

الازدواج الضريبي في الضرائب المباشرة

الإشكالات والحلول

إعداد

د. صلاح الدين محمد بني عوده

SALAHALDIN MOHAMMAD BANI OWDA

مدير تدقيق - ضرائب

وزارة المالية والتخطيط / فلسطين

عضو هيئة تدريس غير متفرغ

جامعة القدس المفتوحة - طوباس

الملخص

إن تسليط الضوء على موضوع الازدواج الضريبي في الضرائب المباشرة - الإشكالات والحلول - ضرورة لا بد منها، وذلك على الصعيدين الدولي والداخلي، لمعرفة هل تمكن المشرع الفلسطيني والجهات بالاقتصاد الوطني، كون هذه الظاهرة طارده للاستثمار، إضافة لما يترتب عليها من إخلال بمبدأ العدالة الضريبية، وزيادة العبء والضغط الضريبي على المكلف، وبالتالي لجوءه لوسائل مختلفة للتخلص من العبء الضريبي، مستخدماً المختصة من معالجة هذه الإشكالية والتصدي لآثارها؟

وتكمن أهمية دراسة موضوع الازدواج الضريبي في تشخيص أسبابه ومعرفة آثاره المتعلقة بالإضرار في ذلك وسائل متعددة تصل إلى حد التهرب من الضريبة، سواء بشكل كلي أو جزئي. أو من خلال الغش الضريبي، والتجنب الضريبي، وغيرها من الوسائل.

وللإجابة على هذه الإشكالية سيتم تقسيم هذا الم - إلى مبحثين: يتناول (المبحث الأول)، الإطار النظري لإشكالية الازدواج الضريبي، حيث يتناول ماهية الازدواج الضريبي من حيث مفهومه وأنواعه، وأسبابه، وآثاره، وإمكانية تلافيه، في حين تم تخصيص (المبحث الثاني) لتشخيص واقع الازدواج الضريبي في ضريبة الدخل والأملاك ووسائل معالجته، من خلال التعرف على الوعاء الضريبي لكل منهما في محاولة لتشخيص سبب حالة الازدواج الضريبي والآثار القانونية، والاجتماعية، والاقتصادية، والمالية المترتبة عليه، وصولاً إلى الحلول الكفيلة لمعالجة هذه الحالة من الازدواج الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الازدواج الضريبي - المكلف - التهرب الضريبي - التجنب الضريبي - الغش الضريبي - العبء الضريبي - الضغط الضريبي.

Summary:

Highlighting the issue of double taxation in direct taxes – problems and solutions – is a necessity, both at the international and internal levels, to know whether the Palestinian legislator and the competent authorities can address this problem and address its effects?

The importance of studying the issue of double taxation in diagnosing its causes and knowing its effects related to the damage to the national economy, because this phenomenon is a threat to the investment, in addition to the consequent violation of the principle of tax justice and increasing the burden and tax pressure on the taxpayer and thus resorting to various means to get rid of the tax burden. This means multiple ways to evade tax, both in whole or in part. Or through tax fraud, tax evasion, and other means.

To address this problem, this topic will be divided into two sections: The first topic deals with the theoretical framework of the problem of double taxation. It deals with the nature of double taxation in terms of its concept, types, causes, effects and avoidance. Double taxation in income tax and property and means of treatment, by identifying the tax base of each in an attempt to diagnose the cause of double taxation and the legal, social, economic and financial implications thereof, and to find solutions to address this case of double taxation.

Keywords: Double taxation – Taxpayer – Tax evasion – Tax avoidance – Tax fraud – Tax burden – Tax pressure.

مقدمة

تواجه فلسطين بشكل عام والضفة الغربية بشكل خاص تحديات وسياسات اقتصادية صعبة، بعضها يعود لأسباب داخلية تتعلق بالنظام الضريبي، والبعض الآخر يتصل بأسباب خارجية ترجع لإتفاقيات اقتصادية مع أطراف أخرى، وفي مقدمتها إتفاقية باريس الإقتصادية الموقعة مع الجانب الاسرائيلي عام 1994.

