المجهودات الدولية للحد من ظاهرة الازدواج الضريبى.

د.عبدالله رمضان بنيني
كلية القانون الزاوية – جامعة الزاوية

مقدمة

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، حيث لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي، بل اتسعت أهدافها لتشتمل أهدافاً اقتصادية واجتماعية وسياسية في ظل تطور مفهوم ووظيفة الدولة الحديثة ويأتي في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وتعجيل عملية التنمية، وإعادة توزيع الدخل ومعالجة الدورات الاقتصادية، وتشجيع فروع الإنتاج، وتحفيز الإدخار والاستثمار وفق أولويات التنمية، ولكي تؤدي الضريبة أهدافها لا بد من توافر شرطين أساسيين أولهما توافر تشريع ضريبي سليم وشفاف تتوافر فيه قواعد الضريبة الجيدة[1]، وثانيهما تقبل المكلفين لهذا التشريع وعدم اللجوء إلى التهرب الضريبي بطريقة أو بأخرى، لما ينتج عن هذا التهرب من آثار سيئة في مالية الدولة، ومن زعزعة عدالة النظام الضريبي، والمساس بحصيلة الضريبة، وما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وشروط المنافسة فيما بينهم.

لهذا فالازدواج الضريبي وما ينتج عنه من مشاكل ضريبية مقصودة وغير مقصودة للدخل الناتج عن الاستثمار من أبرز الظواهر الاقتصادية الحديثة التي أثارت الكثير من المناقشات بين رجال الاقتصاد والمال والقانون، في ظل المنجزات الاقتصادية والمحلية والدولية، حيث يؤدي تباين ما تتجه إليه الدول من تطبيق التنظم الضريبية معيار الإقامة الجنسية، التبعية الاقتصادية على درجات مختلفة إلى تنازع ضريبي دولي ينشأ عنه ازدواج ضريبي دولي، أي خضوع الدخل المعين للشخص الواحد في السنة الواحدة للضريبية أكثر من دولة، مما يترك السلبية ليس فقط على المكلف وإنما أيضاً بالنسبة للتدفق الدولي لرأس المال الخاص، بسبب العبء الضريبي الكبير الذي يترتب على المكلفين مما يؤدي إلى تقليص استثماراتهم الخارجية وأيضاً على الصعيد الداخلي فإن تباين الجهات المختصة

والسلطات المالية في تطبيق النظم الضريبية دون أي تنسيق يذكر فيما بينها يؤدي إلى تنازع ضريبي داخلي ينشأ عنه ازدواج ضريبي عملي أي خضوع الدخل المعين للشخص الواحد في العام الضريبي نفسه إلى أكثر من مرة للضريبة ذاتها[2].

ونظراً لظهور التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية، والاتفاقيات التجارية والاقتصادية الثنائية ترافق بإعطاء مبدأ الدولة الأكثر رعاية، والمعاملة التفصيلية سواء لجهة التعريفات الجمركية أم لجهة التكليف الضريبي.

يعد الازدواج الضريبي من أهم المشكلات التي تواجهها النظم العربية المعاصرة نتيجة لتعدد القوانين الضريبية وتعدد الدول على المستوى العالمي وانتشار وتزايد موضوع انتقال الأموال بين الدول ورغبة تلك الدول إلى اجتذاب رأس المال المحلي والأجنبي للاستثمار، ولتجنب ذلك لجأت أغلب الدول إلى توقيع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ،ولن الاتفاقيات الموقعة مع بعض الدول لم توضع موضع التنفيذ ، وعملت معظم الدول النامية ومنها البلدان العربية على اعتماد سياسات تعمل لجذب الاستثمارات للمنطقة العربية ولكن هذه الاستثمارات لم تتمكن من تحقيق المعدلات المستهدفة لتنمية بلدانها.

تعتبر المشاكل الضريبية من بين أهم وأخطر المشاكل التي تعاني منها معظم الدول في عصر العولمة ، فتأثيرها قوي وواضح على الجانب الاقتصادي و المالي و الاجتماعي خاصة بعد تحول هذه المشاكل من محلية ، والتي تحدث داخل حدود إقليم واحد، إلى مشاكل ضريبية دوليةو التي أكثر تعقيداً من سابقتها[3] .

ولقد نشأت هذه المشاكل نتيجة لتداخل الاختصاصات الضريبية للدول و زيادة رغبة المكلفين في عدم المثول للقوانين الضريبية بسبب ثقل العبء الضريبي الواقع في القيام بمثل هذه الممارسات نظراً لاكتساب أنشطتهم عليهم، بالإضافة إلى زيادة فرص الاقتصاد والوقوف عند هذه المشاكل و تحديد طبيعتها دوليا، مما يستدعي الجوانب المتعلقة بها[4].

أولاً – أهمية البحث:

تحدد أهمية البحث في الوقوف على أسباب ظاهرة الازدواج الضريبي باعتباره من أخطر الظواهر المالية الحديثة التي تهدر السياسية المالية والاقتصادية لما يترتب عليها من آثار

اقتصادية واجتماعية كبيرة على المستوى الداخلي بالإضافة إلى تأثيرها الخطير على الاستثمار خاصة الاستثمار الدولي وانتقال رؤوس الأموال لتحقيق التنمية الاقتصادية لاسيما في الدول النامية ومن ثم نستطيع تحديد أسباب هذه الظاهرة للبحث عن الوسائل الكافية للحد من هذه الظاهرة وتلاشي آثارها الخطيرة على المستوى الداخلي والدولي بما يؤدي إلى تحقيق معدلات النمو والتنمية في الدول النامية.

ثانياً- إشكالية البحث:

تنحصر إشكالية هذا البحث في تحديد الأسباب الحقيقية لظاهرة الازدواج الضريبي والبحث عن سبل ووسائل مكافحة هذه الظاهرة سواء داخلياً أو دولياً وهل هي كافية للحد من انتشار هذه الظاهرة وتفادي آثارها ؟.

ثالثاً- أهداف البحث:

يمكن حصر أهداف هذا البحث في نقطتين رئيسيتين هما:

1-دراسة أسباب الازدواج الضريبي سواء كانت أسباب داخلية مقصودة أو غير مقصودة أو أسباب دولية.

2-البحث في وسائل مكافحة الازدواج الضريبي للوقوف على مدى كفايتها للحد من هذه الظاهرة سواء كانت وسائل داخلية أو دولية.

رابعاً-الدراسات السابقة:

توجد العديد من المؤلفات والأبحاث في مجال ظاهرة الازدواج الضريبي وأن كانت جميعها تناولت ظاهرة الازدواج الضريبي ضمن تقسيمات المادة العلمية في كتب المالية العامة والتشريع الضريبي ولم يفرد الفقهاء للظاهرة أبحاث خاصة على نحو ما سوف نتعرض له في هذا البحث.

خامساً-منهج البحث:

سوف اتبع المنهج الاستقرائي والمقارن لاستنباط المقدمات والنتائج للوقوف على أسباب هذه الظاهرة والوسائل الداخلية والدولية التي طرحها الفقه المالي للحد من هذه الظاهرة من خلال الدراسة المقارنة للعديد من التشريعات والمعاهدات الدولية في هذا الشأن.

سادساً- خطة البحث:

المجهودات الدولية للحد من ظاهرة الأزواج الضريبي

المبحث الاول

ما هية الازدواج الضريبي الدولي وأسبابه

الازدواج الضريبي " Double Taxation" هو خضوع نفس وعاء الضريبة إلى أكثر من ضريبة، ويحدث ذلك في أغلب الأحيان بالنسبة لأرباح الأموال المستثمرة في الخارج، إذ تخضع للضريبة التي تفرضها الدولة المستوردة لرأس المال Capital importing وتخضع أيضاً للضريبة التي تفرضها الدولة المستوردة لرأس المال، ومن ثم يتحقق الازدواج الضريبي الدولي عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة على نفس الوعاء ونفس الشخص، ومثال ذلك في حالة ضريبة التركات إذا ما كان المورث تابعاً لدولة ما والورثة تابعين لدولة أخرى والتركة القائمة في ثالثة، وتقوم هذه الدول الثلاث بفرض ضريبة التركات على التركة كلها أو على حصة كل وارث منها[5].

