دورالاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي

The role of International agreements to avoid double Taxation in reducing the phenomenon of Tax evasion

مولود قنوش *

(مخبر السياسات التنموية والدراسات الاستشرافية)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة 10000، الجزائر

m.kennouche@univ-bouira.dz

تاريخ الاستلام: 2025/02/26 ؛ تاريخ القبول : 2025/04/28

مستخلص:

الهدف من هذا الدراسة ابراز الدور الذي يمكن ان تؤديه عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية والجماعية في الحد من التهرب الضريبي المشروع والغير مشروع خاصة التهرب الضريبي الدولي، مع إعطاء مثال عددي يوضح دور هذه الاتفاقيات في تخفيف العبئ الضريبي على المكلفين به، وقد استخدم في عرض حيثيات الدراسة منهجية التحليل الوصفي، خلصت الدراسة إلى ابراز كيف تساهم الاتفاقيات الحد من الازدواج الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الضرائب؛ التهرب الضريبي؛ الازدواج الضريبي؛ الوعاء الضريبي؛ الاتفاقيات الدولية.

تصنيف JEL: H29 ؛ H71

Abstract:

The aim of this study is to highlight the role that bilateral and collective double taxation avoidance agreements can play in reducing legitimate and illegal tax evasion, especially international tax evasion, while giving a numerical example that illustrates the role of these agreements in reducing the tax burden on those charged with it. The descriptive analysis methodology was used in presenting the merits of the study. The study concluded by highlighting how double taxation reduction agreements contribute to reducing tax evasion.

Keywords: Taxes; Tax evasion; Double taxation; Tax base, International conventions.

Jel Classification Codes : H29 ؛ H71.

* المؤلف المراسل: مولود قنوش.

مقدمة:

في إطار المساعي الهادفة من طرف الدول للحد من التهرب الضريبي سنت ترسانة من القوانين، منها ما يطبق في داخل الدولة، ومنها ما يطبق على نطاق دولي في إطار ما يسمى الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي، و في ظل شح الموارد المالية الامر الذي فرض على الدول تنويع مصادر تمويل الاستثمارات، والبحث عن الحوافز التي يمكن أن تساهم في جذب رؤوس الأموال الأجنبية، وفي هذا الإطار ابرمة العديد من الدول الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الضريبي، نظرا لدور الذي يمكن أن تؤديه الاتفاقيات في تشجيع الاستثمار الأجنبي وذلك عن طريق تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر الأجنبي، فضلا عن تعزيز العلاقات الاقتصادية التي تربطها بتلك الـ دول، من خلال الإجراءات والطرق التي توفرها المعاهدات الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي.

وفي هذا السياق حاولنا من خلال هذا البحث معالجة الإشكالية التالية:

كيف يمكن ان تساهم الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

فرضيات البحث:

من اجل الاجابة على الاشكالية المطروحة في هذا البحث تم طرح الفرضيتين التاليتين:

- لتفادي الازدواج الضريبي الدولي يتم إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية من خلال عملية توزيع الاختصاص الضريبي؛

- التهرب الضريبي ظاهرة سلبية تؤثر على اقتصاد الدول من اسبابها الازدواج الضريبي الدولي، ومن اجل محاربتها يتم إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى معالجة النقاط التالية:

- التعرف على الازدواج الضريبي والشروط الواجب توفرها لحدوثه، والوقوف على أنوعه، مع الإشارة الى دور الاتفاقيات الدولية في تفادي حدوثه؛

- الوقوف على ماهية بتهرب الضريبي من حيث التعريف والأنواع، الأسباب، و طرق مكافحته؛

- توضيح دور اتفاقيات اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الدولي، من خلال مثال عددي.

أهمية البحث:

تعود أهمية البحث إلى الاعتبارات التالية:

- نظرا لما تشكله ظاهرة التهرب الضريبي من أثر سلبي على الاقتصاد، حاولنا من خلال هذا البحث الاشارة الى احد أسباب حدوثه، والمتمثلة في الازدواج الضريبي مع توضيح كيفية حدوث ذلك؛

- تبين دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، وانعكاس ذلك على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال مثال عددي، مما يساعد على تشجيع وجذب الاستثمارات الاجنبية.

منهجية البحث:

يعتمد هذه البحث على المنهج الوصفي التحليلي الذي يناسب الابحاث والدراسات التي تعالج الظواهر الاقتصادية المرتبطة بالممارسات اليومية، حيث تم إجراء مسح مكتبي لكل ماله علاقة بموضوع البحث في مختلف الكتب والمجلات العلمية المتخصصة، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي لتوقع قدرة اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تفادي الازدواج الضريبي الدولي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

خطة البحث:

وفقا لأهداف وتساؤلات البحث تم تقسيم البحث على النحو التالي:

أولا: الإطار النظري للازدواج الضريبي؛

ثانيا: دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في الحد من التهرب الضريبي الدولي.