ويركز هذا البحث على التحديات الداخلية المتعلقة بالنظام الضريبي، وما يهمننا في هذا الموضوع هو بحث اشكالية الازدواج الضريبي في الضرائب المباشرة بشقيه الداخلي والدولي، حيث ما من شك أنها تؤدي إلى انعكاسات سلبية على مستوى الفرد، والمجتمع، والدولة من خلال الآثار التي تترتب على عليها، من حيث زيادة العبء الضريبي الذي يقع على عاتق المكلف⁽¹⁾ بأداء الضريبة من جهة، ولجوء المكلف إلى البحث عن وسائل مختلفة من أجل التخلص من هذا العبء من جهة أخرى، مستخدماً في ذلك وسائل متعددة يمكن أن تصل إلى حد التهرب من الضريبة⁽²⁾، سواء أكان هذا التهرب كلياً أو جزئياً. كما يمكن أن يلجأ المكلف إلى التخلص من الازدواج الضريبي من خلال التجنب الضريبي أو ما يسمى بالتهرب الضريبي المشروع⁽³⁾، أو لجوء المكلف إلى التهرب أو الغش الضريبي⁽⁴⁾. وتتعدد أشكال ومظاهر الازدواج الضريبي، فقد يكون هذا الازدواج قانونياً أو اقتصادياً، وقد يكون داخلياً أو دولياً.

(1) - يعرف المكلف بأنه: "كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام هذا القرار بقانون". وكلمة الشخص تعني "الشخص الطبيعي أو المعنوي".

- أنظر المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، منشور في الجريدة الرسمية "الوقائع الفلسطينية" بتاريخ 2011/10/24، عدد ممتاز رقم 5، ص2.

يطلق على دافع الضريبة في الأردن وفلسطين لفظة المكلف "In charge".

وهناك عدة مصطلحات لوصف دافع الضريبة، حيث كان يطلق عليه في المغرب "الملزم" "redevable" وأصبح يطلق عليه الخاضع للضريبة في العام 2018، وتعني لفظة الملزم دافع الضريبة أو الشخص (الطبيعي والمعنوي) الذي يكون عليه واجب الإلتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عمله أو للأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله. وتستعمل بالنسبة للضرائب غير المباشرة، شأنها في ذلك شأن عبارة الخاضع للضريبة، "assujeti"، وقد ينعت الشخص الذي يورد مبلغ الضريبة للخرينة بالملزم القانوني إذ عينه القانون لجبايتها ودفعها دون تحمل عبئها، أما الملزم الحقيقي فهو المستهلك الذي تحملها في نهاية المطاف، ويطلق على دافع الضريبة في الشرق وخاصة، في مصر "الممول" "contribuable" وغالبا ما تستعمل للضرائب المباشرة أو المكلف أو دافع الضريبة.

- أنظر محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي - دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 49، 2003، ص 115.

(2) - من التعريفات الأنيقة للتهرب الضريبي أنه: "فن تحاشي السقوط في حقل جاذبية القانون الضريبي"، ويتجلى هذا الفن في تحاشي الملزم أنشطة مشمولة بوعاء ضريبي أو مفروضة عليها ضرائب مرتفعة.

- Jean - Michel claverie, " La lute contre la fraude et levasion fiscales internationaux". These- Bordeaux.1978.P5.

(3) - يعرف التجنب الضريبي أو التهرب الضريبي المشروع بأنه: "العمل على عدم الإلتزام بالضريبة بصورة مشروعة دون مخالفة القانون".

وعلى ضوء ما تقدم يتطرق هذا البحث إلى التعرف على الإطار النظري لإشكالية الأزواج الضريبي في الضرائب المباشرة سواء على الصعيد الداخلي أو الصعيد الدولي، وأسباب حدوثه، والآثار المترتبة عليه، وإمكانية تلافيه أو التخلص منه.

كما يعرض هذا البحث واقع الأزواج الضريبي في الضرائب المباشرة في الضفة الغربية الحاصل في ضريبي الدخل والأملاك، ووسائل معالجته، من خلال التعرف على وعاء كل من هاتين الضريبتين، وبالتالي تشخيص أسباب هذا الأزواج، والآثار المتصلة به، وماهي السبل والحلول المقترحة بشأن تقادي هذا النوع من الأزواج.

