

# دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي

د. سامي محمود مراد \*

---

\* د. سامي محمود مراد: حاصل على دكتوراه محاسبة من جامعة عين شمس ٢٠١٤. يعمل أستاذ مساعد بكلية  
بريدة الأهلية. وله اهتمامات بحثية في المشكلات الضريبية لأرباح إعادة التقييم، المشكلات  
الضريبية لأرباح الرأسمالية لتعاملات البورصة، ضبط الإطار المفاهيمي بين معايير  
المحاسبة وتشريع ضريبة الدخل

samy\_taxation@yahoo.com

## مستخلص :

تناول الباحث في هذا البحث ماهية الازدواج الضريبي الدولي الذي يعد من أهم الصعوبات التي تواجه الإدارات الضريبية في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة والتي تتعدد؛ فيجد الفرد نفسه مكلفاً بدفع الضريبة ذاتها أكثر من مرة مشكلاً بذلك ازدواجاً ضريبياً، كما تناول أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي، شروط الحكم على وجود ازدواج ضريبي من عدمه، أنواع الازدواج الضريبي أثار حدوث الازدواج الضريبي، دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، الطرق الفنية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، وتوصلت الدراسة إلى أن الازدواج الضريبي الدولي ينشأ عندما تمارس كل دولة على حدة حقوق سيادتها الضريبية التي تتعدى إقليمها وفقاً لما تقتضيه مصالحها الوطنية وبذلك تنشأ هذه المشكلة، إن خضوع شخص واحد إلى الضريبة في السنة نفسها وفي أكثر من دولة يترك آثاراً سلبية على الاستثمار الأجنبي ويقلص من حجم الاستثمارات الأجنبية للبلد وإن معايير الإخضاع المتباينة في النظم الضريبية لها دور بارز في ظاهرة الازدواج الضريبي ونشوء النزاعات الدولية، إن إصدار تشريع بالاعفاء الضريبي من جانب واحد يؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية التي تعتبر من المصادر المهمة للإيرادات الحكومية وإن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لا تؤثر على حصيلة الإيرادات الضريبية كما في حالة الاعفاء، مصر الآن بحاجة إلى إيجاد بيئة فعالة لجذب الاستثمارات الأجنبية من خلال تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ولما يتمتع به المناخ الاستثماري في مصر من مرونة لجذب الاستثمارات الأجنبية، إن معيار الإقليمية هو الذي يفضل اعتماده من قبل المشرع المصري لأنه يقلل من الازدواج الضريبي الدولي ويكون منسجماً مع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وتجنب اعتماد مبدأ الجنسية، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع كافة الدول وخاصة المتقدمة منها وجذب الاستثمارات الأجنبية إلى مصر دون اللجوء إلى تقديم الاعفاءات الضريبية، متابعة الاتفاقيات قيد الإنجاز التي تم إبرامها والتوقيع عليها من قبل مصلحة الضرائب مع مراجعتها بحيث تصب في مصلحة الاقتصاد المصري، إنشاء مواقع إلكترونية خاصة بالتعريف على أهمية الاتفاقيات الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي والامتيازات التي ستترتب عليها.

**Abstract:** In this research, the researcher examined international double taxation, which is one of the most important difficulties faced by the tax administrations in implementing the laws, regulations and instructions regulating the tax provisions, which are numerous; the individual finds himself liable to pay the same tax more than once, thus making a double duality. He also discussed the causes of double taxation The double taxation provisions, the effects of double taxation, The role of double taxation avoidance agreements in the treatment of international double taxation, Technical methods for the treatment of international double taxation The study concluded that international double taxation arises when each country exercises its own tax sovereignty over its own territory in accordance with its national interests. This problem arises if one person is taxed in the same year and in more than one country Have a negative impact on foreign investment and reduce the volume of foreign investment of the country and that the criteria of different subjection in the tax systems have a prominent role in the phenomenon of double taxation and the emergence of international conflicts, The enactment of legislation on unilateral tax exemption leads to waste in tax revenues, which are considered to be important sources of government revenues. The conclusion of double taxation agreements does not affect the tax revenues, , Egypt now needs to create an efficient environment to attract foreign investments through the activation of agreements to avoid double taxation and the investment climate in Egypt enjoys the flexibility to attract foreign investments. The regional standard is preferred by The Egyptian legislature, because it reduces international double taxation and is in line with agreements to avoid double taxation and avoid the adoption of the principle of nationality, The study recommended the necessity of activating agreements to avoid double taxation And to attract foreign investments to Egypt without resorting to tax exemptions. Follow-up of the agreements in progress concluded and signed by the IRS with its review to the benefit of the Egyptian economy. the establishment of websites to publicize the importance of agreements to avoid double taxation and the privileges that will result.

## المبحث الأول: الإطار العام للمبحث

### المقدمة:

يتحقق الازدواج الضريبي Double Taxation عندما يتم خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه وللشخص نفسه في الفترة الزمنية نفسها، كما يحدث عندما يتم فرض الضرائب من النوع نفسه من قبل دولتين أو أكثر على المال نفسه وفي الوقت نفسه نتيجة تمتع كل دولة بسلطتها المطلقة في فرض الضرائب داخل حدودها الإقليمية، ويعتبر الازدواج الضريبي عبئاً مالياً على المستثمر الأجنبي لأنه يقتطع جزءاً من إيراداته ويكون عائقاً أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة لأخرى.

تسعى الدول النامية لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية؛ كألية لتحقيق التنمية خاصة في ظل التذبذب المستمر فى أسعار النفط، ولكن في ظل تمسك الدولة بمبدأ سيادتها الضريبية وعدم ملائمة تشريعاتها وقوانينها الضريبية للمستجدات العالمية، سرعان ما اصطدمت بإشكالية الازدواج الضريبي الدولي الذى يتمثل في خضوع الممول ذاته للضريبة نفسها وعلى المال نفسه وللسبب نفسه، الأمر الذى من شأنه التأثير سلباً على مستقبل ونطاق التجارة الدولية مما يستدعى معالجته وتساويته، ويعد الازدواج الضريبي الدولي من أهم الصعوبات التي تواجه الإدارات الضريبية في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة. (ياسمينه لعجال، ٢٠١٦، ص ١١٥)

### ١ - مشكلة البحث :

لا أحد ينكر مدى خطورة تحمل المكلف لعبء الضريبة ذاتها مرتين وعن الوعاء الضريبي ذاته، فهذه الظاهرة آثار سلبية جداً سواء في الازدواج الداخلي أم الدولي؛ حيث يؤدي الازدواج الضريبي الداخلي إلى وقوع تكرارٍ في إجراءات الضريبة وتحصيلها، كما أن الازدواج الضريبي عندما يزيد من عبء المكلفين عن مستوى محتمل فإنه يقلل من روح الأفراد وحافزهم على العمل والإنتاج؛ مما سيؤدي في النهاية إلى عرقلة النشاط الاقتصادي، كما أن الازدواج الضريبي الدولي، الذي ينجم غالباً عن فكرة سيادة الدولة، وبالتالي عدم التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول كما يجب؛ من شأنه أن يسبب عرقلة انتقال العمالة ورؤوس الأموال بين البلدان خشيةً منهم أن تفرض عليهم ضريبة ما أكثر من مرة دون وجه حق؛ مما سيعرقل تواصل العلاقات الاقتصادية الدولية، وهذا يضر بمصالح الدول المتقدمة والنامية معاً. (حرية محمد عبد الله قزاز، ٢٠١١)