الدراسات السابقة:

1- **دراسة Florin Cornel DUMITER 2023:** مقال علمي تحت عنوان " THE CORRELATION BETWEEN DOUBLE TAXATION CONVENTIONS, TAX COMPLIANCE, AND TAX EVASION.EMPIRICAL EVIDENCE FROM OECD COUNTRIES"، بينت الدراسة أن هناك ارتباطات قوية بين اتفاقيات الازدواج الضريبي، والامتثال الضريبي، والتهرب الضريبي، وهي جوانب أبرزتها النتائج التجريبية، وذلك بسبب العلاقة المعقدة التي تتجلى في الممارسة العملية فيما يتعلق بنص القانون، والجوانب المالية، وتطبيق السياسة المالية، سواء على المستويين الوطني أو الدولي.

2- **دراسة عبدالمقصود محمد مبروك نزيه 2022:** مقال علمي تحت عنوان "ظاهرة اللازدواج الضريبي وموقف الشريعة الاسلامية منه"، وانتهى البحث إلى أن الازدواج الضريبي من الظواهر التى تتعارض مع مقتضيات العدالة الضريبية، وتؤدي إلى زيادة الأعباء المالية التى يتحملها

الممول مما يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة، كما يؤدي الازدواج الضريبي إلى عرقلة حركة التجارة الدولية بصفة عامة، وحركة انتقال رؤوس الأموال بين الدول بصفة خاصة، ولذلك بذلت الجهود المحلية والدولة لتجنب الازدواج الضريبي ومحاولة منعه.

3- **دراسة زحاف حبيبة و عسول محمد الامين (2022):** مقال علمي تحت عنوان "مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر"، بينت هذه الدراسة أن : الضرائب لها مكانة مهمة في اقتصادات الدول، ويمكن الاعتماد عليها في تمويل نفقات التسيير وتمويل الموازنة العامة، في الاقتصاد الجزائري، الضرائب لا ترقى بعد إلى الاعتماد عليها بنسبة كبيرة في تمويل الموازنة العامة، يمكن مكافحة التهرب الضريبي، بوضع قوانين مناسبة، وتدريب الموظفين القائمين على تطبيقها، من أهم أسباب التهرب الضريبي وجود ثغرات بالقوانين وتفشي الفساد في الادارات.

يتشابه البحث الذي نحن بصدد دراسته مع البحوث والدراسات السابقة من حيث تطرقها إلى احد متغيرات البحث اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي أو إضافة متغير أخر، فيحين هذا البحث ركز بالدرجة الأولى على دراسة العلاقة بين اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

أولا: الإطار النظري للازدواج الضريبي

إن الازدواج الضريبي الدولي له آثار اقتصادية كلية وجزئية. وعلاوة على ذلك، بالإضافة إلى الآثار الاقتصادية للازدواج الضريبي، فإنه يولد آثارا قانونية واجتماعية (Florin, 2023) .

1- تعريف الازدواج الضريبي:

يمكن تعريف الازدواج الضريبي بما يأتي:" هو فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة" (محرزي، 2003، صفحة 192).

وفي تعريف أخر يعرف على انه: "فرض نفس الضريبة على الشخص المكلف بالضريبة اكثر من مرة وبالنسبة لنفس المال" (بزة و بن خزناجي، 2020، صفحة 20).

وهناك توجه جديد يعرف على انه " فرض نفس الضريبة على نفس الدخل لدى عدة أفراد، أي الازدواج الضريبي الاقتصادي"(Michael, 2021, p. 3) .

2- أركان الازدواج الضريبي:

بينة الدراسات المتعلقة بالازدواج الضريبي لكي يتحقق توفر الشروط الآتية:

2-1- وحـدة الضريبة المفروضة، أي من نفس النـوع:

لتحقق ظاهرة الازدواج الضـريبي من الشروط الواجب توفرها أن تكون الضريبة المفروضة على الوعـاء الضريبي على نفس المال أو نفس الممول أو ذات طبيعة واحدة، وعليه إذا كان هناك اختلاف في الضرائب المفروضة سواء في الطبيعة أو النوع فإن هذا قد ينفي حدوث ظاهرة الازدواج الضـريبي (نزيه، 2022، صفحة 917).

2-2-وحـدة الوعاء المادة الخاضعـة للتكليـف:

يراد بوحدة المـادة الخاضعة للضريبة في حـالة الازدواج الضـــريبي، أن يكون المال الخاضع للضريبـة هو نفسه في الضريبتين، ومن ثم فاختلاف المال الخاضع لضريبة يؤدي إلى انتفاء الازدواج الضـريبي، فل وفرضنا أن المكلف دفع الضريبة من دخله إلى السلطة المركـزي، ومن ثم قام بدفع الضريبة عن الدخل ذاته إلى هيئة محلية، فنقول بوجود ازدواج ضريبي في هذه الحالة، أما لو قام هذا المكلف بدفع ضريبة عن عقار يملكه، ومرة أخرى عن دخله من تجارة، ومرة أخرى عن دخله كموظف، فنقول باختلاف المادة الخاضعة للضريبة، ومن ثم لا نكون أمام حالة ازدواج ضـريبي.

