

# ظاهرة الازدواج الضريبي وموقف الشريعة الإسلامية منها



إعداد

أ.د/ نزيه عبدالمقصود محمد مبروك

أستاذ الاقتصاد والمالية العامة

كلية الحقوق - جامعة البحرين

عميد كلية الشريعة والقانون بطنطا - جامعة الأزهر (سابقا)

## موجز عن البحث

الازدواج الضريبي من أهم الظواهر الاقتصادية التي أثارت كثيرا من الأبحاث والمناقشات بين رجال القانون والاقتصاد والمالية العامة نظرا لأن هذه الظاهرة تتعارض مع مقتضيات العدالة الضريبية والتي يتعين لتحقيقها توافر ثلاثة قواعد، الأولى: عمومية الضريبة، والثانية: شخصية الضريبة، والثالثة: عدم ازدواج الضريبة. وإذا كانت الدول قد بذلت مجهودات كبيرة سواء عن طريق التشريع الداخلي أو من خلال الاتفاقات الدولية للعمل على علاج ظاهرة الازدواج الضريبي، فإن الشريعة الإسلامية قد سبقت كل هذه التشريعات وكل هذه الاتفاقات في علاج هذه الظاهرة. وقد تناول هذا البحث بيان المقصود بالازدواج الضريبي وشروطه، وأنواعه، وأسبابه، وآثاره، ووسائل تجنبه، وموقف الشريعة الإسلامية منه. وانتهى البحث إلى أن الازدواج الضريبي من الظواهر التي تتعارض مع مقتضيات

العدالة الضريبية ، وتؤدي إلى زيادة الأعباء المالية التي يتحملها الممول مما يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة ، الأمر الذي يؤدي إلى نقص حصيلة الضرائب وهي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة ، هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى 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 .

**الكلمات المفتاحية :** الازدواج الضريبي ، التجارة الدولية ، انتقال رؤوس الأموال ، السعر الضريبي المخفف ، دين الضريبة الأجنبية ، خصم الضريبة الأجنبية ، الإعفاء الضريبي .

## The Phenomenon Of Double Taxation And The Position Of Islamic Law On It

**Nazih Abdel Maqsooud Mohamed**

Economics and Public Finance , Faculty of Sharia and Law in Tanta - Al-Azhar University, Egypt

**E-mail :** [profnazih@ayhoo.com](mailto:profnazih@ayhoo.com)

### **Abstract:**

Double taxation is one of the most important economic phenomena that has provoked a lot of research and discussions between jurists, economists and public finance, since this phenomenon contradicts the requirements of tax justice, which must be achieved by the availability of three rules, the first: the generality of the tax, the second: the personality of the tax, and the third: the absence of double taxation.

If countries have made great efforts, whether through internal legislation or through international agreements, to work on the treatment of the phenomenon of double taxation, the Islamic Sharia preceded all these legislation and all these agreements in treating this phenomenon.

This research dealt with a clarification of what is meant by double taxation, its conditions, types, causes, effects, means of avoiding it, and the position of Islamic Sharia regarding it.

The research concluded that double taxation is one of the phenomena that contradict the requirements of tax justice, and lead to an increase in the financial burdens borne by the taxpayer, which leads him to evade paying the tax, which leads to a decrease in tax revenue, which is one of the most important revenues that the state relies on to cover its public expenditures. This on the one hand, and on the other hand, double taxation leads to obstruction of international trade in general, and the movement of capital between countries in particular. Therefore, local and state efforts have been made to avoid double taxation and try to prevent it.

**Keywords:** Double Taxation , International Trade , Capital Transfer , Reduced Tax Rate , Foreign Tax Debt , Foreign Tax Deduction , Tax Exemption.

## مقدمة

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله ، الرحمة المهداة ، وعلى آله وصحبه  
ومن والاه ..... أما بعد :

فيعتبر الازدواج الضريبي من أهم الظواهر الاقتصادية التي أثارت كثيرا من  
الأبحاث والمناقشات بين رجال القانون والاقتصاد والمالية العامة<sup>(1)</sup> نظرا لأن هذه  
الظاهرة تتعارض مع مقتضيات العدالة الضريبية<sup>(2)</sup> والتي يتعين لتحقيقها توافر ثلاثة  
قواعد، الأولى : عمومية الضريبة ، والثانية : شخصية الضريبة، والثالثة : عدم ازدواج  
الضريبة<sup>(3)</sup>.

ومن ثم فإن ظاهرة الازدواج الضريبي من الظواهر الجديرة بالبحث لما يترتب  
عليها من زيادة الأعباء المالية عن الحد المعقول ، وهو ما يؤدي إلى عرقلة النشاط  
الاقتصادي على المستويين المحلي والدولي ، وإلى صعوبة انتقال رؤوس الأموال بين  
الدول ، وخاصة من الدول المتقدمة إلى الدول الآخذة في النمو ، الأمر الذي يدعو  
الدول للعمل عن طريق التشريع الداخلي أو عن طريق الاتفاقات الدولية على تفادي

---

(1) Abdelhamid Ahmed Choukri : Fiscalité et Développement “ la fiscalité un instrument de  
développement “ théorie et réalité . les cas de L’Egypt , de l’Algérie et de l’Arabie saoudite,  
Thèse de doctorat, Université de Nice, faculté de droit et des sciences économiques, Mars  
1984, p. 380.

(2) د / السيد عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، النفقات العامة – الإيرادات العامة – الموازنة  
العامة دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٤٢١هـ – ٢٠٠٠م ، ص ٧٧٦ ،  
د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٣١٥ .

(3) د / ميراندا زغلول زرق : علم المالية العامة ، الجزء الثاني ، الإيرادات العامة ، بدون دار نشر ، ١٩٩٤ –  
١٩٩٥ ، ص ١٩١ .

هذه الظاهرة<sup>(١)</sup>.

وإذا كانت الدول قد بذلت مجهودات كبيرة سواء عن طريق التشريع الداخلى أو من خلال الاتفاقات الدولية للعمل على علاج ظاهرة الازدواج الضريبي ، فإن الشريعة الإسلامية قد سبقت كل هذه التشريعات وكل هذه الاتفاقات في علاج هذه الظاهرة.

### **الهدف من البحث :**

يهدف البحث إلى الإجابة عن الأسئلة التالية :

- ما المقصود بالازدواج الضريبي وشروطه .
- ما هي أنواع الازدواج الضريبي .
- ما هي أسباب الازدواج الضريبي .
- ما هي آثار الازدواج الضريبي .
- ما هي وسائل تجنب الازدواج الضريبي .
- ما هو موقف الشريعة الإسلامية من ظاهرة الازدواج الضريبي .

### **خطة البحث :**

سوف نتناول ظاهرة الازدواج الضريبي وموقف الشريعة الإسلامية منها ، من

خلال مطالب سته على النحو التالي :

المطلب الأول : المقصود بالازدواج الضريبي وشروطه .

المطلب الثاني : أنواع الازدواج الضريبي .

---

(١) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، النفقات العامة - الإيرادات العامة ، مكتبة النهضة العربية ، القاهرة ،

١٩٨١ ، ص ٣٢٧ ، د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد الرزاز : المالية العامة ، بدون دار نشر ، ولا سنة

طبع ، ص ٢٦٠ ، د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مكتبة جامعة طنطا ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٠١ .

المطلب الثالث : أسباب الازدواج الضريبي .

المطلب الرابع : آثار الازدواج الضريبي .

المطلب الخامس : وسائل تجنب الازدواج الضريبي .

المطلب السادس : موقف الشريعة الإسلامية من ظاهرة الازدواج الضريبي .

## المطلب الأول

### المقصود بالازدواج الضريبي وشروطه

أولاً : المقصود بالازدواج الضريبي<sup>(١)</sup> :

بالرغم من أن علماء المالية العامة لم يجمعوا على تعريف واحد للازدواج الضريبي إلا أنه يمكن تعريفه بأنه : فرض الضريبة نفسها ( أو ضريبة مماثلة لها في النوع

(١) يراجع في تحديد المقصود بالازدواج الضريبي كل من :

د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، المرجع السابق ، ص ٣٢٧ ، د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد الرزاز : المالية العامة ، المرجع السابق ، ص ٢٥٥ ، د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، المرجع السابق ، ص ٢٠١ ، د / السيد عطية عبد الواحد : مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٧٧٦ ، د / عبد الحفيظ عبد الله عيد : المالية ، مرجع سابق ، ص ٣١٥ ، د / ميراندا زغلول رزق : علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ١٩١ ، د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٩ ، ص ٤٨١ ، د / محمد دويدار : دراسات في الاقتصاد المالي ، النظرية العامة في مالية الدولة - السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، بدون سنة طبع ، ص ٢٦٧ ، د / عبد المنعم فوزي : المالية العامة والسياسة المالية ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، بدون سنة طبع ، ص ٢٨١ ، د / باهر محمد عتلم ، د / سامي السيد : اقتصاديات المالية العامة ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ ، ص ٢٢٧ ، د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المدني ، مجلس النشر العلمي جامعة الكويت ٢٠٠٧ ، ص ٤٥ ، د / عطية عبد الحلیم صقر : الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٨ م ، ص ١١٦ ، د / زكريا محمد بيومي ، مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٨ ، ص ٣٨٦ .

أو الطبيعة) مرتين أو أكثر، على نفس الشخص، ونفس المادة، وعن ذات المدة المستحقة عنها الضريبة.

ونحن بصدد تحديد المقصود بالازدواج الضريبي أود أن أشير هنا إلى أن تعبير الازدواج الضريبي قد يجعل البعض يعتقد أن الازدواج الضريبي يتحقق فقط عندما تفرض الضريبة مرتين، إلا أن الأمر ليس كذلك، فقد يحدث أن تفرض الضريبة ذاتها على نفس الشخص ونفس المادة، وعن ذات المدة التي تستحق عنها الضريبة، ثلاث مرات أو أكثر، وفي كل الحالات يتحقق الازدواج الضريبي، لذلك نرى بعض الكتاب يسمى ظاهرة الازدواج الضريبي بظاهرة "تعدد فرض الضريبة" على الممول للدلالة على أن الممول قد يدفع الضريبة على نفس الوعاء مرتين أو ثلاث أو أربع مرات أو أكثر من ذلك، ونظراً لأن التسمية الأخيرة (تعدد فرض الضريبة) قد تثير لبساً في ذهن القارئ حيث قد يتبادر إلى ذهنه أن المقصود بذلك هو نظام تعدد الضرائب الذي يقابل نظام الضريبة الموحدة، فقد ذهب معظم الكتاب إلى استخدام تعبير "الازدواج الضريبي" بدلاً من تعبير "تعدد فرض الضريبة" وباعتبار الحالة الغالبة، إذ يغلب أن تفرض الضريبة مرتين، فضلاً عن شيوع هذه التسمية "الازدواج الضريبي" في الاتفاقيات الدولية التي تهدف إلى معالجة هذه الظاهرة"<sup>(١)</sup>.

(١) د/ عبد الحميد محمد القاضي: اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية ١٩٨٠، ص ١١٣، د/ مصطفى حسني مصطفى: مبادئ علم المالية العامة، المرجع السابق، هامش ص ٤٨١، ٤٨٢، د/ السيد عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص ٧٧٦.

Harvey S. Rosen : public Finance, Mc GRAW- HILL international editions, Economics Series, Fifth Edition, 1999, P. 405.

## ثانياً : شروط تحقق الازدواج الضريبي<sup>(١)</sup>:

من خلال التعريف السابق للازدواج الضريبي يتضح أن هناك شروطاً أربعة ينبغي توافرها حتى يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي ، وهذه الشروط هي :

### ١ - وحدة الضريبة المفروضة :

يشترط لتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي أن تكون الضرائب المفروضة على نفس المال ونفس الممول واحدة أو ذات طبيعة واحدة ، وعلى ذلك فإذا كان هناك اختلاف في الضرائب المفروضة سواء في الطبيعة أو النوع فإن هذا ينفي وجود الازدواج الضريبي، مثال ذلك : إذا قام شخص بدفع ضريبة على دخله الناتج من ملكيته لعقار ، ودفع ضريبة أخرى على دخله المستمد من نشاط تجاري أو صناعي يقوم به ، وضريبة ثالثة على الدخل أو الإيراد الذي يحصل عليه نتيجة تملكه لأسهم أو سندات ، فإن هذا

(١) يراجع هذه الشروط تفصيلاً :

- د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٢٧ - ٣٣٠ ، د / عاطف صدقي ،  
د / محمد أحمد الرزاز ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٥٥ - ٢٥٧ ، د / زكريا محمد بيومي : مبادئ  
المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٨٦ - ٣٨٨ ، د / السيد عطية عبد الواحد : مبادئ واقتصاديات المالية  
العامة ، مرجع سابق ، ص ٧٧٧ - ٧٨٠ ، د / عبد الحفيظ عبدالله عيد : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص  
٣١٥ - ٣١٧ ، د / مصطفى حسنى مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٨٢ - ٤٨٧ .  
د / باهر محمد عتلم ، د / سامي السيد : اقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٢٧ ،  
د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مرجع سابق ، ص ٢٠١ - ٢٠٥ ، د / ميرندا زغلول رزق ، علم المالية  
العامة ، مرجع سابق ، ص ١٩٢ - ١٩٥ ، د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع  
سابق ، ص ٤٦ - ٤٩ ، د / عبد الحميد محمد القاضي : اقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ١١٣ ،  
١١٤ ، د / عطية عبد الحلیم صقر : الازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي والتشريع المالي  
الوطني ، بدون دار نشر ، ولا سنة طبع ، ص ٩٣-١٠٧ .