أولاً: أهمية موضوع البحث

تكمن أهمية موضوع الأزواج الضريبي في الضرائب المباشرة فيما يلي:

1. مخالفته للقواعد القانونية المقررة في فرض الضريبة وأبرزها تحقيق العدالة.
2. زيادة العبء الضريبي الذي يقع على عاتق المكلف بالضريبة، وبالتالي البحث عن وسائل مختلفة للتهرب منها.
3. إن ظاهرة الأزواج الضريبي لا تمهد لبيئة استثمارية سليمة حاضنة للاستثمار.

- أنظر عبد الفتاح بلخال، الضرائب في المغرب، وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون المالية 2009، الجزء الأول، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2009، ص 41.

بناء على التعريفات السابقة فإنه ينطوي على التهرب الضريبي التملص بقصد من تمويل الخزينة العامة، أما التجنب الضريبي فيتمثل في استغلال المكلف للثغرات الموجودة في التشريع الضريبي للتخلص من الضريبة، ومن أشكاله على سبيل المثال قيام الشركة المساهمة بتوزيع الأرباح على المساهمين على شكل رواتب وفق جدول معينة، وبذلك يخضع المساهمين لضريبة الأشخاص التي تقل في معدلها عن معدلات الضريبة على الشركة المساهمة.

(4) - يعرف "لوسيان ميشال" التهرب الضريبي "الغش الضريبي" بأنه: "المخالفة الصريحة للقانون بقصد التخلص من فرض الضريبة وتخفيض أساسها". كما يعرفه "أندري مار كيراز" بأنه: "يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل".

- Margairaz Andre, La Fiscale et Sert Succedanes, comment échappe à l'impôt, Son Editeur, 1960, p 26.

ويعرف "شميدت" الغش الضريبي أيضاً بأنه: "الإخفاء المقصود تجاه الإدارة الجبائية للموارد والمداخيل والتي يُستهدف من وراءه التملص من أداء الضريبة".

- Jean shmidt, L'entreprise devant l'impôt, Bordas connaissance, 1972, p 119.

ثانياً: دوافع اختيار موضوع البحث

هناك دوافع موضوعية وأخرى ذاتية دفعته لاختيار هذا الموضوع:

تتمثل الدوافع الموضوعية فيما يأتي:

1. محاولة إغناء المكتبة العلمية بالمقالات والبحوث المتخصصة في المجال الضريبي.
 2. دعم وتعزيز جهود الإصلاح الضريبي في فلسطين عبر معالجة الظواهر السلبية المتمثلة في الازدواج الضريبي في الضرائب المباشرة.
 3. المساهمة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية من خلال التشجيع على الاستثمار، وتجنب حالات الازدواج الضريبي.
- أما الدوافع الذاتية فتتبع من اهتمامي بالشأن الضريبي، ولفت الأنظار لموضوع الازدواج الضريبي في الضرائب المباشرة.

ثالثاً: أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

1. تكتيف الأضواء على موضوع الازدواج الضريبي الواقع بين ضريبيتي الدخل والأملاك في الضفة الغربية، وتشخيص أسبابه وآثاره.
2. محاوله الوصول إلى نظام ضريبي يقوم على العدالة الضريبية، والتحول إلى بيئة جاذبة للاستثمارات سواء الداخلية منها أو الخارجية.

رابعاً: إشكالية البحث

يترتب عن إشكالية الازدواج الضريبي الداخلي والدولي في الضرائب المباشرة، آثاراً سلبية، تمس بأهم مبادئ فرض الضريبة وهو مبدأ العدالة الضريبية، إضافة إلى الأضرار المباشرة التي تلحق بالاقتصاد الفلسطيني، من خلال إعاقة حركة رؤوس الأموال الأجنبية.

