هذه الرقابة في النقاط التالية:

التأكد من المعلومات المتعلقة بالمكلف بالضريبة كالهوية والعنوان إلى جانب تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات.

ثانيا: الرقابة على الوثائق Le contrôle sur pièces

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص58

الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الغدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة وذلك على مستوى مكاتمها، حيث تطلب حضار الوثائق والسجلات المحابية من طرف المكلف ليقوم أعوان الضرائب بفحص دقيق للتصريحات ومقارنتها بالمعلوات والمعطيات التي بحوزتها في الملف الجبائي، ومن قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها.

فمثلا بالنسبة للمحاميين يكون التنسيق مع كافة الضبط بالمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي لإدارة الضرائب أما بالنسبة للأطباء والعيادات ومختلف النشاطات الطبية يكون التنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم الإدارة الضرائب كشوفات يظهر فيها عدد الفحوص التي قام بها كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب التي جاءت في أوراق العلاج.¹

الفرع الثاني : الرقابة المعمقة Contrôle Approfondi

وفيها يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، الفحص المحاسبي، والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف، حيث يتمثل مهام المديرية الفرعية في التكفل بالبحث في المواد الخاضعة للجبائية والتحقيقات والقيام بالمراقبة الجبائية.

تقوم نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بفحص جبائي ومحاسبي للمكلفين بالضريبة، الخاضعين للنظام الحقيقي، الذين ا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي المليار ونصف المليار سنتيم، وتشمل كذلك المكلفين المقترحين من طرف المتفشيات بناء على معايير منها:

- التصريح بالعجز المكرر.

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص58

- النقص المستمر في الربح المحقق.

1- الرقابة على المحاسبة La vérification de Comptabilité

إن الفحص المحاسبي هو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان للملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال لذلك يتبين أن الذين يعنيه الفحص المحاسبي هم الملمزين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانونان التجاري والجبائي.

2- الرقابة المعمقة لمجمع الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (V.A.S.F.E)

تضم مجموعة من العمليات المشكلة للمصلحة التي تقوم بدراستها عن طريق الرقابة المعمقة والمتمثلة في دراسة الملفات بدقة وبشكل معمق وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر لكل ملف، وهكذا نوع من الرقابة يستطيع لمس النشاط وكذا الشخص الطبيعي.¹

حيث تنص المادة 1/21 من " قانون الإجراءات الجبائية " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون في الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المقر الجبائي من جهة أخرى".²

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص59
² أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص60

خلاصة

نستخلص مما سبق ذكره أن موضوع الازدواج الجبائي لازال محور اهتمام وعناية من قبل السلطات الضريبة للدول وخاصة الجزائر، في مجال الجباية والاقتصادية عموما، لما لهذه الظاهرة من آثار سلبية على الاقتصاد من أجل ذلك فقد رأى العديد من الفقهاء قبل الشروع في البحث عن حلول من شأنها أن تعالج الآثار السلبية لهذه الظاهرة وهذا أبرز ما تناولناه في هذا الفصل .

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لآليات
تجنب الازدواج الضريبي الدولي

1. دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في معالجة الازدواج الضريبي الدولي:

بادئ ذي بدء يمكن تعريف الازدواج الضريبي المحلى بأنه " خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه في الفترة الزمنية نفسها" أو أنه "فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعلى نفس المال في المدة ذاتها وبنفس المضمون" وأنه " فرض ذات الضريبة، أو ضريبة من النوع ذاته أكثر من مرة على الممول ذاته، ولذات الوعاء الضريبي، وللفترة الزمنية ذاتها" أو أنه " العبء الضريبي الذي يتحمله الممول شخصا طبيعيا كان أو معنويا من جراء فرض نوع محدد من الضرائب مرتين على الأقل خلال فترة زمنية محددة وعلى ذات الوعاء الضريبي من قبل أكثر من سلطة مالية، أما الازدواج الضريبي الدولي فيمكن تعريفه بأنه" فرض دولتين نفس الضريبة على ذات الوعاء ويتحملها الممول نفسه عن فترة زمنية واحدة المحصل عنها الضريبة، أو أنه هو ذلك الازدواج الذي يحدث عندما يخضع الممول لأكثر من نظام ضريبي على الرغم من وحدة الواقعة المنشئة.¹

1.1 أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي :

تتعدد أسباب الازدواج الضريبي الدولي والتي يمكن تلخيصها بما يأتي:

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي عندما يتم تطبيق الدول للتشريعات الضريبية والمالية المختلفة وممارسة حقوقها وسيادتها الضريبية والتي تتجاوز نطاق إقليمها وتمتعها بحق سيادتها في وضع نظامها الضريبي والمالي وفقا لحاجاتها ونظامها دون مراعاة التشريعات الضريبية في غيرها من الدول مما ينطوي عليه زيادة العبء الضريبي والحد من المميزات المالية التي كان يتمتع بها الممول وبالتالي يؤثر على حركة الاستثمار الأجنبي في البلد، حيث كل دولة تتخذ المعيار المناسب لها فمنها

¹ إِبْرَاهِيم أَبُو كَامَس، القطاع الخاص يحذر: أثار مدمرة للازدواج الضريبي على الاستثمار والاقتصاد، جريدة الحياة الجديدة.

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

ما يأخذ بمعيار التبعية السياسية، وأخرى تطبق معيار التبعية الاقتصادية، وثالثة تتبع معيار التبعية الاجتماعية، وإن اختلفت هذه الأسس يؤدي إلى تزامم قوانين الضرائب لأكثر من دولة في وقت واحد على الشخص نفسه.

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية، وكذلك اختلاف الدول في تفسير مدلول الاصطلاحات الضريبية وتحديدها مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، أو شروط التوطن.

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة رغبة الدولة في زيادة الحصيلة الضريبية، مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة، أو تطبيق سياسة ضريبية تجاه بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب الدول بوجودها في المجتمع.

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة انتشار مظاهر التجارة الدولية والتداخل الواضح في المجتمع الدولي، ومن ثم ازدهار العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، وبالتالي سهولة انتقال الأموال عبر الدول، مما يؤدي إلى خضوع الأشخاص للضرائب في الدول التي يمارسون فيها نشاطات اقتصادية وخروج الأمر عن نطاق الدولة الواحدة مما تتعارض معه مصالح الدول.

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة اختلاف الدول في المبادئ الفنية والنظم التي يقوم عليها التشريع الضريبي، فبعضها يأخذ بنظام التعدد ذي الصيغة العينية الذي لا يتعدى الحدود الإقليمية، وأخرى تأخذ بنظام الضريبة الموحدة ذات الطابع الشخصي، وقد يحدث الازدواج الضريبي عند الجمع بين ضوابط الإخضاع الضريبي بقصد التوسع في نطاق اختصاص الدولة الضريبي قدر الإمكان وتحقيق أكبر حصيلة ضريبية ممكنة، ولا توجد قاعدة من قواعد القانون الدولي ولا عرف دولي يحرم الازدواج الضريبي، إلا أن الازدواج مرهق للممول خاصة إذا كان مجموع ما

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

يدفعه من الضريبة كبيراً، كما أنه ضار من الوجهة الاقتصادية العالمية لأنه يعوق حركة الانتقال رؤوس الأموال وتنتقل الأشخاص من دولة لأخرى مما يؤثر على توزيع الموارد الإنتاجية في العالم توزيعاً أمثلاً، مثل فرض ضريبة في دولة ما على المقيمين بالنسبة لمجموع دخولهم بغض النظر عن مصادرها وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تتحقق في إقليمها، بالرغم من تطابق ضوابط الإخضاع للشخص المقيم لأي من الدولتين.