ومن هذا المنطلق فإن مشكلة البحث الرئيسية تركز على ماهي أفضل آلية لتجنب حدوث الأزواج الضريبي الدولي؟، وتأسيساً على ما سبق فإنه وفقاً لمشكلة البحث الرئيسية يحاول البحث الإجابة على التساؤلات التالية: ماهية الأزواج الضريبي وأنواعه، ما أسباب حدوث الأزواج الضريبي؟ ماهي شروط الحكم على وجود أزواج ضريبي من عدمه؟ ماهي الآثار المترتبة على حدوث الأزواج الضريبي؟ ماهي الطرق الفنية لمعالجة الأزواج الضريبي؟

## ٢- أهداف البحث:

استناداً لمشكلة البحث فإن أهداف البحث تتمثل في:

١. الوقوف على ماهية الأزواج الضريبي وأنواعه وكيفية حدوثه، وأسباب حدوثه، شروط الحكم على وجود أزواج ضريبي من عدمه.
٢. التعرف على الطرق الفنية لمعالجة الأزواج الضريبي الدولي، إجراء مقارنة بين مكافحة الأزواج الضريبي من خلال إبرام اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي، وما بين الاعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية.
٣. تحديد أنواع الأزواج الضريبي والتعرف على آثار حدوث الأزواج الضريبي.

## ٣- دوافع اختيار الموضوع:

يمكن تلخيص دوافع اختيارنا لموضوع البحث في النقاط التالية:

- أ-موضوعات البحث من المواضيع المطروحة على الساحتين المحاسبية والضريبية في الوقت الحالي؛
- ب-الإصلاحات الضريبية التي يشهدها النظام الضريبي المصري والتي ظهر في سياقها تفعيل اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي لتشجيع الاستثمار الأجنبي وتدعيم السوق المالي؛
- ج-اهتمام الباحث بموضوع كيفية عمل اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي كونه يدخل ضمن تخصصنا، وطبيعة عملنا.

## ٤- أهمية البحث:

ترجع أهمية هذه الدراسة للاعتبارات التالية:

- أ-ندرة الدراسات العربية التي تناولت آليات عمل اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي في معالجة الأزواج الضريبي الدولي.

ب-توفير الإطار النظري للحكم على وجود أزواج ضريبي من عدمه

ج- ضرورة تحسين وتطوير التشريعات الضريبية المصرية القائمة بحيث تكون واضحة ومتوافقة مع نظيرتها في الدول المتقدمة من ناحية المفاهيم ونظم المعالجة للازدواج الضريبي الدولي.

د- الوقوف على بعض المصطلحات الضريبية الهامة مثل؛ اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، دولة الموطن والمستفيد، الدولة المضيفة للاستثمار، الازدواج الضريبي الدولي والمحلى، الاعفاء من جانب واحد.

### ٥- فروض الدراسة:

فروض البحث ما هي إلا تعبير يتم بموجبه تحديد الظاهرة محل الدراسة كما أنها تقصح للقارئ ما الذي تريد الدراسة معرفته عن الظاهرة وفقاً لأهميتها النسبية، ومن هذا المنظور ومن هدف البحث؛ فإن فرض الدراسة يتمثل في فرضية أساسية يعتبر إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين الدول الوسيلة الأكثر اتباعاً لتفادي الازدواج الضريبي الدولي لما لها من آثار إيجابية في تشجيع الاستثمار الأجنبي، وزيادة حجم الإيرادات الضريبية، عن اللجوء إلي الاعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية، والتي تساهم في بلورة وتحديد معالم الموضوع.

### ٦- منهجية البحث:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي Analytical Descriptive Approach لموضوع الدراسة، وهذا المنهج معمول به في كثير من البحوث والدراسات خاصة تلك التي تتناول ظواهر اجتماعية تتعلق بالممارسات اليومية، حيث تم إجراء مسح مكتبي لكل ماله علاقة بموضوع الدراسة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي لتوقع قدرة اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تفادي الازدواج الضريبي الدولي؛ حيث اعتمد الباحث على أبحاث ودراسات ومنشورات حكومية، إضافة إلى الدراسات لدى الجهات ذات العلاقة بآليات مكافحة الازدواج الضريبي، مع الاستعانة بشبكة الإنترنت في الحصول على معلومات تتصل بموضوع البحث، مع تحليلها ومناقشتها وعرضها بطريقة علمية مترابطة وبما يخدم أهداف الدراسة ثم إسقاط هذه المعلومات النظرية على الواقع العملي بهدف تحديد التوصيات لضمان نجاح مكافحة الازدواج الضريبي.

## ٧- خطة البحث:

وفقاً لأهداف وتساؤلات البحث تم تقسيم البحث على النحو التالي:  
 المبحث الأول: ويتناول الإطار العام للبحث ويتضمن عرضاً لمشكلة وتساؤلات البحث وأهدافه وأهميته ومنهجية وخطة البحث.  
 المبحث الثاني: ويتناول دو اتفاقيات الأزواج الضريبي في معالجة الأزواج الضريبي الدولي.  
 المبحث الثالث: ويتناول الطرق الفنية لمعالجة الأزواج الضريبي.

## المبحث الثاني

## دور اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي في معالجة الأزواج الضريبي الدولي

## مقدمة :

بادئ ذي بدء يمكن تعريف الأزواج الضريبي المحلي 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" أو أنه "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 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"، أما الأزواج 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 الأزواج الذي يحدث عندما يخضع الممول لأكثر من نظام ضريبي على الرغم من وحدة الواقعة المنشئة". (ابراهيم ابو كامش، ٢٠١٤)، (حرية محمد عبد الله قزاز، ٢٠١١)

**أولاً: أسباب حدوث الأزواج الضريبي الدولي:** (مصطفى شاهين، ٢٠١٥، ص ٧-٢٠)، (عبد الفتاح عبد الرحمن، ١٩٩٠، ص ص ٢٧٠-٢٧١)

تعدد أسباب الأزواج الضريبي الدولي والتي يمكن تلخيصها بما يأتي:

١) يتحقق الأزواج 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 وفقاً 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 ما يأخذ بمعيار التبعية السياسية، وأخرى تطبق معيار التبعية الاقتصادية، وثالثة تتبع معيار التبعية الاجتماعية، وإن اختلف هذه الأسس يؤدي إلى تزام قوانين الضرائب لأكثر من دولة في وقت واحد على الشخص نفسه.
- (٢) يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية، وكذلك اختلاف الدول في تفسير مدلول الاصطلاحات الضريبية وتحديدتها مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، أو شروط التوطن.
- (٣) 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.
- (٤) 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.
- (٥) 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 يدفعه من الضريبة كبيراً؛ كما أنه ضار من الوجهة الاقتصادية العالمية لأنه يعوق حركة انتقال رؤوس الأموال وتتنقل 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.

(٦) يتحقق الأزواج 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 الأزواج الضريبي يبرره ازواج الحماية.

(٧) قد يحدث الأزواج 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 الأزواج الضريبي غير مقصوداً ويمكن تلافيه بواسطة التشريع الداخلي لكل دولة والاتفاقيات الدولية.