الشخص لا يعتبر قد تعرض للازدواج الضريبي ، وذلك لاختلاف الضرائب المفروضة عليه من حيث النوع أو الطبيعة ، فضلا عن اختلافها الواضح بصدد الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة في كل حالة .

ويشور الخلاف هنا بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي أو الفعلي<sup>(١)</sup> .

مثال ذلك : أن تفرض ضريبة على الدخل الناتج من الملكية العقارية المبنية ، ثم تفرض ضريبة أخرى على رأس المال العقاري المبني بسعر منخفض بحيث تدفع من دخل هذا العقار ، في هذه الحالة فإن الازدواج الضريبي لا يعتبر متحققا من وجهة النظر القانونية لاختلاف نوع الضريبتين ، واحدة على الدخل الناتج من ملكية العقار المبني ، والأخرى على رأس المال ( العقار المبني ذاته ) ، أما من الناحية الاقتصادية أو الفعلية فإنه يوجد ازدواج ضريبي ، لأن الضريبة المفروضة على رأس المال تحدث أثرها على الدخل ، ومن ثم يعتبر هذا الدخل محملا بعبء الضريبتين من الناحية الفعلية<sup>(٢)</sup> .

(١) الازدواج الضريبي القانوني يعني النظر إلى الضريبة من حيث التنظيم الفني والقانوني لها ، حيث أن لكل ضريبة تنظيمها الفني والقانوني الخاص بها .

أما الازدواج الضريبي الاقتصادي فيعني النظر إلى النتيجة المالية النهائية لفرض الضريبة ، وهي إجمالي العبء الذي دفعه الشخص من ماله كضرائب ، وعلى ذلك إذا نظرنا إلى كل الضرائب التي يدفعها الممول لقلنا بأننا أمام حالة ازدواج ضريبي اقتصادي ، لأن الممول في النهاية يواجه كل الضرائب التي يدفعها من ماله الخاص - على الرغم من تعدد أوعيتها - وهذا ما يشكل عبئا ماليا على ثروته ، ومن ثم يمكن القول بأن الازدواج الضريبي الاقتصادي يعد أثرا من آثار الأخذ بنظام تعدد الضرائب .

د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٢ ، ٢٠٣ .

(٢) د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٤٦ .

ويتعين علينا ونحن بصدد هذا الشرط أن نفرق بين ازدواج الضرائب وتعدد الضرائب أو الجمع بينها ، ذلك أن معظم الدول تأخذ بنظام تعدد الضرائب ، وبالتالي قد يخضع الشخص الواحد لعدة ضرائب متنوعة، ومع ذلك لا يكون متعرضا لظاهرة الازدواج الضريبي لأن شرط الازدواج هو وحدة الضريبة المفروضة ، مثال ذلك : أن يدفع الشخص الواحد من نفس الدخل ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وضريبة الدمغة وضريبة التداول ، فهنا نكون بصدد تعدد الضرائب وهو جائز قانونا وليس ازدواجا ضريبيا<sup>(١)</sup>.

ويتعين كذلك أن نفرق بين ازدواج الضرائب وتكرار الضرائب، فقد يحدث أن تتكرر الواقعة المنشئة للضريبة ، ويقوم نفس الشخص بدفع الضريبة عدة مرات ، ومع ذلك لا نكون بصدد ازدواج ضريبي ، لأن هذه الضرائب المتعددة لا تدفع عن واقعة واحدة وإنما عن عدة وقائع متكررة، ومن ثم نكون بصدد تكرار للضريبة ، مثال ذلك : أن يدفع الممول ضريبة على إيرادات القيم المنقولة عدة مرات بمناسبة تكرار التوزيعات التي حصل عليها ، مثال آخر : أن يدفع الشخص الضريبة الجمركية عدة مرات عن نفس السلعة نتيجة اجتيازها حدود أكثر من دولة ، أي نتيجة لتكرار الواقعة المنشئة للضريبة ، ففي هذين المثالين لا نكون بصدد ازدواج ضريبي وإنما نكون بصدد تكرار للضريبة<sup>(٢)</sup>.

---

(١) د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، المرجع السابق ، ص ٤٦ ، د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٨٥ .

(٢) د / خالد سعد زغلول : المرجع السابق ، ص ٤٧ ، د / مصطفى حسني مصطفى : المرجع السابق ، ص ٤٨٦ .

## ٢ - وحدة الشخص المكلف بالضريبة :

يشترط كذلك لوجود ظاهرة الازدواج الضريبي وحدة الشخص الخاضع للضريبة ، أي أن يكون نفس الشخص هو الذي يتحمل الضريبة أكثر من مرة ( أو هو الذي يتحمل الضرائب المتشابهة )<sup>(١)</sup> وعلى ذلك إذا كانت المادة الخاضعة للضريبة مملوكة لشخصين ، وقام كل منهما بدفع الضريبة من الجزء الذي يملكه فإننا لا نكون بصدد ازدواج ضريبي لاختلاف شخصية الممول<sup>(٢)</sup>.

ورغم وضوح هذا الشرط إلا أنه تثار الصعوبة في حالة فرض ضريبة على أرباح إحدى الشركات ( وهي شخص معنوي أو اعتباري ) ثم فرض ضريبة أخرى على التوزيعات التي تجريها هذه الشركات على المساهمين فيها ( وهم أشخاص طبيعيون ) مثال ذلك : إذا فرضت ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح إحدى الشركات المساهمة ، ثم فرضت ضريبة القيم المنقولة على الأرباح التي قامت الشركة بتوزيعها على المساهمين فيها ، فهل يوجد ازدواج ضريبي في هذه الحالة أم لا ؟ الإجابة على هذا التساؤل تختلف بحسب وجهة النظر التي نأخذ بها ، فمن وجهة النظر القانونية : لا يوجد ازدواج ضريبي ، لأن الضريبة الأولى وهي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية مفروضة على الشركة ولها شخصيتها القانونية المستقلة عن شخصية المساهمين فيها ، والضريبة الثانية مفروضة على المساهمين ، أما من وجهة النظر الاقتصادية : فإنه يوجد

(١) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٢٨ ، د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد

الرزاز : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٥٦ .

(٢) د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٤٧ .

ازدواج ضريبي وذلك لأن المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في الحقيقة والواقع ، فالشركة وإن كانت تتميز قانونا عن أشخاص المساهمين فيها إلا أنها تمثلهم وربحها إنما هو ربحهم في النهاية ، والضريبة التي تدفعها الشركة من هذا الربح إنما تنتقص من الربح الذي يوزع عليهم ، ومن ثم يتحقق ازدواج ضريبي اقتصادي أو فعلي<sup>(١)</sup>.

### ٣- وحدة المال الخاضع للضريبة :

لا يكفي لوجود الازدواج الضريبي أن تفرض الضريبة مرتين أو أكثر على نفس الشخص، وإنما يشترط كذلك أن تكون الضريبة مفروضة في هذه المرات على نفس المال، أي يجب أن يكون وعاء الضريبة في هذه المرات واحدا ، أما إذا فرضت الضريبة مرة على مال، ثم فرضت مرة أخرى على مال آخر ، فإننا لا نكون - بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفعها في المرتين - بصدد ازدواج ضريبي<sup>(٢)</sup> ، مثال ذلك : إذا دفع نفس الشخص ضريبة على دخله الناتج من ثروته العقارية ، وضريبة أخرى على دخله الناتج من عمله كموظف ، وضريبة ثالثة على دخله الناتج من ممارسة مهنة حرة كالمحاماه أو الطب أو غيرها ، فإننا في هذه الحالة لا نكون بصدد ازدواج ضريبي بالرغم

---

(١) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٢٨ ، ٣٢٩ ، د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد الرزاز : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٥٦ ، ٢٥٧ ، د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٨٢ ، ٤٨٣ ، د / السيد عطية عبد الواحد : مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٧٧٧ ، ٧٧٨ ، د / عبد الحفيظ عبد الله عيد : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣١٦ ، ٣١٧ ، د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٥ .

(٢) د / رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ٣٢٩ .

من وحدة الشخص المكلف بدفع هذه الضرائب<sup>(١)</sup>.

#### ٤ - وحدة المدة المستحقة عنها الضريبة :

بالإضافة إلى الشروط الثلاثة السابقة فإنه يشترط كذلك وحدة المدة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة ، أما إذا فرضت الضريبة مثلاً على دخل الممول في سنة ما ثم فرضت مرة أخرى على دخله المتحقق في سنة أخرى فإننا لا نكون بصدد ازدواج ضريبي<sup>(٢)</sup> مثال ذلك : إذا قام نفس الشخص بدفع ضريبة على أرباحه التجارية والصناعية التي حققها في عام ٢٠٠٥ ، ثم قام بدفع نفس الضريبة مرة أخرى على أرباحه التي حققها في عام ٢٠٠٦ ، ودفعها مرة ثالثة على أرباحه التي حققها في عام ٢٠٠٧ فإن ذلك لا يعد من قبيل الازدواج الضريبي وذلك لاختلاف المدة الزمنية التي يدفع عنها الضريبة.

ويذهب بعض الكتاب<sup>(٣)</sup> إلى أنه لا ضرورة لاشتراط وحدة المدة كشرط مستقل ، وذلك لأن اختلاف المدة يؤدي حتماً إلى اختلاف المال الخاضع للضريبة ، لذلك فقد ذكروا من بين شروط الازدواج الضريبي شرط : وحدة المال الخاضع للضريبة عن نفس المدة .

بينما ذهب البعض الآخر<sup>(٤)</sup> أن هذه الملاحظة وإن صحت في مجال الدخل ، حيث يؤدي اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة ، إلا أنها لا تصح في

(١) د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٨٦ .

(٢) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٢٩ .

(٣) د / عاطف صدفي ، د / محمد أحمد الرزاز : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٥٧ .

(٤) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٣٠ .

مجال رأس المال ، حيث لا يؤدي دائما اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة ، ولذلك فإن شرط وحدة المدة يظل محتفظا باستقلاله في مواجهة شرط وحدة المال الخاضع للضريبة.

## المطلب الثاني أنواع الازدواج الضريبي

يمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى عدة أقسام وذلك بحسب الزاوية التي ننظر منها إليه ، فهو من حيث نطاقه ينقسم إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي ، ومن حيث قصد المشرع ينقسم إلى ازدواج مقصود وازدواج غير مقصود ، وفيما يلي نوضح هذين القسمين<sup>(١)</sup>.

### أولاً : الازدواج الداخلي والازدواج الدولي :

- الازدواج الضريبي الداخلي : هو الازدواج الذي تتحقق شروطه داخل الدولة الواحدة ، أي فرض الضريبة مرتين أو أكثر على نفس المال باسم ذات الشخص في دولة واحدة ، ومثال ذلك : ما يحدث في الدولة الاتحادية ( مثل الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا ) عندما تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ، ثم تقوم

---

(١) يراجع ذلك تفصيلا كل من :

د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، المرجع السابق ، ص ٣٣٠ - ٣٣٢ ، د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد الرزاز ، مرجع سابق ، ص ٢٥٨ ، ٢٥٩ ، د / السيد عطية عبد الواحد : مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٧٨١ - ٧٨٣ ، د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٨٨ - ٤٩١ ، د / عبد الحفيظ عبد الله عيد : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣١٧ - ٣١٩ ، د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٥ - ٢٠٨ ، د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٥١ - ٥٤ .

إحدى الولايات مرة أخرى بفرض نفس الضريبة على نفس الشخص ونفس المادة ، ومثال ذلك أيضا : ما يحدث في الدول الموحدة البسيطة عندما تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة على مادة معينة ، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة على نفس المادة ، بل قد يتحقق الازدواج الضريبي دون أن يكون هناك تعدد في السلطات ، فقد تفرض السلطة المركزية لسبب أو لآخر ضريبتين أو أكثر على نفس الشخص ونفس المادة وفي ذات المدة ، وهذا يعني أن الازدواج الضريبي لا يستلزم بالضرورة - وإن كان هذا هو الغالب - تعدد السلطات المالية صاحبة الحق في فرض الضريبة<sup>(١)</sup>.

أما الازدواج الضريبي الدولي : فهو الذي يتحقق عند فرض نفس الضريبة بواسطة دولتين أو أكثر على نفس الوعاء ونفس الشخصي<sup>(٢)</sup> بمعنى آخر : هو الذي يتحقق عندما يخضع نفس الدخل أو بعض عناصره لضرائب أكثر من دولة في نفس المدة التي يتم عليها المحاسبة الضريبية<sup>(٣)</sup> أو بمعنى ثالث : هو الذي يتحقق عندما تفرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة بواسطة أكثر من دولة عن نفس الواقعة المنشئة للضريبة وفي أثناء نفس المدة<sup>(٤)</sup>.

(١) د / رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ٣٣٠ ، د / مصطفى حسني مصطفى : المرجع السابق ، ص

٤٨٨ ، د / خالد سعد زغلول : المرجع السابق ، ص ٥١ ، ٥٢ .

(٢) د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد الرزاز : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٥٨ .

(٣) د / السيد عبد المولى : المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ،

ص ١٥ .

(4) Atcharahain ( A ) : quelques aspects des conventions de double imposition passées entre pays développés et pays en voie de développement . RSF, 1972, PP. 553.