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي مقابل حماية الدولة، ولما كان حصول الممول على جزء من دخله في دولة وإنفاقه في دولة أخرى يجعله يستفيد من حماية كلتا الدولتين، فإن عليه أن يدفع ضريبة لكل منهما، أي أن الازدواج الضريبي يبرره ازدواج الحماية.

- قد يحدث الازدواج الضريبي الدولي بقصد من المشرع الوطني تطبيقاً لمبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على رعايا الدول الأجنبية التي بدورها تفرض الضرائب على رعاياها الموجودين في إقليمها، وقد يكون الازدواج الضريبي غير مقصوداً ويمكن تلافيه بواسطة التشريع الداخلي لكل دولة والاتفاقيات الدولية.¹

2.1 شروط الحكم على وجود الازدواج الضريبي من عدمه:

من خلال التعريف المذكور آنفاً للازدواج الضريبي تستخلص ضرورة توافر أربعة شروط مجتمعة معاً للقول بوجود ازدواج ضريبي.

¹ مصطفى شهين ، تطوير منظومة الاستثمار في مصر وفقاً لأحكام القانون 8 لسنة 1997 المعدل بالقرار بقانون رقم (17) لسنة 2015 وأثاره الضريبية، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية دار الضيافة، العباسية، 8 يونيو 2015، ص20

1- وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

لا بد لنشوء ظاهرة الازدواج الضريبي من كون الفرد المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو الشخص ذاته، وهو شرط واضح لا يثير لبسا، بيد أنه من التمييز في ظل هذا الشرط ما بين الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة أكثر من مرة وبين الازدواج الاقتصادي الذي ينشأ بمجرد الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة، وخير مثال على ذلك حالة فرض ضريبة ما على أشخاص طبيعيين بعد فرضها على الشخص الاعتباري الذي يتكون منهم، كأن تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مجموع الأرباح التي حققتها شركة مساهمة لعا 2017 مثلا، ومن ثم تفرض أرباح الأوراق المالية على توزيعات أرباح المساهمين عن العام ذاته، فمن الناحية القانونية البحتة لا يمكن القول بوجود حالة ازدواج ضريبي، لأن الضريبة الأولى فرضت على الشركة بوصفها شخصا معنويا مستقلا عن المساهمين فيها، في حين أن الضريبة الثانية فرضت على الشركاء المساهمين بوصفهم أشخاصا طبيعيين متميزين عن الشركة، فشرط وحدة المكلف بالضريبة هنا غير متوافرة، أما من الناحية الاقتصادية فالازدواج قائم، لأن الشركة ما هي إلا مجموع الشركاء المساهمين فيها، وبالتالي فأرباحها هي مجموع أرباحهم، لذا فإن الشريك المساهم هو من يتحمل في المحصلة عبء الضريبتين المفروضتين على أرباح الشركة عند تحقيقها وكذلك عند توزيعها.

2- وحدة الوعاء الضريبي:

أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة، سواء كنت هذه المادة دخلا أن رأس مال، بمعنى أن تفرض الضريبة ذاتها مرتين، أو أن تفرض ضريبتان من النوع ذاته على المال ذاته، كقيام السلطات الفرنسية بفرض ضريبة الأرباح على عوائد الأوراق والسندات

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

المالية التي يملكها شخص مصري الجنسية في البورصة الفرنسية،¹ وبالمقابل قيام السلطات المصرية أيضا يفرض ضريبة على أرباح وتوزيعات البورصة الموجودة في الخارج على الشخص ذاته استنادا إلى رابطة الجنسية، فهذه الحالة هي حالة ازدواج ضريبي، لأن الوعاء الضريبي ممثلا بإيرادات الأوراق والسندات المالية قد خضع لأكثر من ضريبة، أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة، فينتقي الازدواج الضريبي ولو كان المكلف هو ذاته، وتم فرض الضرائب عن المدة الزمنية ذاتها، ومثال ذلك فرض ضريبة على عقار يملكه المكلف، وضريبة على دخله المحقق من أعماله التجارية، وضريبة ثالثة على راتبه بوصفه موظفا، فالضرائب الثلاث يتحملها المكلف نفسه وعن المدة ذاتها، ولكن على أوعية ضريبية متعددة، فلا وجود لأي ازدواج ضريبي في هذه الحالة.

3- وحدة الضريبة:

أي أن تكون الضرائب المفروضة من نوع واحد، وهو يعد من أهم شروط حدوث الازدواج الضريبي، والذي يقتضي أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف في المرة الأولى هي ذاتها الضريبة المفروضة عليه في المرة الثانية أو الثالثة... الخ، لذلك يفرق الفقه المالي بين حالة ازدواج الضريبة، وحالة تكرار الضريبة، فالتكرار ينشأ عندما تتجدد واقعة فرض الضريبة في كل مرة تجبى فيهل ، كما في الضريبي والمالي يختلف باختلاف الدول، مما يجعل ضريبة ما تأخذ اسما مغايرا لاسمها الذي تحمله في دولة أخرى، لذا يشدد بعض الفقهاء والكتاب على ضرورة تدخل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتحديد الضرائب التي تعد من نوع واحد، وذلك بقصد تجنب الازدواج الضريبي الدولي قدر الإمكان.

¹د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد:01، 2018، ص7

4- وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة:

فاختلاف المدة التي فرت عنها الضريبة ينفي واقعة الازدواج واو تحققت الشروط السابقة، ففرض ضريبة الرواتب والأجور على موظف عام من راتبه المقبوض لشهر فبراير 2017 بعد فرض الضريبة ذاتها عليه عن راتبه المقبوض لشهر يناير للعام ذاته لا ينشئ واقعة ازدواج ضريبي، وذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين.

وهناك جانب من الفقه ينفي صفة الاستقلال عن شروط وحدة المدة ، لأنه مرتبط بشرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة ، ففي المثال السابق يلاحظ أن المادة الخاضعة للضريبة في شهر فبراير (وهي أجر الموظف عن هذا الشهر) تختلف عن المدة الخاضعة للضريبة في شهر يناير (وهي أجرة عن شهر يناير)، فالشرطان تخلفا معاً، ويؤيد ذلك رأي بعض الفقهاء الذين يميزون بين الدخل الذي يتحتم فيه ارتباط شرط وحدة المدة بشرط وحدة الوعاء الضريبي، وبين رأس المال الذي قد يستقل فيه شرط وحدة المدة تماماً عن شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة واحدة، حتى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وما ذكر سابقاً عن الضرائب الجمركية التي تفرض من قبل سلطات عدة دول على بضاعة تمر عبر حدودها هو خير مثال على أن واقعة المنشئة لكل ضريبة تختلف عن الأخرى، وذلك باختلاف الحدود التي يعيرها البضاعة في كل مرة.¹

¹ جميل صابوني، القانون المالي، الازدواج الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، 2012.