وفي هذا السياق تعمد الدول إلى معالجة الازدواج الضريبي أو الحد منه، وذلك من خلال إقرار آليات وطنية محلية (داخلية) لمعالجة الازدواج الضريبي الداخلي، وإبرام اتفاقيات دولية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، وما يهمننا في هذا المجال هو الآليات الوطنية المتبعة أو تلك الممكن إتباعها في دولة فلسطين

لمعالجة هذه الإشكالية. والسؤال المطروح هنا، هل تمكن المشرع الفلسطيني والجهات المختصة من معالجة هذه الإشكالية والتصدي لآثارها؟

ويترتب على الإشكالية السابقة عدد من التساؤلات الفرعية يمكن إجمالها فيما يلي:

هل تمنع القوانين الضريبية المعمول بها في الضرائب المباشرة الأزواج الضريبي؟

هل تنطلق القوانين الضريبية المعمول بها في الضرائب المباشرة من قاعدة العدالة الضريبية؟

هل توفر القوانين الضريبية المعمول بها في الضرائب المباشرة مناخ استثماري مناسب؟

خامساً: فرضية البحث

هناك علاقة بين الأزواج الضريبي، وتخفيف العبء الضريبي وتحقيق العدالة من جهة، وخلق بيئة استثمارية فاعله من جهة أخرى؟

سادساً: منهجية البحث

باعتبار أن البحث يتعرض لتشخيص الأزواج الضريبي في الضرائب المباشرة، والبحث عن الإشكالات والحلول المتعلقة بها من خلال التعرف عليها ووصفها وتحليلها، لذلك سيتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذا البحث.

سابعاً: خطة البحث

للإجابة على الإشكالية الرئيسة لهذا البحث والتساؤلات الفرعية المنبثقة عنها فقد تم تقسيمه إلى مبحثين: يتناول (المبحث الأول)، الإطار النظري لمظاهر الأزواج الضريبي، ويتناول ماهية وأسباب الأزواج الضريبي، في حين تم تخصيص (المبحث الثاني) لتشخيص واقع الأزواج الضريبي في الضرائب المباشرة وسبل العلاج.

المبحث الأول: ماهية وأسباب الإزدواج الضريبي في الضرائب المباشرة

يقتضي التعرف بداية على ماهية وأسباب الإزدواج الضريبي في الضرائب المباشرة بشقيه الداخلي والدولي، تمهيدا للوصول إلى وسائل وأساليب معالجتها، وعليه سيتم التعرض إلى مفهوم وأنواع الإزدواج الضريبي في (المطلب الأول) ثم أسباب الإزدواج الضريبي ومعالجته في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم وأنواع الإزدواج الضريبي

تتعدد تعريفات الإزدواج الضريبي، لكنها تتضمن عناصر رئيسة يقوم عليها الإزدواج، كما ينقسم الإزدواج الضريبي إلى نوعين، يتعلق النوع الأول، بالإزدواج الضريبي الداخلي، ويتعلق النوع الثاني، بالإزدواج الضريبي الدولي. وعليه، سيتم التطرق إلى تعريف الإزدواج الضريبي في (الفقرة الأولى)، كما سيتم التعرف على أنواع الإزدواج الضريبي في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تعريف الإزدواج الضريبي

يعرف الإزدواج الضريبي بأنه: "فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته، عن نفس المال، في المدة ذاتها، بواسطة سلطتين ماليتين مختلفتين"⁽⁵⁾. ومن خلال هذا التعريف لظاهرة الإزدواج الضريبي يمكن استخلاص العناصر التي تقوم عليها هذه الظاهرة وذلك على النحو التالي:

أولاً: وحدة المكلف: يتحقق الإزدواج الضريبي في المظهر الأول له، بإخضاع نفس الشخص للضريبة مرتين أو أكثر، سواء أكان هذا الشخص شخصاً طبيعياً (فرداً) أو شخصاً معنوياً (شركة).

ويشار هنا إلى أنه في حالة فرض الضريبة على الشخص المعنوي كالشركة المساهمة العامة أو الخاصة، وفرض ضريبة أخرى على نصيب المساهمين من الأرباح في تلك الشركة، فليس هناك ثمة ازدواج من الزاوية القانونية، حيث إن الضريبة الأولى فرضت على شخص اعتباري وهو الشركة، والضريبة الثانية فرضت على شخص طبيعي آخر وهو المساهم، أما من الزاوية الإقتصادية، فإن هناك ازدواج ضريبي واضح⁶، ويفسر ذلك بأن المساهمين الذين يملكون الشركة هم في نهاية المطاف من يتحمل العبء الضريبي للضريبتين معاً (ضريبة الشركة، وضريبة الأرباح الموزعة على المساهمين).