## ثانياً - الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود :

- الازدواج الضريبي المقصود : وهو الذي تتجه نية المشرع إلى إحداثه لتحقيق أهداف معينة مثل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز في الميزانية العامة للدولة ، أو الرغبة في إخفاء رفع سعر الضريبة بتوزيعها على ضريبتين من نفس النوع ، أو العمل على زيادة الإيرادات لصالح الخزنة العامة<sup>(١)</sup> لذا يقال أن الازدواج الضريبي الداخلي غالباً ما يكون مقصوداً خاصة في الدول الاتحادية التي توجد فيها أكثر من سلطة تشريعية ( السلطة التشريعية المركزية والسلطات التشريعية للولايات) كالولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا ، لأن السلطات التشريعية المحلية أو سلطات الولايات عندما تقرر فرض ضريبة على وعاء ما فهي تعلم تماماً ما إذا كان هذا الوعاء خاضعاً لذات الضريبة أو ضريبة من ذات النوع لصالح السلطة المركزية أم لا أو العكس<sup>(٢)</sup> وإن كان في بعض الحالات يكون الازدواج الداخلي غير مقصود ولكنه يكون من نوع الازدواج الاقتصادي لا القانوني وهو ينتج من نقل المكلف عبء الضريبة المفروضة عليه قانوناً إلى الغير<sup>(٣)</sup>.

حيث قال :

" Lorsque le même impôt ou un impôt similaire est perçu par plusieurs Etats en vertu du même événement imposable ou pendant la même période " .

أشار إليه :

Abdelhamid Choukri : Fiscalité et développement, op . cit, p. 381.

(١) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٣١ ، د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في

المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٥٣ .

(٢) د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٦ .

(٣) د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٥٣ .



- الأزواج الضريبي غير المقصود : وهو الذي لم يتعمده المشرع ولم يقصد إحداثه ، وهذا النوع من الأزواج الضريبي يجد مجاله في النطاق الدولي نظرا لعدم وجود سلطة عليا تسيطر على تشريعات الدول المختلفة<sup>(١)</sup> حيث تفرض كل دولة ضرائبها بما لها من سلطان على إقليمها بكل ما فيه ومن فيه دون النظر عما إذا كانت بعض الأوعية تخضع لذات الضريبة أو ضرائب من ذات النوع في دولة أخرى من عدمه<sup>(٢)</sup> وفي بعض الحالات يكون الأزواج الدولي مقصودا وذلك تحقيقا لبعض الأهداف الاقتصادية لعل أهمها منع هجرة رؤوس الأموال<sup>(٣)</sup> أو منع قدوم رؤوس الأموال الأجنبية أو رغبة في تحقيق المعاملة بالمثل<sup>(٤)</sup> .

وهذا النوع من الأزواج الضريبي يعد من قبيل الأزواج القانوني والاقتصادي معا<sup>(٥)</sup> .

### المطلب الثالث أسباب الأزواج الضريبي

لقد تضافرت عوامل عديدة على ظهور حالات الأزواج الضريبي سواء في المجال الداخلي أو في المجال الدولي ، وهو ما نبينه على النحو التالي :

أولاً - أسباب الأزواج الضريبي الداخلي : يمكن إجمال أسباب الأزواج

- 
- (١) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٣٢ ، د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد الرزاز : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٥٩ .
- (٢) د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٦ ، ٢٠٧ .
- (٣) د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٥٤ .
- (٤) د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد الرزاز : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٥٩ .
- (٥) د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٧ .

الضريبي الداخلي بصفة عامة في ثلاثة أسباب رئيسية<sup>(١)</sup>:

١ - سبب تشريعي : يتمثل في عدم وجود تناسق بين القوانين الضريبية المختلفة، ذلك أنه في كثير من الأحيان تصدر بعض التشريعات أو القوانين الضريبية المتعارضة الأمر الذي يؤدي إلى خضوع بعض الأموال لأكثر من ضريبة من نفس النوع .

٢ - سبب مالي : ويتمثل في الآتي<sup>(٢)</sup>:

- رغبة الدولة في التوسع في فرض الضرائب لمواجهة الأعباء المالية المتزايدة ، وهو ما قد يدفعها إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة ، أو إلى فرض عدة ضرائب متشابهة على المادة الواحدة .

- رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في سعر الضرائب ، فتلجأ بطريقة مقنعة إلى تقسيم عبء الضريبة إلى أكثر من ضريبة ، أي فرض ضرائب إضافية على بعض الأوعية بدلا من رفع أسعار الضرائب الأصلية المفروضة عليها ، بقصد تخفيف وقع الضريبة على الممول .

- رغبة الدولة في التمييز في المعاملة المالية بين الفئات المختلفة من الممولين ، وذلك عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم ، فضلا عن الضريبة العامة التي تفرض عليهم جميعا .

٣ - سبب إداري : يتمثل في انتشار أنظمة الحكم المحلي ، وسماع الدولة للسلطات

---

(١) د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٩٢ ، ٤٩٣ .

(٢) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٣٢ ، ٣٣٣ ، د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد

الرزاز ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٥٩ ، د / مصطفى حسني مصطفى ، مبادئ المالية العامة ، المرجع

السابق ، ص ٤٩٣ ، د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٩ .

المالية المحلية بفرض ضرائب محلية على ذات الأوعية الخاضعة لضرائب

مفروضة بواسطة السلطة المركزية في العاصمة •

ثانياً : أسباب الازدواج الضريبي الدولي :

يرجع انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي إلى عدة أسباب أهمها ما يلي<sup>(١)</sup>:

١ - تباين المعايير الموجبة لفرض الضريبة : فمن المعلوم أن التشريع الضريبي يمثل

مظهراً من مظاهر سيادة الدولة ، ويترتب على ذلك أن الأفراد لا يستطيعون الاتفاق

فيما بينهم على استثناء تطبيقه كلياً أو جزئياً ، كما أن الدولة لا تستطيع فرض تطبيقه

داخل إقليم دولة أخرى لأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى انتقاص سيادة الدولة

الأخرى، ومن ثم فقد امتاز التشريع الضريبي باقليميته ، أي يقتصر نطاق تطبيقه

داخل إقليم الدولة، بحيث يتم تطبيقه على جميع الأفراد المقيمين داخل إقليم

الدولة من مواطنيها أو الأجانب المقيمين أو المتوطنين في إقليمها ، والأموال

الموجودة بها ، والدخول النابعة من مصادر فيها ، ومن ثم فإن الضريبة يمكن أن

تفرض على دخل الشخص بالاستناد إلى مبدأ تبعيته السياسية للدولة ( الجنسية ) ،

أو بالاستناد إلى مبدأ التبعية الاجتماعية ( الإقامة أو الموطن ) ، أو بالاستناد إلى

مبدأ التبعية الاقتصادية ( البلد محل النشاط )<sup>(٢)</sup> .

---

(١) د / السيد عبد المولى : المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، مرجع سابق ، ص ١٤ - ١٦ ، د / رفعت

المحجوب : المالية العامة ، المرجع السابق ، ص ٣٣٣ ، د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد الرزاز :

المالية العامة ، المرجع السابق • ص ٢٥٩ .

(٢) د / السيد عبد المولى : المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، مرجع سابق ، ص ١٤ ، د / حسن فلاح

الحاج موسى : أهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق - جامعة

وتبعاً لذلك يميز الفقه الضريبي بين معيارين رئيسيين تتأثر بهما النظم الضريبية المعاصرة عند تحديد السيادة الضريبية وهما معيار الإقامة ومعيار الإقليمية<sup>(١)</sup>.

فوفقاً لمعيار الإقامة : والذي يستند إلى مبدأ التبعية السياسية أو الاجتماعية والذي يسمى أحياناً بمعيار الدخل العالمي ، فإن الدولة تعتمد على جنسية الممول أو اتخاذه للدولة مقراً لإقامته الدائمة فيها كأساس لفرض الضريبة على جميع الدخل التي يحققها من مصادر داخل الدولة أو من خارجها ، أما غير المقيمين فإنهم لا يخضعون للضريبة إلا بالنسبة للدخل التي تحققت من مصادر داخل الدولة فقط .

ووفقاً لمعيار الإقليمية : والذي يستند إلى مبدأ التبعية الاقتصادية ، فإن الدولة تعتمد على مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة ، حيث تفرض الضريبة على جميع الأشخاص – المواطنين والأجانب – وذلك بالنسبة للدخل الذي يتحقق من مصادر داخل الدولة ، ولا تفرض الضريبة على الدخل التي تتحقق من مصادر خارج الدولة ، حتى ولو كانت هذه الدخل حققها أشخاص ينتمون إلى جنسيتها أو مقيمون فيها<sup>(٢)</sup>.

القاهرة – ١٩٩٦ ، ص ٢٧٢ ، د / رمضان صديق : مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة ، مجلة الحقوق – مجلس النشر العلمي ، جامعة الكويت ، العدد الثالث ، السنة السادسة والعشرون ، رجب ١٤٢٣ هـ – سبتمبر ٢٠٠٢ م ، ص ٢٥٥ .

(1) Jinyon Li and Jonathan See : electronic Commerce and international taxation  
(<http://osgoode.yorku.ca/osgmedia.ns> .... ) P.2 .

حيث قال :

" There are two fundamental issues in international Taxation . The First is How to define The taxing power of each Jurisdiction, At present most countries tax jurisdiction on the basis of the residence of taxpayers and / or the source of income "

(٢) وهذا المعيار هو الذي أخذ به المشرع المصري ، حيث نصت المادة السادسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه " تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر " .

وتتباين الدول في تبني أي من المعيارين في تشريعاتها الضريبية، فقد تأخذ بعض الدول بمعيار الإقامة بينما تأخذ البعض الآخر بمعيار الاقليمية، وينجم عن هذا الوضع ازدواج ضريبي دولي يعرقل حركة التجارة الدولية بصفة عامة، وحركة انتقال رؤوس الأموال الدولية بصفة خاصة<sup>(١)</sup>.

وحتى لو اتحدت المعايير التي تأخذها التشريعات الضريبية للدول المختلفة، فإنه يمكن أن ينشأ ازدواج ضريبي دولي نتيجة للاختلاف في تحديد مفهوم هذا المعيار<sup>(٢)</sup>.

٢ - تقدم فنون الإنتاج : الأمر الذي أدى إلى نشأة صناعات ضخمة تقوم بها شركات تمارس نشاطها في أكثر من دولة ( نظرا لأن السوق المحلية لا تكفي لتصريف منتجاتها ) مما يجعلها عرضة لأن تفرض الضريبة على أرباحها في أكثر من دولة في نفس الوقت ، وخير مثال على ذلك الشركات متعددة الجنسيات أو كما تسمى أيضا بالشركات عابرة القارات التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة .

٣ - تقدم وانتشار وسائل المواصلات الحديثة : مما أدى إلى سهولة انتقال الأيدي العاملة ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة .

٤ - تواتر انتقال رؤوس الأموال بين الدول : نظرا لسعي الدول النامية لجذب الاستثمارات الأجنبية إليها للمساهمة في تحقيق تنميتها الاقتصادية والاجتماعية .

---

(١) د / السيد عبد المولى : المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، مرجع سابق ، ص ١٥ ، د / حسن فلاح

الحاج موسى : أهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن ، مرجع سابق ، ص ٢٧٩ .

(٢) د / السيد عبد المولى : المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، المرجع السابق ، نفس الموضوع .

٥ - غياب التنسيق بين الدول في مسائل الضرائب : مما يجعل كل دولة ترى أنها صاحبة الحق في فرض الضريبة ، خاصة أنه لا توجد سلطة عليا تسيطر على التشريعات الضريبية المختلفة .

### المطلب الرابع آثار الازدواج الضريبي

هناك العديد من الآثار التي تترتب على الازدواج الضريبي، سواء الداخلي أو الدولي، وتمثل فيما يلي<sup>(١)</sup>:

#### أولاً - آثار الازدواج الضريبي الداخلي :

- يؤدي الازدواج الضريبي الداخلي إلى زيادة العبء الضريبي الذي يتحمله الممول ، وإذا زاد العبء الضريبي عن حد معين فإن من شأنه أن يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي وتقليل حوافز الأفراد على العمل والإنتاج والادخار والاستثمار .

- كما أن الازدواج الضريبي الداخلي بما يؤدي إليه من زيادة العبء الضريبي على بعض الممولين قد يدفعهم إلى التهرب من دفع الضريبة ، وهو ما يؤدي بدوره إلى نقص حصيلة الضرائب وهي أهم مصدر للإيرادات تعتمد عليه الدول الحديثة لتغطية نفقاتها والقيام بمهامها وتحقيق الأهداف التي تنشدها .

(١) يراجع في ذلك :

د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٩٤ ، ٤٩٥ ، د / خالد سعد

زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٥٤ - ٥٧ ، د / عبد الحفيظ عبد الله عيد :

المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٢٠ ، د / عبد الهادي مقل : نظرية الضريبة ، مرجع سابق ، ص ٢٤٠ .

Abdelhamid Ahmed Choukri : Fiscalité et développement, op. cit. p. 384.

O.C.D.E : Les systèmes d'imposition des sociétés dans les pays membres de L'O.C.D.E, paris 1973, P.15.

- كذلك يؤدي الازدواج الضريبي الداخلي إلى حدوث اضطراب في التنظيم الفني للضريبة ، وأحيانا إلى الغموض والتضارب والعديد من المشاكل في التنفيذ بين الممولين والإدارة الضريبية .