3.1. وسائل معالجة الازدواج الضريبي الدولي

1. التشريع الداخلي:

تستطيع الدولة تفادي الازدواج الضريبي الدولي بواسطة التشريع الداخلي، أي الإعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة لغرض تشجيع هذه الأموال لاستثمارها كما في قوانين الاستثمار، ويكون ذلك بأن تقيد الدولة سلطتها المالية من حيث امتدادها إلى خارج إقليمها كأن تعفى مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطنًا ماليًا لهم من أن تسري عليها الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون فيها تفرض مثل هذه الضريبة وإتباع نام الإعفاء الذي بموجبه يتمتع الإيراد الخارجي لرأس المال بالإعفاء الضريبي الكامل في دولة المستفيد ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها فقط، وأيضًا الإعفاء الضريبي بالكامل ويشمل الإيرادات الخارجية كافة في دولة المستفيد أو الشركة الأم ونظام الإعفاء التصاعدي، فالإيرادات تؤخذ بنظر الاعتبار عند تحديد معدل الضريبة التصاعدي المطبق على الدخل في بلد الأصل.¹

2- إبرام الاتفاقيات الثنائية والجماعية بين الدول:

تعتبر الوسيلة الأكثر إتباعًا لتفادي الازدواج الضريبي الدولي حيث إن الاتفاقيات لثنائية بين الدول تبين بصورة واضحة اختصاص كل دولة في فرض الضرائب وقواعد استحقاقها وتقرر الطرق التي يجب أن تتبعها لتجنب الازدواج الضريبي وتوفر الغطاء القانوني لحماية المستثمرين وتشجيعهم على استثمار أمواله والمحافظة على الإيرادات الضريبية في نفس الوقت، مما يدعو إلى ضرورة تقليل دور الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية لغرض تشجيع حركة الاستثمار الأجنبي ودون اللجوء

¹د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة المرجع السابق، ص10.

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

إلى الإعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية في البلد، والمحافظة على الإيرادات الضريبية والعمل على جذب المستثمرين الأجانب لدفع عجلة التقدم الاقتصادي في البلد نحو الأمام وتوفير الحماية للمستثمر المصري والأجنبي دون اللجوء إلى الإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى تقليص الإيرادات الضريبية التي تعتبر مصدر مهم من مصادر الإيرادات الحكومية، إن الاتفاقيات المصادق عليها الموقعة بين مصر والدول المجاورة بحاجة إلى المراجعة والتفعيل لغرض الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ومنع الازدواج الضريبي الدولي الذي يقلل من فرص الاستثمار الأجنبي للبلد التي هي بأمر الحاجة إليه في الوقت الحاضر وضرورة إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع الدول المتقدمة لغرض تشجيع الاستثمار وتطور الاقتصاد المصري، والإسلام منع حدوث ازدواج في تحصيل الزكاة وذلك في الحديث الشريف " لا تثنى في صدقة" واستمر العمل حتى الآن على مكافحة هذه الظاهرة بجميع السبل وعلى مختلف الأصعدة، فعلى الصعيد الداخلي، نلاحظ أن الازدواج إن كان مقصودا فهو غاية المشرع، وبالتالي لا يعقل أن يتم السعي إلى تجنبه ومكافحته، أما إذا لم يكن مقصودا، وذلك نتيجة عم تنسيق القواعد التي تلتزمها السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب، فإن الحل والعلاج هو بتنسيق تلك القواعد، وهذا ليس بالأمر العسير، لأنه بإمكان السلطة العليا الموجودة في الدولة أن تلتزم بقية السلطات قراراتها وقواعدها، أما الدول الاتحادية، حيث توجد سلطتان، السلطة الاتحادية وسلطة الولايات الأعضاء فإنه بمجرد التنسيق بين السلطتين من خلال تشريعات اتحادية يمكن تلاقي وقوع هذا الازدواج، كأن يحدد لكل سلطة نوع الضرائب التي يحق لها فرضها وجبايتها.¹

¹د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المرجع السابق، ص11

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

ولكن يختلف الأمر ويزداد تعقيدا في مكافحة لازدواج الضريبي الدولي، لأن ذلك قد يتعارض وفكرة سيادة الدولة، فكل دولة تضع تشريعاتها وفقا لمصالحها، وبحسب ما يضمن الحفاظ علا هيبتها وسيادتها على أشخاص المجتمع، لذا يحدث أحيانا أن تتعنت الدولة بفرض ضريبة ما، رغم علمها أن الضريبة ذاتها يتحملها المكلف من قبل دولة أخرى وعن المال ذاته، لذا فإن الحل لعلاج الازدواج الضريبي الدولي هو التنسيق التشريعي الدولي، وهناك عدة طرق مقترحة في إطار مفهوم التنسيق لأجل مكافحة الازدواج الضريبي هي:

أن تقوم كل دولة على حدة في أثناء وضع تشريعاتها الضريبية أ عند تعديلها بمحاولة تجنب الازدواج الضريبي، وذلك:

- إما بان تتمتع الدولة عن فرض ضرائب على الأرباح التي تحققت من أعمال تمارس خارج حدودها، وقصرها فقط على تلك المحققة ضمن أراضيها.

- وإما أن تعطي الدولة خصما للضريبة التي سددها المكلف لدولة لأجنبية أخرى من الضريبة المحلية التي فرضتها على المكلف.

- أو قد تقرر حسم الدخل الذي سبق أن خضع لضريبة في دولة أجنبية من الدخل الخاضع لضريبتها المقررة على المكلف ذاته.

أن تقوم الدولة بعد المعاهدات والاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعدد الأطراف بقصد خلق تنسيق عملي بين التشريعات الضريبية للدول المتعاقدة، وقد أصبح هناك اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي نموذجية وضعتها الأمم المتحدة والتجمعات الاقتصادية الإقليمية وغيرها من التجمعات، ومن أهم المبادئ التي يمكن تقريرها في ظل مثل هذه الاتفاقيات:

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخل العقارية لبلد موقع العقار.¹

الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدول المصدرة لها.

الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الديون العادية لدولة موطن الدائن.

الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع.

الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أجر العمل للدولة التي يتم فيها ذلك العمل، باستثناء الأجر التي تدفعها الدولة، فيكون للدولة التي دفعتها سلطة فرض ضرائبها عليها.

الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف.

