



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة زيان عاشور "الجلفة"  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



السنة الجامعية: 2020/2019 المستوى: أولى ماستر	المحاضرة الثالثة	قسم العلوم المالية والمحاسبية تخصص: - محاسبة وجباية معمقة مقياس: النظم الضريبية الدولية
	"الازدواج الضريبي"	

تمهيد :

تعدّد استعمال الأداة الضريبية، سواء على المستوى المحلي أو في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية، في سبيل تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، خاصة خلال النصف الثاني من القرن العشرين، حيث عملت الجباية الدولية دورا معدلا بغرض تحسين الميزان التجاري، الانتشار الدولي للمؤسسات المحلية أو جلب رؤوس الأموال، التكنولوجيا واليد العاملة.

غير أنه في ظلّ الظروف الراهنة المطبوعة بتحرير كليّ للمبادلات التجارية الدولية والتوجه نحو التكامل الاقتصادي على المستوى الإقليمي والعالمي، بحيث أصبحت السياسة الضريبية لكل دولة عرضة لتأثيرات المتغيرات الخارجية الناتجة عن تداخل الاختصاصات الضريبية فيما بين الدول وتمسك كلّ دولة بالخضوع لسيادتها الضريبية تضاعفت حدّة الظواهر الضريبية الدولية أهمها الازدواج الضريبي الدولي، و نظرا لخطورة هذه المشكلة فإنها حظيت ومازالت تحظى بعناية كبيرة من قبل الحكومات والباحثين الاقتصاديين وذلك لتأثيرها الخطيرة من الناحية الاقتصادية.

### 1\* مفهوم الازدواج الضريبي وأنواعه

#### أولا- تعريف الازدواج الضريبي:

يعرّف الازدواج الضريبي لدى العديد من مختصي المالية العامة بمشكلة تعدّد فرض الضريبة على المكلف بأدائها خلال نفس الفترة الزمنية. ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية. وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي،

يفسر الازدواج الضريبي على مستوى الجباية الدولية بخضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول.

و مما هو جدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف مضبوط ومتفق عليه لوصف الظاهرة إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبي بصفة عامة بأنه: فرض نفس الضريبة على نفس المكلف أكثر من مرة، وعلى نفس المادة الخاضعة للضريبة، وخلال نفس المدة.

#### ثانيا- أنواع الازدواج الضريبي.

يمكن تصنيف ظاهرة الازدواج الضريبي في عدة أنواع تتعدد بتعدد المعايير والزوايا التي ينظر من خلالها للظاهرة:

#### 1- حسب معايير إقليمية القوانين (من حيث المكان): يصنف إلى:

1-1 الازدواج الضريبي الداخلي: يتحقق الازدواج الضريبي داخليا عندما تتوافر عناصره داخل الحدود الإقليمية للدولة،

و ذلك بتطبيق كل من السلطات المالية التابعة لهذه الدولة ضريبة واحدة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء، وعن نفس المدة الزمنية، ويظهر هذا الازدواج بشكل واضح في الدول الاتحادية.

**1-2- الازدواج الضريبي الدولي:** ينتج عندما تقوم الهيئات الجبائية التابعة لدولتين أو أكثر بتحصيل ضريبة من طبيعة واحدة من نفس المكلف وعلى نفس المادة الخاضعة للضريبة، وخلال نفس الفترة الزمنية، ومثال ذلك قد يقيم شخص مكلف في الجزائر ويمتلك أسهما وسندات في تونس، فتقوم إدارة الضرائب في الجزائر بفرض الضريبة على هذه الأسهم والسندات بصفتها دولة الموطن (التبعية الاجتماعية)، وكذلك تقوم الإدارة الضريبية التونسية بفرض الضريبة على الأسهم والسندات بصفتها دولة المصدر (التبعية الاقتصادية)، وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي، ويظهر جليا في الشركات دولية النشاط التي يمتد نشاطها لأكثر من دولة.