### ثانيا - آثار الازدواج الضريبي الدولي :

- الازدواج الضريبي الدولي يمثل عقبة أساسية أمام العلاقات الاقتصادية الدولية وحرية حركة التجارة الدولية ، فهو يعوق انتقال العمالة والاستثمارات على المستوى الدولي ذلك أنه يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي الملقى على المال المستثمر ، حيث يخضع هذا المال لأكثر من ضريبة ، نظرا لتعدد الدول التي ترى أن من حقها فرض ضريبتها على هذا المال ، ومن ثم فإن الازدواج الضريبي الدولي من شأنه أن ينقص العائد الذي كان يأمل المستثمر أن يحققه ، الأمر الذي يترتب عليه إحجام المستثمر عن الاستثمار<sup>(١)</sup>.

- ونظرا لأن الازدواج الضريبي الدولي يعوق انتقال رؤوس الأموال بين الدول فإن هذا الوضع يؤثر سلبا على كل الدول سواء المتقدمة أو النامية ، فالدول المتقدمة وهي تتميز بوجود فائض في مدخراتها لن تستطيع تصريف هذا الناقص في فرص استثمار مربحة ، وبقاء هذا الفائض في الدخل من شأنه أن يحدث آثار انكماشية تضر بالاقتصاد القومي ، والدول النامية لن تستطيع الحصول على رؤوس الأموال اللازمة لسد الفجوة

(١) د / حبيب الرحمن جدي : دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الآخذة في

النمو ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ٢٢٢ ، ٢٢٣ .

Les Résolutions dans la formation du droit international du développement, dans, étude internationales, No 13, Genève 1972, P. 95.

O.C.D.E : Les systèmes d'imposition des sociétés,op. cit- P.15 .

بين حجم الادخار والاستثمار ، مما يعرقل عمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية داخل هذه الدول<sup>(١)</sup>.

- يضاف إلى ما سبق أن الازدواج الضريبي الدولي يؤدي إلى توزيع العبء الضريبي توزيعاً غير عادلاً بين الممولين الذين يحققون دخولا وأرباحاً في خارج بلدهم ، والممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم ، حيث تكون الأعباء الضريبية التي يتحملها الأشخاص الذين يستثمرون أموالهم خارج دولهم أكبر من تلك الأعباء التي يتحملها الأشخاص الذين يقصرون نشاطهم داخل دولهم ، الأمر الذي يجعل الازدواج الضريبي الدولي عائقاً أمام انتقال رؤوس الأموال بين الدول<sup>(٢)</sup>.

### المطلب الخامس وسائل تجنب الازدواج الضريبي

نظراً للآثار السلبية العديدة التي تترتب على الازدواج الضريبي، فإن الدول تعمل جاهدة على وضع الوسائل اللازمة لتجنيه ومحاولة منعه، وذلك سواء بالنسبة للازدواج الضريبي الداخلي، أو الازدواج الضريبي الدولي، وهو ما نوضحه على النحو التالي :

أولاً - تجنب الازدواج الضريبي الداخلي :

إذا كان الازدواج الضريبي الداخلي مقصوداً من جانب المشرع لتحقيق أهداف معينة فإنه لا مجال هنا للحديث عن تجنب الازدواج الضريبي \*

---

(١) د / عبد الحفيظ عبد الله عيد : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٢٠ ، د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٥٤ .

(٢) د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٩٥ ، د / زكريا بيومي : مبادئ المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٩٩ .



أما إذا كان الأزواج الضريبي الداخلي غير مقصود فإننا نكون في هذه الحالة بصدد الحديث عن تجنب الأزواج الضريبي ، وفي هذه الحالة تفرق بين الأزواج الضريبي الناشئ عن نفس السلطة ، والأزواج الضريبي الناشئ عن وجود سلطتين ماليتين مستقلتين<sup>(١)</sup>.

- فبالنسبة للأزواج الضريبي الناشئ عن نفس السلطة : وهو غالبا ما يكون أزواجاً اقتصادياً أو فعلياً نتيجة لوجود قوانين ضريبية مختلفة يؤدي تطبيقها معاً إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة على المادة الواحدة (أي على نفس الوعاء) ، ففي هذه الحالة يلجأ المشرع إلى وضع القواعد الخاصة بغرض منع الأزواج الضريبي ، ويعتبر هذا الأمر ميسوراً لأننا نكون داخل دولة واحدة بها سلطة عليا واحدة تستطيع أن تصدر قرارات تلتزم بها بقية السلطات في الدولة .

وإذا كان هذا الأزواج راجعاً إلى خطأ أو سهو من جانب المشرع ، أو لعدم إحكام الصياغة القانونية ، فإن العلاج حينئذ يكون بالتدخل التشريعي لتلافي أوجه القصور التي تسمح بالأزواج الضريبي<sup>(٢)</sup>.

- أما بالنسبة للأزواج الضريبي الناشئ عن وجود سلطتين ماليتين مستقلتين : وهو الأزواج الذي يحدث في الدول الاتحادية عندما تفرض كل من الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات ضرائب متماثلة أو متشابهة على نفس الوعاء ، ويمكن تجنب

---

(١) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٣٣ ، ٣٣٤ ، د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٩٦ ، ٤٩٧ ، د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مرجع سابق ، ص ٢١٠ ، ٢١١ ، د / السيد عطية عبد الواحد : مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٧٨٣ .

(٢) د / السيد عطية عبد الواحد : المرجع السابق ، نفس الموضوع .

هذا الازدواج الضريبي عن طريق تحديد الاختصاص المالي لكل سلطة ، بحيث تختص كل سلطة بفرض ضرائب لا تشاركها فيها السلطة الأخرى ، أو التنسيق بين هذه السلطات بحيث يتم فرض ضريبة واحدة ، ويتم توزيع حصيلة هذه الضريبة بين السلطات بنسب معينة ، كأن تحصل الحكومة الاتحادية أو المركزية على ٦٠٪ من حصيلة هذه الضريبة ، وتحصل حكومة الولايات أو مجالس الحكم المحلي على ٤٠٪ ، وذلك بدلا من تعدد الضرائب من جانب السلطات المختلفة .

### ثانياً - تجنب الازدواج الضريبي الدولي :

إذا كان تجنب الازدواج الضريبي الداخلي غير المقصود ليس من العسير تحقيقه نظرا لوجود سلطة عليا داخل الدولة الواحدة تلتزم بقرارتها ببقية السلطات ، فإن الأمر على العكس من ذلك تماما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي ، حيث أنه من الصعوبة بمكان تجنبه نظرا لعدم وجود سلطة عليا بين الدول تقوم بالتنسيق بين تشريعاتها الضريبية المختلفة ، ونظرا لأن كل دولة إنما تراعي في وضع تشريعاتها الضريبية ظروفها الاقتصادية والمالية والاجتماعية ، وبصرف النظر عن ظروف الدول الأخرى<sup>(١)</sup>. ونظرا لأن الازدواج الضريبي الدولي من شأنه أن يعرقل حركة التجارة الدولية بصفة عامة ، وحركة انتقال رؤوس الأموال بين الدول بصفة خاصة ، فقد بذلت مجهودات لتجنبه ومحاولة منعة ، وتمثلت هذه المجهودات فيما يلي :

### ١ - تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة التشريع الداخلي .

(١) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٣٤ ، ٣٣٥ ، د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ

علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٩٧ ، ٤٩٨ .

٢ - تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة النظم أحادية الجانب بمعرفة الدول المصدرة لرأس المال .

٣ - تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة الاتفاقات الثنائية .

٤ - تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة المجهودات الدولية .

ونتناول هذه المجهودات بإيجاز على النحو التالي :

( ١ ) تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة التشريع الداخلي :

تستطيع كل دولة أن تعمل على تجنب الازدواج الضريبي الدولي وذلك باتخاذها إجراءات تشريعية تقررها بإرادتها المنفردة ، وهذه الطريقة تتميز ببساطتها حيث أنها لا تستلزم أكثر من إرادة حكومة واحدة ، ولما كانت الحكومات عند اتخاذها لهذه الإجراءات تنقص من سيادتها الضريبية بمحض إرادتها ، فإنها غالباً ما تنص في تشريعاتها الداخلية على شرط المعاملة بالمثل<sup>(١)</sup> .

مثال ذلك : أن تقيد الدولة سلطتها المالية من حيث امتدادها إلى خارج إقليمها ، كأن تعفي مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطناً مالياً لهم من أن تسري عليهم الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون بها تفرض مثل هذه الضريبة<sup>(٢)</sup> .

( ٢ ) تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة النظم أحادية الجانب بمعرفة الدول

(١) د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٥٩ ، د / عبد الحفيظ عبد الله

عيد : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٢١ .

(٢) د / عبد المنعم فوزي : المالية العامة والسياسة المالية ، مرجع سابق ، ص ٢٨٤ ، ٢٨٥ .

## المصدرة لرأس المال :

رغبة في الحد من الازدواج الضريبي تقوم الدول المصدرة لرأس المال باستخدام طرق أحادية الجانب وفي الغالب تنحصر هذه الطرق فيما يلي<sup>(١)</sup>:

### أ – طريقة الإعفاء : Méthode de l'exemption

وفقا لهذه الطريقة يكون للدولة التي ينشأ فيها الإيراد وحدها دون غيرها فرض الضريبة على ذلك الإيراد بصرف النظر عن دولة المستفيد أو محل إقامته ، وعلى ذلك فإن الإيراد الخارجي لرأس المال يتمتع بالإعفاء الكامل في دولة المستفيد .

مثال ذلك : توزيعات الأسهم التي يمتلكها الوطنيون في إحدى الشركات الأجنبية العاملة في الخارج ، أو الأرباح التي تتلقاها الشركة الأم من فروعها في الخارج ، فإنها لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها الإيراد فقط .

ويمكن أن تأخذ هذه الطريقة إحدى صورتين :

**الأولى : طريقة الإعفاء الكامل :** وبمقتضاها يشمل الإعفاء كافة الإيرادات الخارجية في دولة المستفيد أو الشركة الأم .

**والثانية : طريقة الإعفاء مع التصاعد :** وبمقتضاها فإنه فضلا عن إعفاء الإيرادات الخارجية من الخضوع للضريبة في دولة المستفيد ، فإن هذه الإيرادات تؤخذ في الاعتبار

(١) لمزيد من التفصيل حول هذه الطرق يراجع :

O.C.D.E : Mesures fiscales pour encourager les investissements prives dans Les pays en voie de développements, paris, 1965, PP. 16, - 18 .

Abdelhamid Choukri: fiscalité et développement, op. cit, pp, 391- 400 .

د / السيد عبد المولى : المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، مرجع سابق ، ص ١٦ – ١٩ ، د / مصطفى

حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٥٠٢ – ٥٠٤ ، د / خالد سعد زغلول: تنازع

القوانين في المجال الضريبي، مرجع سابق ، ص ٦٢ ، ٦٣ .

عند تحديد الأسعار التصاعدية للضريبة على باقي إيرادات الشخص المحققة في هذه الدولة ، والأخذ بهذه الطريقة من شأنه أن يؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي الدولي نهائيا ، ويشجع على تدفق رؤوس الأموال إلى الخارج ، إذا ما وجدت المناخ الملائم في الدول التي ترغب في الحصول على هذه الأموال .

هذا وقد حرصت كثير من الدول المصدرة لرؤوس الأموال على الأخذ بطريقة الإعفاء ومنها ، هولندا ، وكندا ، وسويسرا<sup>(١)</sup>.

### ( ب ) طريقة خصم الضريبة الأجنبية :

#### Méthode de la déduction de l'impôt étranger :

وفقا لهذه الطريقة تعامل الإيرادات المحققة في الخارج من الناحية الضريبية نفس المعاملة للإيرادات المحققة في الداخل ، ولكن يتم خصم الضريبة الأجنبية المدفوعة في الخارج من الإيراد المحقق في الخارج ، بمعنى أن الضريبة الأجنبية لا تعتبر إلا تكليفا على الإيراد المحقق في الخارج يحق خصمه من وعاء الضريبة الوطنية . ويمكن القول بأن الأخذ بهذه الطريقة لا يؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي الدولي كلية ، وإنما يتضمن تجنباً جزئياً فقط لهذا الازدواج الضريبي ، وذلك في الحدود التي يتم فيها خصم الضريبة الأجنبية ، ومن ثم يعتبر أقل تشجيعاً لانتقال رؤوس الأموال من الدول المصدرة إلى الدول المستقبلة لها .

ومن الدول التي أخذت بهذه الطريقة : إيرلندا ، ولوكسمبرج ، والنرويج ، والسويد<sup>(٢)</sup>.

### ( ج ) طريقة دين الضريبة الأجنبية :

#### Méthode du crédit d'impôt étranger :

وفقا لهذه الطريقة فإنه إذا ما قامت الدولة بمعاملة الإيرادات المحققة في الخارج

(1) O.C.D.E : Mesures fiscales pour encourager l'investissements privés, op. cit . p. 16.

(2) O.C.D.E : Mesures fiscales... op. cit, p . 16 .

ضريبيا ، ذات المعاملة الخاصة بالإيرادات المحققة في الداخل، أي إخضاعها للضريبة في دولة الموطن ، فإنه يتم خصم الضريبة الأجنبية المدفوعة في الخارج من المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة عليه ، ومن ثم يمكن القول بأن الضريبة الأجنبية المدفوعة في الخارج تصبح بمثابة دين للممول في حق خزانة دولة الموطن ، يتعين أخذه في الحسبان عند تحديد الضريبة المستحقة لها ووجوب خصمه منها<sup>(1)</sup> .