ومن بين أسباب الظاهرة نجد ما يلي:

1. تباين الضوابط المحددة للاختصاص الضريبي بين الدول.
2. تباين التشريعات الوطنية المختلفة في مدلول الاصطلاحات في الميدان الضريبي.
3. تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول.

إن الازدواج الضريبي هو فرض أكثر من ضريبة على نفس رأس المال أو الدخل، وقد أبرمت العديد من الدول اتفاقيات اقتصادية فيما بينها، ويمكن تقسيمها إلى اتفاقيات ثنائية واتفاقيات متعددة الأطراف، من بينها بعض (الاتفاقيات) المكملة على رأسها المتعلقة بالضرائب خاصة الإعفاء الضريبي أو الازدواج الضريبي نظرا لارتفاع نسبة الإحصائيات لهذه الأخيرة، حيث عملت مجموعة العشرين على وضع قائمة للبلدان التي تتهمها بأنها ملاذات ضريبية، ويجب على كل دولة أن توقع اتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي ليتم شطبها من القائمة الرمادية التي وضعتها دول مجموعة العشرين.

المطلب الأول

تعريف الازدواج الضريبي وشروطه

الازدواج لغة: المزدوج (مزدوج الثمر) في علم الأحياء النبات الذي يحمل نوعين من الثمار مختلف الصفات، أو مختلف موسم النضج، مثل الأقحوان ومزدوج اللون النبات الذي يحمل في حالات شاذة أزهار ذات لون أزهاره الأخرى[6].

أما مفهوم الضريبة: فهى تتضمن الميزانية العامة للدولة على قسمين هامين هما: الإيرادات العامة، والنفقات العامة، وتحتاج الدولة إلى تنمية الإيرادات والنفقات العامة، وتحتاج الدولة إلى تنمية الإيرادات العامة التي تستمد منها الأموال اللازمة لسد نفقاتها، سواء تمثلت الإيرادات في موارد الدولة العادية التي تتكرر كل سنة مثل: إيرادات أملاك الدولة (الدومين)، والضرائب والرسوم، أو كانت تلك الأموال مستمدة من موارد استثنائية قد تلجأ الدولة إليها في وقت الضرورة بسبب عجز في مواردها العادية إذ تتمثل تلك الموارد الاستثنائية في القروض العامة، والإصدار النقدي الجديد.

وتشكل الضرائب المورد الأساس الذي تعتمد عليه جميع الدول في ميزانيتها، بل وأصبحت[7]، تشغل في هذا الزمن الحديث الأهمية النسبية الأولى بين مختلف مصادر الإيرادات العامة[8]، ونظراً للطبيعة الخاصة للضريبة كمورد عام تحصل عليها الدولة جبراً من الافراد الذين تتوافر بشأنهم مقومات وشروط الخضوع لضريبة معينة، فإن الدولة تعمل على أن تكون لها سياسة ضريبية تحقق أغراضاً اقتصادية واجتماعية على نحو من التنسيق العام[9]، ويكون إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها بقانون[10].

وتعرف الضريبة بأنها مبلغ من النقود تقتضيه الدولة جبراً من الأشخاص وبصفة نهائية وبدون مقابل من أجل تحقيق النفع العام.

وفي العصور القديمة كانت الضريبة تفرض وتجبَى بصورة عينية عن طريق إلزام الأفراد باقتطاع جزء من المحصول الزراعي أو الصناعي وإعطاؤه للدولة.

أما في العصر الحديث فالضريبة تأدية نقدية وليست بديلاً يدفع عيناً، أو خدمة شخصية يؤديها المكلف كجزء من حاصلات الأرض أو عدد ساعات العمل، كما كانت بعض الضرائب في السابق، فالخدمة العسكرية على سبيل المثال لا يمكن أن تعتبر ضريبة نظراً

للصفات الخاصة التي تتميز بها وإذا كانت الخدمة العسكرية تسمى بضريبة الدم فذلك انجازاً لكون الإنسان يدفع دمه لوطنه مقابل يحصل عليه سوى تحقيق المنفعة العامة[11].

فالضرائب بشكل عيني أصبحت لا تلائم العصر الحديث لاستحالة تحقيق العدالة في التضحية من قبل المكلفين، ذلك أن الأشياء العينية غير متساوية في منفعتها وإن تساوت في وزنها أو حجمها أو كثافتها، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن ارتفاع تكاليف الجباية في الشكل العيني بالمقارنة بالضريبة النقدية، يضاف إلى ذلك، عدم ملائمة الضريبة العينية لمقتضيات الفن المالي الحديث نظراً لقيام الدولة بنفقاتها في شكل نقدي، كما أن المكلف بالضريبة ملزم بتأديتها وليس له أي خيار في أدائها أو عدمه، ولا في كيفية الدفع وموعده وفي حالة الامتناع عن تأديتها تجبي منه جبراً، ومن مظاهر عنصر الجبر أن الدولة تتمتع بسلسلة منفردة في فرض الضريبة وتحديد وعائها ومعدلها كما أنها تلجأ إلى استخدام وسائل التنفيذ الجبري للحصول على الضريبة في حال امتناع الممول عن دفعها[12].

ويمكن تقسيم الضرائب فى تحديد سعرها الى ضريبة شخصية وضريبة عينية أي من حيث مراعاتها للمقدرة التكلفية للممول وتشخيص الاقتطاع الضريبي ، وفى تحديدها للمادة الخاضعة للضريبة وأحياناً فيما يتعلق بربطها تثار التفرقة بين الضرائب العينية والشخصية.

يقصد بالضرائب العينية تلك الضرائب التى تتجاهل شخص المكلف وظروفه الشخصية والعائلية وتنظر فقط الى الوعاء التى تنصب عليه ، أما الضرائب الشخصية فهى تلك الضرائب التى تأخذ فى الاعتبار عند فرضها على المال الخاضع لها ظروف المكلف وحجم المال ومصدره بمعنى إنها تدخل العوامل الشخصية فى مقدرة الممول التكليفية .

ومن الواضح أن مثل هذه المقدرة لا تظهر بجلاء إلا عند النظر الى مجمل المقدرة التكليفية وتعد الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين مثالاً للضريبة الشخصية وعلى العكس من ذلك فإن الضرائب النوعية هى تلك التى تفرض دوما النظر الى حالة المكلف الشخصية وظروفه الاجتماعية والمالية ، فى حين أن الضرائب الشخصية وهى التى تنصب على بعض جوانب الدخل أو على أنواع خاصة منه تعد ضرائب عينية وتحقيقاً لكل وبعض أهداف المجتمع تدخل على هذه الضرائب بعض ملامح التشخيص كإعفاء حد أدنى من الدخول والتمييز بين أنواعها حسب مصادرها المختلفة وتطبيق للأسعار التصاعدية بصورها الفنية المختلفة[13].

ومن الجدير بالذكر أن أغلب النظم المالية المعاصرة تتفق على أن الضريبة تفرض على الثروة بمعنى الدخل أو رأس المال، وكذلك على استخدامات عناصر الثروة وقد تختلف الطريقة التي تتوصل بها الضريبة لتتبع الثروة سواء تمثلت في الدخل أو في رأس المال، إلا أن الأهم والأغلب أن يتم ذلك بطريق مباشر أو طريق غير مباشر وهو ما يعني وجود ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة[14].