### ثانياً: شروط الحكم على وجود الأزواج الضريبي من عدمه:

من خلال التعريف المذكور آنفاً للأزواج الضريبي تُستخلص ضرورة توافر أربعة شروطٍ مجتمعةٍ معاً للقول بوجود ازواج ضريبي (جميل الصابوني، ٢٠١٢)، (شوقي جاد، ٢٠١٦)

١. وحدة الشخص المكلف بالضريبة: لا بد لنشوء ظاهرة الأزواج الضريبي من كون الفرد المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو الشخص ذاته، وهو شرط واضح لا يثير لبساً، بيد أنه لا بد من التمييز في ظل هذا الشرط ما بين الأزواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة أكثر من مرة، وبين الأزواج الاقتصادي الذي ينشأ بمجرد الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة، وخير مثال على ذلك؛ حالة فرض ضريبةٍ ما على أشخاصٍ طبيعيين بعد فرضها على الشخص الاعتباري الذي يتكون منهم، كأن تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مجموع الأرباح التي حققتها شركة مساهمة لعام ٢٠١٧ مثلاً، ومن ثم تفرض ضريبة أرباح الأوراق المالية على توزيعات أرباح المساهمين عن العام ذاته، فمن الناحية القانونية البحتة لا يمكن القول بوجود حالة ازواجٍ ضريبي؛ لأن الضريبة الأولى فرضت على الشركة بوصفها شخصاً معنوياً مستقلاً عن المساهمين فيها، في حين أن الضريبة الثانية فرضت على الشركاء المساهمين بوصفهم أشخاصاً طبيعيين متميزين عن الشركة، فشرط وحدة المكلف بالضريبة هنا غير متوافر، أما من الناحية الاقتصادية فالازواج 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.

٢. وحدة الوعاء الضريبي: أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة، سواء كانت هذه المادة دخلاً أم 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 المالية التي يملكها شخص مصرى الجنسية في البورصة الفرنسية، وبالمقابل قيام السلطات المصرية أيضاً بفرض ضريبة على أرباح وتوزيعات البورصة الموجودة في الخارج على الشخص ذاته استناداً إلى رابطة الجنسية، فهذه الحالة هي حالة ازدواجٍ ضريبي؛ لأن الوعاء الضريبي ممثلاً بإيرادات الأوراق والسندات المالية قد خضع لأكثر من ضريبة، أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة؛ فينتهي 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 موظفاً، فالضرائب الثلاث يتحملها المكلف نفسه وعن المدة ذاتها، ولكن على أوعية ضريبية متعددة، فلا وجود لأي ازدواجٍ ضريبي في هذه الحالة.

٣. وحدة الضريبة: أي أن تكون الضرائب المفروضة من نوعٍ واحد، وهو يعدّ 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... إلخ، لذلك يفرق الفقه المالي بين حالة ازدواج الضريبة وحالة تكرار الضريبة، فالتكرار ينشأ عندما تتجدد واقعة فرض الضريبة في كل مرة تجبى فيها، كما في الضرائب الجمركية عندما تتجاوز حدود أكثر من دولة براً، وتظهر أهمية ما سبق إذا علم أن الفن الضريبي والمالي يختلف باختلاف الدول؛ مما يجعل ضريبةً ما تأخذ اسماً مغايراً لاسمها الذي تحمله في دولة أخرى، لذا يشدّد بعض الفقهاء والكتّاب على ضرورة تدخل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتحديد الضرائب التي تعد من نوعٍ واحد، وذلك بقصد تجنب الازدواج الضريبي الدولي قدر الإمكان.

٤. وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة: باختلاف المدة التي فرضت عنها الضريبة ينفي واقعة الازدواج ولو تحققت الشروط السابقة، ففرض ضريبة الرواتب والأجور على موظف عام عن راتبه المقبوض لشهر فبراير ٢٠١٧ بعد فرض الضريبة ذاتها عليه عن راتبه المقبوض لشهر يناير للعام ذاته لا ينشئ واقعة ازدواجٍ ضريبي؛ وذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين.

وهناك جانب من الفقه ينفي صفة الاستقلال عن شرط وحدة المدة؛ لأنه مرتبط بشرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة، ففي المثال السابق يُلاحظ أن المادة الخاضعة للضريبة في شهر فبراير (وهي أجر الموظف عن هذا الشهر) تختلف عن المادة الخاضعة للضريبة في شهر يناير (وهي أجره عن شهر يناير)، فالشرطان تخلفا معاً، ويُؤيد 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، كما يشترط في إطار الضرائب غير المباشرة، أن تكون الواقعة المنشئة للتكليف الضريبي واحدة، حتى تتحقق ظاهرة الأزواج الضريبي؛ وما ذكر سابقاً عن الضرائب الجمركية التي تفرض من قبل سلطات عدة دول على بضاعة تمر عبر حدودها هو خير مثالٍ على أن الواقعة المنشئة لكل ضريبة تختلف عن الأخرى، وذلك باختلاف الحدود التي تعبرها البضاعة في كل مرة.

### ثالثاً . أنواع الأزواج الضريبي:

يمكن تقسيم الأزواج الضريبي إلى عدة أنواع، وذلك انطلاقاً من منظورين: (سالم الشوابكة، ٢٠٠٥) ١. أنواع الأزواج الضريبي من حيث نطاقه الإقليمي: يقسم الأزواج الضريبي وفقاً لنطاق حدوثه إلى نوعين، هما: الأزواج الضريبي الداخلي والأزواج الضريبي الدولي.

#### أ . الأزواج الضريبي الداخلي (المحلي):

هو الذي تتوفر جميع شروطه داخل إقليم واحد، وضمن حدود الدولة ذاتها، وتعود أسباب هذا النوع من الأزواج إلى أحد أمرين، الأمر الأول: هو حدوثه نتيجة تعدد السلطات المالية أو الضريبية داخل حدود الدولة، فإن كانت الدولة موحدة فإنه قد تعطى السلطة المركزية الحق بفرض ضريبة معينة، ثم يعطى حق فرض الضريبة ذاتها من قبل سلطة محلية على الشخص نفسه وعن الوعاء ذاته وعن المدة ذاتها، أما إن كانت الدولة مركبة (اتحادية) فقد تقوم السلطة الاتحادية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم سلطة إحدى دول الاتحاد بفرض الضريبة ذاتها على المكلف ذاته، الأمر الثاني: حدوث الأزواج بسبب طبيعة النظام الضريبي القائم، فقد تفرض السلطات في دولة ما ضريبة عامة على الدخل، علماً بأنها تفرض في الوقت ذاته ضرائب نوعية على فروع الدخل، وفي ذلك ازدواج ضريبي كامل الشروط، ومثال ذلك أن يفرض المشرع الضريبي المصري في مرحلة من المراحل ضريبة التركات على تركة المتوفى بكاملها قبل توزيعها، ثم يعود ويفرض ضريبة التركات على الحصة الإرثية التي آلت إلى ورثته.

## ب . الازدواج الضريبي الخارجي (الدولي):

يعرف الازدواج الضريبي الدولي بأنه الازدواج الضريبي الذي تتوافر وتتكامل شروطه عبر حدود الدول، بمعنى توافر بعضها في دولة وإحداها أو بعضها في دولة أو دول أخرى، ومثال ذلك؛ قيام المشرع الضريبي المصري بفرض الضريبة على إيرادات القيم المنقولة على أرباح سندات وأوراق مالية لشخص بريطاني الجنسية يستثمرها في البورصة المصرية استناداً إلى معيار مصدر الدخل، وفي الوقت ذاته قيام السلطات البريطانية بفرض الضريبة ذاتها عليه استناداً إلى الرابطة السياسية، أي بسبب تمتع المكلف بالجنسية البريطانية، فالمكلف نفسه هنا قام بتسديد الضريبة ذاتها مرتين وعن المدة ذاتها وعن المادة ذاتها الخاضعة للضريبة، ولكن في بلدين مختلفين ولسلطين ضريبتين متميزتين.