2-3-وحـدة الممـول (وحدة الشخص المكلف بالضريبة):

أي يجب أن يكون المكلف الذي حدده القانون واحدًا في الضريبتين متى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، ويدعو ذلك إلى التمييز بين الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة الاقتصادية لدافع الضريبة القائم على الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة، ففي حالة فرض الضريبة على أرباح أو دخل مؤسسة ما ثم فرضت الضريبة على الارباح الموزعة على المساهمون، لا تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي من الناحية القانونية -رغم وحدة المال الخاضع للضريبة وهي أرباح المؤسسة -إذ أن المكلف بدفع الضريبة على الأرباح هي المؤسسة (شخصية معنوية)، في حين نجد المكلفين بدفع الضريبة على الارباح الموزعة هم المساهمون (شخصية طبيعية) (قدي، دراسات في علوم الضرائب، 2011، صفحة 63)، وفي الوقت نفسه تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية نظرًا لتحمل المسـاهمين عبء الضريبتين عند تحقيق أرباح الشركات وعند توزيعها.

2-4- وحدة المدة التي يدفـع عنها الممول الضريبة :

أي أن تكون المدة التي تدفع عنها الضرائب واحدة، ويجدر هنا أن نشير إلى أن الازدواج الضريبي يتحقق إذا فرضت الضريبـة لأكثر من مرة خلال الفترة الزمنية المعنية والتي هي سنة عادة ومن ثم فإن فرض الضريبة على الدخل لأكثر من سنة لا يعني حصول ازدواج ضـريبي لأن

فرض الضريبة ذاتها تم في فترتين زمنيتين مختلفتين ويتحقق الازدواج الضريبي عند خضوع المكلف في السنة المالية نفسه الأكثر من ضريبـة من النوع نفســه ويشترط لتوفر الازدواج الضريبي أن تكون الضرائب التي يدفعها المكلف عن نفس المدة وقد يحدث أن يدفع المكلف أكثر من ضريبة عن نفس الوعاء وبفترات زمنية مختلفة فلا يعد ذلك ازدواجا ضريبيا، ويعتبر شرط المدة شرطا مستقلا، حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي الى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال (محرزي، 2003، صفحة 196).

3- أنواع الازدواج الضريبي:

يمكن الاعتماد على عدت معايير لتقسيم انواع الازدواج الضريبي، من بين هذه المعايير نطاق التطبيق، وعليـه يقسم الازدواج الضـريبي من حيث النطاق إلى:

3-1-الازدواج الضريبي الداخلي:

يحدث الازدواج الضـريبي الداخلي يداخل نطاق الدولة الواحد نتيجة إخضاع ممول معين لنفس الضريبة، او لضريبة مشابهة أكثر من مرة (بوزيدة، 2007، صفحة 58) ، ومن بين أسباب هذا الازدواج تطبيق تعدد مستويات الاخضاع الضريبي والذي يظهر جليا في الدولة الاتحادية (قدي، دراسات في علوم الضرائب، 2011، صفحة 64)، حيث توجد سلطة الاتحاد وسلطة الدول الداخلة في الاتحاد إذ تقوم الحكومة الفيدرالية بفرض ضريبة من الضرائب، وتقوم إحدى الولايات بفرض الضريبة نفسها على المال نفسه العائد لشخص مقيم فيها، كماي حدث الازدواج الضريبي الداخلي نتيجة لطبيعة النظام الضريبي، حيث تفرض السلطة المختصة ضريبة عامة على الدخل، ثم ضرائب نوعية على كل فرع من فروع الدخل فتحقق جميع عناصر الازدواج.

يمكن تفادي هذا النوع من الازدواج الضريبي الذي له أثار سلبية من بينها دفع الممولين الى التهرب عن دفع الضريبة (بوزيدة، 2007، صفحة 60)،عن طريق اعتماد السلطة المركزية ضرائب معينة تمنع السلطة المحلية أن تلجأ إليها أو أن تحدد السلطة المركزية السعر الأقصى للضرائب المحلية على أن لا تتجاوز الضـرائب المركزية ويكون الحل أصعب كلما زاد استقلال السلطات المحلية عن السلطات المركزية.