يعرف الازدواج الضريبي: بأنه فرض نفس الضريبة مرتين على نفس الممول بالنسبة لنفس المادة الخاضعة لهذة الضريبة[15]، ويلاحظ أن اصطلاح الازدواج الضريبي غير مقصور على دفع الضريبة مرتين فقط كما يفهم من تفسير كلمة (ازدواج تفسيراً حرفياً) وإنما يقصد بهذا الاصطلاح دفع المكلف للضريبة أكثر من مرة تحديداً دفعها مرتين أو ثلاث مرات أو أربع مرات، وقد سميت هذه الحالة بالازدواج الضريبي كونها الحالة الغالبة، إذا يغلب أن تتحدد الضريبة مرتين.

وعليه فإن **الازدواج الضريبي** يحصل عندما تفرض اكثر من ضريبة واحدة من نوع واحد على مصدر واحد للدخل في فترة زمنية معينة، لذا فإن لا ازدواج اذا تعددت مصادر الدخل وفرضت عليها أنواع مختلفة من الضرائب.

الازدواج الضريبي: هو خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه في الفترة الزمنية نفسها وأيضاً يمكن تعريفه على إنه فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعلى نفس المال في المدة ذاتها وبنفس المضمون. عرفه بعض المختصين بأنه فرض ذات الضريبة، أو ضريبة من النوع ذاته أكثر من مرة على الممول ذاته ، ولذات الوعاء الضريبي، وللفترة الزمنية ذاتها وبناًء على ما تقدم يمكن تعريف الإزدواج الضريبي بأنه العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف شخصاً طبيعياً كان أو معنوياً من جراء فرض نوع محدد من الضرائب مرتين على الأقل خلال فترة زمنية محددة وعلى ذات الوعاء الضريبي من قبل أكثر من سلطة مالية.

كما يقصد به فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على الشخص نفسه والمال نفسه، والمدة نفسها.

فالازدواج الضريبي الدولي هو الذي تتحقق أركانه وشروطه أكثر من دولة وذلك عندما يخضع الشخص المكلف لأكثر من نظام ضريبي على الرغم من وحدة الواقعة المنشئة للضريبة.

الازدواج الضريبي الدولي عندما تتمتع كل دولة بحرية تقرير نظامها الضريبي الخاص بها وممارستها لحقوق سيادتها الضريبية، والتي قد تتجاوز نطاق إقليمها الى تحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي(16).

إن الازدواج الضريبي الدولي يتحقق عندما يتم تطبيق الدول للتشريعات الضريبية المختلفة وممارسة حقوقها وسيادتها الضريبية والتي تتجاوز نطاق إقليمها وتمتعها بحق سيادتها في وضع نظامها الضريبي ووفقاً لحاجتها مما ينطوي عليه زيادة العبء الضريبي والحد من المميزات المالية التي تسعى الدولة لتحقيقها وبالتالي يؤثر على حركة الأستثمار الأجنبي في البلد ، حيث أن كل دولة تتخذ المعيار المناسب لها فمنها ما يأخذ بمعيار التبعية السياسية ومنها ما يأخذ بمعيار التبعية الأقتصادية ومنها ما يأخذ بمعيار التبعية الاجتماعية فالاستثمارات تتأثر بشكل مباشر عندما تحجم عن العمل عندما تجد إن القسم الكبير من الأرباح سوف تستقطع كضريبة من قبل أكثر من سلطة مالية.

شروط الازدواج الضريبي: إن الازدواج الضريبي يعني فرض نفس نوع الضريبة على نفس مصدر الدخل الخاضع للضريبة وخلال ذات المدة المعينة، ومعنى ذلك أنه يشترط توافر عدة شروط على النحو التالي:

الشرط الأول: وحدة الضريبة: بحيث أنه لا يتحقق الازدواج بين ضريبة على الدخل وضريبة على رأس المال ولكن يحدث بسبب اختلاف تعريف المادة الخاضعة للضريبة من دولة إلى أخرى، أن يصعب تحديد الضرائب التي تعتبر من نوع واحد ومتى يتحقق الازدواج الضريبي يجب أن يدفع المكلف بالضريبة نفس المال الضريبة نفسها أكثر من مرة أي يدفع من نفس المال ضريبتين أو أكثر من نفس النوع إذن فما المقصود بالضرائب من نفس النوع ويقصد بذلك أن تكون الضريبة من الناحية القانونية واحدة مثال ذلك أن تفرض ضريبة الدخل أكثر من مرة أو ضريبة رأس المال أكثر من مرة. أي أنه فرض على نفس المال مرة ضريبة الدخل أكثر من مرة أو الضريبة على ضريبة رأس المال لا يعتبر الازدواج الوظيفي من الناحية القانونية أما الناحية الاقتصادية يعتبر ازدواج ضريبي لأن الضريبة المدفوعة

على رأس المال أيضاً سوف تسدد من الداخل بصرف النظر عن اسمها وقد يحمل الدخل ضريبتين أحدهما تفرض عليه مباشرة وهذه هي ضريبة الدخل والأخرى تفرض على رأس المال[17]. بعض فقهاء المالية ينفون مثل هذا الازدواج لأن الضريبتين مختلفتان من حيث التنظيم الفني والقانوني فإن الأولى ضريبة دخل والثانية ضريبة على رأس المال ولا يغير من طبيعتها أن الوفاء بها يتم في النهاية من الدخل وهنا من فقهاء المالية من يؤكد حالة الازدواج هنا لأن الضريبة لا تعدو أن تكون في الحقيقة بصرف النظر عن اسمها أو كيفية تنظيمها عبئاً على الدخل[18].

الشرط الثاني: وحدة المدة: فلا يتحقق الازدواج مثلا إذا دفع الممول ضريبة على دخله في سنة معينة ثم دفعها على نفس هذا الدخل في سنة أخرى والواقع أن هذا الشرط هو نفسه شرط وحدة المادة الخاضعة للضرائب لأن الدخل في سنتين متتاليتين ولا يعتبر نفس المادة الخاضعة للضريبة قد يفهم مما تقدم أن الازدوج لا يكون إلا دولياً ولكن الواقع غير ذلك فقد يكون الازدواج الضريبي مقصوداً لأسباب متعددة أو غير مقصوداً ويكون الازدواج الداخلي مقصوداً لأسباب متعددة منها زيادة إيرادات الدولة أو لكي يحقق النظام الضريبي ككل العدالة الضريبية او الحد من ارتفاع بعض أنواع الدخول أو لتوفير موارد مستقلة للهيئات المحلية للتنسيق بين التشريعات المالية المختلفة أو لعدم تحديد الاختصاصات المالية للهيئات المكونة للدولة تحديداً دقيقاً ويمكن تلافي ازدواج في مثل هذه الحالات عن طريق إصدار تشريعات جديدة[19].

علماً بإن الازدواج الدولي هو الذي له أهمية خاصة لما يمثله من عقبات بالنسبة لانتقال عناصر الإنتاج بين الدول المختلفة مما يضر بالتوزيع الأمثل للموارد الطبيعية والبشرية في إطار الاقتصاد الدولي ويذهب فقه المالية إلى شرط وحدة المدة ليس شرطاً مستقبلاً، لأن تخلفه يعني بالضرورة عدم وجود المال الخاضع للضريبة وهو ما يعني من ظاهرة الازدواج الضريبي غير أنه وأن صح في مجال الدخل حيث يوجد اختلاف المدة إلى اختلاف رأس المال موضوع الضريبة لذلك فإن شرط وحدة الضريبة يظل محتفظاً باستقلاله في مواجهة شرط وحدة المال[20].