وهناك العديد من الاتفاقيات التي عقدت فعلا بين الدول العربية فيما بينها، وكذلك مع بعض الدول الأجنبية ، كاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب مع الضرائب بين دول مجل الوحدة الاقتصادية العربية لعام 1973 التي تم تطويرها في اتفاقية جديدة عام 1997.²

¹د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المرجع السابق، ص12

²د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المرجع السابق ، ص12

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

لا شك في أنه أيا كانت الحلول المقترحة لمعالجة الازدواج الضريبي، فإنه ينقصها إرادة التنفيذ من قبل السلطات العامة من جهة، ومن جهة ثانية عدم قصر هدف التشريعات الضريبية على زيادة الحصيلة المالية للدولة فقط بطريقة تضر حتما بالعدالة الضريبية، وتحمل المكلف عبئا ماليا ونفسيا يجعله يستبيح لنفسه التهرب من الضرائب بالكامل، وهو ما سوف يأتي في النهاية بتأثير سلبي على مستوى الحصيلة المالية، ولا بد من التشديد على ضرورة الاستمرار، ليس فقط في عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية لمواجهة هذه الظاهرة ومكافحتها، وإنما أيضا من تفعيل تلك المعاهدات فعلا ووضعها حيز التنفيذ دون تأثر بتعبيرات السيادة والسلطان الخاص بكل دولة ومصطلحاتها، لأن الخاسر فيما عدا ذلك هو الدولة ذاتها.

اهتمت الأمم المتحدة بموضوع الازدواج الضريبي وقبلها عصبة الأمم التي عينت لجنتين لبحثه أحدها من الخبراء الاقتصاديين وجاء في تقريرهم إحلال فكرة التبعية الاقتصادية محل التبعية السياسية كأساس لسلطة الدولة في فرض الضرائب وقدمت تقريرها سنة 1923 ولجنة أخرى من الخبراء الفنيين قدمت تقريرها سنة 1925 ويعطي لدولة موطن الممول ودولة موقع أمواله حقا مشروعا في فرض الضريبة عليه بنسبة مصالحه الاقتصادية في كلا الدولتين وعقدت لجنة الضرائب مؤتمرها الدولي الثاني في المكسيك لبحثه سنة 1943 واهتمت به هيئة الأمم المتحدة وعملت الدول إلى إبرام اتفاقيات ثنائية فيما بينها لمنع الازدواج بالنسبة لضريبة معينة أو بالنسبة لعدة ضرائب معينة ويوجد من هاته الاتفاقيات العدد الكبير، قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (O.E.C.D) بإعداد نموذج لتجنب الازدواج الدولي عام 1963، ثم أعيد تنقيحه في عام 1987 وبهدف هذا النموذج إلى تحقيق التنسيق الضريبي والقضاء على الازدواج الضريبي الدولي بين للأعضاء في هذه

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

المنظمة، وأخيراً قام مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية عام 1996 بإعداد مشروع عربي لتجنب الازدواج الضريبي للدول وأعضاء المجلس".¹

أثبتت تجارب الدول النامية فشل الإعفاءات الضريبية كوسيلة لجذب المستثمرين ومن الأفضل عقد اتفاقيات ثنائية وجماعية لتشجيع الاستثمار الأجنبي حيث إن الضرائب المرتفعة تمثل عائقاً أمام الاستثمار الأجنبي لكونها تؤدي إلى تخفيف نسبة الأرباح وزيادة التكلفة ولذلك فإن الاستثمار سوف يتجه إلى الأماكن التي تقل فيها نسبة الضرائب وتحقيق أعلى نسبة من الأرباح بالإضافة إلى الاستقرار الأمني الاقتصادي للبلد الذي يتم الاستثمار فيه وبذلك تلجأ أغلب الدول النامية إلى إعفاء الاستثمارات الأجنبية لفروع الشركات للبلد الذي يتم الاستثمار فيه وبذلك تلجأ أغلب الدول النامية إلى إعفاء الاستثمارات الأجنبية لفروع الشركات متعددة الجنسيات من الضرائب لجذبها إلى البلدان التي تنتمي لها، وهذا الإجراء لم يشجع الاستثمار في هذه الدول لأنها تشجع فقط الاستثمارات قصيرة الأجل التي يرغب بها المستثمر لاسترداد رأس ماله وتحقيق الأرباح في مدة قصيرة هي مدة الإعفاء الضريبي ولكنها لن تمثل مصدر جذب للاستثمارات طويلة الأجل ومن ناحية أخرى فإن المستثمر الأجنبي لا يستفيد من الإعفاء الذي تمنحه الدول المضيفة للاستثمار إذا كانت الدولة التي ينتمي لها تطبق (عالمية الإيراد) أي خضوع الدخل الذي يحققه المستثمر في الخارج إلى الضريبة في بلده أي كان البلد مصدر الدخل، وكذلك الحال بالنسبة إلى الحوافز التي تقدمها الدول النامية للمستثمر حيث إنه لا يزال الاستثمار الأجنبي محدوداً فيها.

¹د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المرجع السابق، ص13

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

لكن لو قررت الدولة تجنب الازدواج الضريبي من خلال منح الإعفاءات الضريبية بدلا من إبرام الاتفاقيات الثنائية والجماعية بين الدول، فإنه سيترتب على ذلك آثار تتمثل في:

1- هدر الحصيلة الضريبية التي كان لابد من الاستفادة منها:

أظهرت دراسة للفترة (2002-2003) أجريت على مجموعة من الشركات الأجنبية التي تستثمر في مصر لبيان مدى تأثير الحوافز في قرارهم الاستثماري (6.25%) من هذه الشركات ترى أن الحوافز الضريبية تعد أهم العوامل المؤثرة في قرار الاستثمار، بينما ذهبت (8.77%) في عينة الدراسة أن الحوافز الضريبية ليس إلا واحدة من بين العوامل المؤثرة، وفي دراسة أخرى حول هذا الموضوع اعد ليبيا للفترة (2003-2004) تبين بأن الموقع الجغرافي المتميز للدولة المضيفة يحتل المركز الأول والاستقرار الأمني والسياسي يحتل المركز الثاني، والإعفاءات الضريبية والجمركية فقد جاءت في المركز الثامن وحرية تحويل الأرباح وأصل رأس المال المستثمر إلى الخارج في المرتبة التاسعة (6) ورغم كل الحوافز والإعفاءات الضريبية التي تعرضها البلدان النامية لجذب الاستثمارات الأجنبية إلا إن نصيبها من مجمل الاستثمارات الأجنبية في العالم لا يتعدى (1%) وإن الاستثمارات العربية خارج الوطن العربي بحدود (800) مليار دولار وهي كفيلة بتتمية وتحسين الاقتصاد في الوطن العربي، ومن هنا نجد أن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي يمكن أن تشجع الاستثمار الأجنبي دون الحاجة إلى الإعفاء من الضرائب ولكن ينبغي أن يكون معدل الضريبة في البلد معتدلا وتعمل هذه الاتفاقيات على تجنب الازدواج الضريبي وعدم تكراره.