(5) - إبراهيم القاسم رحاحلة، مالية الدولة الإسلامية، القاهرة، مكتبة مدبولي، 1999، ص124.

(6) - تتشابه تعريف الإزدواج الضريبي القانوني والاقتصادي في إطار القانون الدولي، فحسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (Organization for Economic Cooperation and Development) يمكن تعريفها كما يلي:

أ. الإزدواج الضريبي القانوني: يحدث الإزدواج الضريبي القانوني عندما يتم تحصيل نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها في دولتين أو أكثر، عن نفس الشخص المكلف بالضريبة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة، وعن نفس المدة الزمنية. كما يمكن تعريفه بأنه خضوع شخص طبيعي للضريبة مرتين في دولتين مختلفتين وعلى نفس الدخل.

وقد عالج المشرع الفلسطيني حالة الأزواج الضريبي التي قد تحصل في حال إخضاع أرباح الشركة المساهمة، والأرباح الموزعة على المساهمين للضريبة، حيث أخضع أرباح تلك الشركة لضريبة الدخل، وأعلى الأرباح الموزعة على المساهمين من ضريبة الدخل⁽⁷⁾.

ثانيا: وحدة المادة الخاضعة للضريبة: يتحقق الأزواج الضريبي في المظهر الثاني عند فرض الضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الضريبية، (الوعاء الضريبي)، كما في حالة فرض ضريبة الأملاك على الدخل المتأتي من المباني والأراضي المؤجرة، ثم فرض ضريبة الدخل على ذات المصدر من الدخل. أما في حالة فرض الضريبة على مصدر دخل، ثم فرض نفس الضريبة على مصدر دخل آخر، فإن الأزواج الضريبي لا يتحقق في هذه الحالة، وإن تحققت وحدة المكلف، بسبب فرض الضريبة على مصدرين دخل مختلفين. كما في حالة فرض ضريبة الدخل على دخل المكلف من عمله في التجارة ودخل آخر له من عمله في الصناعة، أو براتب لدى جهة أخرى.

ثالثا: وحدة الضريبة: يتحقق الأزواج الضريبي في المظهر الثالث، في حالة فرض ضريبتين، على نفس الشخص، وعلى نفس الدخل من قبل جهتين أو حكومتين أو دولتين مختلفتين، كأن يتم فرض ضريبة الدخل، أو ضريبة رأس المال مرتين على الشخص، مرة بناءً على معيار الإقامة، ومرة أخرى بناءً على معيار الجنسية، وهنا يتحقق ما يسمى بالأزواج الضريبي الدولي.

يمكن كذلك تحقق هذا المظهر من الأزواج، في حالة فرض الضريبة ذاتها مرتين، الأولى من قبل الحكومة المركزية، والثانية من قبل الحكومة المحلية، أو مرة من قبل الحكومة في الدولة، ومرة أخرى من قبل الهيئات المحلية في تلك الدولة.

ب. الأزواج الضريبي الاقتصادي: هو حالة خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل أو نفس الثروة وتعتبر هذه الحالة أكثر حساسية مقارنة بسابقتها، لأنها تضع مكلفين بالضريبة مختلفين في موقف صعب معا. فحسب القانون الضريبي الدولي، يحدث الأزواج الضريبي الاقتصادي، عندما تقدم شركة أم لشركة تابعة لها في دولة أخرى خدمات بمقابل نقدي (والذي يعتبر دخلا يعتد به عند حساب الضريبة على أرباح الشركة الأم) فترفض الإدارة الجبائية للشركة التابعة أخذه كعبء قابل للخصم من نتيجة الشركة التابعة من جهة، ومن جهة أخرى تدخل تلك المداخل في المادة الخاضعة للضريبة على مستوى الشركة الأم. ومن ثم تتحمل كلتا الشركتين نفس الضريبة عن نفس الجزء من الدخل وفي آن واحد.

- نعيم عاشوري، "الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الأزواج الضريبي الدولي"، مجلة العلوم الإنسانية، عدد - 41 جوان، الجزائر، 2014، مجلد ب، ص 174-175.