ومن الجدير بالذكر أن الازدواج الضريبي يمكن أن يكون محلياً او دولياً كما يحدث الازدواج الضريبي الداخلي عند توافر الشروط سابقة الذكر على دخل تفرض عليه أكثر من

ضريبة وطنية داخل حدود الدولة أما الازدواج الضريبي فيحدث عندما تتوافر تلك الشروط من دخل تفرض عليه الضريبة في أكثر من دولة واحدة حيث أنه من الممكن أن تفرض الضريبة على دخل المستثمر في كل من الدول التي يحمل جنسيتها والدولة التي يقيم فيها أو الدولة الكائنة أمواله بها أو تلك التي ينبع دخله من مصادر إقليمها ، وبناء على ذلك يعد من الأمور الجائزة قانونا طالما أن فرض الضريبة هو حق مستمد من السيادة التي تتمتع بها كل دولة على مواطنيها وعلى الرعايا الأجانب الذين يقيمون في اقليمها والأموال الموجودة في اقتصادها والدخول النابعة من مصادر فيها [21]. فعلى سبيل المثال تفرض ضريبة خاصة على مجموعة من الأرباح التي تزيد عن حد معين إلى جانب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وذلك من أجل دعم المشروعات الصغيرة الحجم ومن أجل استمرارها ودعمها أما الازدواج الضريبي غير المقصود فأنه يحدث بغير تعمد من المشرع، ويلاحظ ذلك في الغالب من خلال الازدواج الضريبي الدولي.

الشرط الثالث: وحدة المادة الخاضعة: يقصد بوحدة المادة الخاضعة للضريبة في حالة الازدواج الضريبي أن يكون المال الخاضع للضريبة هو نفسه في الضريبتين ومن ثم فاختلاف المال الخاضع للضريبة من دخله إلى السلطة المركزية ومن ثم تدفع الضريبة.

الشرط الرابع: وحدة الواقعة المنشئة للضريبة: إن الضرائب لا تفرض على الأشياء نفسها أي على ملكيتها وحسب وإنما تفرض أيضاً على تداولها بالتصرف فيها وعلى منافعها ومنتجاتها وغير ذلك من الأعمال القانونية أو المادية التي تعود عليها .

الشرط الخامس: تعدد سلطة فرض الضريبة: يعتبر تعدد سلطة فرض الضريبة كشرط لتحقق الازدواج الضريبي كما هي الحالة في الازدواج الضريبي الدولي وربما يحصل هذا على مستوى الدولة الواحدة إذا كان فيها سلطة اتحادية وسلطة أقليمية لكلاهما الحق في فرض الضريبة واستحصالها[22].

المطلب الثاني

أسباب الازدواج الضريبي

وجدت هذه الظاهرة مع وجود الضريبة كمورد للدولة، إلا أنه في ظل المالية التقليدية لم تكن تمثل خطورة كبيرة لصناعة الدولة فيما تفرضه من ضرائب فلما تطور دور المالية ودور

الدولة، وزادت الضرائب وأصبحت مورداً رئيسياً لمالية الدولة وتنقل الأفراد برؤوس أموالهم من الدول ظهرت هذه المشكلة ويمكن تلخيص أسبابها فيما يلي[23]:

أ- **اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي** : يمكن إرجاع تطبيق القانون الضريبي إلى ثلاثة مبادىء هي: مبدأ التبعية الاقتصادية، وينطوي على مبدأ التبعية السياسية ومبدأ التبعية الاجتماعية ومبدأ التبعية الاقتصادية، وينطوي مبدأ التبعية السياسية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن محل إقامتهم وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم بصرف النظر عن موقعها ومصدرها.

ب- **ضابط الجنسية:** ويتحقق عند إتباع الدول لمبدأ التبعية السياسية والتي تنطوي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها كل من يحمل جنسيتها، بينما ينطوي مبدأ التبعية الاقتصادية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص الذين تؤول إليهم.

ت- **ضابط المصدر:** ويتمثل في تبني الدولة لمبدأ التبعية الإقتصادية وينطوي هذا المبدأ على جميع المداخل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم؛ ويقرر مبدأ التبعية الاجتماعية حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول، ومما لا شك فيه أن اختلاف الضوابط المحددة للاختصاص الضريبي يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة بالنسبة لنفس الشخص أو نفس المال.

ث- **ضابط الإقامـة:** استناد الدول إلى مبدأ التبعية الاجتماعية حيث يقر هذا التحقق الى جميع المداخيل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا المبدأ حق الدولة في فرض الضرائب من الدولة موطنا لهم بصرف النظر عن مصدر هذه المداخيل، و يمكن استخدام مصطلح موطن التكليف للدلالة على مكان إقامة المكلف،الاستناد إلى هذا الضابط في تحديد الاختصاص الضريبي للدولة، يؤدي إلى فرضها فيها، حتى و إن كانوا لا يملكون جنسيتها، بما في ذلك للضرائب على الدخل الإجمالي للمقيمين تعتبر لدولة الإقامة الحق في إخضاع أرباح الشركات التي مداخيلهم المحققة خارج إقليمها، كما يوجد بها مقر إدارتها و أينما كان موقع ممارسة النشاط.

ج- **متعدد ضوابط الإخضاع الضريبي:** قد ينشأ الازدواج الضريبي في حالة تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي التي تقررها دولتان أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنه، وعلى سبيل المثال، تفرض ضريبة الدخل في كل دولة على المقيمين بالنسبة لمجموع دخولهم بغض النظر عن مصدرها، وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تتحقق في أقاليم الدولة، وبالرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الازدواج الضريبي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الموطن نتيجة خضوعها في نفس الوقت لكل من ضريبة دولة الموطن وضريبة دولة المصدر بالنسبة للشخص المقيم في أي من الدولتين.

قد تعتمد الدول أكثر من ضابط للإخضاع الضريبي من أجل ان ينشأ عنه ازدواج ضريبي دولي فإذا افترضنا دولتين تستند تحقيق أكبر حصيلة ممكنة، وأن مكلفاً يقيم بإحديهما او يمارس نشاطاً للدولة الأخرى، فلا شك أن هذا المكلف سيخضع للضريبة على أن يحقق من ورائه دخلا في دخله هذا في كل من دولة مصدر الدخل ودولة الإقامة وبالتالي فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي للدولتين إلا أن المكلف وقع في مشكلة ازدواج ضريبي دولي.

أنواع الازدواج الضريبي:قد يكون الازدواج الضريبي داخلياً أو دولياً ،وقد يكون مقصوداً أو غير مقصود وهو كما يلى :

1. **الازدواج الداخلي والازدواج الدولي**يكون الازدواج داخلياً إذا تم فرض الضرائب التي يتحقق بها الازدواج من الدولة الواحدة، أياً كان شكل هذه الدولة، وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على الشخص نفسه والوعاء نفسه والمدة نفسها، أما الازدواج الدولي فيتحقق عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض الضريبة نفسها، أو ضرائب متشابهة على نفس الوعاء ونفس الشخص، ومثال على ذلك في حالة ضريبة التركات إذا ما كان المورِّث تابعا لدولة ما والورثة تابعون لدولة أخرى، والتركة قائمة في دولة ثالثة، وتقوم هذه الدول الثلاث بفرض ضريبة التركات على التركة كلها أو على حصة كل وارث منها.
2. **الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود:** الازدواج المقصود هو الذي يعمد المشرع إلى إحداثه رغبة في تحقيق أهداف معينة لتحقيق أهداف تتركز في زيادة الحصيلة

الضريبية، فقد يكون الازدواج الداخلي مقصوداً من طرف المشرع الغرض منه زيادة الحصيلة الضريبية لتغطية عجز مالي، أو رغبة الدولة في عدم مواجهة الجمهور بسعر الضريبة المرتفع.

أما الازدواج غير المقصود فهو الذي يحدث دون أن تتجه نية المشرع إلى إحداثه. كأن يكون سببه اختلاف الأسس التي تقوم عليها النظم الضريبية المختلفة، ويكون الازدواج الدولي مقصوداً وذلك لتحقيق أغراض اقتصادية معينة، كما لو فرضت دولة على إيراد القيم المنقولة التي يملكها مواطنو الدولة في الخارج في الوقت الذي تفرض فيه الدولة مصدرة هذه القيم الضريبة نفسها[24].