هذه الطريقة وإن كانت تعمل على تجنب الازدواج الضريبي الدولي إلا أنها لم تصل إلى تجنبه تماما ، ذلك أن الأمر يتوقف على مدى ارتفاع سعر الضريبة الأجنبية مقارنة بسعر الضريبة الوطنية ، كما يتوقف على الشروط التي توضع للسماح بخصم الضريبة الأجنبية من حصيلة الضريبة المحلية<sup>(2)</sup> .

ومن الدول التي تأخذ بهذه الطريقة الولايات المتحدة الأمريكية ، وألمانيا ، والدنمارك ، وأسبانيا ، وبريطانيا<sup>(3)</sup> .

#### ( د ) طريقة السعر الضريبي المخفف :

##### Méthod du taux d'imposition spécial :

ووفقا لهذه الطريقة تعامل الإيرادات المحققة في الخارجة معاملة أخف من المعاملة الضريبية المقررة للإيرادات المحققة في الداخل والمماثلة لها ، أي أن الإيرادات

---

(1) Abdelhamid choukri : fiscalité et développement, op. cit, p. 393.

د / السيد عبد المولى : المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، مرجع سابق ، ص ١٨ ، د / مصطفى حسني مصطفى ، مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٥٠٣ ، ٥٠٤ ، د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٦٣ .

(٢) د / السيد عبد المولى : المرجع السابق ، ص ١٩ .

(٣) د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٦٣ .

المحققة في الخارج لا تتمتع بإعفاء ضريبي كامل، وإنما تخضع لسعر ضريبي مميز يقل عن السعر الذي يفرض على الإيرادات المحلية .  
ومن الدول التي تأخذ بهذه الطريقة كل من فرنسا ، وإيطاليا ، وبلجيكا ، والبرتغال<sup>(١)</sup>.

### ( ٣ ) تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة الاتفاقات الثنائية :

إذا كان من المتصور وجود اتفاق عام يضم جميع الدول بهدف تجنب الازدواج الضريبي الدولي ، إلا أن قيام مثل هذا الاتفاق يكاد يكون مستحيلا من الناحية العملية ، نظرا لأن لكل دولة مصالحها وأهدافها التي تسعى إلى تحقيقها والتي قد تتعارض مع مصالح وأهداف غيرها من الدول، لذلك نجد أن الاتفاقات الثنائية هي الوسيلة المنتشرة في تجنب الازدواج الضريبي الدولي، وقد زادت هذه الاتفاقات في الوقت الحاضر أمام اتساع نطاق العلاقات الدولية<sup>(٢)</sup>.

وعادة ما تتضمن هذه الاتفاقات مجموعة من قواعد الاختصاص الضريبي لعل

أهمها<sup>(٣)</sup>:

- تفرض على الدخول العقارية الضريبة في الدولة التي يوجد العقار على إقليمها.
- يكون فرض الضريبة على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها ، أي الدولة التي يوجد بها موطن المدين ، وإن كانت بعض الاتفاقات قد أعطت هذا الحق للدولة الدائنة ، أي التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات .

(1) O.C.D.E : Mesures fiscales 000,op. cit, p. 17.

(٢) د / عبد الحفيظ عبد الله عيد : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٢١ ، ٣٢٢ .

Patrice Fontaine : Gestion Financière internationale. Op . cit, p . 488.

(٣) د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٣٣٥ ، ٣٣٦ ، د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد

الرزاز : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٦١ ، د / عبد الحفيظ عبد الله عيد ، المالية العامة ، مرجع سابق ،

ص ٣٢٢ ، د / السيد عطية عبد الواحد : مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٧٨٤ ، ٧٨٥ .

- تفرض على فوائد الديون العادية الضريبة في الدولة التي يوجد بها موطن الدائن.
- تفرض الضريبة على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع .
- تفرض على الأجور والمرتببات وما في حكمها الضريبة في الدولة التي يتم فيها العمل.
- تفرض على الدخل العام الضريبة في الدولة التي يوجد بها موطن الممول .

#### ( ٤ ) تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة الجهود الدولية :

لقد حظيت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي باهتمام العديد من الهيئات والمنظمات الدولية ، بغرض وضع الحلول اللازمة لتجنب هذا الازدواج ، وتمثلت جهود هذه الهيئات والمنظمات فيما يلي<sup>(١)</sup> :

#### ( أ ) معهد القانون الدولي وتجنب الازدواج الضريبي الدولي :

حيث كانت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي محل مناقشة ودراسة من قبل معهد القانون الدولي في مؤتمرين عقدهما ، الأول في كامبردج عام ١٨٩٧ ، والثاني في جرينوبل عام ١٩٢٢ ، وقد اهتم المعهد بدراسة موضوع الازدواج الضريبي على

---

(١) يراجع هذه الجهود تفصيلا :

د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٦٤ - ٨٧ ، د / عطية عبد الحليم صقر : الازدواج الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٢٢٧ - ٢٥٨ ، د / ميراندا زغلول رزق : علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٢ - ٢٠٥ ، د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٩٨ - ٥٠١ ، د / حسن فلاح الحجاج موسى : أهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن ، مرجع سابق ، ص ٢٩٠ - ٢٩٤ .



التركات ، وانتهى إلى أن فرض الضريبة على التركة من حق الدولة التي بها موطن أو محل إقامة المتوفي اللهم إلا فيما يتعلق بالعقارات، فهذه تخضع للضريبة على التركات في الدولة الموجودة بها هذه العقارات ، وقرر المؤتمر بأنه في حالة وجود ضرائب تصاعدية في مسائل التركات فلا يسمح إلا لدولة واحدة من الدول المتنازعة بفرضها على كافة أعيان التركة<sup>(١)</sup>.

### ( ب ) عصبة الأمم وتجنب الازدواج الضريبي الدولي :

إن أهم المحاولات التي بذلت لتجنب الازدواج الضريبي الدولي إنما ترتبط بعصبة الأمم ، حيث ألفت لجنة عرفت باسم " لجنة الخبراء الاقتصاديين " في عام ١٩٢١ للقيام بأبحاث نظرية في موضوع الازدواج الضريبي ، وقدمت هذه اللجنة تقريرها عام ١٩٢٣ ، كما شكلت لجنة أخرى عرفت باسم " لجنة الخبراء الفنيين " وذلك في عام ١٩٢٢ لبحث مشكلة الازدواج الضريبي وقدمت تقريرها عام ١٩٢٥ ، وجاء في هذين التقريرين ما يلي<sup>(٢)</sup>:

تقرير لجنة الخبراء الاقتصاديين عام ١٩٢٣ : وأهم ما جاء به هو إحلال فكرة التبعية الاقتصادية محل فكرة التبعية السياسية كأساس لحق الدولة في فرض الضرائب ، مما يعطي للدولة التي يقيم فيها الممول ودولة موقع المال الحق في فرض الضريبة على الممول بنسبة مصالحة اقتصادية في كل من الدولتين<sup>(٣)</sup>.

(١) د / عطية عبد الحلیم صقر : الازدواج الضريبي ، المرجع السابق ، ص ٢٢٩ .

(٢) د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٦٥ - ٦٨ ، د / ميرندا زغلول

رزق : علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٣ - ٢٠٥ .

(٣) د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٩٩ .

ورأت اللجنة أنه لا يمكن تجنب الازدواج الضريبي الدولي إلا بتضحية من جانب الدولة وذلك عن طريق<sup>(١)</sup>:

- إعفاء الدخل القادم من الخارج من الضريبة الوطنية .
- إعفاء الدخل المرسل إلى الخارج من الضريبة الوطنية .
- تقسيم الضريبة بين الدول صاحبة الشأن بنسبة يتفق عليها .
- تقسيم مصادر الإيراد ، كأن تستقل دولة الموطن بفرض الضريبة على الثروة المنقولة، وتستقل دولة موقع العقار بفرض الضريبة على الثروة العقارية .

تقرير لجنة الخبراء الفنيين عام ١٩٢٥ : وقد تميز هذا التقرير بأنه ذو طابع توافقي بين المصالح المتعارضة ، وقد توصل هذا التقرير إلى حلول لتجنب الازدواج الضريبي الدولي وذلك من خلال التمييز بين الضرائب العينية والضرائب الشخصية ، ورأت اللجنة أن الضرائب العينية وهي التي تصيب المادة أو النشاط موضوع الضريبة يجب أن تحصلها دولة مصدر الدخل ، وأن الضرائب الشخصية وهي التي تصيب الممول حسب قدرته التكاليفية فيجب أن تحصلها الدولة الموجود بها موطن المكلف<sup>(٢)</sup>.

وتطبيقاً لهذا الرأي : تكون الدولة المختصة بفرض الضريبة على الدخل العقارية هي الدولة الكائن بها العقارات ، والدولة المختصة بفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هي الدولة الكائن بها مركز النشاط الرئيسي للمنشأة ، والدولة المختصة بفرض الضريبة على المرتبات هي الدولة التي يعمل داخل حدودها

---

(١) د / ميراندا زغلول رزق : علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٣ .

(٢) د / ميراندا زغلول رزق : المرجع السابق ، ص ٢٠٤ .

أصحاب هذه المرتبات ، والدولة المختصة بفرض الضريبة على المعاشات العامة هي الدولة التي تخرج من خزانتها هذه المعاشات ، والدولة المختصة بفرض الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ( أرباح الأسهم ) هي الدولة التي توجد في حدودها إدارات الشركات التي أصدرت هذه الأسهم ، وتكون الضريبة على دخل السندات والحسابات الجارية والودائع من حق الدولة التي يوجد بها موطن المدين ( وهي دولة مصدر الدخل ) ، والضريبة الشخصية على الإيراد العام فتفرضها الدولة التي بها الموطن المالي لصاحب هذا الإيراد العام ، وضريبة التركات تفرضها الدولة التي بها موطن المورث<sup>(١)</sup>.

### ( ج ) الغرفة التجارية الدولية وتجنب الازدواج الضريبي الدولي :

لقد أبدت الغرفة التجارية الدولية منذ نشأتها عام ١٩٢٠ اهتماما بالغاً بدراسة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، خاصة أن هذه الظاهرة لها تأثير كبير على حركة التجارة الدولية ، وقد شكلت الغرفة لجنة خاصة لدراسة ظاهرة الازدواج الضريبي ووضع الحلول الملائمة لتجنب هذه الظاهرة ، وانتهت اللجنة بوضع تقرير ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن عام ١٩٢١ وصدقت على أربعة مبادئ وهي<sup>(٢)</sup>:

**المبدأ الأول :** على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها ، معاملة جميع الممولين الوطنيين منهم والأجانب معاملة ضريبية واحدة لا تميز فيها ،

(١) د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٦٧ ، د / ميراندا زغلول رزق : علم المالية العامة ، المرجع السابق ، ص ٢٠٤ ، ٢٠٥ .

(٢) د / خالد سعد زغلول : المرجع السابق ، ص ٦٩ ، د / عطية عبد الحليم صقر : الازدواج الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٢٣٠ ، ٢٣١ .

أي المساواة بين الوطنيين والأجانب في المعاملة الضريبية .

**المبدأ الثاني :** على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في الخارج، معاملة جميع الممولين الوطنيين منهم والأجانب معاملة واحدة لا تميز فيها ، ويفضل إعفاء هذه الإيرادات من الضرائب الوطنية لتجنب الازدواج الضريبي ما دامت قد خضعت للضريبة في الخارج أي في دولة المصدر .

**المبدأ الثالث :** على الدولة أن تراعي عدم وقوع عبء الضريبة العامة على الدخل التي يخضع لها الأجانب المقيمون بها إلا بقدر الإيرادات الناتجة في إقليمها .

**المبدأ الرابع :** يكون تطبيق هذه المبادئ سالفه الذكر على الأشخاص الطبيعية والاعتبارية على حد سواء .

هذا وقد قدم تقرير لجنة الغرفة التجارية الدولية مقترحات عملية لتجنب ظاهرة الازدواج الضريبي ، حيث طالب بضرورة تطبيق قاعدة الخصم الضريبي ، وذلك بأن أعطى للممول الحق في المطالبة باستبعاد مقدار الضرائب التي سددها في دولة أخرى من الإيرادات التي حققها في هذه الدولة من قيمة الضرائب المستحقة عليه في دولة الموطن .

( د ) هيئة الأمم المتحدة وتجنب الازدواج الضريبي الدولي<sup>(١)</sup> :

استندت هيئة الأمم المتحدة في جهودها الأولى لتجنب الازدواج الضريبي

---

(١) لمزيد من التفصيل عن مجهودات الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي الدولي يراجع : د / عطية عبد

الحليم صقر : الازدواج الضريبي ، المرجع السابق ، ص ٢٤٨ - ٢٥٤ ، د / خالد سعد زغلول : تنازع

القوانين في المجال الضريبي ، المرجع السابق ، ص ٨١ - ٨٣ .

الدولي على النتائج التي توصلت إليها عصبة الأمم على مدى ما يقرب من ربع قرن ، إلا أن هيئة الأمم المتحدة قررت ضم اللجنة المالية واللجنة الضريبية في لجنة واحدة عرفت باسم " لجنة المالية العامة " وبدأت في مزاولة نشاطها اعتباراً من أول مايو ١٩٤٧ ، ونهجت هذه اللجنة أسلوب الاستقصاء من خلال إجراء مسح شامل للأنظمة الضريبية المختلفة في محاولة منها لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الضريبية في الدول المختلفة .