3-2- الازدواج الضريبي الدولي:

يمكن أن تؤدي سيادة كل دولة في تحديد مبادئها الضريبية إلى ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، أو نتيجة تطبيق الدول تشريعاتها الضريبية مختلفة التي قد تتعدى نطاق إقليمها – وفقًا لما تقتـضيه مصالحها الوطنيـة إلى ظهور الازدواج الضــريبي الدولي بما ينطوي عليه من زيادة

العبء الضريبي نتيجة عدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب لشخص نفسه أو على نفس المال لعدة أشخاص، ومن الحد من الميزات المالية التي تسعى الدول في تحقيقها من وراء تشجيع الاستثمارات الدولية وتدعيم علاقاتها الاقتصادية التجارية، وذلك عندما تقوم دولتان أو اكثر بفرض الضريبة نفسها على الوعاء نفسه، وتكلف بها الشخص نفسه نتيجة لاختلاف الأسس التي تعتمد عليها الدول المختلفة في فرض الضريبة الواحدة.

ومثال ذلك، قد يقيم شخص في الجزائر ويمتلك أسهمًا وسندات في تونس، فتقوم مديرية الضرائب في الجزائر بفرض الضريبة على هذه الأسهم والسندات بصفتها دولة الموطن (التبعية الإجتماعيه والسياسية)، وكذلك تقوم تونس بصفتها دولة مصدر الدخل (التبعية الاقتصادية) بفرض الضريبة على الأسهم والسندات نفسها، وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي، ويظهر جليًا في الشركات المتعددة الجنسيات التي يمتد نشاطها إلى أكثر من دولة.

ومن أجل تفادي الازدواج الضريبي الدولي يمكن إتباع عدة طرق من بينها (بوزيدة، 2007، صفحة 61):

- ✓ قيام كل دولة على النطاق المحلي بتنظيم تشريعاتها الضريبية على نحو يكفل منع أي ازدواج ضريبي دولي؛
- ✓ إبرام المعاهدات الدولية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي في شكل اتفاقيات جبائية ثنائية أو جماعية: فالمقصود بالاتفاقيات الجبائية الدولية هي تلك التي يكون موضوعها ضريبي محض، تقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات، ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى مثل حق الطابع، وتبرم هذه الاتفاقيات الجبائية إما بين دولتين فقط (اتفاقية ثنائية)، وهو الشكل الأكثر شيوعا، تتميز بسهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات والأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدتين وتجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة المكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة) واقتصادية (ممارسة نشاط اقتصادي) بالبلدين معا، إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة، إلا أن مجال تطبيقها يبقى محدودا بالدولتين طرفي المعاهدة فقط أي على نطاق ضيق، وفي هذا الاطار اقترحت الاتفاقية النموذجية المقدمة من طرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، طرقتين رئيسيتين لتفادي الازدواج الضريبي وتتمثل في ما يلي (OCDE Comité des affaires fiscales, 2017, pp. I-12):

- ✓ **طريقة الإعفاء** بموجب هذه الطريقة لا يتم تطبيق الضريبة من طرف دولة إقامة المكلف على الدخل أو الثروة الخاضع للضريبة من قبل في الدولة مصدر الدخل أو الثروة؛
- ✓ **طرقة الخصم** و تتمثل هذه الطريقة في خصم دولة إقامة المكلف من الضريبة المستحقة الدفع على دخل أو ثروته، مبلغ الضريبة المدفوع في الدولة المصدر الدخل بالنسبة للدخل الذي تحقق أو تلك الثروة.

كما يمكن ان يتم ابرام الاتفاقيات الجبائية مع اطراف متعددة أكثر من دولتين، بالرغم من صعوبتها، لأن الوصول إلى حلول للمشاكل الضريبية بين مجموعة من الدول يعتبر عملية صعبة ومعقدة وتتطلب جهودا كبيرة للتنسيق من أجل إرضاء جميع الأطراف،خاصة في ظل اختلاف الأنظمة الضريبية لكلمنها، غير أن هذا الشكل من الاتفاقيات له قدرة اكبر على حل مشكلة التعدد الضريبي وبالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف (قنوش، 2016، صفحة 124).

ويجدر الاشارة هنا الى الجهود المبذولة من لطرف المنظمات الدولية، كمنظمة الامم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE، جهودا جد معتبرة في سبيل القضاء على مشكلة الضريبية، ومن بينها الازدواج الضريبي الدولي، التي تعيق نمو التجارة الدولية، وتؤثر سلبا على انتشار الاستثمار الأجنبي في مختلف دول العالم،حيث أدت تلك الجهود إلى اعتماد اتفاقيتان ضريبيتان نموذجيتين، يتم الاعتماد عليهما في ابرام الاتفاقيات الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي.

ثانيا: دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في الحد من التهرب الضريبي الدولي:

أثبتت تجارب الدول عدم كفاية التحفيزات الضريبية وحدها كوسيلة للحد من التهرب الضريبي خاصة الدولي منه لذا عملت بالإضافة الى سن تشريعات محلية وتدعمه بعقد اتفاقيات دولية ثنائية وجماعية للحد من الازدواج الضريبي.