## 2 - حسب معيار قصد المشرع:

**1-2- الازدواج المقصود:** وهو الازدواج الضريبي الذي تتجه نية المشرع لإحداثه، وذلك عندما تعتمد السلطة الضريبية لفرض أكثر من ضريبة على نفس الوعاء، من أجل زيادة الحصيلة الضريبية لمواجهة الزيادة المستمرة في الإنفاق أو زيادة عدالة توزيع العبء الضريبي بين المكلفين. وتلجأ الدولة عادة إلى هذا النوع من الازدواج في النطاق الداخلي لتحقيق أغراض مالية واقتصادية واجتماعية، أو لتأمين إيرادات العامة.

**2-2- الازدواج غير المقصود:** وهو الازدواج الذي لا تتجه نية المشرع لإحداثه، وقد يكون سببه إما لاختلاف الأسس التي تقوم عليها التشريعات الضريبية في الدول المختلفة، إما كنتيجة لممارسات هيئات مختلفة لسطاتها في فرض الضرائب على الإقليم نفسه كما يحدث في الدول الاتحادية، ويكون الازدواج الضريبي الدولي في معظم الأحيان غير مقصود، ويحدث نتيجة اتجاه كل دولة إلى تنظيم تشريعاتها بالشكل الذي يحقق مصالحها، كما يمكن أن يكون الازدواج الضريبي الدولي مقصودا في بعض الحالات، وهذا لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والسياسية مثل الحد من توظيف رؤوس الأموال الوطنية بالخارج أو الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية، أو في مجال تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض ضرائب على رعايا الدول الأجنبية.

## 3 حسب معيار طبيعة الازدواج:

**1-3 الازدواج الضريبي القانوني:** يتحقق هذا الازدواج عندما تقوم الهيئات الجبائية داخل الدولة، أو لدولتين أو أكثر بفرض ضريبة من طبيعة واحدة على نفس المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا بخصوص نفس الفترة الزمنية، حيث يعتبر هذا المكلف إما مقيما في كلتا الدولتين وهنا يكون من حق الدولتين أن تفرض ضريبة عليه فيتعرض للازدواج الضريبي، أو انه مقيم في دولة ويمارس نشاطه في دولة لأخرى، فيتعرض للازدواج الضريبي أيضا من طرف الدولتين، دولة الموطن ودولة المصدر.

**2-3 الازدواج الضريبي الاقتصادي:** ينتج الازدواج الضريبي الاقتصادي في حالة ما إذا تعرض شخصين مختلفين لفرض الضريبة من طبيعة واحدة بخصوص نفس الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة، وهذا خلال نفس الفترة الزمنية، ويمكن ملاحظة ذلك في العلاقات التي تربط الشركة الأم وفروعها الوليدة، فيما يتعلق بالضريبة أو أرباح الشركات، فقد يكون لمؤسسة ما شركات وليدة في دول لأخرى، فتقوم الدولة الموجود بها كل شركة وليدة بفرض ضريبة على أرباح هذا الفرع، وفي نفس الوقت تقوم الدولة الموجود بها

المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة، فمن الناحية القانونية لا يتحقق الازدواج الضريبي لانفصال شخصية الشركة الأم عن شخصية الشركة الوليدة أو الفرع، أما من الناحية الاقتصادية فإن الازدواج الضريبي يتحقق لأن مطرح الضريبة أو مصدرها واحد.

كذلك فيما يتعلق بالضريبة على نواتج القيم المنقولة (الأسهم والسندات). فقد يقيم شخص في دولة ما، ويمتلك أسهم وسندات صدرت في دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى، بصفتها دولة الموطن، بفرض ضريبة على دخل هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضا على الدخل نفسه. وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي الاقتصادي.