٢. أنواع الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه: يصنف الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه إلى نوعين: (د. هيثم على محمد، ٢٠٠٨، ص ص ٢٩٣-٢٩٥)

## أ . الازدواج الضريبي المقصود:

هو ذلك الازدواج الذي يتعمد المشرع إحداثه بحق المكلفين أحياناً، وهذا يكون عادةً بهدف دعم خزنة الدولة بضرائب إضافية، لأجل مواجهة عجز قائم في الموازنة العامة للدولة، أو بهدف تخفيف العبء النفسي على المكلفين عندما يرغب المشرع برفع معدل الضريبة المفروضة، وذلك بتوزيعها على ضريبتين أو أكثر من النوع ذاته، وأحياناً قد يقصد المشرع من وراء هذا الازدواج الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية، والازدواج المقصود لا يمكن توقع حدوثه إلا في النطاق الداخلي أو المحلي، ونادراً ما يقع على الصعيد الدولي.

ب . الازدواج الضريبي غير المقصود: وهو الازدواج الحاصل بغير قصد من السلطات المعنية، وذلك إما لقصورٍ أو خللٍ في القانون الضريبي، وإما لانعدام التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول، وعلى خلاف سابقة فإن الازدواج غير المقصود هو الأكثر حدوثاً على الصعيد الدولي منه على الصعيد الداخلي، وهذا يبدو منطقياً بسبب أن عدم التنسيق بين قوانين الدول هو أمر وارد؛ لأن كل دولة عادةً ما تضع قوانينها الضريبية مستهدفةً مصالحها المالية والاقتصادية حتى الاجتماعية، دون الاهتمام بمصالح دولٍ أخرى وقوانينها.

رابعاً: وسائل معالجة الازدواج الضريبي الدولي (د. مصطفى عبدالقادر، ٢٠١٢، ص ١٤٢٠-١٥٠٠).

#### (١) التشريع الداخلي:

تستطيع الدولة نقادي الازدواج الضريبي الدولي بواسطة التشريع الداخلي، أى الاعفاء 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 إمتدادها إلى خارج إقليمها كأن تعفى مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطناً مالياً لهم من أن تسري عليهم الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون فيها تقرض مثل هذه الضريبة واتباع نظام الاعفاء الذي بموجبه يتمتع الإيراد الخارجي لرأس المال بالاعفاء الضريبي الكامل في دولة المستفيد ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها فقط، وأيضاً الاعفاء بالكامل ويشمل الإيرادات الخارجية كافة في دولة المستفيد أو الشركة الأم ونظام الاعفاء التصاعدي، فالإيرادات الخارجية وإن كانت تعفى من الضريبة في دولة المستفيد أو الشركة الأم فإن تلك الإيرادات تؤخذ بنظر الاعتبار عند تحديد معدل الضريبة التصاعدي المطبق على الدخول في بلد الأصل .

#### (٢) إبرام الاتفاقيات الثنائية والجماعية بين الدول:

تعتبر الوسيلة الأكثر اتباعاً لنقادي الازدواج الضريبي الدولي حيث إن الاتفاقيات الثنائية بين الدول تبين بصورة واضحة إختصاص كل دولة في فرض الضرائب وقواعد استحقاقها وتقرر الطرق التي يجب أن تتبعها لتجنب الازدواج الضريبي وتوفر الغطاء القانوني لحماية المستثمرين وتشجيعهم على استثمار أموالهم والمحافظة على الإيرادات الضريبية في نفس الوقت، مما يدعو إلى ضرورة تفعيل دور الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية لغرض تشجيع حركة الاستثمار الأجنبي ودون اللجوء إلى الاعفاء 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 الاعفاءات 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 بأمس 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 ثنى في صدقة» واستمر العمل حتى الآن على مكافحة هذه الظاهرة بجميع السبل وعلى مختلف الأصعدة، فعلى الصعيد الداخلي، نلاحظ أن الازدواج إن كان مقصوداً فهو غاية المشرع، وبالتالي لا يعقل أن يتم السعي إلى تجنبه ومكافحته، أما إذا لم يكن مقصوداً، وذلك نتيجة عدم 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 تلزم 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 تلافي وقوع هذا الازدواج، كأن يحدد لكل سلطة نوع الضرائب التي يحق لها فرضها وجبايتها.

ولكن يختلف الأمر ويزداد تعقيداً في مكافحة الازدواج الضريبي الدولي؛ لأن ذلك قد يتعارض وفكرة سيادة الدولة، فكل دولة تضع تشريعاتها وفقاً لمصالحها، وبحسب ما يضمن الحفاظ على هبتها وسيادتها على أشخاص المجتمع، لذا يحدث أحياناً 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:

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

- إما بأن تمتنع الدولة عن فرض ضرائب على الأرباح التي تحققت من أعمال تمارس خارج حدودها، وقصرها فقط على تلك المحققة ضمن أراضيها.
- وإما أن تعطي الدولة خصماً للضريبة التي سددها المكلف لدولة أجنبية 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.

ب) أن تقوم الدولة بعقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف بقصد خلق تنسيق عملي بين التشريعات الضريبية للدول المتعاقدة، وقد أصبح هنالك 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:

- الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لبلد موقع العقار.
- 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 الذي تدفعها الدولة، فيكون للدولة التي دفعته سلطة فرض ضرائبها عليها.
- الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف.
- وهناك العديد من الاتفاقيات التي عقدت فعلاً بين الدول العربية فيما بينها، وكذلك مع بعض الدول الأجنبية، كاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية لعام ١٩٧٣ التي تم تطويرها في اتفاقية جديدة عام ١٩٩٧.

لا شك في أنه أياً 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 حتماً بالعدالة الضريبية، وتحمل المكلف عبئاً مالياً ونفسياً يجعله يستبيح لنفسه التهرب من الضرائب بالكامل، وهو ما سوف يأتي في النهاية بتأثير سلبي على مستوى الحصيلة المالية، ولابد من التشديد على ضرورة الاستمرار، ليس فقط في عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية لمواجهة هذه الظاهرة ومكافحتها، وإنما أيضاً من تفعيل تلك المعاهدات فعلاً 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 لجننتين لبحثه أحدها من الخبراء الاقتصاديين وجاء في تقريرهم إحلال فكرة التبعية الاقتصادية محل التبعية السياسية كأساس لسلطة الدولة في فرض الضرائب وقدمت تقريرها سنة ١٩٢٣ ولجنة أخرى من الخبراء الفنيين قدمت تقريرها سنة ١٩٢٥ ويعطي لدولة موطن الممول ودولة موقع أمواله حقاً مشروعاً في فرض الضريبة عليه بنسبة مصلحه الاقتصاديه في كلا الدولتين وعقدت لجنة الضرائب مؤتمرها الدولي الثاني في المكسيك لبحثه سنة ١٩٤٣ وأهتمت به هيئة الأمم المتحدة وعملت الدول إلى إبرام اتفاقيات ثنائية فيما بينها لمنع الازدواج بالنسبة لضريبة معينة أو بالنسبة لعدة ضرائب معينة ويوجد من هذه الاتفاقيات العدد الكبير، قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (O.E.C.D) بإعداد نموذج لتجنب الازدواج الدولي عام ١٩٦٣ ، ثم أعيد تنقيحه في عام ١٩٨٧ ويهدف هذا النموذج إلى تحقيق التنسيق الضريبي والقضاء على الازدواج الضريبي الدولي بين الأعضاء في هذه المنظمة، وأخيراً قام مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية عام ١٩٩٦ بإعداد مشروع عربي لتجنب الازدواج الضريبي بين الدول وأعضاء المجلس .<sup>١</sup>

أثبتت تجارب الدول النامية فشل الاعفاءات 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 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 الاعفاء الضريبي ولكنها لن تمثل مصدر جذب للاستثمارات طويلة الأجل ومن ناحية أخرى فإن المستثمر الأجنبي لا يستفيد من الاعفاء 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.