1- المقصود بالتهرب الضريبي واسبابه:

1-1- المقصود بالتهرب الضريبي:

نظرا لتعدد وتداخل المصطلحات المستخدمة للتعبير عن التهرب الضريبي ودلالتها، فهناك من ينظر ها من زاوية دلالة المصطلحات المتقاطعة معه (التهرب، التملص، الاحتيال، التدليس، عدم الامتثال، التجنب، الامثلية الضريبية)، وهناك من ينظر له من الزاوية القانونية

(قدي، التهرب الضريبي والخناق على التنمية دراسة، 2022، الصفحات 40-41)، وهناك من يعتبره فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي (زحاف و عسول، 2022، صفحة 176).

لذا من الصعوبة وضع تعريف جامع ودقيق له، وإن كانت معظمها تصب في محاولة المكلف بأدائها، للتخلص منها إما بنقل عبئها الى شخص أخر أو التخلص منها بصورة جزئية أو كلية، والدافع لذلك حسب نظره عدم وجود منفعة مالي أو مادية تعود عليه مباشرة، كما يعد عامل ارتفاع الضغط الضريبي، أي إرتفاع معدلات الضرائب المفروض عليه وتعددها معدلها على المستوى المحلي والدولي أي خضوعها للازدواج الضريبي، تدفع المكلف بالضريبة يبحث عن كل الطرق إلى محاولة التملص والتهرب منها خاصة المشروعة (محرزي، 2003، صفحة 169).

1-2- انواع التهرب الضريبي:

يوجد شكلين رئسيين لتهرب الضريبي هما (بوزيدة، 2007، الصفحات 40-41):

أ-التهرب المشروع: في هذا النوع التهرب الضريبي يستغل المكلف بالضريبة كافة الثغرات والادوات الموجود في التشريعات الضريبية للتخلص من عبء الضريبة دون مخالفة القوانين التنظيمات المعمول بها، فإذا كانت هذه الثغرات والادوات مشروعة فيدخل في إيطار الامثلية (قدي، دراسات في علوم الضرائب، 2011، صفحة 216).

ب- التهرب الغير مشروع: للجوء المكلف بالضريبة الى اساليب احتيالية والغش للتخلص من العبء الضريبي(العنصر المادي)، مع وجود نية السيئة او القصد (العنصر المعنوي) لمخالفة النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب.

يجدر الاشارة هنا ان شكلي التهرب الضريبي المشروع والغير مشروع المذكورين اعلاه، قد يتعدا نطاقهما المستوى المحلي الى المستوى الدولي، فعلى المستوى المحلي يطلق عليه **التهرب المحلي:** أي يمارس في نطاق إقليم الدولة الواحدة، تحكمه قوانين الضرائب والعقوبات لتلك الدولة (قدي، التهرب الضريبي والخناق على التنمية دراسة، 2022، صفحة 58)، أما إذا كان يمارس في خارج نطاق الدولة وحدودها يطلق عليه **التهرب الضريبي الدولي:** والذي يزيد من خطورة الاثار السلبية من نتيجة قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة في بلده عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والارباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه المداخيل والارباح الى بلد اخر يتميز بضغط ضريبي منخفض وقد يأخذ هذا النوع من التهرب الشكلين التاليين (بوزيدة، 2007، الصفحات 41-42):

- التلاعب في التصـريح بأسعـار الصفقات التجارية، كرفع الأسعار عندا الاستيراد وخفض الأسعار عند التصدير؛

- المبالغة في تقييم التكاليـف، كالتلاعب بالمكافأت الممنوحة للموظفين في الخارج مع اشخاص وهميين، المبالغة في تكاليف المقر من قبل الشركة الام الموجودة بالخارج.

2- طرق مكافحة التهـرب الضريبي:

تتبع الدول العديد من الطرق والاساليب للحد من ظاهرة التهرب الضريبي لما لها من اثر سلبية في الجانب الاقتصادي والمالي والاجتمـاعي، منها ما يغط الحيز الجغـرافي للدولة أي المستوى المحلي، ومنها ما يمتد الى نطاق دول اخرى.

2-1- مكافحة التهرب الضريبي على المستوى المحلي:

هناك العديد من الطرق لمكافحة التهرب الضريبي والحد من انتشاره على المستوى المحلي، من بينها ما يلي (بوزيدة، 2007، الصفحات 53-54):

- **ممارسة حق الاطلاع والرقابة:** يتم عن طريق ما يسمى بالرقابة الجبائة من خلال الاطلاع على الوثائق والملفات التي يحوزها المكلف ومقارنتها بين ما هو موجود في الواقع والتصريحات المقدمة من طرف المكلف، ويتم هذا في اطار القوانين المنضمة لعملية الرقابة الجبائة؛