2- حدوث خسارة في الإيرادات:

تعتبر الحصيلة الضريبية من أهم المصادر الرئيسية للإيرادات العامة للدولة وإنفاقها في جوانب اقتصادية مختلفة والتأثر على توجهات الاقتصاد العام للدولة وتوزيع الدخل القومي الحقيقي وأيضاً تأثيرها على تدفق الاستثمارات الأجنبية وإن الإعفاءات الضريبية للاستثمار الأجنبي يحدث خسارة في الإيرادات الضريبية وبالتالي تحويل الموازنة العامة للدولة وأن نقص الحصيلة الضريبية يؤدي إلى العجز المالي وبالتالي زيادة الركود الاقتصادي وارتفاع أسعار الصرف والتضخم والاستيراد من الخارج،¹ إن الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدول النامية يؤدي إلى نقص في الإيرادات الضريبية وعدم تحقيق التوازن الاقتصادي من خلال سحب السيولة النقدية وتحقيق التوازن النقدي والمالي، لذا يجب تقليص هذه الإعفاءات الضريبية لتوفير البنية اللازمة لتحقيق ونمو الاستثمار، بالإضافة إلى أن الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدول النامية للمستثمرين الأجانب ه تنازل عن حقها في الضريبة لصالح دول المستثمر دون أن يستفيد منها المستثمر نفسه، كما أن منح الإعفاءات الضريبية تواجهها صعوبات في التطبيق في الدول النامية.²

4.1. الآثار المترتبة على وجود ازدواج ضريبي دولي:

- إن آثار الازدواج الضريبي على الاستثمارات بشكل عام مدمرة لقدرة الاقتصاد الوطني من أن يستفيد من الفرص المتاحة خارج الوطن، لأن الازدواج الضريبي يضاعف من تكلفة السلع والبضائع المستوردة والمصدرة وهذا يجعل تكلفة

¹د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المرجع السابق، ص14

²مصطفى عبد القادر، لائحة الضرائب تضع ضوابط لتطبيق القانون، المصري اليوم، 8/04/2015

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

السلع أعلى بكثير مما يجب بسبب تعدد فرض الرسوم الضريبية عليها ما يفقدها التنافسية.

-تأثيرات الازدواج الضريبي المباشرة على توزيعات الأرباح تجبر شركة المستثمر في شركة أخرى تدفع الضرائب المستحقة عليها، وفي نفس الوقت تدفع الضريبة على أسهمها مرة أخرى، الأمر الذي يجب إلغاؤه وتوقيفه، لأن التكلفة والضرر الذي تسببه هذه الضريبة أكبر من العائد على الخزينة، فتأثيرات الازدواج الضريبي السلبية على الشركات المساهمة إذ سيدفع المستثمر ضريبة على دخله بع أن تسدد شركته الضريبة كاملة، وستدفع الشركة المساهمة ضريبة على الضريبة بعد أن تدفع ضريبة 10% الإضافية سوف تدفع ضريبة أخرى من دخلها من الشركات المساهمة فيها، الأمر الذي سيؤدي إلى ضعف عملية الاستثمار¹

2. الطرق الفنية لمعالجة الازدواج الضريبي :

هناك طريقتين لمعالجة الازدواج الضريبي نعرضها فيما يلي:

1.2 طريقة الخصم الضريبي :

تخصم الدولة بمقتضى هذه الطريقة جميع الضرائب التي يتحملها الممول عن دخول الناتجة من مصادر أجنبية من قيمة الضريبة، التي تطالبه بها وبذلك يمكننا أن نستبعد استبعادا كليا جميع مظاهر وآثار الازدواج الضريبي الدولي، إذ أن الممول سوف لا يتحمل في الدولتين المختلفتين عبئا ضريبيا أكبر مما، لو اقتصر على دولة الموطن فقط.²

¹ ابراهيم أبو كامش، 2014، القطاع الخاص يحذر: آثار مدمرة للازدواج الضريبي على الاستثمار والاقتصاد، جريدة الحياة الجديدة.
² محمد دويدر ، دار الدراسات في الاقتصاد المالي، دار المعرفة الجامعية، 1996، ص140، 145

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

غير أن هذه الطريقة لا يمكن تصور تطبيقها تطبيقاً كاملاً لو كانت أسعار الضريبة في دولة المصدر أكثر ارتفاعاً عما هي فيه دول الموطن، ويرجع ذلك إلى عدم تحمل الممول لأي ضريبة في دولة الموطن، نظراً لأن الخصم الذي تضطر لإجرائه قد يستفيد كل الضريبة التي تطالب بها، ولهذا فإن أغلب الدول لا تطبق هذه الطريقة، ونظر مثلاً ما اقترحه نموذج المكسيك التي وضعت الضرائب التابعة لعصبة الأمم سنة 1943 في تطبيق طريقة الخصم بطريقة تحفظ لكل من دولتي المصدر والموطن حقوقهما، كما تحفظ الدولة التي يقع بها الموطن الضريبي للممول بحق فرض ضريبة على جميع دخوله سواء كنت ناتجة من بلده أو من إقليم دولة أخرى، مع مراعاة أن تخضع من الضريبة المستحقة على مجموع الدخل الأقل الضريبتين الاتنتين.

- الضريبة المحصلة فعلاً في الدولة الأخرى على الدخل الخاضعة لضريبتها الإقليمية.

- الضريبة المستحقة على الدخل الناتجة من إقليم الدولة الأخرى بالنسبة لجملة الدخل.

ويقتضي التشريع الوطني للولايات المتحدة الأمريكية جميع الدخل التي يحصل عليها الرعايا الأمريكيون بصرف النظر عن موطنهم أو الأشخاص الذين لهم موطناً فيها، مهما كان مصدر دخولهم إلا أن هذا التشريع يسمح للرعايا الأمريكيين والشركات الأمريكية والأجانب المستوطنون على أساس المعاملة بالمثل أن يخضعوا من مقدار الضريبة الأمريكية مجموع الضرائب التي دفعت في أي دولة أجنبية، وهذا ساعد الولايات المتحدة الأمريكية مجموع الضرائب التي دفعت في أي دولة أجنبية، وهذا ساعد الولايات المتحدة الأمريكية على معالجة مشكلة الازدواج الضريبي،

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

والمحافظة على مصالح الخزينة الأمريكية بعدم تجاوز الحد الأقصى لما يمكن استنزاله من مقدار الضريبة المستحقة، سعر الضريبة الأمريكية، وقد نص التشريع الأمريكي على طريقتين لحساب هما:

أ- الطريقة الأولى: الخصم فيما يتعلق بالدخل الذي يتحقق في دولة أجنبية واحدة وذلك بأن لا يتعدى مقدار الخصم ضريبة الدخل الأمريكي التي تخص جزء الدخل الذي فرضت عليه الضريبة في هذه الدولة الأجنبية بالنسبة لمجموع الدخل التي حصل عليها الممول.