## 2\* أركان الازدواج الضريبي

يشترط لوجود الازدواج الضريبي توافر الشروط الأربعة (04) التالية:

**أولاً- وحدة المكلف بالضريبة:** يشترط لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون المكلف نفسه الذي يتحمل الضريبة أكثر من مرة، وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً بالنسبة للشخص الطبيعي، إلا أن الآراء قد تختلف في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص المعنويين (الشركات) الذين يتميزون بشخصية قانونية ومالية مستقلة عن شخصية الشركاء، ففي حالة فرض الضريبة على أرباح إحدى شركات المساهمة باعتبارها شخصا معنوياً منفصلاً عن شخصية مساهميها ثم فرضت الضريبة على توزيعات هذه الشركة لمساهميها، لا تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي من الناحية القانونية رغم وحدة المال الخاضع للضريبة وهو ربح الشركة، وفي الوقت نفسه يتحقق الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية نظراً لتحمل المساهمين عبء الضريبتين عند تحقيق الربح وعند توزيعه.

**ثانياً- وحدة الضريبة المفروضة:** أي أن تكون الضريبة التي تفرض على المكلف في المرة الأولى هي الضريبة نفسها التي تفرض على المكلف في المرة الثانية، وهذا يعني أن المكلف يدفع أكثر من ضريبة على مطرح أو وعاء المال نفسه الخاضع للضريبة، على الرغم من أن الواقعة المنشئة للضريبة هي نفسها وتحقق مرة واحدة فقط، أما إذا تحققت تلك الواقعة أكثر من مرة وتكرر تبعا لذلك فرض الضريبة على المكلف أكثر من مرة أيضا فإن الأمر لن يتعلق بازدواج ضريبي وإنما تسمى هذه الظاهرة بتكرار الضريبة، ومثال ذلك الضرائب الجمركية فهي تفرض عند عبور البضاعة حدود الدولة الواحدة، فإذا عبرت البضاعة نفسها حدود ثلاث أو أربع دول فرضت عليها الضريبة الجمركية في كل دولة، وبالتالي لا يمكن القول أننا في حالة ازدواج ضريبي على الرغم من وحدة الوعاء الضريبي ووحدة الضريبة نفسها كون الواقعة المنشئة للضريبة تكررت عند عبور السلعة لإقليم كل دولة.

ونظراً لصعوبة تحديد الضرائب المتشابهة أو الضرائب من نفس النوع فقد لجأت الاتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي إلى تحديد الضرائب التي تعد من نوع واحد.

**ثالثاً- وحدة المادة الخاضعة للضريبة:** يقصد بوحدة المادة الخاضعة للضريبة في حالة الازدواج الضريبي أن يكون المال الخاضع للضريبة هو نفسه في الضريبتين، ومن ثم فاختلاف المال الخاضع للضريبة يؤدي إلى انتفاء الازدواج الضريبي فلو فرضنا أن المكلف يدفع ضريبة عن عقار يملكه ومرة أخرى عن دخله من نشاط تجاري، ومرة أخرى عن دخله أو أجرته كموظف، فهنا تكون المادة الخاضعة للضريبة مختلفة وبالتالي لا يتحقق الازدواج الضريبي.

**رابعاً- وحدة المدة المفروض عنها الضريبة:** حتى تحصل ظاهرة الازدواج الضريبي لا بد من أن تكون المدة نفسها التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة، أما إذا فرضت الضريبة مثلاً على دخل المكلف في دورة ما ثم فرضت مرة أخرى في دورة ثانية فلن يكون هناك ازدواج ضريبي.

### **3\* أسباب الازدواج الضريبي الدولي:**

يكفي توفر إحدى الأسباب لظهور الازدواج الضريبي الدولي، ويمكن حصر هذه الأسباب على النحو التالي:

#### **أولاً- اختلاف معايير الخضوع للضريبة:**

تقوم مختلف هذه المعايير على ثلاثة أسس هي: الارتباط السياسي، الاجتماعي والاقتصادي ويتضمن مبدأ الارتباط السياسي إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن موطنهم أو محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها (معيار الجنسية) بينما ينطوي مبدأ الارتباط الاجتماعي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص المستفيدين منها (معيار المصدر) ويقرّر مبدأ الارتباط الاقتصادي حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول (معيار الموطن)، بالتالي، فإن الاختلاف في معايير تحديد الوعاء الضريبي يؤدي إلى تراحم قوانين الضرائب في أكثر من دولة خلال فترة واحدة بالنسبة لنفس الشخص أو نفس الإيراد.