- **تقديم اقرار مؤيد باليمين:** تفرض بعض الدول على المكلف بأداء اليمين على صحة المعلومات المصرح بها للإدارة المكلف بالضرائب؛

- **التبليغ بواسطة الغير:** تسمح بعض القوانين للأشخاص أن يقدموا للإدارة المكلفة بالضـرائب بمعلومات من شانها أن تساعد على اكتشاف التهرب الضريبي، مع حصوليهم على مكافآت مالي نظير المعلومات المقدمة من طرفهم؛

- **تخفيف الضغط الضريبي:** من خلال معدلات معقولة قابلة للتطبيق تراعي الوضع الاقتصادي السائد وقدرات الافراد؛

- **الجباية من المصدر:** قيام بعض الدول باقتـطاع الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزينة وتقليل احتمالات التهرب؛

- توقيع عقوبات ردعية على المتأخرين عن الدفع والمتهربين.

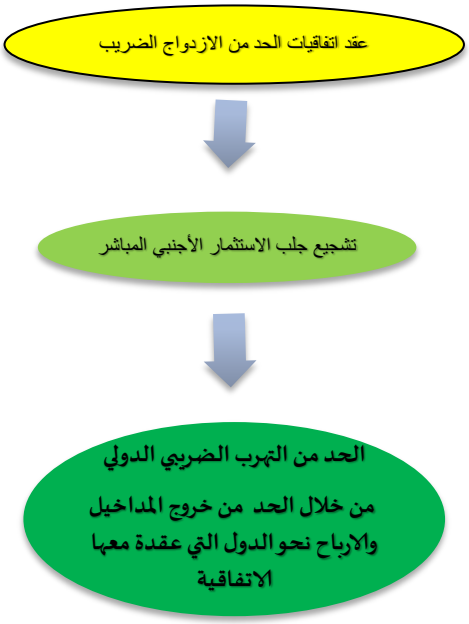
2-2- مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي:

من اجل الحد من خطورة التهرب الضريبي على المستوى الدولي، الذي ساهم في ظهوره تعدد واختلاف الامتيازات التي تمنحها التشريعات جبائية بين الدول، مما دفع بالمكلف بالضريبة الى البحث عن التشريعات التي تمنح اقل ضغط ضريبي، ويظهر ذلك بين الدول التي تعاني مما يسمى بالازدواج الضريبي الذي تطرقنا له سابقا، ومن اجل الحد من هذا النوع من التهريب الضريبي سعت الدول الى سن تشريعات على المستوى المحلي تقدم من خلالها امتيازات وتحفيزات تساهم من تق ليل الضغط الضريبي، وعلى المستوى الدولي تنسيق الجهود عن طريق عقد اتفاقيات ضريبية دولية المختلفة (قدي، التهرب الضريبي والخناق على التنمية دراسة، 2022، صفحة 58)، ثنائية وجماعية من اجل تفاد الازدواج الضريبي الدولي.

فإذا كان مكافحة الازدواج الضريبي من خلال عقد الاتفاقيات الدولية، يساهم في التشجيع من جلب رؤوس الاموال الاجنبية من خلال الامتيازات التي يمكن ان يحصل عليها المستثمر الأجنبي، له اثر اجابي بعدم خروج رؤوس الاموال أي الأرباح المحقق من استثمار رؤوس الاموال الاجنبية، فحصول المكلف بالضريبة (المستثمر الاجنبي)، على نفس الامتيازات المحصل عليها في بلده الاصلي يعمل على كبح رغبته في تحويل امواله الى الخارج وبالتالي الحد من ظاهرة تهريب المداخيل والارباح بالطرق المشروعة والغير مشروعة.

يمكن إظهار أثر إتفاقيات الحد من الازدواج الضريبي على التشجيع على الاستثمار الاجنبي المباشر والحد من التهرب الجبائي الدولي في الشكل التالي:

الشكل رقم01: اثر اتفاقيات الازدواج الضريبي على الحد من التهرب الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث

3- تبين أثر الازدواج الضريبي الدولي على الضغط الضريبي التي يتحمله المكلف (مثال عددي):

من اجل تبين أثر تطبيق طريق تفادي الازدواج الضريبي، على الضغط الضريبي الذي يتحمله المكلف، الذي قد يدفعه إلى التهرب الضريبي، سنستعين بمثال عددي يتضمن حالتين: حالة عدم وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي، وحالة وجود اتفاقية، مع استخلاص النتائج ومقارنتها بين الحالتين.

لتكن معطيات المثال العدد على النحو التالي: مكلف بالضريبة بالدولة (A) تقدر أرباحه السنوية بـ 75000 وحدة نقدية، منها 50000 وحدة نقدية تحصل عليها من دولة الإقامة، والباقي من الأرباح والمقدر بـ 25000 و.ن من دولة أخرى نتيجة لممارسة نشاط تجاري بها والتي تعتبر دولة المصدر (B)، مع مراعات سعر الصرف بين الدولتين.