واستطاعت هذه اللجنة أن تتخطى العديد من الصعوبات وأن تضع بعض الآليات لتجنب الازدواج الضريبي ، لعل أهمها ما يلي :

- ضرورة التعاون مع الهيئات الدولية المعنية بمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي ، وخاصة هيئة الطيران المدني الدولي ، وغرفة التجارة الدولية .

- ضرورة تقديم كافة المساعدات الفنية الضريبية للدول الأعضاء ، بهدف إصلاح أنظمتها الضريبية بما يتوافق مع الأنظمة الحديثة ، ومن ثم إمكانية تجنب ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي .

- قامت اللجنة بتجميع الاتفاقات الضريبية التي أبرمتها الدول ، ونشرها تباعاً في عدة أجزاء وتقديمها للدول الأعضاء حتى تستفيد منها وتكتسب الخبرات العملية والفنية فيما يتعلق بالأسس والضوابط المتباينة التي تحدد معالم الطريق لإبرام اتفاقات ضريبية جديدة لتجنب الازدواج الضريبي ، أو تعديل الاتفاقات القائمة .

( هـ ) جامعة الدول العربية وتجنب الازدواج الضريبي الدولي :

قام مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية في عام ١٩٩٦ بإعداد مشروع عربي لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدول أعضاء المجلس ، ويمكن

لأية دولة عربية من غير الأعضاء في المجلس الانضمام إليها ، كما يمكن الاسترشاد بها عند إعداد الاتفاقات الثنائية بين الدول العربية لتجنب الازدواج الضريبي<sup>(١)</sup>. هذا وقد توصل وزراء المالية والاقتصاد لدول الجامعة العربية إلى مشروع اتفاقيتين أقرهما مجلس الجامعة ، الأولى : تتعلق بتسهيل التبادل التجاري بين الدول العربية ، والثانية : بشأن تسديد مدفوعات المعاملات الجارية وانتقال رؤوس الأموال بين دول الجامعة العربية ، ونصت الفقرة الثانية من المادة الثانية من الاتفاقية الخاصة بتيسير انتقال رؤوس الأموال العربية على ألا تخضع رؤوس الأموال المنقولة من بلد عربي إلى بلد عربي آخر لأية رسوم أو ضرائب استثنائية تفرض للحيلولة دون ذلك الانتقال<sup>(٢)</sup>.

( و ) منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وتجنب الازدواج الضريبي الدولي :

قامت اللجنة المالية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ( O.E.C.D ) بإعداد نموذج اتفاق تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال عام ١٩٦٣ ، ثم أعيد تنقيحه عام ١٩٧٧ ، وأصبح يعرف باسم " الاتفاقية النموذجية لعام ١٩٧٧ لتجنب الازدواج الضريبي فيما يخص الضرائب على الدخل وعلى رأس المال :

“ 1977 Model convention for the avoidance of double taxation with Respect to taxes on income and on capital ”<sup>(3)</sup>.

وهذا النموذج يهدف إلى تحقيق التنسيق الضريبي والقضاء على الازدواج الضريبي

(١) د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٥٠٠ .

(٢) د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٨٥ ، ٨٦ .

(3) O.E.C.D : committee Model double taxation convention on income and on capital, Report of the O.E.C.D. committee on fiscal affairs, Los Angeles: Institute of Tax Administration, 1977.

الدولي بين الدول الأعضاء في هذه المنظمة .

وهذا النموذج أعيد تنقيحه أكثر من مرة لمواكبة المتغيرات الاقتصادية الدولية وتأثيرها على الأسس والمعايير الضريبية في الدول المختلفة<sup>(١)</sup> .

( ل ) الدول الأوروبية وتجنب الازدواج الضريبي الدولي :

كذلك حرصت الدول الأوروبية على ضرورة تجنب الازدواج الضريبي فيما بينها ، حيث قدمت ورقة عمل إلى كل من مجلس الوحدة الأوروبي ، واللجنة الأوروبية ، والبرلمان الأوروبي بخصوص تجنب الازدواج الضريبي خاصة فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة<sup>(٢)</sup> .

### المطلب السادس

#### موقف الشريعة الإسلامية من ظاهرة الازدواج الضريبي

لقد حرصت الشريعة الإسلامية منذ الوهلة الأولى على تجنب الازدواج الضريبي ، والنص على عدم تكليف الإنسان ما لا يطيق ، فقال الله تعالى : ﴿ لا يكلف الله نفسا إلا وسعها ﴾<sup>(٣)</sup> فالتكليف بقدر الطاقة الضريبية ، ودفع الضريبة مرتين فيه تكليف بأكثر من الطاقة الضريبية<sup>(٤)</sup> .

(١) يراجع ذلك تفصيلا :

- Le Modèle de convention fiscale de L'OCDE, les raisons d'un succès, L'observateur de L'OCDE, n° 269, octobre 2008.
- O.E.C.D : committee on Fiscal Affaire, Model tax convention on incom and on capital condensed version 17 July 2008.

(2) CFE : ( confederation fiscale Europeenne ) opinion statement on the introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases, May 2007, paper submitted by the confédération fiscale Européenne , to the council of the european union, The European commission and the European parliament in 2007 .

(٣) سورة البقرة : الآية رقم ٢٨٦ .

(٤) د / السيد يوسف أبو جليل : الضريبة في الإسلام والتشريع الوضعي دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه ، كلية

الحقوق – جامعة القاهرة ، بدون تاريخ ، ص ٢٠٥ .

ولم تكتفِ الشريعة الإسلامية بمعالجة الازدواج الضريبي الداخلي فقط بل حرصت كل الحرص على معالجة الازدواج الضريبي الدولي أيضا ، ومن ثم نقسم هذا المطلب إلى فرعين على النحو التالي :

الفرع الأول : معالجة الشريعة الإسلامية للازدواج الضريبي الداخلي .

الفرع الثاني : معالجة الشريعة الإسلامية للازدواج الضريبي الدولي .

### الفرع الأول

#### معالجة الشريعة الإسلامية للازدواج الضريبي الداخلي

هناك نص صريح في تجنب الازدواج الضريبي الداخلي وهو حديث رسول الله صلى الله عليه وسلم الذي اشتهر بين الفقهاء والذي ذكره أبو عبيد في كتاب الأموال عن فاطمة بنت حسين أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال " لا ثنى <sup>(١)</sup> في الصدقة " <sup>(٢)</sup> أي لا

---

(١) جاء في المصباح المنير " و (ثنت) (ثنيا) من باب رمي أيضا صرت معه ثانيا ٠ و (ثنت) الشيء بالثقل جعلته اثنين " المقرئ : ( أحمد بن محمد بن علي الفيومي المقرئ ) : المصباح المنير ، المكتبة العصرية ، صيدا - بيروت ، الطبعة الثانية ١٤١٨ - ١٩٩٧ م ، كتاب الثاء ، مادة الثنية ، ص ٤٩ .

- وجاء في مختار الصحاح " وثناه صار له ثانيا و (ثناه ثنيه) جعله اثنين " الرازي : ( محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي ) : مختار الصحاح ، المكتبة العصرية ، صيدا - بيروت ، الطبعة الرابعة ١٤١٨ - ١٩٩٨ م ، باب الثاء ، مادة ثنى ، ص ٥١ .

- وجاء في المعجم الوجيز ( الثني ) من النساء : التي ولدت مرتين ، والولد الثاني ، ومن الحبل : طرفه ، وثنيا الحبل : طرفاه ، مجمع اللغة العربية : المعجم الوجيز ، طبعة خاصة بوزارة التربية والتعليم ، ١٤١٠ - ١٩٩٠ م ، حرف الثاء ، مادة ثنى ، ص ٨٨ .

- وجاء في كتاب الأموال لأبي عبيد : " الثني " بالكسر : أن يفعل الشيء مرتين ، أبو عبيد : ( القاسم بن سلام ) : كتاب الأموال ، تحقيق محمد خليل هراس ، دار الكتب العلمية ، بيروت - لبنان ، الطبعة الأولى ١٤٠٦ - ١٩٨٦ م ، ص ٣٨٣ .

(٢) أبو عبيد : كتاب الأموال ، المرجع السابق ، ص ٣٨٣ .



تؤخذ نفس الصدقة في العام الواحد أكثر من مرة عن نفس المال وذلك بالنسبة لجميع الضرائب الإسلامية<sup>(١)</sup>.

فهذا الحديث أصل من أصول الإسلام في تجنب الازدواج الضريبي لأن معنى الشئ كما قال أبو عبيد في كتاب الأموال أن لا تؤخذ الصدقة في عام مرتين<sup>(٢)</sup>. هذا وقد قرر ابن قدامة في كتابه المغني أن إيجاب زكاتين في حول واحد بسبب واحد لا يجوز<sup>(٣)</sup>.

ومن ثم فإنه يمكن القول بأن الإسلام قد عرف مغبة الازدواج الضريبي وآثاره السيئة فحرص على معالجته وتجنبه بنص صريح وهو قول الرسول صلى الله عليه وسلم " لا ثنى في الصدقة " .

ولقد كاد أن ينعقد الإجماع بين فقهاء المسلمين في معظم أنواع الضرائب الإسلامية على عدم مشروعية الازدواج بينها بالمعنى المقصود وهو فرض نفس الضريبة أو ضريبة أخرى مشابهة لها على نفس الوعاء ونفس الممول عن ذات المدة المستحقة عنها الضريبة<sup>(٤)</sup>.

بل يمكن القول بأن الفقه المالي الإسلامي لم يفرض زكاتين نوعيتين في مال واحد إلا في مسائل محدودة على سبيل الحصر، وكان فرضه لزكاتين نوعيتين في هذه

(١) د / عطية عبد الحلیم صقر : الازدواج الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٨٥ .

(٢) أبو عبيد : كتاب الأموال ، مرجع سابق ، ص ٤٨٤ .

(٣) ابن قدامة : ( أبي محمد عبدالله بن أحمد بن محمد بن قدامة ) : المغني ، مكتبة الكليات الأزهرية ، بدون سنة طبع ، ج٣ ، ص ٣٥ .

(٤) د / عطية عبد الحلیم صقر : الازدواج الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٨٧ .

المسائل محل خلاف بين الفقهاء ولم ينعقد عليه الإجماع ، وهذا كله خشية الشني في الصدقة الذي يرادف الازدواج الضريبي، ولذا فإن الفقه المالي الإسلامي لم يبحث في موضوع الازدواج الضريبي من حيث عناصره ، وتقسيماته وأسبابه وهذا لأنه لا يقره ، وإنما بحث في ماهية الازدواج ونهى عنه ، ثم بحث في مسألة اجتماع بعض الزكوات النوعية في مال واحد أو على ممول واحد<sup>(١)</sup>.

وفقهاء الشريعة الإسلامية وهم يعالجون الازدواج الضريبي أو الشني في الصدقة لا يعالجونه لأجل آثاره الضارة فقط ، بل يرون في معالجته أمرا تعبديا لا يجوز لهم مخالفته ويجب الاحتراز عنه وتجنبه بشتى الوسائل<sup>(٢)</sup>.

ومما يؤكد حرص الشريعة الإسلامية على تجنب الازدواج الضريبي ما يلي :

١ - ما ذهب إليه الأحناف من عدم جواز اجتماع زكاتي التجارة والفطر في العبد

المعد للتجارة :

حيث يرى الأحناف في العبد المعد للتجارة وجوب زكاة التجارة فقط عن هذا العبد، وعدم وجوب زكاة الفطر عنه ، لأن لو اجتمعت زكاة التجارة مع زكاة الفطر على العبد المعد للتجارة لتحقق الشني في الصدقة وقد نهى عنه الرسول صلى الله عليه وسلم ، ويرى الأحناف سقوط زكاة الفطر عن هذا العبد لزوال سبب وجوبها وهو المؤنة ، ذلك لأن هذا العبد عندهم معد للتجارة وليس للمؤنة وعلى ذلك فإن النفقة التي ينفقها السيد على عبده الغرض منها طلب الزيادة في قيمته فتكون المؤنة حينئذ ساقطة العبرة بحكم القصد<sup>(٣)</sup>.

(١) د / عطية عبد الحلیم صقر : المرجع السابق ، ص ٨٦ .

(٢) د / عطية عبد الحلیم صقر : المرجع السابق ، ص ٨٦ .

(٣) د / عطية عبد الحلیم صقر : المرجع السابق ، ص ١٤٨ ، ١٤٩ .

جاء في كتاب الهداية للمرغيناني " ولا يخرج ( عن مماليكه للتجارة ) خلافا للشافعي رحمه الله ، فإن عنده وجوبها على العبد ووجوب الزكاة على المولى فلا تنافي، وعندنا وجوبها على المولى بسببه كالزكاة فيؤدي إلى الثني"<sup>(١)</sup>.

## ٢- ما ذهب إليه الأحناف من عدم جواز اجتماع زكاتي العشر والتجارة :

حيث يرى الأحناف أنهما حقان متحدان سببا فوجب المنع من اجتماعهما حتى لا تكون هناك ثنية في الصدقة ، حيث أن سبب وجوبهما واحد وهو الأرض النامية فلا يجوز الجمع بينهما في مال واحد .

يقول السرخسي صاحب المبسوط : ولو أن رجلا اشترى أرضا عشرية أو خراجية للتجارة فلا زكاة فيها ( أي زكاة التجارة ) وإن حال الحول عليها ولكن فيها العشر أو الخراج لأن وجوب العشر أو الخراج باعتبار نماء الأرض وكذلك وجوب الزكاة باعتبار معنى النماء وكل واحد من الحقين يجب لله تعالى فلا يجوز الجمع بينهما بسبب أرض واحدة ولما تعذر الجمع بينهما رجحنا ما تقرر فيها وهو الشعر أو الخراج فقد صار ذلك وظيفة لازمة لهذه الأرض فلا يتغير ذلك بنيته ولأن العشر أو الخراج أسرع وجوبا من الزكاة فإنه لا يعتبر فيهما وجوب النصاب ولا صفة الغني في المالك"<sup>(٢)</sup>.