سعر ضريبة الدخل الأمريكي X صافي الدخل الناتجة من الدولة الأجنبي

صافي الدخل الكلية الناتجة من جميع المصادر الأجنبية والوطنية

ب- الطريقة الثانية: الخصم فيما يختص بكافة الدخل الأجنبية وذلك بأن لا يتعدى مقدار الخصم الضريبة الأمريكية المستحقة على كافة الدخل الصافية ذات المصدر الأجنبي بالنسبة لمجموع الدخل التي حصل عليها الممول، وبذلك يقدر الحد الأقصى:

سعر الضريبة X صافي الدخل الناتجة من الدولة الأجنبية

صافي الدخل الكلية الناتجة من جميع المصادر الأجنبية والوطنية

وعلى الرغم من المميزات العديدة التي تضيفي على هذه الطريقة فعالية أكيدة في القضاء على الازدواج الضريبي، إلا أنه كثيرا ما تواجهنا بعض العقبات التي قد تؤدي إلى الحد من نجاحها نذكر منها:

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

- حرمان الخزينة من جزء الضريبة كان في إمكانها الحصول عليه.
- تباين الاتجاهات القانونية التي تأخذ بها التقنيات الضريبية ولاسيما في تحديد معنى الدخل الخاضع في دولة المصدر.
- صعوبة حصر وتحديد الضرائب التي تخصم في مقابل الأخرى إذا أن التشريع الوطني الفردي الذي يقضي بإتباع هذه الطريقة، لا يمكنه الإحاطة بجميع هذه الضرائب، وينتج استحالة منح أي خصم مقابل ضرائب أجنبية لم يذكرها التشريع الوطني.¹

ويمكن تدارك مثل هذه العقبات اتفاقية دولية للقضاء على الثغرات التي قد تظهر عند تطبيق هذه الطريقة، عن طريق بيانات مفصلة على الضرائب التي تشملها، الرجوع إلى القانون الوطني للدول المتعاقدة كما يمكن إبرام اتفاقيات دولية للحد من ارتفاع أسعار ضرائب الدول التي لا تمنح الخصم، إن أهمية الدور الذي تلعبه الاتفاقيات الثنائية كعامل لنجاح التشريعات الفردية التي تتخذها الدول من جانب واحد، للحد من آثار الازدواج الضريبي الدولي، إذ تؤدي هذه الاتفاقيات الخاصة بالتخفيض الضريبي على عدة مزايا أهمها:

- الحد من النقص الذي قد يصيب الحصيلة الضريبية التي تمنح الخصم الذي ينتج عنه توزيع عادل للتضحيات الضريبية بين الدول.
- تمكين دولة المصدر من الاحتفاظ بتطبيق قوانينها الضريبية على غير المقيمين فلا تؤدي إلى عجز كبير في خزانة الدولة التي تتبع طريقة الخصم الضريبي.

¹د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المرجع السابق، ص18

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

- توفير رقابة فعالة من جانب الإدارات الضريبية للدول المتعاقبة لتسهيل اكتشاف التهرب الضريبي.

2- طريقة تقسيم الاختصاص الضريبي: تتطوي هذه الضريبة على تقسيم الاختصاص الضريبي بين الدول المختلفة تبعاً لأسس مبدأ التبعية الضريبية التي لا تخرج عن الموطن والإقامة والمصدر والموقع، بحيث تقسم الدخول المختلفة الخاضعة للضريبة بين الدول التي تتنازع فيما بينها على إخضاعها لتشريعاتها الضريبية، وإن كان تحديد ضوابط الاختصاص الضريبي يختلف تبعاً لأنواع الدخول المختلفة والضرائب التي تخصم لها، وذلك على النحو التالي:

1.2. التقسيم السلبي أو الإعفاء: قيام الدولة بإعفاء المكلف عن جزء من الدخول الخاضعة لاختصاصها الضريبي تاركة للدول الأخرى الحرية الكاملة في فرض الضريبة عليه، كأن تنفرد دولة الموطن أو الإقامة بحق فرض الضريبة على الدخول التي يحققها الممول فلا يخضع الشخص بأية ضريبة في الدولة التي لا يقيم فيها وحتى ولو كان فيها موقع أمواله ونشاطه أو مصدر إيراداته، وقد يتخذ هذا الإعفاء طابعاً جزئياً مثلما نص عليه التشريع الوطني الأمريكي في إعفاء الأمريكيين الخاضعين لضريبة الدخل والذين يستقرون في دولة أخرى طوال السنة الضريبية من الضريبة على الدخل الناتج من مصادر أجنبية، ولا يكن القصد مجرد معالجة الازدواج الضريبي فحسب، بل إيجاد حافز ضريبي فعال لرعايا الولايات المتحدة الأمريكية الذين يرغبون في مباشرة تجارتهم أو استثماراتهم المالية بأنفسهم في دولة أجنبية، كما قد تنفرد دولة المصدر بإخضاع الضريبة على الدخول الناتجة فيها دون دولة الموطن، مثل ما قضي به التشريع الفرنسي من إعفاء أرباح النشاط الأجنبي

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

الذي تحصلت عليها المؤسسات الوطنية الفرنسية من الضريبة المستحقة عليها، إذ ما نشأت هذه الأرباح عن طريق منشأة مستقرة تقع في دولة أجنبية.¹

2. التقسيم الإيجابي:

وذلك بتقسيم الاختصاص الضريبي لأنواع الدخول المختلفة بين الدول صاحبة الشأن بحيث تنفرد كل منها بربط الضريبة على فئة معينة من الأموال والدخول ويتطلب هذه التقسيم وضع القواعد التي تتخذ أساسا لتحديد ضوابط الاختصاص الضريبي تبعا لمبدأ التبعية الاقتصادية، الأمر الذي يثير كثيرا من أوجه التنازع بيد دولة المصدر والموطن لرغبة كل منهما في الاستثمار بأكبر نطاق ممكن لاختصاص الضريبي، ورغبة كل منهما في التمتع بسيادة الضريبة إلى أقصى الحدود، وهو النزاع التقليدي بين الدول المصدرة لرأس المال والمستوردة لها وكان من نتيجة الجهود المستمرة التي بذلتها عصابة الأمم وهيئة الدولية أخرى في ميدان تقسيم وتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول أو تبلورت بعض مبادئ التي يجب أن تتخذ مرشدا للسلطات التشريعية في مختلف الدول، من ذلك ما اتفق عليه من إخضاع إيرادات الأموال الثابتة والأرباح التجارية والصناعية وكسب العمل للضريبة في دولة المصدر على أن تختص دولة الموطن بفرض الضريبة العامة على الدخل وضريبة التركات.

وقد قدمت اتفاقية روما سنة 1920 توزيعا للضوابط الضريبية لمختلف أنواع

الدخول لعلاج مشكلة الازدواج الضريبي الدولي على النحو التالي:

- الضريبة العقارية: تختص بها دولة الموقع.

¹د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المرجع السابق، ص19

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

- الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة: تختص بها دولة المصدر.
- الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية: تختص بها الدولة التي يقع بها مركز المؤسسة.
- الضريبة على المرتبات والأجور: تختص بها الدولة التي يزاول فيها الممول نشاطه.
- الضريبة على التركات: تقسم إلى أموال ثابتة ومنقولة ثم يوزع الاختصاص كما في الأول.
- ضريبة الإيراد العام: تنص الاتفاقية على تقسيم الدخل التي يحصل عليها الممول إلى العناصر التي يتكون منها وتطبق الضوابط الخاصة بكل عنصر على أن تختص دولة موطن الممول بفرض الضريبة على العناصر التي لا يأخ بشأنها قرار حاسم.¹

2.3 نماذج من قانون الضريبة على الدخل المصري:

2.3. الازدواج الضريبي نتيجة خضوع الأرباح الرأسمالية لأشخاص الاعتبارية للضريبة بسعر 10%:

يظهر الازدواج الضريبي في هذه الحالة نتيجة قيام الأشخاص الاعتبارية بإعداد قوائم مالية، منها قائمة الدخل والتي سيظهر فيها الأرباح الرأسمالية السابق خضوعها لضريبة 10% قبل ذلك ومن ثم يكون هناك ازدواج ضريبي نتيجة وضع الإيرادات المتحققة من الأرباح الرأسمالية مرة أخرى في القوائم المالية، وقامت اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 172 لسنة 2015 بمعالجة ذلك بدقة

¹د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المرجع السابق، ص20

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

من خلال استبعادها من الوعاء الضريبي ولكن يجب أن يتبع ذلك استبعاد التكاليف المرتبطة بهذه الأرباح من الوعاء الضريبي وهي قاعدة عامة أنه عند استبعاد إيراد لابد من استبعاد التكاليف المرتبطة به لأن ذلك سيؤثر على الإيرادات الأخرى، وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون طريقتين لاحتساب التكاليف المرتبطة الأولى هي طريقة " التخصيص للتكاليف بالإيرادات المتعلقة بها" فمثلا إذا اختار المستثمر اقتراض مبلغ حدد للاستثمار في الأوراق المالية فستكون الفائدة المقررة على هذا المبلغ هي التكاليف المرتبطة بالإيرادات المتحققة من الأرباح الرأسمالية، وبالتالي عند وضع القوائم المالية يتم استبعاد الأرباح الرأسمالية التي خضعت للضريبة مع استبعاد التكاليف المرتبطة بها ولتطبيق هذه الطريقة يشترط أن يكون الغرض الأساسي والوحيد من الاقتراض هو الاستثمار في الأوراق المالية، والطريقة الثانية هي الطريقة التناسبية أو التقسيم النسبي عن طريق معادلة بسيطة هي قسمة الأرباح الرأسمالية على إجمالي الإيرادات في تكلفة التمويل والاستثمار وهنا يكون الحل في معرفة نصيب هذه الأرباح من تكاليف التمويل والاستثمار الكلية.¹

2.3. الازدواج الضريبي لغير المقيم:

بالنسبة للشخص غير المقيم فإن القوائم المالية التي يعدها تكون لدولته ولا يعني دولة المصدر إذا حدث ازدواج لأن ذلك يخص دلتته وهذا لا ينص عليه في قانون أو لائحة.

3.3. الازدواج الضريبي في التوزيعات:

عند تقدير الضريبة على التوزيعات النقدية هناك قسمين من الاستثمار الأول هو الاستثمار المباشر وهو الاستثمار في الشركات القابضة والتابعة، والثاني هو

¹د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المرجع السابق، ص21

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

استثمار المحافظ الذي لا يكون الهدف منه الحصول على توزيعات الأرباح ولكن الهدف هو المضاربة وبالتالي توزيعات الأرباح تحصل نتيجة حيازة السهم، والمعالجة الضريبية لكل منهما مختلفة، فتطبيق ضريبة التوزيعات النقدية على الشركات القابضة سيخلق حتما نوعا من الازدواج الضريبي نتيجة لتكرار خضوع الوعاء الضريبي للضريبة نفسها (4) مرات، فالشركة التابعة ستخضع للضريبة ثم ستدفع ضريبة توزيعات، ثم ستدخل توزيعات تلك الشركة التابعة بأرباح الشركة القابضة لتدفع الأخيرة ضريبة توزيعات على تلك التوزيعات مرة أخرى، لذلك جاءت فكرة تخفيض سعر الضريبة من 10% إلى 5% للاستثمار المباشر ولكن سعر الضريبة لاستثمارات المحفظة 15%، مع عدم خضوع الشركة التابعة لضريبة الأشخاص الاعتبارية وتخضع لضريبة التوزيعات وهذه القواعد عامة ومعروفة دوليا ومن ثم لم يكن هناك ضرورة من صياغتها في قانون أو لائحة، فمثلا إذا حققت الشركة القابضة أرباحا بقيمة 10 ألاف جنيه تخضع لضريبة 25% ضريبة على الأشخاص الاعتبارية يصبح باقي الأرباح 7500 جنيه فيحتسب عليه ضريبة توزيعات أرباح بواقع 5% بقيمة 375 جنيها، فيصبح الباقي 7125 جنيها مع استبعاد التكاليف 712 جنيها والباقي 6850 جنيها ومع استبعاد الإيرادات التي خضعت للضريبة والتكاليف المرتبطة بها لا بد أن تنتهي هذه المعادلة الحسابية بالرقم صفر وهو ما يعني عدم وجود ازدواج ضريبي أما إذا كان الناتج موجبا فمعناه وجود إيراد لابد أن يخضع للضريبة ولو كان سالبا معناه وجود خسائر بيت ترحيلها، أي أن ملخص المعالجة الضريبية للشركات القابضة أن الضريبة المقطوعة تتكرر فكيف ذلك والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية مرة واحدة فقط، ومن ثم التغلب على ذلك بتخفيض سعر الضريبة، أما النوع الثاني فهو الشكل المغاير للشركات القابضة وهي مضطرة بحكم القانون لوضع إيراداتها التي خضعت للضريبة

الفصل الثالث دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

قبل ذلك ضمن قوائم الدخل والمعالجة الضريبية لها تم النص عليها في القانون بالمادة 46 فقرة 6 والمادة 56 والخاصة بالانتماء الضريبي وهو مثل أذن الخزنة التي يخصم منها 20% ضريبة والبنك يظهرها مرة ثانية في قوائم الدخل ويتم معالجتها لتجنب الازدواج باستبعاد نصيب الإيرادات من الضريبة بقسمة الإيرادات المحققة من الأرباح الرأسمالية على جملة الأرباح مضروبا في قيمة الضريبة المدفوعة أولا والنتيجة يكون قيمة ما سيتم استبعاده من الضريبة التي سيدفعها كتوزيعات أرباح حتى تتجنب الضريبة ويتوافق ذلك مع ما هو مطبق في كل دول العالم، وبالنسبة لجهات خصم وتوريد ضريبة التوزيعات، فقد تم تحديد جهة واحدة تخصم الضريبة وتوردها وهي مختلفة بحسب الشخص الذي قام بالتوزيع،¹ بحيث إذا كانت شركة مقيدة تبح شركة مصر للمقاصة ولو غير مقيدة تصبح الشركة نفسها، وحق الدولة في باقي ضريبة الـ 10% المفروضة على غير المقيم كضريبة على الأرباح الرأسمالية مضمون بموجب الأعراف الدولية حتى ولو تخرج من خلال الحجز على مستحقته لدى شركة مصر للمقاصة أو اللجوء للتحكم الدولي حيث يتم خصم 6% تحت حساب الضريبة لتحقيق القدر المتيقن من الضريبة وهو أمر متعارف عليه دوليا وليس هناك بديل آخر، الواقعة المنشئة للضريبة هي التوزيع الفعلي، فبمجرد التوزيع فعلا تعد هي الواقعة المنشئة للضريبة وجعل المستثمر دائنا على الشركة كما أن تحديد خامس يوم من تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة مطبق دوليا مطلوبا من المستثمر إلا شهادة إقامة ومصر للمقاصة ملتزمة بطلب هذا المستند فقط في حالة غير المقيم.