المبحث الثاني

جهود عصبة الامم وهيئة الامم المتحدة للحد من الازدواج الضريبي

قامت عصبة الأمم بتأليف لجنة ثانية عام ١٩٢٢ ، عرفت بلجنة الخبراء الفنيين كان أغلب أعضائها ينتمي إلى الدول المستوردة لراس المال)الدول المدينة(وتعرضت اللجنة في تقريرها إلى الضرائب على فروع الدخل والضرائب العامة على الدخل، وأوصت بأحقية دول مصدر الدخل من النوع الأول ودولة موطن الشخص في النوع الثاني بفرض هذين النوعين من الضرائب، كما تمخضت جهود عصبة الأمم في مرحلتها الأخيرة عن وضع مشروعات نموذجية لعقد معاهدات بين الدول خاصة بالضرائب المباشرة وضرائب التركات وغيرها من الموضوعات الضريبية كما أنشأت لجنة دائمة لمتابعة الجهود في هذا الصدد، وفي عهد الأمم المتحدة قامت بمراجعة الجهود السابقة وعملت على تطبيقها[25].

لقد بذلت عصبة الأمم جهوداً معتبرة من أجل معالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، خاصة من خلال إبرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية .

وتعتبر أعمال عصبة الأمم حجر أساس للجهود التي بذلتها فيما بعد المنظمات الدولية الأخرى، والتي على رأسها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وهيئة الأمم المتحدة.

حيث قامت عصبة الأمم سنة 1921 بتشكيل لجنة الضرائب، والمتكونة من اثني عشر عضواً ، وتمت مراعاة اختيار أعضائها أن يمثلوا قدر الإمكان الأنظمة الضريبية الهامة والمعمول بها في أغلب دول العالم.

فقد عهدت هذه اللجنة إلى لجنة ثانوية إجراء دراسة بشأن التشريعات الضريبية لمختلف الدول، والتعرف على الضوابط والأسس التي تعتمدها في فرضها على المؤسسات الوطنية والأجنبية، ولقد توجت هذه الدراسة بإعداد مؤلف بين سنة 1923وسنة 1933 يحمل عنوان: فرض الضرائب على المشروعات الأجنبية والوطنية .

كما توصلت عصبة الأمم إلى اتفاقية ثنائية نموذجية لمنع الازدواج الضريبي بالنسبة لإعداد الضريبة على الدخل و الضريبة على الثروة، و أخرى لمنع الازدواج الضريبي بالنسبة لضرائب التركات، إلى جانب اتفاقية نموذجية بشأن المساعدة الإدارية في مجال الضرائب . تلك الاتفاقيات ترجع إلى مختلف الدول مرفقة بشروحها، و طلبت من تلك الدول ممثلين لمناقشتها في اجتماع عام للخبراء الحكوميين الذي انعقد بجنيف سنة 1928.

كانت تهدف عصبة الأمم إلى إبرام اتفاق دولي شامل لمعالجة الازدواج الضريبي، إلا أنها لم تنجح في ذلك، لعدم تقبل الدول فكرة إبرام مثل هذا الاتفاق متعدد الأطراف والسبب الأساسي في هذا الفشل هو اختلاف النظم الضريبية للدول، وتباين ضوابط الإخضاع الضريبي لكل منها، مما يؤدي إلى صعوبة التنسيق فيما بينهما.

كما توصلت عصبة الأمم سنة1943 الى المؤتمر المنعقد بالمكسيك إعداد اتفاقية ثنائية لمنع الازدواج الضريبي على الدخل اعتماداً على بروتوكول لها، إضافة إلى اتفاقية ثنائية نموذجية متبادلة من أجل تقييم وتحصيل الضرائب المباشرة في مجال المساعدة الإدارية، لقد كان واضحاً بأن هذه الاتفاقية كانت تخدم مصالح الدول النامية، لأنها أعدت من طرف أعضاء أغلبهم من دول من أمريكا اللاتينية، ثم تم بعد ذلك إعادة صياغة تلك الاتفاقية خلال الدورة العاشرة للجنة الضريبية التابعة لعصبة الأمم بلندن سنة1946.

قامت هذه المرة الدول المتقدمة بتعديل نموذج الاتفاقية وفقاً لرغباتها وبما يعود عليها بالنفع ثم أوكلت بعدها عصبة الامم، هيئة الامم المتحدة لتكمل عنها المسيرة من أجل معالجة الازدواج الضريبي.

يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة انتشار مظاهر التجارة الدولية والتداخل الواضح في المجتمع الدولي ، مما يؤدي الى خضوع الأشخاص للضرائب في الدول التي يمارسون فيها نشاطات اقتصاية وخروج الأمر عن نطاق الدولة الواحدة مما تتعارض معه مصالح الدول ويمكن اعتبار اختلاف المعايير المعتمدة من الدول للخضوع للضرائب سبباً مهماً في

تحقيق الازدواج الضريبي الى جانبه عدم وجود الاتفاقيات الثنائية التي تنظم مسائل الخضوع للضرائب بين الدول المختلفة.

وتعتبر دراسة المجهودات الدولية للحد من ظاهرة الازدواج الضريبي، والمستجدات الاقتصادية والمحلية والإقليمية والدولية في عالم اقتصاد مفتوح يترافق في عصر الاتصالات وشبكات المعلومات وما تؤمنه من إيصال المعلومات وتبادلها عن التبادل التجاري والاستثماري بصورة آنية متسارعة، ومع ظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى وما تفرزه هذه المستجدات الاقتصادية من حرية انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال والاستثمارات، وبالتالي ضرورة إيجاد الوسائل والأدوات اللازمة لتشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها من جهة ودعم عمليات التبادل التجاري البيئي والدولي، والتصدي إلى معالجة مسألة أساسية هي الضريبة باعتبارها أداة هامة من أدوات السياسة المالية وما يتفرع عنها في ظل تشابك العلاقات والنظم من ظاهرة الازدواج الضريبي الداخلي والدولي، ولا سيما ضرائب الدخل بأنواعها، وكذلك مكافحة التهرب الضريبي من خلال التعاون في تبادل المعلومات عن مواطني الدول المتعاقدة

المطلب الاول

جهود عصبة الامم للحد من الازدواج الضريبي الدولي

لقد أصدرت عصبة الأمم المتحدة بعد أن وافق ممثلو الحكومات ستة نماذج ثنائية منها أربعة لمعالجة الازدواج الوظيفي الضريبي واثنان لمكافحة الضريبي.

ونظراً لصعوبة إبرام مثل هذا النوع من الاتفاقيات، فقد أولت المنظمات الدولية والإقليمية اهتمامها لإعداد نماذج موحدة تستعين بها الدول التي ترغب في إبرام مثل هذه الاتفاقيات، بحيث تحافظ على بعض أحكامها كما تضيف أو تحذف بعضها الآخر وفقاً للنظام الضريبي النافذ لديها. وتبعاً للأهداف المرغوبة على مستوى التعاون الاقتصادي فيما بينها.

إن الاتفاقيات الدولية ماهي إلا معاهدات تعقد بين الدول وتبين بصورة واضحة اختصاص كل دولة من حيث فرض الضرائب فتحدد الأسس الكفيلة بمنع الازدواج الضريبي على مواطني الدولتين المتعاقدتين ولا سيما في مجال الضرائب على الدخل، لذلك لجأت

المعاهد العلمية والمؤسسات الدولية كمعهد كامبردج ومنظمة الأمم المتحدة لإجراء الدراسات وتشكيل اللجان بهدف إرشاد الدول إلى الأسلوب الأمثل لتفادي الازدواج الضريبي.