## ٣- ما ذهب إليه الأحناف من عدم جواز الجمع بين العشر والخراج في الأرض الخراجية:

حيث يرى الأحناف أنه لا يجوز الجمع بين العشر والخراج في الأرض الخراجية

(١) المرغيناني : ( برهان الدين أبو الحسن علي بن أبي بكر بن عبد الجليل المرغيناني ) : الهداية شرح بداية المبتدي ، مصطفى البابي الحلبي ، القاهرة ، بدون سنة طبع ، ج١ ، ص ١٥٦ .  
(٢) السرخسي : ( أبي بكر محمد ابن أحمد بن أبي سهل السرخسي ) : المبسوط ، دار الكتب العلمية ، بيروت - لبنان ، ٢٠١٦م ج٢ ، ص ٢٠٧ .

( المفروض على رقبته ضريبة سنوية معينة ) والاكتفاء بالخراج فقط حتى لا يجتمع العشر مع الخراج في أرض واحدة<sup>(١)</sup>.

واستدل الأحناف على ذلك بما يلي<sup>(٢)</sup> :

أ - بما رواه عبد الله بن مسعود رضى الله عنه قال : قال رسول الله صلى الله عليه وسلم " لا يجتمع على مسلم خراج وعشر " وفي رواية " لا يجتمع خراج وعشر في أرض مسلم " وهذا نص صريح في عدم جواز اجتماع العشر والخراج في الأرض الخراجية".

ب - أن الدهقان ( أحد ملوك العجم ) أسلم ، فقال عمر بن الخطاب رضى الله عنه سلموا إليه الأرض وخذوا منه الخراج ، ولو كان العشر واجبا لأمر بأخذه كما أمر بأخذ الخراج ، لكنه لم يأمر به فلم يجب إلا الخراج فقط .

ج - ما جرى عليه العمل منذ عصر الصحابة مع اختلاف الأئمة والولادة من عدم الجمع بين الخراج والعشر ولم ينقل الجمع بينهما مع كثرة الملاك من المسلمين لهذه الأرض الخراجية وتوفر الدواعي على النقل فكان هذا إجماعا عمليا وكفى به حجة ولا يجوز مخالفته .

د - إن سبب الخراج والعشر واحد وهو منفعة الأرض ، ولو انتفت هذه المنفعة فلا

---

(١) الكاساني : ( علاء الدين أبي بكر بن مسعود الكاساني ) : بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع ، دار الكتب العلمية ، بيروت - لبنان ، الطبعة الثانية ١٤٠٦هـ - ١٩٨٦م ، ج٢ ، ص ٥٧ ، السرخسي : المبسوط ، مرجع سابق ، ج٢ ، ص ٢٠٧ .

(٢) د / يوسف محمود عبد المقصود : الموارد المالية في الدولة الإسلامية ، دار الطباعة المحمدية ، القاهرة ، الطبعة الأولى ١٤٠٠هـ - ١٩٨٠م ، ص ٢٤٤ ، ٢٤٦ .

شيء على الأرض من خراج أو عشر، والسبب واحد لا يتعلق به حقان من نوع واحد، فإن المسلم لو ملك نصاباً من السائمة للتجارة لا يلزمه زكاتان بالاتفاق .  
هـ- أن العشر عبادة أختص بها المسلم بسبب الإسلام، والخراج ضريبة على غير المسلم بسبب الكفر، وهما متنافيان فلا يجتمعان .  
ولاشك أن ما ذهب إليه الأحناف يتفق مع قواعد العدل والإنصاف، ذلك أن اجتماع العشر والخراج يجعل الإنسان محملاً بعبء ثقیل قد لا يقدر على القيام به وفي هذا ضرر والشريعة تحرص على دفعه<sup>(١)</sup> .

٤- ما ذهب إليه الأحناف من أنه لا يجمع صاحب أثمان الغنم أو البقر أو الإبل المزكاة إلى ما لديه من نصاب نقدي :

وعملوا ذلك بأن في الجمع تحقيق الثني في الزكاة ؛ لأن الثني إيجاب الصدقة مرتين على رب واحد في مال واحد في حول واحد وأنه منتفى بحديث رسول الله صلى الله عليه وسلم " لا ثني في الصدقة "<sup>(٢)</sup> .

٥- ما ذهب إليه الفقهاء من أن من دفع صدقة نقود، ثم اتبع بها بقراً أو نحوها من الأنعام السائمة ولديه سائمة من جنس السائمة التي ابتاعها بذلك النقد المزكي فلا يضمها إليها ( أي لا يزيكها ) عند كمال حول السائمة الأصلية : لأنها بدل مال أدت

---

(١) د / عبد الخالق النواوي : النظام المالي في الإسلام ، المكتبة العصرية ، بيروت - صيدا ، بدون دار نشر ، ولا سنة طبع ، ص ١٤٢ .

(٢) ابن نجيم : زين الدين بن إبراهيم المعروف بابن نجيم الحنفي : البحر الرائق شرح كنز الدقائق ، دار الكتاب الإسلامي ، الطبعة الثانية ج٢ ، ص ٢٤٠ .

عنه الصدقة فلا يجب مرة ثانية في الحول نفسه<sup>(١)</sup>.

٦- ما ذهب إليه الأحناف من أنه إذا بنى في أرض الخراج أبنيه من دور أو حوانيت ، فإنه يسقط الخراج عن هذه الأبنية حيث لا زرع ولا غرس<sup>(٢)</sup>.

وقال الماوردي في الأحكام السلطانية " والذي أراه أن ما لا يستغني عن بنيانه من مقامه في أرض الخراج لزراعتها عفو يسقط عنه خراجه ، لأنه لا يستقر إلا بمسكن يستوطنه وما جاوز قدر الحاجة مأخوذ بخراجه"<sup>(٣)</sup>.

وما ذهب إليه الماوردي يتفق والمنطق ، فلا ينبغي أن يؤخذ الخراج منه على جميع الأرض ، فقد تكون الضرورة ماسة لبناء ما يسكن فيه ، والعدالة تقضي برفع الضريبة عن هذا المسكن"<sup>(٤)</sup>.

## الفرع الثاني

### معالجة الشريعة الإسلامية للازدواج الضريبي الدولي

إذا كانت الشريعة الإسلامية قد عنيت بمعالجة الازدواج الضريبي الداخلي وحرصت على منعه وتجنبه ، فإنها لم تغفل جانب الازدواج الضريبي الدولي بل حرصت أيضا على منعه وتجنبه ولكن بالقدر المناسب لعصره .  
وتجدر الإشارة بداية إلى أن الإسلام كان يعتبر الديار التي دون دياره ديار حرب

---

(١) ابن نجيم : البحر الرائق ، المرجع السابق ، ج-٢ ، ص ٢٣٩ ، ٢٤٠ .

(٢) وهذا خلافا للشافعية الذين قالوا باستحقاق خراج الأرض لأن لرب الأرض أن يتفجع بها كيف يشاء .

(٣) الماوردي : ( على بن محمد حبيب البصرى الماوردي ) : الأحكام السلطانية والولايات الدينية ، دار الفكر ، القاهرة ، الطبعة الأولى ١٤٠٧-١٩٨٦ م ، ص ١٣١ ، ١٣٢ .

(٤) د / عبد الخالق النواوي : النظام المالي في الإسلام ، مرجع سابق ، ص ١٤١ .

حتى يعقد لأهلها ذمة وتضرب عليهم الجزية أو يتم الله نوره وينتشر الإسلام في ربوعها وتتحول إلى دار الإسلام هي الأخرى ، وبناء على ذلك فإن مواطني هذه الديار كانوا يعرفون بأهل الحرب وكانوا لا يستطيعون دخول ديار الإسلام إلا بأمان وعهد من المسلمين ، فإذا ما دخلوا فيجب أن يكون دخولهم إما للتجارة أو لأغراض مخصوصة معلومة للمسلمين مقدما ، كما يجب ألا يمكنوا من التوطن أو الإقامة في دار الإسلام أكثر من سنة طالما ظلوا على عدوانهم للإسلام والمسلمين ، ومن ثم فإن العلاقات الاقتصادية والمبادلات التجارية بين الدولة الإسلامية وأهل الحرب لم تكن لتزدهر في ظل هذا الوضع ، ولم تكن حالات الازدواج الضريبي لتتعدى نطاق الضرائب الجمركية " العشور"<sup>(١)</sup>.

وقد عالج المشرع المالي الإسلامي الازدواج الضريبي الدولي في العشور بعدة وسائل أهمها<sup>(٢)</sup>:

أ - مبدأ المعاملة بالمثل: وبمقتضى هذا المبدأ يأخذ العاشر<sup>(٣)</sup> الإسلامي من تجار أهل الحرب مثل ما يأخذون من تجار المسلمين عند دخولهم أرض الحرب، هذا إذا كنا نعلم كم يأخذون من تجار المسلمين فإذا كنا لا نعلم مقدار ما يأخذون من تجار المسلمين فإن التقدير حينئذ يكون جزافيا بمقدار العشر مما معهم \*

(١) د / عطية عبد الحليم صقر: الازدواج الضريبي، مرجع سابق، ص ٣١٠، د / السيد يوسف أبو جليل:

الضريبة في الإسلام والتشريع الوضعي، مرجع سابق، ص ٢٠٥.

(٢) د / عطية عبد الحليم صقر: المرجع السابق، ص ٣١٠، ٣١١.

(٣) العاشر: هو من نصبه الإمام على الطريق ليأخذ الصدقات من التجار.

المرغيناني: الهداية شرح بداية المبتدي، مرجع سابق، ج ١، ص ١٠٥.

وروى عن الحسن قال : كتب أبو موسى الأشعري إلى عمر بن الخطاب " إن تجارا من قبلنا من المسلمين يأتون أرض الحرب فيأخذون منهم العشر " قال فكتب إليه عمر " خذ أنت عنهم كما يأخذون من تجار المسلمين، وخذ من أهل الذمة نصف العشر، ومن المسلمين من كل أربعين درهما درهما ، وليس فيما دون المائتين شيء ، فإذا كانت مائتين ففيها خمسة دراهم ، وما زاد فبحسابه " (١).

ولعل مبدأ المعاملة بالمثل هو ما تسعى المالية الحديثة إلى تحقيقه من وراء عقد الاتفاقات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي.

ب - عدم فرض ضريبة على الذمي أو الحربي عن نفس المال أكثر من مرة في السنة الواحدة : اللهم إلا إذا التحق الحربي بدار الحرب ثم أراد العودة مرة ثانية إلى دار الإسلام فإنه يفرض عليه العشر ثانية لحاجته إلى آمان جديد ، أو إذا مر الذمي بمال آخر غير ما عشر أولا ، فإنه يفرض عليه العشر ثانية لأنه في هذه الحالة لا يكون أحسن حالا من المسلم الذي يمر على العاشر بمال آخر فتجب عليه زكاته .

قال السرخسي صاحب كتاب المبسوط " وإن أخذ من الحربي العشر لم يطالب به مرة أخرى مادام في أرض الإسلام ، لما روى أن نصرائنا خرج بفرس من الروم لبيعه في دارنا فأخذ منه العاشر العشر ثم لم يتفق له بيعه فلما عاد ليدخل به دار الحرب طالبه العاشر بعشرة فقال إني كلما مررت عليك لو أديت إليك عشرة لم يبق شيء فترك الفرس عنده وجاء إلى المدينة فوجد عمر رضى الله عنه في المسجد مع أصحابه ينظرون في

(١) أبو يوسف : (القاضي أبو يوسف يعقوب بن إبراهيم) : كتاب الخراج، تحقيق طه عبدالرؤوف سعد ، سعد حسن محمد، المكتبة الأزهرية للتراث ، القاهرة ، ١٤٢٠هـ - ١٩٩٩م ، ص ١٤٨ ، ١٤٩ .



كتاب فوقف على باب المسجد فقال أنا الشيخ النصراني فقال عمر وأنا الشيخ الحنفي فما وراءك فقص عليه القصة فعاد عمر إلى ما كان فيه فظن أنه لم يلتفت إلى كلامه فرجع عازما على أداء العشر ثانيا فلما انتهى إلى العاشر إذا كتاب عمر سبقه إنك إذا أخذت مرة فلا تأخذ مرة أخرى ( قال ) النصراني إن دينا يكون العدل فيه بهذه الصفة لتحقيق أن يكون حقا فأسلم ، ولأن تجدد حق الأخذ باعتبار تجدد الحول والحربي لا يمكن من المقام في دارنا حولا ، قال في الكتاب إلا أن يتجدد الحول ومراده إذا لم يعلم الإمام بحالة حتى حال الحول فحيثئذ يأخذ منه ثانيا لتجدد الحول ، كما يأخذ من الذمي ( قال ) فإن رجع إلى دار الحرب ثم عاد عشرة ثانية وإن كان في يومه ذلك لأنه بالرجوع التحق بحربي لم يدخل دارنا قط ألا يرى أنه في الدخول يحتاج إلى استئمان جديد لأن الأخذ منه لأجل الأمان وقد انتهى ذلك برجوعه فدخوله ثانيا يكون بأمان جديد فلهذا يؤخذ منه <sup>(١)</sup>.