#### **ثانياً- اختلاف تفسير المصطلحات التقنية:**

من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية في الدول النامية حول مفاهيم مثل الإقامة والموطن والمنشأة الدائمة، حيث تختلف العديد من القوانين الضريبية الوطنية في تحديد الموطن، حيث يتركز بعضها على فكرة الإقامة الرئيسية بينما يرجع البعض الآخر إلى فكرة موقع المصالح الحيوية الرئيسية للمكلف بالضريبة أو إلى حصوله على دخل من مصدر مقيم في تلك الدولة أو إلى الجمع ما بين هذه المعايير كما هو الحال في التشريع الجزائري. كما تختلف الأحكام الوطنية فيما بينها في تحديد الشروط الواجب توافرها بالنسبة لاصطلاح المنشأة الدائمة تمهيدا لجعلها خاضعة للضريبة على الشركات.

و بالطبع يترتب على تباين مضمون هذه المصطلحات إمكانية وجود تعدد أو ازدواج ضريبي على نفس وعاء الضريبة ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين.

#### **ثالثاً- ظهور التجارة الإلكترونية:**

لقد أدى ظهور وتطور التعامل تجارياً عن طريق وسائل الاتصال الإلكترونيّة، إلى احتمال حدوث ازدواج ضريبي على الصفقة الواحدة لأن دولة مكان دفع قيمة الصفقة ترى أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل في حين ترى دولة موطن الشركة المستفيدة من هذه الصفقة أن لها الحق في فرض الضريبة وقد يؤدي ذلك في النهاية إلى تقلص حجم التجارة الإلكترونية.

#### 4\* آثار الازدواج الضريبي الدولي.

ينتج عن الازدواج الضريبي بعض الآثار السلبية التي تضر بمصلحة اقتصاد الدولة أو بالعدالة الضريبية بين الأفراد، وتتجلى هذه الآثار في النواحي الاجتماعية والاقتصادية والمالية.

**أولاً- الآثار الاجتماعية:** ينال الازدواج الضريبي من العدالة الضريبية التي تعتبر أحد الأركان الأساسية في الضريبة ويكون ذلك بتحميل المكلف أكثر من طاقته، ويجعل المساواة في التضحية شعاراً نظرياً.

**ثانياً- الآثار الاقتصادية:** يؤدي الازدواج الضريبي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي وتقلي حوافز الأفراد على الرغبة في العمل والإنتاج، كما أنه سيؤدي إلى عرقلة انتقال رؤوس الأموال واليد العاملة والمبادلات التجارية، والعلاقات الاقتصادية الدولية، كما يضر بمصالح كل من البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء، فالبلدان المتقدمة لن توظف مدخراتها الوطنية في استثمارات خارجية، والبلدان النامية لن تستطيع الحصول على الأموال اللازمة والضرورية لتمويل مشروعاتها للقيام بعملية التنمية.

**ثالثاً- الآثار المالية:** تتمثل ظاهرة الازدواج الضريبي في فرض ضريبتين أو أكثر من النوع نفسه على الوعاء نفسه، فذلك يؤدي من الناحية العملية إلى تكرار إجراءات تحقق وتحصيل الضريبة مما يدفع بالعديد من المكلفين إلى التهرب من الضريبة، وبالتالي فإن ذلك يؤثر بصفة سلبية على الحصيلة الضريبية المتوقعة،

#### 5\* وسائل مكافحة الازدواج الضريبي:

أما بالنسبة لمكافحته فتتم بواسطة التشريعات الوطنية أو بإبرام اتفاقيات جبائية دولية. فقد تلجأ بعض البلدان إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة منها في جذبها الاستثمار الأجنبي المباشر أكثر فأكثر. أما الاتفاقيات الجبائية الدولية، فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية والجماعية لمنع الازدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل وقد اتسع مجال هذه المعاهدات الدولية..