<sup>1</sup> -http://www.alboranews-com/2013



لكن لو قررت الدولة تجنب الازدواج الضريبي من خلال منح الاعفاءات الضريبية بدلاً من إبرام الاتفاقيات الثنائية والجماعية بين الدول؛ فإنه سيترتب علي ذلك آثار تتمثل في:

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

أظهرت دراسة للفترة (٢٠٠٢ - ٢٠٠٣) أجريت على مجموعة من الشركات الأجنبية التي تستثمر في مصر لبيان مدى تأثير الحوافز في قرارهم الاستثماري أن (٦,٢٥%) من هذه الشركات ترى أن الحوافز الضريبية تعد أهم العوامل المؤثرة في قرار الاستثمار، بينما ذهبت (٨,٧٧%) في عينة الدراسة أن الحوافز الضريبية ليست إلا واحدة من بين العوامل المؤثرة، وفي دراسة أخرى حول هذا الموضوع أعدت حول ليبيا للفترة (٢٠٠٣ - ٢٠٠٤) تبين بأن الموقع الجغرافي المتميز للدولة المضيفة يحتل المركز الأول والاستقرار الأمني والسياسي يحتل المركز الثاني، والاعفاءات الضريبية والجمركية فقد جاءت في المركز الثامن وحرية تحويل الأرباح وأصل رأس المال المستثمر إلى الخارج في المرتبة التاسعة (٦) ورغم كل الحوافز والاعفاءات الضريبية التي تعرضها البلدان النامية لجذب الاستثمارات الأجنبية إلا إن نصيبها من مجمل الاستثمارات الأجنبية في العالم لا يتعدى (١%) وإن الاستثمارات العربية خارج الوطن العربي بحدود (٨٠٠) مليار دولار وهي كفيلة بتنمية وتحسين الاقتصاد في الوطن العربي، ومن هنا نجد أن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي يمكن أن تشجع الاستثمار الأجنبي دون الحاجة إلى الاعفاء من الضرائب ولكن ينبغي أن يكون معدل الضريبة في البلد معتدلاً وتعمل هذه الاتفاقيات على تجنب الازدواج الضريبي وعدم تكراره .

٢- حدوث خسارة في الإيرادات الضريبية: تعتبر الحصيلة الضريبية من أهم المصادر الرئيسية للإيرادات العامة للدولة وإنفاقها في جوانب اقتصادية مختلفة والتأثير على توجهات الاقتصاد العام للدولة وتوزيع الدخل القومي الحقيقي وأيضاً تأثيرها على تدفق الاستثمارات الأجنبية وإن الاعفاءات الضريبية للاستثمار الأجنبي يحدث خسارة في الإيرادات الضريبية وبالتالي تحويل الموازنة العامة للدولة وإن نقص الحصيلة الضريبية يؤدي إلى العجز المالي وبالتالي زيادة الركود الاقتصادي وارتفاع أسعار الصرف والتضخم والاستيراد من الخارج، إن الاعفاءات 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 الاعفاءات الضريبية لتوفير البنية اللازمة لتحقيق ونمو الاستثمارات، بالإضافة إلى أن الاعفاءات الضريبية التي تمنحها الدول النامية للمستثمرين الأجانب هو 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. (Magda KANDIL, 2010)

٣- حدوث معاملة تمييزية: يعد التمييز في المعاملة الضريبية عائقاً في سبيل انسياب رأس المال الأجنبي وإن الدولة التي ترغب في استقطاب رأس المال الأجنبي يتعين عليها أن تتجنب أي تمييز ضريبي من خلال تقديم الضمانات القانونية الكافية لضمانة المستثمر الأجنبي وعدم تحميله أعباء مالية تفوق ما تتحمل بها الاستثمارات الوطنية وأن أغلب الاتفاقيات الدولية سواء كانت اتفاقيات قروض أم عقود تجهيز تشير إلى نفس القدر من المساواة في المنافسة بين الاستثمارات الوطنية والتي ترد إليها من الدول المتعاقدة وأن ما تم معالجته في الإتفاقية العربية لسنة ١٩٩٧ الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب حيث تركز على مبدأ عدم التمييز في المعاملة الضريبية وتضع قواعد لا تجيز إخضاع رعايا أي من الدول المتعاقدة لأية ضرائب غير التي يجوز أن تخضع لها رعايا الدول المتعاقدة الأخرى في نفس الظروف، وينطبق ذلك على المنشآت الدائمة التي تزاول نشاطاً متشابهة بين الدول المتعاقدة، إن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تعمل على تجنب التمييز ضد المنتج المحلي وكذلك المستثمر الأجنبي وتجعل الأثنين يخضعان لنفس المعاملة الضريبية.

٤- عدم تحقيق العدالة الضريبية: تشكل العدالة الضريبية القاعدة الأساسية لتحقيق الضريبة لأنها تقرر مساواة الأفراد أمام الأعباء العامة وذلك لأن الضريبة قيامها على أساس أخلاقي لأن تمييز بعض طبقات المجتمع في المعاملة الضريبية يعد انتهاكاً لنظام القيم السائدة في المجتمعات المعاصرة، والعدالة الضريبية معيار ذاتي ونسبي قابل للتغيير تبعاً للمكان والزمان الذي تفرض فيه الضريبة.

٥- تقليل التهرب الضريبي: التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها وتقسّم عادة إلى التهرب المشروع وآخر غير مشروع، فالتهرب المشروع يراد به ما يعمد إليه الأفراد أحياناً من الإفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة، أما التهرب غير المشروع Tax Evasion فهو الذي يتضمن مخالفة قوانين الضرائب، فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تتطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة ويترتب على التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه فهو يضر بخزينة الدولة والممولين الذين لا يستطيعون التهرب فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه الآخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع وقد تضطر الدولة إلى زيادة

سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب أخرى جديدة كي تعوض بذلك النقص في الحصيلة الناتج عن التهرب، كما أن التهرب فيه تعطيل للمشروعات النافعة ويحارب المشرع التهرب بفرض عقوبات على من يقدم معلومات كاذبة عن دخله أو يمتنع أو يتأخر في تقديم الإقرارات المطلوبة بالقانون ويعاقب كل من أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها للحصول على خفض أو سماح أو تنزيل في مقدار الضريبة المفروضة عليه أو على غيره وإلى جانب العقوبات يقرر المشرع إعطاء مكافآت لكل من يقدم للسلطة المالية معلومات حقيقية كان أحد الممولين قد أخفاها. (Alt,James, E.and Dreyer Lassen,David, 2006)

وهناك آثار اقتصادية واجتماعية للتهرب الضريبي حيث إن الدولة عندما تمارس سياسة الاعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار الأجنبي وتحقيق عملية التنمية، والتهرب الضريبي يؤدي إلى إعاقة السياسة الاقتصادية للدولة لينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، كما يؤدي إلى عدم العدالة في توزيع الأعباء المالية بين الممولين والتهرب الضريبي يترتب عليه انخفاض حصيلة الإيرادات الضريبية والذي يقود إلى تحديد قدرة الدولة على التوسع في دورها في خدمة المجتمع من خلال تقليص قدرتها على الانفاق، والتهرب الضريبي لا ينحصر في نطاق الدولة الواحدة وإنما يتجاوز ذلك إلى دول أخرى فيصبح بذلك تهرب ضريبي دولي وازداد بازدياد حجم الاستثمارات الدولية والتجارة الدولية .