وهكذا سبقت الشريعة الإسلامية كل الشرائع الوضعية في علاجها للازدواج الضريبي سواء الداخلي أو الدولي، فياليتنا نعود إليها تطبيقا وعملا فإن فيها العلاج لكل المشاكل الاقتصادية والمالية والسياسية وغيرها.

(١) السرخسي: المبسوط، مرجع سابق، ج ٢، ص ٢٠١.

## الخاتمة

لقد دار موضوع البحث حول " ظاهرة الازدواج الضريبي وموقف الشريعة الإسلامية منها"، وتناولت هذا الموضوع من خلال ستة مطالب، تناولت في المطلب الأول المقصود بالازدواج الضريبي وشروطه، وتناولت في المطلب الثاني أنواع الازدواج الضريبي، وتناولت في المطلب الثالث أسباب الازدواج الضريبي، وتناولت في المطلب الرابع آثار الازدواج الضريبي، وتناولت في المطلب الخامس وسائل تجنب الازدواج الضريبي ، وتناولت في المطلب السادس موقف الشريعة الإسلامية من ظاهرة الازدواج الضريبي ، وبعد تناول كل ماسبق بالتفصيل توصلت إلى عدد من النتائج والتوصيات على النحو التالي :

### أولاً : النتائج

١ - الازدواج الضريبي من الظواهر التي تتعارض مع مقتضيات العدالة الضريبية ، وتؤدي إلى زيادة الأعباء المالية التي يتحملها الممول مما يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة ، الأمر الذي يؤدي إلى نقص حصيلة الضرائب وهي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة ، هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى 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 .

٢ - لابد من توافر عدة شروط لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي وهي : وحدة الضريبة المفروضة ، وحدة الشخص المكلف بالضريبة ، وحدة المال الخاضع للضريبة ، وحدة المدة المستحقة عنها الضريبة .

٣ - تعدد أسباب الازدواج الضريبي الدولي والتي تتمثل في : تباين المعايير الموجبة لفرض الضريبة ، تقدم فنون الانتاج ، تقدم وانتشار وسائل وسائل المواصلات الحديثة ، تواتر انتقال رؤوس الأموال بين الدول ، غياب التنسيق بين الدول في مسائل الضرائب .

٤ - للازدواج الضريبي الداخلى والدولى آثار سلبية كثيرة أهمها : زيادة العبء الضريبي على الممولين مما يدفعهم للتهرب من دفع الضريبة وهو ما يؤدي بدوره إلى خفض حصيلة الضريبة وهى من أهم الإيرادات التى تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، يمثل عقبة أمام العلاقات الاقتصادية الدولية وحرية حركة التجارة الدولية ، يعوق انتقال رؤوس الأموال بين الدول ، يؤدي إلى توزيع العبء الضريبي توزيعا غير عادلا بين الممولين الذين يحققون دخولا وأرباحا في خارج بلادهم والممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم .

٥ - بذلت مجهودات كبيرة سواء على المستوى الداخلى أو الدولى لتجنب الازدواج الضريبي ، سواء بواسطة التشريعات الداخلية ، أو بواسطة النظم أحادية الجانب بمعرفة الدول المصدرة لرأس المال ، أو من خلال الاتفاقات الثنائية ، أو من خلال الهيئات والمنظمات الدولية كمعهد القانون الدولي أو عصبة الأمم أو الغرفة التجارية الدولية أو هيئة الأمم المتحدة أو جامعة الدول العربية أو منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية .

٦ - الشريعة الإسلامية سبقت كل القوانين في حرصها على تجنب الازدواج الضريبي، وذلك بنص صريح وهو قول الرسول صلى الله عليه وسلم فيما روته فاطمة بنت حسين " لاثنى فى الصدقة " أى لا تؤخذ نفس الصدقة فى العام الواحد أكثر من مرة

على نفس المال وذلك بالنسبة لجميع الضرائب الإسلامية ، ولم تكتفي الشريعة الإسلامية بمعالجة الازدواج الضريبي الداخلي فقط بل حرصت أيضا على تجنب الازدواج الضريبي الدولي.

### ثانيا : التوصيات

١ - ضرورة التناسق بين القوانين الضريبية المختلفة داخل الدولة حتى لا يكون هناك تعارض بين القوانين يؤدي إلى خضوع بعض الأموال لأكثر من ضريبة من نفس النوع .

٢ - ضرورة التوسع في إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين الدول ، وتفعيل ما تم إبرامه فعلا .

٣ - ضرورة التنسيق بين التشريعات الضريبية بما ينسجم مع بنود اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي .

## قائمة المراجع

### أولاً : المراجع العربية

- ١ - مصادر الاقتصاد والمالية العامة :  
(أ) الكتب العامة والمتخصصة :  
١ - د / السيد عبد المولى : المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ .  
٢ - د / السيد عطية عبد الواحد : مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، النفقات العامة - الإيرادات العامة - الموازنة العامة دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٤٢١هـ - ٢٠٠٠م .  
٣ - د / باهر محمد عتلم ، د / سامي السيد : اقتصاديات المالية العامة ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .  
٤ - د / خالد سعد زغلول : تنازع القوانين في المجال الضريبي ، دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المدني ، مجلس النشر العلمي جامعة الكويت . ٢٠٠٧  
٥ - د / رفعت المحجوب : المالية العامة ، النفقات العامة - الإيرادات العامة ، مكتبة النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨١ .  
٦ - د / زكريا محمد بيومي : مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٨ .  
٧ - د / عاطف صدقي ، د / محمد أحمد الرزاز : المالية العامة ، بدون دار نشر ، ولا سنة طبع .  
٨ - د / عبد الحميد محمد القاضي : اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في

- الإسلام ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ١٩٨٠ .
- ٩- عبدالحفيظ عبدالله عيد : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٧ م .
- ١٠- د / عبد الخالق النواوي : النظام المالي في الإسلام ، المكتبة العصرية ، بيروت - صيدا ، بدون دار نشر ، ولا سنة طبع .
- ١١- د / عبد المنعم فوزي : المالية العامة والسياسة المالية ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، بدون سنة طبع .
- ١٢- د / عبد الهادي مقبل : نظرية الضريبة ، مكتبة جامعة طنطا ، ٢٠٠٠ .
- ١٣- د / عطية عبد الحلیم صقر : الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٨ م ، القاهرة ١٩٩٨ .
- ١٤- د / عطية عبد الحلیم صقر : الازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي والتشريع المالي الوضعي ، بدون دار نشر ، ولا سنة طبع .
- ١٥- د / محمد دويدار : دراسات في الاقتصاد المالي ، النظرية العامة في مالية الدولة - السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، بدون سنة طبع .
- ١٦- د / مصطفى حسني مصطفى : مبادئ علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٩ .
- ١٧- د / ميراندا زغلول زرق : علم المالية العامة ، الجزء الثاني ، الإيرادات العامة ، بدون دار نشر ، ١٩٩٤ - ١٩٩٥ .
- ١٨- د / يوسف محمود عبد المقصود : الموارد المالية في الدولة الإسلامية ، دار الطباعة المحمدية ، القاهرة ، الطبعة الأولى ١٤٠٠ هـ - ١٩٨٠ م .

( ب ) الرسائل العلمية :

- ١ - السيد يوسف أبو جليل : الضريبة في الإسلام والتشريع الضريبي دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق - جامعة القاهرة ، بدون تاريخ .
- ٢ - د / حبيب الرحمن جدي : دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الآخذة في النمو ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٢ .
- ٣ - د / حسن فلاح الحاج موسى : أهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق - جامعة القاهرة - ١٩٩٦ .

( ج ) الدوريات :

- ١ - د / رمضان صديق : مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة ، مجلة الحقوق - مجلس النشر العلمي ، جامعة الكويت ، العدد الثالث ، السنة السادسة والعشرون ، رجب ١٤٢٣هـ - سبتمبر ٢٠٠٢م .

٢ - المصادر الشرعية :

- كتب الفقه :

- ١ - ابن قدامة : ( أبي محمد عبدالله بن أحمد بن محمد بن قدامة ) : المغني ، مكتبة الكليات الأزهرية ، بدون سنة طبع .
- ٢ - ابن نجيم : ( زين الدين بن إبراهيم المعروف بابن نجيم الحنفي ) : البحر الرائق شرح كنز الدقائق ، دار الكتاب الإسلامي ، الطبعة الثانية ، بدون سنة .
- ٣ - السرخسي : ( أبي بكر محمد ابن أحمد بن أبي سهل السرخسي ) : المبسوط ، دار الكتب العلمية ، بيروت - لبنان ، ٢٠١٦م .

- ٤ - الكاساني : ( علاء الدين أبي بكر بن مسعود الكاساني ) : بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع ، دار الكتب العلمية ، بيروت - لبنان ، الطبعة الثانية ١٤٠٦هـ - ١٩٨٦م .
- ٥ - المرغيناني : ( برهان الدين أبو الحسن علي بن أبي بكر بن عبد الجليل المرغيناني ) : الهداية شرح بداية المبتدي ، مصطفى البابي الحلبي ، القاهرة ، بدون سنة طبع .
- كتب السياسة الشرعية :
- ١ - أبو عبيد : ( القاسم بن سلام ) : كتاب الأموال ، تحقيق محمد خليل هراس ، دار الكتب العلمية ، بيروت - لبنان ، الطبعة الأولى ١٤٠٦هـ - ١٩٨٦م .
- ٢ - أبو يوسف : ( القاضي أبو يوسف يعقوب بن ابراهيم ) : كتاب الخراج ، تحقيق طه عبدالرؤوف سعد ، سعد حسن محمد ، المكتبة الأزهرية للتراث ، القاهرة ، ١٤٢٠هـ - ١٩٩٩م .
- ٣ - الماوردي : ( علي بن محمد حبيب البصري الماوردي ) : الأحكام السلطانية والولايات الدينية ، دار الفكر ، القاهرة ، الطبعة الأولى ١٤٠٧هـ - ١٩٨٦م .
- ٣ - كتب اللغة العربية :
- ١ - الرازي : ( محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي ) : مختار الصحاح ، المكتبة العصرية ، صيدا - بيروت ، الطبعة الرابعة ١٤١٨هـ - ١٩٩٨م .
- ١ - المقرئ : ( أحمد بن محمد بن علي الفيومي المقرئ ) : المصباح المنير ، المكتبة العصرية ، صيدا - بيروت ، الطبعة الثانية ١٤١٨هـ - ١٩٩٧م .
- ٣ - مجمع اللغة العربية : المعجم الوجيز ، طبعة خاصة بوزارة التربية والتعليم ، ١٤١٠هـ - ١٩٩٠م .



## ثانيا : المراجع الأجنبية

- ( 1 ) **Abdelhamid Ahmed Choukri** : Fiscalité et Développement “ la fiscalité un instrument de développement “ théorie et réalité . les cas de L’Egypt , de l’Algérie et de l’Arabie saoudite, Thèse de doctorat, Universite de Nice, faculté de droit et des sciences économiques, Mars 1984.
- ( 2 ) **CFE** : ( confederation fiscale Europeenne ) opinion statement on the introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases, May 2007, paper submitted by the confédération fiscale Européenne , to the council of the european union, The European commission and the European parliament in 2007 .
- ( 3 ) **Harvey S . Rosen** : public Finance, Mc GRAW- HILL international editions, Economics Series, Fifth Edition, 1999
- ( 4 ) **Jinyon Li and Jonathan See** : electronic Commerce and international taxation ( [http : // osgoode . yorku . ca / osgmedia . nsf ....](http://osgoode.yorku.ca/osgmedia.nsf....) )
- (5) **Le Modèle de convention fiscale de L’OCDE**, les raisons d’un succès, L’observateur deL’OCDE, n° 269, octobre 2008.
- ( 6 ) **O.C.D.E** : Les systèmes d’imposition des sociétés dans les pays membres de L’O.C.D.E,paris 1973
- ( 7 ) **O.C.D.E** : Measures fiscales pour encourager les investissements prives dans Les pays en voie de développements,paris, 1965
- ( 8 ) **O.E.C.D** : committee Model double taxation convention on incom and on capital, Report of the O.E.C.D. committee on fiscal affairs, los ongeles: institute of tax Administration, 1977.
- ( 9 ) **O.E.C.D** : committee on Fiscal Affaire, Model tax convention on incom and on capital condensed version 17 July 2008.

## فهرس الموضوعات

موجز عن البحث	٩١٠
مقدمة	٩١٣
المطلب الأول : المقصود بالازدواج الضريبي وشروطه	٩١٥
المطلب الثاني : أنواع الازدواج الضريبي	٩٢٣
المطلب الثالث : أسباب الازدواج الضريبي	٩٢٦
المطلب الرابع : آثار الازدواج الضريبي	٩٣١
المطلب الخامس : وسائل تجنب الازدواج الضريبي	٩٣٣
المطلب السادس : موقف الشريعة الإسلامية من ظاهرة الازدواج الضريبي	٩٤٨
الفرع الأول : معالجة الشريعة الإسلامية للازدواج الضريبي الداخلي	٩٤٩
الفرع الثاني : معالجة الشريعة الإسلامية للازدواج الضريبي الدولي	٩٥٥
الخاتمة	٩٥٩
أولاً : النتائج	٩٥٩
ثانياً : التوصيات	٩٦١
قائمة المراجع	٩٦٢
أولاً : المراجع العربية	٩٦٢
ثانياً : المراجع الأجنبية	٩٦٦
فهرس الموضوعات	٩٦٧