كما عمدت الدول إلى دراسة وتهيئة الوسائل والسبل اللازمة لمكافحة الازدواج الضريبي الداخلي المقصود وغير المقصود، ومكافحة التهرب الضريبي في أنظمتها الضريبية، على الرغم من الصعوبات الناجمة عن اختلاف وجهات النظر الدولية إزاء تعدد النظم الضريبية.

ويلاحظ إلى جانب الجهود الدولية لمعالجة تجنب الازدواج الضريبي ولا سيما في الضرائب على الدخل، يتم التنسيق الضريبي الدولي والعربي في إطار التكتلات الاقتصادية التي انتشرت أخيراً مثل السوق الأوربية المشتركة والسوق العربية المشتركة[26] .

وقد أدى ازدياد العلاقات الاقتصادية الدولية إلى الاهتمام بالجوانب الدولية لاقتصاديات المالية العامة ومن بينها التنسيق الضريبي والذي انحصر لفترة ليست بالقصيرة داخل نطاق الاقتصاد المغلق بهدف تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد وترشيد استخدامات موارد المجتمع وتوفير الاستقرار الاقتصادي، ولكن هذه الأهداف تعقدت في ظل الاقتصاد المغلق بهدف تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد وترشيد استخدامات موارد المجتمع وتوفير الاستقرار الاقتصادي، ولكن هذه الأهداف تعقدت في ظل الاقتصاد المفتوح حيث ظهرت الحاجة إلى إيجاد تعريف جديد بالنسبة لعدالة توزيع العبء الضريبي بما يناسب خضوع الأفراد لأكثر من اختصاص ضريبي، بحيث أصبح الهدف من استخدام الضرائب التأثير على استخدام الموارد على المستوى الدولي لتحقيق التوزيع الجغرافي الأمثل للمشروعات المختلفة وهذا يبرز في نطاق التكتلات الاقتصادية المعاصرة.

وتبدو أهمية التنسيق وآثاره الواضحة بالنسبة لأرباح الشركات والأفراد والتعاون لمكافحة التهرب الضريبي الدولي إلى نفاذ الجانب الأكبر من أرباح الشركات التي يتسع نشاطها في أكثر من دولة، إذ يؤدي هذا الازدواج إلى إخضاع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة للضرائب في الدولة محل الاستثمار علاوة على خضوعها للضرائب في دولة موطن الاستثمار، وهذا يشكل عقبة رئيسية في تشجيع الاستثمارات الدولية، وبالتالي يحد الازدواج الضريبي من المزايا التي تسعى الدول إلى تحقيقها من دعم العلاقات الاقتصادية والمالية والتجارية، وتعود مشكلة الازدواج الضريبي إلى توسيع الدول وامتدادها في اختصاصاتها الضريبية، وإن حل هذه المشكلة بحاجة إلى التنسيق بين هذه الاختصاصات والتضحية بجانب من إيراداتها بما

يساعد على تجنب الآثار السيئة لضرائب الدول الأعضاء في الأسواق المشتركة وعلى تهيئة ظروف المنافسة لعوامل الإنتاج والتي تكفل حرية الانتقال للأشخاص والسلع ورؤوس الأموال.

بالإضافة إلى ذلك فقد تركزت الجهود في ذات الوقت على تحديد الوسائل والأساليب وإعداد النماذج والبيانات للتعاون الضريبي بين الدول المتعاقدة لمنع التهرب الضريبي لمواطني الدولة المتعاقدة، والتي تبرم مثل هذه الاتفاقيات فيما بينها، وذلك بهدف تبادل المعلومات عن التكاليف الضريبية والمكلفين في كل بلد متعاقد بما يحقق الأهداف المرغوبة من عقد تلك الاتفاقيات[27].

المطلب الثاني

جهود هيئة الأمم المتحدة للحد من الازدواج الضريبي الدولي

يعتبر إنشاء المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة، لجنة المالية العامة سنة1964 نقطة انطلاق لهذه الهيئة من أجل البحث فى الجوانب المختلفة للازدواج الضريبي وسبل معالجته،حيث قامت هذه اللجنه بإجراء استقصاء عن الأنظمة الضريبية لمختلف الدول كانت تهف الى تحقيق ما يلى[28].

1. التوسع في نشر الأبحاث والمعلومات الضريبية، وخاصة إصدار موسوعة الاتفاقيات بمعالجة الازدواج الضريبي ومكافحة التهريب الضريبي.
2. جمع تعليقات وآراء الدول المختلفة فى مشروعات الاتفاقيات النموذجية الضريبية الدولية الخاصة بالاتفاقيات النموذجية التي أصدرتها عصبة الأمم في المكسيك سنة 1943 وفى لندن 1946.
3. توصية الدول الأعضاء بالتوسع فى إبرام الاتفاقيات الثنائية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي، ولقد قامت هذه اللجنة باستقصاء سنة1947 حول التشريعات الضريبية التي يخضع لها الأجانب ورؤوس الأموال الأجنبية، والمعاملات الخارجية التي تخرج عن نطاق الاختصاص الإقليمي للدول، هذا بالإضافة إلى المزايا الممنوحة للأجانب وللنشاط الدولي، إلا أنها لم تجد تجاوباً كافياً من طرف الدول بالنسبة لهذا الاستقصاء، كما قامت اللجنة باستقصاء آخر كان سنة 1949 للتعرف على ملاحظات الدول بشأن نموذجي المكسيك ولندن، تتمكن من فحص الاختصاصات بين النموذجين بقصد التوفيق بين

الضوابط المختلفة التي تضمنها كلا النموذجين، غير أنها لم تلق نجاحاً أيضاً في بحثها الجديد، إذ لم تصلها ردود سوى من عدد قليل من الدول ،لكن هذا الفشل لم يجعلها تستسلم لمشكلة الازدواج الضريبى الدولي.

إنما واصلت جهودها وبحثها في هذا المجال وبعد ذلك وتحديداً في سنة 1967،طلب المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة بإنشاء فريق من الخبراء من الدول المتقدمة والدول النامية، يعمل على إيجاد سبل لإبرام المعاهدات الجبائية وصياغة مبادئ توجيهية للتفاوض بشأن المعاهدات الثنائية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية .

كما اعتمد فريق الخبراء في اجتماعه الثامن بجنيف سنة 1979 مشروع اتفاقية الامم المتحدة النموذجية لمعالجة الازدواج الضريبى بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية، بنصها النهائى وشرحها، التي نشرت سنة 1980 ،كما أصدر أيضا دليل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية

اما فى سنة 1997 فقد شكل فريق الخبراء فريقا آخر، لتنقيح وتعديل الاتفاقية النموذجية ورأت الحاصلة في الميدان الاقتصادي والمالي والضريبي حتى تواكب التطور، أيضا بسبب قيام منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بتنقيح اتفاقيتها النموذجية لمعالجة الازدواج الضريبي، مما أدى اعتماد الاتفاقية النموذجية من قبل الأمم المتحدة في صيغتها المنقحة.

وتجدر الإشارة إلى أن الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة تقوم بشكل كبير على أعمال اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في هذا المجال، بحيث تتشابه الاتفاقيتان النموذجيتان لكل منهما، وفي عدد كبير من المواد والنصوص، إلا أن الاتفاقية التي أعدتها الهيئة تعطي الحق في الضريبة للدولة المصدر أكثر مما تعطيه لدولة الإقامة فرض .فهي تراعي بذلك مصالح الدول النامية باعتبارها المستقبلة لرؤوس الأموال ،عكس الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية .

ونظراً لارتباط هذه المشكلة بسيادة الدولة فإن الحل العملي لتلافي الآثار الضارة لها، هو عقد المعاهدات الثنائية والمتعددة بين الدول.

إن تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول يؤثر على التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، سهولة انتقال رؤوس الأموال واليد العاملة بين الدول المختلفة من دوله، وتعداد السلطات المالية داخل الدولة الواحد.، وايضا اختلاف

التشريعات الضريبية بين الدول، واستقلالها عن بعضها أو اعتبار فرض الضريبة كمظهر من مظاهر سيادة الدولة.