<http://revue.umc.edu.dz/index.php/h/article/view/1589/1704>

أنظر الموقع:

تم الدخول إلى الموقع بتاريخ 2017/12/09 الساعة 12:26 مساءً.

تم الدخول إلى الموقع بتاريخ 2017/11/04 الساعة 6:10 مساءً.

(7) - أنظر المادة (14/7) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

رابعاً: وحدة الفترة الزمنية: يتحقق الأزواج الضريبي في المظهر الرابع، في حالة فرض الضريبة ذاتها مرتين خلال السنة المالية، كأن يتم فرض ضريبة الدخل مرتين خلال السنة على نفس المال أو مصدر الدخل⁽⁸⁾. كما يحدث في فرض ضريبة الأملاك على الدخل المتأتي من المباني والأراضي المؤجرة، حيث يفرض مرة من قبل الإدارة العامة لضريبة الأملاك، ومره أخرى من قبل الإدارة العامة لضريبة الدخل في ذات السنة المالية.

الفقرة الثانية: أنواع الأزواج الضريبي

يمكن تقسيم الأزواج الضريبي إلى نوعين: يتمثل النوع الأول في الأزواج حسب القصد، ويتمثل النوع الثاني في الأزواج حسب المكان، وسيتم التعرف على هذين النوعين على النحو التالي:

أولاً: الأزواج الضريبي حسب القصد

يقسم الأزواج الضريبي حسب القصد إلى نوعين أيضاً: أحدهما مقصود، والآخر غير مقصود، ويمكن تناول ذلك على النحو التالي:

1. الأزواج الضريبي المقصود.

يكون الأزواج الضريبي مقصوداً، عندما يتعمد المشرع إحداثه، فيوفر جميع عناصره، ويهدف المشرع من وراء ذلك تحقيق وفرة في الحصيلة، وعدالة في التكاليف من خلال خلق موارد ضريبية جديدة⁽⁹⁾.

ويشكل هذا النوع من الأزواج الضريبي المقصود، مزيداً من العبء والضغط الضريبي⁽¹⁰⁾ على المكلف. ولحل هذه الإشكالية على الدولة أن تبحث عن موارد مالية أخرى، بدلاً من زيادة العبء والضغط الضريبي على المكلفين، أو أن تلجأ إلى توسيع قاعدة المكلفين الملزمين بأداء الضريبة، من خلال تخفيض الضريبة، وتوعية جمهور المكلفين، وزيادة التواصل معهم، وخلق الثقة المتبادلة بين المكلفين والإدارة

(8) - أنظر: ناجحة عباس علي، محمد عباس أحمد، اتفاقية تجنب الأزواج الضريبي ودورها في الاستثمار الأجنبي، نشر بتاريخ/08/2013، الساعة 02:27. أنظر الموقع: <http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=8> تم الدخول إلى الموقع بتاريخ 2017/11/04 الساعة 6:30 مساءً.

(9) - عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، دمشق، مطبعة الروضة، 1993، ص333.

(10) - يعبر مستوى الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع منسوبة إلى بعض المقادير الاقتصادية الهامة والمتمثلة عادة في الناتج المحلي الخام PIB أو مجموع الاقتطاعات العامة، والناتج الوطني الخام PNB .

- مجلة الابتسامة، الموسوعة العلمية، مقالة بعنوان "الضغط الضريبي" نشر بتاريخ 19,June,2009.

أنظر الموقع: http://www.ibtesamah.com/showthread-t_112182.html

تم الدخول إلى الموقع بتاريخ 2017/12/19، الساعة 10:45 صباحاً.

الضريبية، الأمر الذي يحد من التهرب الضريبي. وتوسيع المادة الخاضعة للضريبة، لتشمل نشاطات غير خاضعة ما يمكن من توزيع العبء الضريبي على المكلفين، بدلا من تحقيق الأزواج الضريبي.