ويعرف التهرب الضريبي الدولي على أنه " استخدام الممول طرقة احتيالية غير مشروعة لنقل كل أو جزء من الأرباح أو الإيرادات التي من المفروض خضوعها في داخل الدولة للضريبة إلى دولة أخرى لا تخضع هذه الأرباح أو الإيرادات إلى الضرائب تخضعها إلى نوع أقل وطأً على الممول من الذي يخضع لها الدولة الأولى".

فالتهرب الدولي يحدث عبر حدود إقليم الدولة الواحدة فالممول يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة الكائن بها ليتهرب من الضريبة الداخلية أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج كي يتمتع بالاعفاءات الضريبية التي قد يقرها القانون الضريبي في البلد المضيف.

فالتهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع ويستفيد الممول من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي لها جانب إيجابي يتمثل في تخفيف عبء الضريبة على الممول، وإن هذه الاتفاقيات تنظم عملية دفع الضريبة بحيث لا يكلف الممول بدفع الضريبة ذاتها مرتين، وعلى هذا فقد أجمعت معظم الدراسات على أن الاعفاءات الضريبية والجمركية تأتي من

حيث التفضيل في مرتبة متأخرة مقارنة بالعوامل الأخرى. (راندة مسعد أبو العينين، ٢٠١٥ ص ١٠-٣٠)

### خامساً: الآثار المترتبة على وجود ازدواج ضريبي دولي: (ابراهيم ابو كامش، ٢٠١٤)

- 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 السلع أعلى بكثير مما يجب بسبب تعدد فرض الرسوم الضريبية عليها ما يفقدها التنافسية.
- تأثيرات الازدواج الضريبي المباشرة على توزيعات الأرباح تجبر شركة مستثمرة في شركة أخرى تدفع الضرائب المستحقة عليها، وفي نفس الوقت تدفع الضريبة على أسهمها مرة أخرى، الأمر الذي يجب الغاؤه 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 بعد ان تسدد شركته الضريبة كاملة، وستدفع الشركة المساهمة ضريبة على الضريبة بعد أن تدفع ضريبة ١٠ % الاضافية سوف تدفع ضريبة اخرى من دخلها من الشركات المساهمة فيها، الأمر الذي سيؤدي الى ضعف عملية الاستثمار.

### المبحث الثالث

#### الطرق الفنية لمعالجة الازدواج الضريبي

هناك طريقتين لمعالجة الازدواج الضريبي نعرضهما فيما يلي :

١-طريقة الخصم الضريبي: تخصم الدولة بمقتضى هذه الطريقة جميع الضرائب التي يتحملها الممول عن الدخول الناتجة من مصادر أجنبية من قيمة الضريبة، التي تطالبه بها وبذلك يمكننا أن نستبعد استبعاداً كلياً جميع مظاهر وأثار الازدواج الضريبي الدولي، إذ أن الممول سوف لا يتحمل في الدولتين المختلفتين عبئاً ضريبياً أكبر مما، لو اقتصر نشاطه على دولة الموطن فقط. ( محمد دويدار، (١٩٩٦، ص ص ١٤٠-١٤٥).

غير أن هذه الطريقة لا يمكن تصور تطبيقها تطبيقاً كاملاً بحيث لو كانت أسعار الضريبة في دولة المصدر أكثر ارتفاعاً عما هي فيه دولة الموطن، ويرجع ذلك إلى عدم تحمل الممول لأي ضريبة في دولة الموطن، نظراً لأن الخصم الذي تضطر لإجرائه قد يستنفذ كل الضريبة التي تطالب بها، ولهذا فإن أغلب الدول لا تطبق هذه الطريقة، ونذكر مثلاً ما اقترحه نموذج المكسيك

التي وضعته الضرائب التابعة لعصبة الأمم سنة ١٩٤٣ في تطبيق طريقة الخصم بطريقة تحفظ لكل من دولتي المصدر والموطن حقوقهما.

" تحفظ الدولة التي يقع بها الموطن الضريبي للممول بحق فرض ضريبة على جميع دخوله سواء كانت ناتجة من بلده أو من إقليم دولة أخرى، مع مراعاة أن تخصم من الضريبة المستحقة على مجموع الدخل الأقل الضريبتين الاثنتين.

- الضريبة المحصلة فعلا 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 بإخضاع 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 يخضوا من مقدار الضريبة الأمريكية مجموع الضرائب التي دفعت في أي دولة أجنبية، وهذا ساعد الولايات المتحدة الأمريكية على معالجة مشكلة الأزواج الضريبي، 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 الخصم 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 الأجنبية

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 جميع المصادر 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 كثيراً ما تواجهنا بعض العقبات التي قد تؤدي إلى الحد من نجاحها نذكر منها:

- حرمان الخزينة من جزء من الضريبة كان في إمكانها الحصول عليه.
  - تباين الاتجاهات القانونية التي تأخذ بها التقنيات الضريبية ولا سيما في تحديد معنى الدخل الخاضع في دولة المصدر.
  - صعوبة حصر وتحديد الضرائب التي تخصم في مقابل الأخرى إذ أن التشريع الوطني الفردي الذي يقضي باتباع هذه الطريقة، لا يمكنه الإحاطة بجميع هذه الضرائب، وينتج استحالة منح أي خصم مقابل ضرائب أجنبية لم يذكرها التشريع الوطني.
  - ويمكن تدارك مثل هذه العقبات بعقد اتفاقية دولية للقضاء على الثغرات التي قد تظهر عند تطبيق هذه الطريقة، عن طريق وضع 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 إلى 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.
  - توفير رقابة فعالة من جانب الإدارات الضريبة للدول المتعاقبة لتسهيل اكتشاف التهرب الضريبي.
- ٢- طريقة تقسيم الاختصاص الضريبي: تنطوي 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:

أ- التقسيم السليبي أو الإعفاء: قيام الدولة بإعفاء المكلف عن جزء من الدخل الخاضعة لاختصاصها الضريبي تاركة للدول الأخرى الحرية الكاملة في فرض الضريبة عليه، كأن تتفرد دولة الموطن أو الإقامة بحق فرض الضريبة على الدخل 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 الأزواج 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 تتفرد دولة المصدر بإخضاع الضريبة على الدخل الناتجة فيها دون دولة الموطن، مثل ما قضي به التشريع الفرنسي من إعفاء أرباح النشاط الأجنبي الذي تحصلت عليها المؤسسات الوطنية الفرنسية من الضريبة المستحقة عليها، إذ ما نشأت هذه الأرباح عن طريق منشأة مستقرة تقع في دولة أجنبية .

ب- التقسيم الإيجابي: وذلك بتقسيم الاختصاص الضريبي لأنواع الدخل المختلفة بين الدول صاحبة الشأن بحيث تتفرد كل منها بربط الضريبة على فئة معينة من الأموال والدخول ويتطلب هذه التقسيم وضع القواعد التي تتخذ أساساً لتحديد ضوابط الاختصاص الضريبي تبعاً لمبدأ التبعية الاقتصادية، الأمر الذي يثير كثيراً من أوجه التنازع بين دولة المصدر والموطن لرغبة كل منهما في الاستثمار بأكبر نطاق ممكن للاختصاص 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 عصبة الأمم وهيئة الأمم وهيئات دولية أخرى في ميدان تقسيم وتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول أو تبلورت بعض المبادئ التي يجب أن تتخذ مرشداً 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 ١٩٢٠ توزيعاً للضوابط الضريبية لمختلف أنواع الدخل لعلاج مشكلة الأزواج الضريبي الدولي على النحو التالي:

- الضريبة العقارية: تختص بها دولة الموقع.