إن العدالة الضريبية من قواعد فرض الضريبة الأساسية هي التي تقضي بأن يُسهم كل مكلف في تأمين نفقات الدولة حسب مقدرته التكليفية، وتحقيقاً لهذه القاعدة فإن المشرِّع يسعى الى توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع توزيعاً عادلاً يتوافق مع قدرته على الأداء تجنب دفعه للضريبة أكثر من مرة على الوعاء الضريبي نفسه وتتحقق العدالة الضريبية عند عدم خضوع المكلف ذاته للضريبة نفسها وعلى المال نفسه وللسبب نفسه[29].

كما إن دفع الضريبة لأكثر من مرة على الوعاء الضريبي نفسه يثقل كاهل المكلف بأكثر من طاقته التكليفية، وهنا يحدث الازدواج الضريبي الذي يعد من أهم الصعوبات التي تواجه الإدارات الضريبية في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة ونتيجة لتعدد القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة فقد يكلف الفرد بدفع الضريبة ذاتها أكثر من مرة مشكلاً بذلك زدواجاً ضريبياً .

ويبدأ إعداد الاتفاقية بناء على رغبة إحدى الدولتين في إبرامها وتقديم نموذج أو مشروع الاتفاقية الخاص بها حيث يتم تبادل مشروع الاتفاقية بين الدولتين ويكون مشروع الاتفاقية مستمداً من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ويستخدم بين الدول المتقدمة ونموذج منظمة الأمم المتحدة UN ويستخدم بين الدول النامية مع إمكانية التعديل في أي من النموذجين بما يتلاءم مع القوانين الضريبية والظروف الاقتصادية، هذا وتساعد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في جذب الاستثمارات والمستثمرين في المجالات المختلفة بالدول التي يتم التوقيع معها حيث ان الاتفاقيات تساهم في خفض تكلفة الاستثمار وإزالة أي معوقات ضريبية تواجه المستثمرين.

الفرع الأول

وسائل تلافي الازدواج الضريبي الداخلي

يتبين أن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تجد صعوبات لدى الحل بسبب مشكلة عدم وجود سلطة عليا تفرض الحلول بين الدول، ولذا فإن حل مشاكل الازدواج الضريبي الداخلي لا يجد أمامه هذه العقبة، ويفرق في حل هذه المشاكل بين أنواع الازدواج السالف بيانها، وفيما يتعلق بالازدواج المقصود، فلا محل للحديث عنه حيث يهدف إليه المشرع.

أما الازدواج غير المقصود، فقد يحدث في الدولة الاتحادية بين سلطتي الاتحاد والولايات والـدويلات الداخلية في الاتحاد، فيكون تلافيه بتحديد اختصاصات كل من السلطتين فيما يتعلق بفرض الضرائب وأنواعها، أما الازدواج الذي يحدث في دولة موحدة فغالباً ما يكون هذا الازدواج غير المقصود ازدواجاً فعلياً، وبالتالي يمكن تلافيه عن طريق النص التشريعي.

الفرع الثاني

وسائل منع ومكافحة الازدواج الضريبي

1. **منع الازدواج الداخلي:**يكون منع الازدواج الداخلي عن طريق التنسيق بين القواعد التي تتبعها السلطات المالية في فرض الضرائب. كما أنه ينبغي على المشرع في الدولة أن يلجأ إلى وضع قواعد خاصة تمنع تعدد القوانين التي تنظم الضرائب، من الحكومة المركزية والسلطات المحلية في فرض الضرائب.
2. **منع الازدواج الدولي:** بالنسبة للازدواج الدولي فإنه يمثل صعوبات تختلف عن الازدواج الداخلي وذلك نظراً لعدم وجود سلطات عليا في المجتمع الدولي تستطيع أن تنسق بين الدول المختلفة. ويمكن تحديد وسيلتين لمكافحته تتم إما بواسطة التشريعات الوطنية أو الاتفاقيات الدولية كما يلي:

أ- **عقد معاهدات بين الدول:**ينص في هذه المعاهدات على الأسس الواجبة الاتباع لمنع الازدواج الضريبي، كالتنصيص مثلا على أن الضرائب على إيرادات القيم المنقولة تفرضها الدولة التي يوجد بها مالك هذه الأموال، يمكن أن تقوم كل دولة من تلقاء نفسها، بتنظيم التشريع الضريبي لها على نحو يمنع الازدواج الضريبي الدولي، وذلك بقصر فرض الضرائب على وجوه النشاط الاقتصادي الذي يتم مباشرة داخل الدولة.

ب- **تفادى الازدواج الضريبى:** اذا تم بموجب الاتفاقية منح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط دون الأخرى ،فإن مشكلة الازدواج الضريبي تتلاشى تلقائيا، أما إذا وزع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين فيجب مقابل ذلك، أن تتبع طرقاً وتقنيات لتجنب تلك المشكلة، ولقد اعتمدت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية طريقتين أساسيتين لتفادي الازدواج الضريبي الدولي وهما طريقة الإعفاء وطريقة الخصم.

الخاتمة:

يمكن القول ان الاستثمارات الأجنبية تعد حجر الزاوية وعصب اقتصاديات العديد من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء لذلك يقع على عاتق هذه الدول من حيث الأصل تنظيم هذه الاستثمارات وضمان حمايتها ويتم ذلك عن طريق وضع مجموعة من القواعد القانونية الكفيلة بجذها.

ولعل من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدول المضيفة للاستثمارات الأجنبية الخاصة في سبيل تحقيق أهدافها هي الأداة الضريبية وذلك من خلال النص في قوانينها الداخلية على قدر كبير من الضمانات والحوافز والإعفاءات الهادفة إلى توفير المناخ الاستثماري المناسب لمواجهة المعوقات المختلفة التي قد تعترضه وتعرقل دخوله إلى هذه الدول.

أن التنسيق الضريبي بين الدول والذي يمكن أن تستفيد منه الدول العربية باعتباره أداة لتسهيل انتقال رؤوس الأموال فيما بينها وزيادة حجم استثماراتها الخارجية لكون التنسيق الضريبي يعمل على إزالة الحواجز الضريبية ويمنح حوافز للمستثمرين فيها إلى كونه عاملاً مهما في إقامة المشاريع المشتركة وتعبئة الموارد المالية نظراً لما يتطلبه من منع الازدواج الضريبي والعمل على تطوير أداء الأجهزة الضريبية ورفع كفاءتها في الدول العربية كما أن التنسيق الضريبي يسمح بزيادة القدرة التفاوضية للدول العربية أثناء المفاوضات التي تتم مع التكتلات الاقتصادية الأخرى.

ولقد لجأت أغلب دول العالم إلى توقيع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي سواء بصورة ثنائية أو بشكل مجاميع إقليمية من أجل تجاوز هذه المشكلة وتشجيع الاستثمار المتبادل بين الدول وزيادة التبادل التجاري وتحقيق الاستخدام الأفضل للموارد الاقتصادية وتتضمن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مجموعة من المواد التي تتناولها أي اتفاقية كالتعاريف والأحكام العامة والختامية وحل المنازعات.