مع افتراض ان الدولة (A) تطبق معدل ضريبي يساوي 25%، والدولة (B) تطبق معدل 20% على الدخول التي يحققها غير المقيمين فيها بحيث تقتطع هذه النسبة من المصدر.

انطلاقا من المعطيات السابقة سنقوم بحساب مبلغ الضريبة الاجمالية المستحقة الدفع في الحالتين :

الحالة الأولى: عدم وجود إتفاق لتجنب الازدواج الضريبي؛

الحالة الثانية: وجود إتفاق لتجنب الازدواج الضريبي أي إتفاقية تعفي المداخيل أو الأرباح الخاضع للضريبة، والمحققة خارج نطاق البلدين من الضرائب، أي محققة في النطاق الجغرافي للبلد الأخر (أي خضوعها للضريبة في البلد الذي حققت فيه المدخيل أو الارباح فقط).

حل المثال العددي:

الحالة الأولى: مبلغ الضريبة الإجمالية المستحقة الدفع التي سيتحملها المكلف على يكون على النحو التالي:

بالنسبة للمداخيل والأرباح المحققة في الدولة (A) تقدر الضريبة المستحقة الدفع لدولة (A) بـ:

75000 × 0.25 = 18750 و.ن

بالنسبة للمداخيل والأرباح المحققة في الدولة (B)تقدر الضريبة المستحقة الدفع لدولة (A) بـ:

25000 × 0.25 = 6250 و.ن

بالنسبة للمداخيل والأرباح المحققة في الدولة (B) تقدر الضريبة المستحقة الدفع لدولة (B) بـ:

25000 × 0.20 = 5000 و.ن

ومنه الامبلغ الإجمالي واجبة الدفع من طرف المكلف في الدولتين هو:

18750 + 5000 + 6250 = 30000 و.ن

الحالة الثانية: مبلغ الضريبة الاجمالية المستحقة الدفع التي سيتحملها المكلف على يكون على النحو التالي:

بالنسبة للدولة (A) تقدر الضريبة المستحقة الدفع بـ:

75000 × 0.25 = 18750 و.ن

بالنسبة للدولة (B)تقدر الضريبة المستحقة الدفع فيها بـ:

25000 × 0.20 = 5000 و.ن

ومنه الامبلغ الإجمالي واجبة الدفع من طرف المكلف في الدولتين هو:

18750 + 5000 = 23750 و.ن

تحليل النتائج:

الفرق بين الحالتين = 30000 – 23750 = 6250 ون

يعود هذا الفرق إلى خضوع مبلغ 25000 ون للضريبة مرتين المرة الأول في بلد الإقامة (A) و المرة الثانية في بلد المصدر (B)، إذا قمنا بحساب الوزن النسبي لهذا الفرق على النحو التالي نجد:

30000 ون ⟵ 100%

6250 ون ⟵ X

$$X = \frac{100 \times 6250}{30000} = 20.83\ \%$$

وبالتالي خضعت مداخيل المكلف بالضريبة لهذا الشخص المقيم بالبلد (A) لضرائب إضافية تقدر بأكثر من 20 % من الضريبة المفروض دفعها في حالة وجدود إتفاقية بين البلدين.

وهذا ما يبين أهمية اتفاقيات الازدواج الضريبي بين الدول في محاربة التهرب الضريبي، بالإضافة الى المساهمة على تشجيع والتحفيز في دخول رؤوس الاموال من الخارج والتصريح بها بشكل قانوني.

الخلاصة:

إن ظاهرة التهرب الضريبي يعود انتشارها في جميع دول العلم، إلى اسباب متعددة منها ما هو غير موضوعي كالعامل نفسي المتعلق بضعف مستوى الوعي لدى المكلف واعتقاده بأنه سيؤدي إلى الفقر، ومنها ما هو موضوعي كتعدد التشريعات الضريبية وسوء تطبيقها يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي على المكلف مما تدفعه إلى التهرب عن أدائها، بالإضافة الى العاملين السابقين، وفي ظل حركة رؤوس الاموال بين الدول، سواء كانت أموال الاستثمار الأجنبي أو المداخيل والارباح التي يتم تحويلها الى الخارج، وإمكانية خضوعها لي ما يسمى الازدواج الضريبي عامل ساعد على ظهور التهرب الضريبي الدولي، ومن اجل الحد من هذا الظاهرة تلجأ الدول إلى عقد اتفاقيات ثنائية وجماعية لتجنب الازدواج الضريبي.