- 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 يأخذ بشأنها قرار حاسم.
- نماذج من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لمعالجة الازدواج الضريبي (د. مصطفى عبدالقادر، ٢٠١٥)

١. الازدواج الضريبي نتيجة خضوع الأرباح الرأسمالية للأشخاص الاعتبارية للضريبة بسعر ١٠% ؛ يظهر الازدواج الضريبي في هذه الحالة نتيجة قيام الأشخاص الاعتبارية بإعداد قوائم مالية، منها قائمة الدخل والتي سيظهر فيها الأرباح الرأسمالية السابق خضوعها لضريبة ١٠% قبل ذلك ومن ثم يكون هناك ازدواج ضريبي نتيجة وضع الإيرادات المتحققة من الأرباح الرأسمالية مرة أخرى فى القوائم المالية، وقامت اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ بمعالجة ذلك بدقة من خلال استبعادها من الوعاء الضريبي ولكن يجب أن يتبع ذلك استبعاد التكاليف المرتبطة بهذه الأرباح من الوعاء الضريبي وهى 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 " فمثلاً إذا اختار المستثمر اقتراض مبلغ محدد للاستثمار في الأوراق المالية فستكون الفائدة المقررة على هذا المبلغ هى 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.



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

٣. الأزواج 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 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 حتماً نوعاً من الأزواج الضريبي نتيجة لتكرار خضوع الوعاء الضريبي للضريبة نفسها (٤) 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 ١٠% إلى ٥% للاستثمار المباشر ولكن سعر الضريبة لاستثمارات المحفظة ١٥%، مع عدم خضوع الشركة التابعة لضريبة الأشخاص الاعتبارية وتخضع لضريبة التوزيعات وهذه القواعد عامة ومعروفة دولياً ومن ثم لم يكن هناك ضرورة من صياغتها في قانون أو لائحة، فمثلاً إذا حققت الشركة القابضة أرباحاً بقيمة ١٠ آلاف جنيه تخضع لضريبة ٢٥% ضريبة على الأشخاص الاعتبارية يصبح باقى الأرباح ٧٥٠٠ جنيه فيحتسب عليه ضريبة توزيعات أرباح بواقع ٥% بقيمة ٣٧٥ جنيهاً، فيصبح الباقي ٧١٢٥ جنيهاً مع استبعاد التكاليف ٧١٢ جنيهاً والباقي ٦٨٥٠ جنيهاً ومع استبعاد الإيرادات التي خضعت للضريبة والتكاليف المرتبطة بها لا بد أن تنتهي هذه المعادلة الحسابية بالرقم صفر وهو ما يعنى عدم وجود ازدواج ضريبي أما إذا كان الناتج موجباً فمعناه وجود إيراد لا بد أن يخضع للضريبة ولو كان سالبا معناه وجود خسائر يتم ترحيلها، أي أن ملخص المعالجة الضريبية للشركات القابضة أن الضريبة المقطوعة تتكرر فكيف ذلك والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية مرة واحدة فقط، ومن ثم تم التغلب على ذلك بتخفيض سعر الضريبة، أما النوع الثاني فهو الشكل المغاير للشركات القابضة وهى مضطرة بحكم القانون لوضع إيراداتها التي خضعت للضريبة قبل ذلك ضمن قوائم الدخل والمعالجة الضريبية لها تم النص عليها فى القانون بالمادة ٤٦ فقرة ٦ والمادة ٥٦ والخاصة بالائتمان الضريبي وهو مثل

أذون الخزانة التي يخصم منها ٢٠ % ضريبة والبنك يظهرها مرة ثانية في قوائم الدخل وتتم معالجتها لتجنب الازدواج باستبعاد نصيب الإيرادات من الضريبة بقسمة الإيرادات المحققة من الأرباح الرأسمالية على جملة الأرباح مضروباً في قيمة الضريبة المدفوعة أولاً والنتائج 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 الذى قام بالتوزيع، بحيث إذا كانت شركة مقيدة تصبح شركة مصر للمقاصة ولو غير مقيدة تصبح الشركة نفسها، وحق الدولة فى باقى ضريبة الـ ١٠% المفروضة على غير المقيم كضريبة على الأرباح الرأسمالية مضمون بموجب الأعراف الدولية حتى لو تخرج من خلال الحجز على مستحقته لدى شركة مصر للمقاصة أو اللجوء للتحكيم الدولي حيث يتم خصم ٦% تحت حساب الضريبة لتحقيق القدر المتيقن من الضريبة وهو أمر متعارف عليه دولياً وليس هناك بديل آخر، الواقعة المنشئة للضريبة هي التوزيع الفعلي، فبمجرد التوزيع فعلاً تعد هي الواقعة المنشئة للضريبة وجعل المستثمر دائناً على الشركة كما أن تحديد خامس يوم من تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة مطبق دولياً وليس مطلوباً من المستثمر إلا شهادة إقامة ومصر للمقاصة ملتزمة بطلب هذا المستند فقط في حالة غير المقيم.

٤. الازدواج الضريبي في صناديق الاستثمار: إن صندوق الاستثمار لديه ثلاثة أنواع من الإيرادات، توزيعات أرباح خاضعة لضريبة مقطوعة بنسبة ١٠% 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.

### النتائج :

١. إن الازدواج الضريبي الدولي ينشأ عندما تمارس كل دولة على حدة حقوق سيادتها الضريبية التي تتعدى إقليمها وفقاً لما تقتضيه مصالحها الوطنية وبذلك تنشأ هذه المشكلة وإن معيار الإقليمية حدد بموجبه فرض الضرائب على كافة الدخول التي تنشأ في إقليم الدولة بغض النظر عن جنسية وموطن الأشخاص في حالة تعدد معايير فرض الضريبة التي تقرها دولتين أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من الإيرادات الضريبية والتي سينشأ عنها الازدواج الضريبي الدولي .

٢. إن خضوع شخص واحد للضريبة في السنة نفسها وفي أكثر من دولة يترك آثاراً سلبية على الاستثمار الأجنبي ويقص من حجم الاستثمارات الأجنبية للبلد وإن معايير الإخضاع المتباينة في النظم الضريبية لها دور بارز في ظاهرة الازدواج الضريبي ونشوء النزاعات الدولية التي تقلص من تدفق رؤوس الأموال ويمكن تلافي ذلك من خلال عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، لتسهيل انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال بين الدول التي تعقد تلك الاتفاقيات.

٤. إن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية والجماعية تحدد الأموال ومصادر الدخل التي تخضع للضريبة في كل دولة من الدول الموقعة على هذه الاتفاقيات وبذلك تعتبر من حوافز الاستثمار المهمة للبلد وتنشيط حركة رؤوس الأموال وتجنب العوائق أمام المستثمرين.

٥. إن إصدار تشريع بالاعفاء الضريبي من جانب واحد يؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية التي تعتبر من المصادر المهمة للإيرادات الحكومية وإن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لا تؤثر على حصيلة الإيرادات الضريبية كما في حالة الاعفاء، ومن ثم هناك ضرورة ملحة لعقد هذه الاتفاقيات للحصول على مصدر جديد للإيرادات وهذا ما تحتاجه مصر في المرحلة الحالية.

٧. يجب تحاشي ممارسة أي تمييز ضريبي بين المستثمر المحلي والمستثمر الأجنبي وإن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تضمن المنافسة العادلة بين المستثمر الأجنبي والمحلي وتجعل الاثنين يخضعان للمعادلة الضريبية ذاتها والتمتع بكامل الامتيازات الموجودة داخل البلد.