ومن المجهودات الدولية الأساسية لاتفاقيات منع الازدواج الضريبي أن مكان نشوء الدخل هو الأساس في فرض الضريبة تفرض في الدولة التي يتحقق فيها من الدخل، على سبيل المثال إذا حققت شركة يابانية دخلاً لها من استثمار او تنفيذ مشاريع بدولة ما فينبغي أن يخضع هذا الدخل للقانون الضريبي في هذه الدولة، كما ان تجنب الازدواج الضريبي يتم على أساس فرض الضريبة مكان نشوء الدخل فإذا كان معدل الضريبة في مكان نشوء

الدخل (بلد المستثمر) فإن المستثمر سوف يدفع الضريبة المفروضة مكان نشوء الدخل ويمكن للبلد الآخرى ان يفرض الضريبة على نفس المستثمر بعد إعفائه بمقدار النسبة التي دفعها من مكان نشوء الدخل، أما إذا كان معدل الضريبة متساوياً في البلدين فإن المستثمر يدفع الضريبة في البلد الذي يتحقق فيه الدخل فقط وفي حالة كون معدل الضريبة في البلد الذي يتحقق فيه الدخل أعلى من معدله في البلد الآخر فإن المستثمر يدفع الضريبة المفروضة في البلد الذي يتحقق فيه الدخل ولكن هذه الحالة لا تشجع على الاستثمار الأجنبي اصلاً طالما كانت معدلات الضريبة أعلى.

ولقد أصبحت اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي أداة فعالة ساهمت في تعزيز الأهداف الإنمائية للدول وتنويع مصادر الدخل وزيادة فعالية استثماراتها وجلب المزايا من الاستثمارات الأجنبية.

إن عملية توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة ذات فعالية كبيرة في التقليل من تداخل اختصاصاتها الضريبية، حيث تحدد الدولة ذات الأحقية في فرض الضريبة بالنسبة لكل نوع من أنواع الدخل، وكل جزء من أجزاء الثروة أو التركة، وتجنب بقدر الإمكان منح ذلك الحق لدولتين متعاقدتين، مما يسمح بتفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولى بصورة تلقائية دون الحاجة إلى استخدام طرق أو تقنيات معينة لتحقيق ذلك.

تعتبر طرق تفادي الازدوج الضريبي الدولي ضرورية، في الحالات التي يتم بموجب الاتفاقية منح الحق في فرض الضريبة على نفس الدخل، أو نفس الثروة، أو التركة من دولة.

وهنا تخلق الاتفاقية ازدواجاً ضريبياً في حين أن الهدف من وراء إبرامها هو معالجة تلك المشكلة و تصبح تلك الطرق المنفذ الوحيد.

وقد ينجم عن التنازع الدولي ظاهرة التهرب من الضريبة بحيث لا تقف محاولات التهرب والتصرفات المنبثقة عنها عند حدود إقليم الدولة المعنية بل تتعداها إلى أقاليم ودول أخرى يرتبط بها المكلف برابطة التعامل أو الإقامة، إذ تستهدف هذه المحاولات على المستوى الدولي إخفاء بعض عناصر التكليف وإغراقها في حسابات معاملات متداخلة بين بلدين أو أكثر، ونظراً لأن للازدواج الضريبي والتهرب الضريبي في حالات عديدة آثاراً غير مرغوبة اقتصادياً واجتماعياً وسياساً فإن الكثير من الدول تحاول معالجة هذه الظواهر إما عن طريق

أحكام توردها في تشريعاتها الوطنية وإما عن طريق عقد الاتفاقيات الضريبية مع الدول الأخرى بقصد تجنب الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي ولا سيما على ضرائب الدخل.

إن الازدواج الضريبي وما ينتج عنه من مشاكل ضريبية غير مقصودة للدخل الناتج عن الاستثمار (التهرب الضريبي) من أبرز الظواهر الاقتصادية الحديثة التي أثارت الكثير ا من المناقشات بين رجال الاقتصاد والمال والقانون في ظل المستجدات الاقتصادية المحلية والدولية وما تفرزه هذه المستجدات من حرية انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال والاستثمارات، وما تتطلبه من تنسيق بين الدول في فرض الضرائب لا سيما في عصر التكتلات الاقتصادية، وعلى اعتبار أن الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، فقد برزت الحاجة إلى التصدي لمسألتي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي نظراً للمشكلات التي تثيرها سواء على المستوى المحلي أم على المستوى الدولي في ظل تشابك العلاقات والنظم، وذلك رغبة في تشجيع الاستثمارات وجذب رؤوس الأموال الأجنبية من جهة ولتوسيع التجارة البيئية والدولية والتخلص من الآثار السلبية لهاتين الظاهرتين من جهة أخرى.

الهوامش:

1. إبراهيم الحمود، خالد سعد زغلول حلمي، الوسيط في المالية العامة، ط2، 2002، ص ص 457-458.
2. لطفي محمد، رضا العدل، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة جامعة عين شمس، القاهرة، 1987، ص 106.
3. يونس احمد بطريق، حامد عبد المجيد دارز، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ص ، 2005 ،136.
4. باسعيد و الحاج فريد، في العلاقات الاقتصادية الدولية مع دراسة للبعد الدولي دور الضريبة للإصلاح الضريبي في الجزائر، ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2005.

5. رابح رتيب بسطا، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص 44.
6. لسان العرب، لأبن منظور.
7. حسن عواضه، المالية العامة ، دراسة مقارنة (الموازنة–النفقات–والواردات العمومية، بيروت، دار النهضة العربية، 1983، ص 386.
8. محمد سعيد فرهود، مباديء المالية العامة، الجزء الأول منشورات، جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، 1990، ص 149.
9. زين العابدين على ناصر، علم المالية العامة، دراسة موجزة للمبادىء العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي، القاهرة، دار النهضة العربية، 1974، ص 155.
10. مصطفى بابكر، تطوير الاستثمار الأجنبي المباشر، برنامج اعده المعهد العربي للتخطيط بالكويت مع مركز المعلومات ودعم القرار بمجلس الوزراء من 24–28 يناير 2004، ص ص 2–3.
11. لطيف زيود، تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 27 العدد 3 سنة 2005.
12. عبدالكريم بركات، حامد دراز، النظم الضريبية، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2001، ص 20.
13. عمرو محيي الدين، العولمة والتغيرات الجوهرية في بنية الاقتصاد العالمي، اندماج وتكامل هيكل التجارة العالمية وتفكك هيكل الإنتاج الصناعي، سلسلة رسائل بنك الكويت الصناعي، العدد (71)، ديسمبر 2002، ص 7.
14. حسن عبدالمطلب الأسرج، وضع مصر في تدفقات الاستثمار العالمية، عرض لأهم ما جاء في تقرير الاستثمار لعام 2004، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 2004، ص 4.
15. باهر علتم، المالية العامة ودور القطاع العام في تحقيق الرفاهية الاقتصادية، جامعة القاهرة، ب ت، ص 41.
16. يونس أحمد بطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

17.عادل فليح العلي، طلال كداوي، أقتصاديات المالية العامة، الموصل، 1989، ص 103.
18.باهر محمد علتم، المالية العامة، ومبادىء الاقتصاد المالي، القاهرة، مكتب الأداب، 1998، ص 214.
19.باهر علتم، المالية العامة، دور القطاع في تحقيق الرفاهية الاقتصادية، مرجع سابق، ص 55.
20.رفعت المحجوب، المالية العامة، مرجع سابق، ص 335.
21.ناجحة عباس على ومحمد عباس أحمد، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، بحث مقدم الى الندوة العلمية الأولى، الهيئة العامة للضرائب، قسم الإحصاء والأبحاث، 2008، ص 1.
22.بوزيدة حميد، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة ثانية،2007.
23.يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، بيروت، الدار الجامعية، 1985، ص 215.
24. فوزي عطوي ، المالية العامة النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي للحقوق، بيروت،2003
25.موفق سمور المحاميد، التعاون الضريبى من خلال تبادل المعلومات فى ضوء الاتفاقيات الضريبية النموذجية ، دراسة مقارنة، الاردن ،2012.
26.لميس عساف الباكير، تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2001، ص 3.
27.لميس عساف الباكير، تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل، المرجع السابق، ص 4.
28.اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية،منشورات الأمم المتحدة، نيويورك،2001.

29. سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل و طرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد ، م□□، العدد الثاني، 2005.