وفي ظل تنافس الدولي في منح الحوافز وإجراءات ضريبية التي توفر الأرضية الملائمة للاستثمار الأجنبي في بلدانها، ومن اجل مواكبة هذه المنافسة عملة الدول على عقد اتفاقيات ثنائية وجماعية التي من شانها المساهمة في جلب الاستثمار الأجنبي، مع ضرورة تفعيل هذه اتفاقيات مع كافـ ـة الدول وخاصة المتقدمة منه وجذب الاستثمارات الأجنبية بالشكل الذي

يخدمها دون اللجوء إلى تقديم الإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية، والتي نرى بأنها تساعد على الحد من تهريب الاموال من والى الخارج من اجل الاستفادة من الامتيازات الضريبية التي يمكن أن تقدمها تلك الدول.

يمكننا مما سبق إثبات صحة أو خطأ فرضيات البحث كالآتي:

عن الفرضية الأولى والتي مفادها لتفادي الازدواج الضريبي الدولي يتم إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية من خلال عملية توزيع الاختصاص الضريبي، يتبين من البحث انها فرضية صحيحة، لأننا نجد من خلال هذا البحث تركيز معظم بنود الاتفاقيات الجبائية على إخضاع نفس الوعاء الضريبي بين الدولتين المتعاقدتين لحق ضريبي واحد، مما يقلل من فرص تداخل اختصاصاتهما الضريبية.

- وعن الفرضية الثانية التي مفادها التهرب الضريبي ظاهرة سلبية تؤثر على اقتصاد الدول من أسبابها الازدواج الضريبي الدولي، ومن اجل محاربتها يتم إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، بين البحث ان فرض الضريبة على نفس الوعاء الضريبي يدفع المكلف به الى البحث عن كافة الطرق لتهرب عن دفع الضريبة وحتى الامتناع عن الاستثمار في الدول التي ليس لديها اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي بينها وبين موطنه الاصلي أو بلد الاقامة.

من خلال هذه الدراسة نستنتج النقاط التالية:

- المشاكل الضريبية الدولية، وعلى رأسها الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي، ظهرت وتوسعت مع تطور العلاقات الاقتصادية بين الدول، في ظل تمسك هذه الأخيرة بسيادتها الضريبية من جهة، ورغبت المكلف بالضريبة تقليل ما يدفعه إلى أقص حد ممكن من جهة اخرى:

- إن عقد اتفاقيات الحد من الازدواج الضريبي الدولي بالإضافة الى دورها في تشجيع الاستثمار الاجنبي، تعمل على الحد من ظهارة التهرب الضريبي خاصة الدولي منه؛

- إنشاء منصة إلكترونية خاصة بالتعريف على أهمية الاتفاقيات الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي الدولي والامتيازات التي ستترتب عليها؛

- ضرورة تنسيق التشريعات الضريبية المحلية بما ينسجم مع بنود اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي؛

- مدى فعالية إتفاقيات الحد من الازدواج الضريبي الدولي مرتبط بمدى انتشارها وتعميمها على أكبر عدد من الدول، وممكن أن يتم ذلك من خلال عقد الاتفاقيات الجماعية الدولية، مع مراعات خصوصيات كل دولة.

المصادروالمراجع:

باللغة العربية:

الكتب:

- بوزيدة حميد، (2007)، **جباية المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر .

- بزة صالح، بن خزناجي أمينة، (2020)، **جباية المؤسسة دروس وتمارين محلولة**، الطبعة 2، دار الباحث، الجزائر.

- قدي عبد المجيد، (2022)، **التهرب الضريبي والخناق على التنمية دراسة** ، الطبعة 01، دار فكر كوم للنشر والتوزيع، ورقلة، الجزائر.

- قدي عبد المجيد، (2011)، **دراسات في علوم الضرائب**، الطبعة 01، دار جرير، عمان، الاردن.

- محرزي محمد عباس، (2003)،**إقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة 03، دار هومة، الجزائر .

المقالات:

- زحاف حبيبة، عسول محمد الامين، (2022) ، **مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر**، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 05، العدد 02 .185-166، الجزائر.

- عبدالمقصود محمد مبروك نزيه، (2022)، **ظاهرة اللازدواج الضريبي وموقف الشريعة الاسلامية منه**، مجلة كلية الشريعة والقانون، الجزء الثاني، العدد 37، 910-967، جامعة الازهر، مصر.

- قنوش مولود، (2016)، **دورالاتفاقيات في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمارالاجنبي المباشرفي الجزائر**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية ، العدد 5، 118-201، الجزائر.

باللغة الاجنبية:

- Florin, C. D. (2023). **THE CORRELATION BETWEEN DOUBLE TAXATION CONVENTIONS, TAX COMPLIANCE, AND TAX EVASION.EMPIRICAL EVIDENCE FROM OECD COUNTRIES**. Technological and Economic Development of Economy, Vol: 29, ISSUE, 902-948, Romania.

- Michael, L. (2021), **Introduction to the Law of Double Taxation Convention**, Vol: 3, IBFD, Vienna.

- OCDE Comité des affaires fiscales, (2017), **Modèle de Convention fiscale**, Éditions OCDE, Paris.