٨. ضرورة نشر معلومات حول أهمية اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين المستثمرين ورجال الأعمال ودورها في زيارة الاستثمارات الأجنبية والتعريف بأهمية هذه الاتفاقيات بالوسائل المختلفة من أجل زيادة الوعي لهذا الموضوع ومدى فائدة هذه الاتفاقيات في جذب الاستثمارات العربية والأجنبية.

٩. إن تباين معايير الإخضاع يؤدي إلى ازدواج ضريبي دولي وهو خضوع الدخل المعين للشخص الواحد في السنة الواحدة للضريبة في أكثر من دولة يترك آثاراً سلبية على الممول والتدفق الدولي لرأس المال ويؤدي بذلك إلى تقليص الاستثمارات الخارجية.

١٠. إن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي يعتبر الحل الأفضل لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي عن طريق الاتفاق على أنواع الدخل التي تفرض عليها الضريبة بين الدولتين.

١١. إن منح الاعفاءات الضريبية للمستثمر الأجنبي في مصر لا يعني إن دخله واستثماراته لن تخضع للضرائب في بلده الأم، فالاعفاء من جانب واحد قد لا يشجع الاستثمار الخارجي ولا يصب

في مصلحة المستثمر إذا لم يحصل على الاعفاء من الضرائب في بلده أو البلد الذي يكون مقر عمله الدائم فيه عن الدخل التي يحققها في استثماراته في مصر.

١٤. تعتبر مصر حالياً مناخاً استثمارياً جاذباً للاستثمارات الأجنبية وهو بحاجة إلي تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بدلاً من الاعفاءات الضريبية التي تمنح للمستثمر الأجنبي وتؤدي إلى هدر الإيرادات الضريبية ، حيث إن معدل الضريبة البالغ (٢٢.٥%) يعتبر مشجعاً للاستثمار حيث إنه يقل عن معدلات الضريبة في الدول المتقدمة.

**وتؤكد هذه النتائج صحة الفرضية الأساسية للبحث التي تشير إلى " يعتبر إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين الدول الوسيلة الأكثر اتباعاً لنقادي الازدواج الضريبي الدولي لما لها من آثار إيجابية في تشجيع الاستثمار الأجنبي، وزيادة حجم الإيرادات الضريبية، عن اللجوء إلي الاعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية".**

### التوصيات:

- في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يمكن الوصول إلي التوصيات التالية:
- (١) ضرورة تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع كافة الدول وخاصة المتقدمة منها وجذب الاستثمارات الأجنبية إلى مصر دون اللجوء إلي تقديم الاعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية.
  - (٢) متابعة الاتفاقيات قيد الإنجاز التي تم إبرامها والتوقيع عليها من قبل مصلحة الضرائب مع مراجعتها بحيث تصب في مصلحة الاقتصاد المصري.
  - (٣) يفضل اعتماد معيار الإقليمية من قبل المشرع المصري لأنه يقلل من الازدواج الضريبي الدولي ويكون منسجماً مع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وتجنب اعتماد مبدأ الجنسية.
  - (٤) التوسع في إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي؛ حيث يجد المستثمرون الأجانب مصر حالياً بيئة استثمارية جاذبة لتلك الاستثمارات يحتاجون إلى عقد مثل هذه الاتفاقيات وضرورة تفعيلها دون الحاجة إلي إعفاءات ضريبية تكون لفترة محددة.
  - (٥) إنشاء مواقع إلكترونية خاصة بالتعريف على أهمية الاتفاقيات الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي والامتيازات التي ستترتب عليها.
  - (٦) ضرورة تنسيق التشريعات الضريبية بما ينسجم مع بنود اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

(٧) عند عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي يجب أن يراعي عند تطبيقها نفس أنواع الضرائب أي الضرائب المماثلة لها في كلا الدولتين حتى ولو أخذت اسماً مختلفاً عن نظيرتها في الدولة الأخرى لتجنب الإشكالات عند تطبيق الاتفاقيات التي تمنع الازدواج الضريبي.

### المراجع :

- (١) ابراهيم ابو كامش، (٢٠١٤)، القطاع الخاص يحذر: آثار مدمرة للازدواج الضريبي على الاستثمار والاقتصاد، جريدة الحياة الجديدة، [http://www.alhaya.ps/arch\\_page.php](http://www.alhaya.ps/arch_page.php)
- (٢) اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين مصر والعراق وتونس والجزائر والمغرب ولبنان وسوريا وليبيا والصين وكندا وهولندا والسويد وإيطاليا واليابان.
- (٣) جميل الصابوني، القانون المالي، الازدواج الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، [https://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?ful2012](https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?ful2012)
- (٤) حرية محمد عبد الله قزاز، (٢٠١١)، دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق، الهيئة العامة للضرائب، بغداد [?http://tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx](http://tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx)
- (٥) راندة مسعد أبو العينين، أهمية تحديث مادة تبادل المعلومات باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولية طبقاً لفقرات المادة ٢٦ من نموذجي الأمم المتحدة ٢٠١١ ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ٢٠١٠، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، دار الضيافة، العباسية ٨، ٩ يونيو، ٢٠١٥ ص ١٠-٣٠.
- (٦) سالم الشوابكة، (٢٠٠٥)، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢١، العدد ٢.
- (٧) شوقي جاد (٢٠١٦) الازدواج الضريبي، أموال ناس، ٢٥/٨/٢٠١٦، متاح <http://www.amwalnas.com/articles>
- (٨) عبد الفتاح عبد الرحمن، اقتصاديات المالية العامة، كلية التجارة، المطبعة الكمالية ١٩٩٠، ص ص ٢٧٠-٢٧١.
- (٩) قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية رقم (١٧٢) لسنة ٢٠١٥.

- ١٠) قيس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الأولى، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠١٠.
- ١١) محمد دويدار، (١٩٩٦) دار الدراسات في الاقتصاد المالي، دار المعرفة الجامعية، ص ص ١٤٥-١٤٠.
- ١٢) محمد سهيل محمد عباس الجميلي، الإصلاح الاقتصادي وأثرها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في مصر، رسالة ماجستير للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٨.
- ١٣) مصطفى شاهين، تطوير منظومة الاستثمار في مصر وفقاً لأحكام القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ المعدل بالقرار بقانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٥ وأثاره الضريبية، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، دار الضيافة، العباسية ٨، ٩ يونيو، ٢٠١٥.
- ١٤) مصطفى عبدالقادر، لائحة الضرائب تضع ضوابط لتطبيق القانون، المصري اليوم ٢٠١٥/٤/٨.
- ١٥) مصطفى محمود عبدالقادر، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقاً لأحدث النظريات الدولية، الجزء الثاني، بدون ناشر، ٢٠١٢، ص ١٤٢٠-١٥٠٠.
- ١٦) هيثم على محمد، (٢٠٠٨)، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي، ص ص ٢٩٣-٢٩٥، <https://www.iasj.net/iasj?func>
- ١٧) ياسمينه لعجال، (٢٠١٦) إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، دفاتر السياسة والقانون، العدد الخامس عشر، الجزائر.
- 18) Alt, James E. and Dreyer Lassen, David,(2006) " The causes of Fiscal Transparency: Evidence from the American States" EPRU Working Paper Series, Denmark, University of Copenhagen.
- 19) Magda KANDIL (2010): " Currency War: Implication for Egypt ".the Egyptian Center for Economic Studies ECES .January.