¹ د. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المرجع السابق، ص21

4.3. الازدواج الضريبي في صناديق الاستثمار:

إن صندوق الاستثمار لديه ثلاثة أنواع من الإيرادات، وتوزيعات أرباح خاضعة لضريبة مقطوعة بنسبة 10% لا تخضع للضريبة مرة أخرى، وأرباح رأسمالية تنطبق عليها نفس المعادلة مع استبعاد الإيرادات والتكاليف وإيرادات من أذون الخزانة سيتم معالجتها بنفس طريقة الائتمان المتبعة في الشركة غير القابضة لتجنب الازدواج الضريبي.¹

¹ مصطفى عبد القادر، لائحة الضرائب تضع ضوابط لتطبيق القانون، المصري اليوم، 2015/4/8

خاتمة

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن الازدواج الضريبي الدولي ينشا عندما تمارس كل دولة على حدة حقوق سيادتها الضريبية التي تتعدى إقليمها وفقا لما تقضيه مصالحها الوطنية و بذلك تنشأ هذه المشكلة و إن معيار الإقليمية حدد بموجبه فرض الضرائب على كافة الدخول لتي تنشأ في إقليم الدولة، بغض النظر عن جنسيته و موطن الأشخاص في حالة تعدد معايير فرض الضريبة التي تقرها دولتين أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من الإيرادات الضريبية و التي سينشأ عنها الازدواج الضريبي الدولي.
- إخضاع شخص واحد للضريبة في السن نفسها و في أكثر من دولة يترك آثارا سلبية على الاستثمار الأجنبي و يقلص من حجم الاستثمارات الأجنبية للبلد و إم معايير الإخضاع المتباينة في النظم الضريبية لها دور بارز في ظاهرة الازدواج الضريبي و نشو النزاعات الدولية التي تقلص من تدفق رؤوس الأموال و يمكن تلافي ذلك من خلال عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، لتسهيل انتقال الأشخاص و رؤوس الأموال بين الدول التي تعقد تلك الاتفاقيات.
- إن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية و الجماعية تحدد الأموال و مصادر الدخول التي تخضع للضريبة في كل دولة من الدول الموقعة على هذه الاتفاقيات و ب
- لك تعتبر من حوافز الاستثمار المهمة للبلد و تنشيط حركة رؤوس الأموال و تجنب العوائق أمام المستثمرين.
- إن إصدار تشريع بالإعفاء الضريبي من جانب واحد يؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية التي تعتبر من المصادر المهمة للإيرادات الحكومية و غن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لا تؤثر على حصيلة الإيرادات

الضريبية كما في حالة الإعفاء، و من ثم هناك ضرورة ملحة لعقد هذه الاتفاقيات للحصول على مصدر جديد للإيرادات وهذا ما تحتاجه مصر في المرحلة الحالية.

- يجب تحاضي ممارسة أي تميز ضريبي بين المستثمر المحلي و المستثمر الأجنبي و إن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تضمن المنافسة العادلة بين المستثمر المحلي و المستثمر الأجنبي و المحلي و تجعل الاثنان يخضعان للمعادلة الضريبية ذاتها و التمتع بكامل الامتيازات الموجودة داخل البلد.
- ضرورة نشر معلوما حول اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين المستثمرين و رجال الأعمال و دورها في زيارة الاستثمارات الأجنبية و التعريف بأهمية هذه الاتفاقيات و جذب الاستثمارات العربية و الأجنبية.
- أن تباين معايير الإخضاع يؤدي إلى ازدواج ضريبي دولي و هو خضوع الدخل المعين للشخص الواحد في السنة الواحدة للضريبة في أكثر من دولة يترك آثارا سلبية على الممول و التدفق الدولي لرأس المال و يؤدي بذلك على تقليص الاستثمارات الخارجية.

و تؤكد هذه النتائج صحة الفرضية الأساسية للبحث التي تشير إلى " يعتبر إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين الدول الوسيلة الأكثر اتبعا لتفادي الازدواج الضريبي الدولي لما لها من آثار إيجابية ي تضجيع الاستثمار الأجنبي، و زيادة حجم الإيرادات الضريبية، عن اللجوء إلى الإعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية.

الاقتراحات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يمكن الوصول إلى التوصيات التالية:

- ضرورة تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع كافة الدول و خاصة المتقدمة منها و جذب الاستثمارات الأجنبية إلى مصر دون اللجوء إلى تقديم الإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية.
- متابعة الاتفاقيات قيد الإنجاز التي تم إبرامها و التوقيع عليها من قبل مصلحة الضرائب مع مراجعتها بحيث تصب في مصلحة الاقتصاد المصري.
- يفضل اعتماد معيار الإقليمية من قبل المشرع المصري لأنه يقلل من الازدواج الضريبي الدولي و يكون منسجما مع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي و تجنب اعتماد مبدأ الجنسية.
- التوسع في إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، حيث يجد المستثمرون الأجانب مصر حاليا بيئة استثمارية جاذبة لتلك الاستثمارات يحتاجون على عقد مثل هذه الاتفاقيات و ضرورة تعيّلها دون الحاجة إلى إعفاءات ضريبية تكون لفترة محددة.
- إنشاء مواقع الكترونية خاصة بالتعريف على أهمية الاتفاقيات الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي و الامتيازات التي ستترتب عليها.
- إنشاء مواقع إلكترونية خاصة بالتعريف على أهمية الاتفاقيات الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي و الامتيازات التي ستترتب عليها.

قائمة المصادر والمراجع

1. إبراهيم أبو كامس، القطاع الخاص يحذر: آثار مدمرة للازدواج الضريبي على الاستثمار والاقتصاد، جريدة الحياة الجديدة
2. ابراهيم أبو كامس، 2014، القطاع الخاص يحذر: آثار مدمرة للازدواج الضريبي على الاستثمار والاقتصاد، جريدة الحياة الجديدة.
3. أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة نيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018-2019.
4. أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2002
5. أحمد يونس البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، دارالجمعية، الإسكندرية
6. بقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار التفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2009-2010.
7. خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
8. رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة د
9. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 03، العدد:01، 2018
10. سديرة نجوى، آليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغرو خنشلة، العدد11، جانفي2019.
11. عبد المجيد سيد عبد المجيد، غادة الحسني عباس، المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية، مؤتمر التجارة الإلكترونية، آفاق وتحديات، المجلد 2 الإسكندرية، يوليو 2002
12. عمر صقر، العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.
13. كتوراه علوم التسيير، جامعة الاحج لخضر بباتنة، 2013-2014

14. محمد دويدر، دارالدراسات في الاقتصاد المالي، دارالمعرفة الجامعية، 1996

15. مصطفى شهين ، تطوير منظومة الاستثمار في مصر وفقا لأحكام القانون 8 لسنة 1997 المعدل بالقرار بقانون رقم (17) لسنة 2015 وأثاره الضريبية، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية دار الضيافة، العباسية8، يونيو2015

16. مصطفى عبد القادر ، لائحة الضرائب تضع ضوابط لتطبيق القانون، المصري اليوم
8/04/2015،

17. ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعة بن
عكنون، الجزائر