2. الإزدواج الضريبي غير المقصود

يتحقق الإزدواج الضريبي غير المقصود، عندما يحدث دون إرادة المشرع، وذلك نتيجة عدم توزيع الصلاحيات الضريبية بدقة بين مختلف السلطات، كما في حالة فرض دولة الإتحاد ضريبة معينة، وتفرض دولة أو الدول الداخلة في الإتحاد الضريبة ذاتها، والعكس صحيح، دون توفير وسائل المعالجة⁽¹¹⁾. وهذا ما يمكن تسميته بالإزدواج الضريبي الدولي غير المقصود، والسبيل الوحيد لحل مشكلة هذا النوع من الإزدواج، هو توحيد التشريعات في الدولة ذاتها، وإبرام اتفاقيات لمنع الإزدواج الضريبي مع الدول الداخلة في الإتحاد، أو مع الدول الأخرى.

ثانيا: الإزدواج الضريبي حسب المكان

يمكن تقسيم الإزدواج الضريبي حسب المكان إلى قسمين إثنين: يتمثل أحدهما في الإزدواج الضريبي الداخلي، بينما يتمثل الآخر في الإزدواج الضريبي الدولي. ويكون الإزدواج الضريبي داخلياً، عندما تتوافر عناصره داخل الحدود الإقليمية للدولة، ويكون دولياً، عندما تتوفر عناصره في نطاق أكثر من دولة واحدة⁽¹²⁾. وعليه، فإن الإزدواج الضريبي الداخلي هو الذي تتوفر شروطه وعناصره داخل حدود الدولة الواحدة⁽¹³⁾، أما الإزدواج الضريبي الدولي، فهو الذي يكون بين الدول، مع عدم وجود اتفاقيات تمنع حدوثه، وفي كلتا الحالتين، قد يكون الإزدواج مقصوداً أو غير مقصود.

إن المقصود بالإزدواج الضريبي في مفهوم القانون الضريبي الدولي هو تنازع سيادتين ضريبتين أو أكثر بمناسبة تضريب شخص طبيعي أو معنوي أو وعاء ضريبي، بحيث نجد دخلا معيناً يخضع للضريبة

(11) - عصام بشور، م.س، ص334.

(12) - عصام بشور، م.س، ص334، ص335.

(13) - ومن حالات الإزدواج الضريبي أن ينصب على نفس الوعاء الجبائي على مستوى ضرائب الدولة وعلى مستوى الرسوم الجماعية ونفس الحالة نصادفها في إطار الدول ذات الأنظمة الفدرالية (ضرائب الدولة المركزية وضرائب الولايات)، لكن الإزدواج الضريبي بهذه الصورة مستثنى من مجال القانون الضريبي الدولي.

- محمد شكيري، م.س، ص 81.

في البلد الذي تحقق فيه أو دولة المنبع، وقد يتم تضريب نفس الدخل أيضاً من طرف دولة إقامة المكلف، بل وفي بعض الحالات يتم التضريب بناءً على الجنسية (حالة الولايات المتحدة)⁽¹⁴⁾.

المطلب الثاني: أسباب الأزواج الضريبي ومعالجته

تحدثنا فيما سبق عن الأزواج الضريبي الداخلي، والأزواج الضريبي الدولي، حيث يركز كل منهما إلى أسباب معينة يقوم عليها. ويتفق الأزواج الضريبي الداخلي مع الأزواج الضريبي الدولي في العناصر والمفهوم، إلا أن أسباب الأزواج الضريبي الداخلي، تختلف عن تلك الأسباب المتعلقة بالأزواج الضريبي الدولي.

ويمكن العمل على تلافي ظاهرة الأزواج الضريبي، سواء الداخلي أو الدولي، من خلال البحث في أسبابها وتشخيصها، في محاولة للتغلب عليها، ومعالجة تلك الأسباب المؤدية لحدوث الأزواج الضريبي. وعليه، فقد تم تقسيم هذا المطلب إلى فترتين، حيث سيتم التعرف على أسباب الأزواج الضريبي الداخلي والدولي في (الفقرة الأولى)، كما سيتم التعرف على كيفية معالجة الأزواج الضريبي الداخلي والدولي في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: أسباب الأزواج الضريبي الداخلي والدولي

تتباين الأسباب المؤدية إلى الأزواج الضريبي الداخلي عن تلك الأسباب المؤدية إلى الأزواج الضريبي الدولي، حيث إن لكل منهما أسباباً خاصة به، ويمكن إجمال تلك الأسباب المتصلة في كل منهما على النحو التالي:

أولاً: أسباب الأزواج الضريبي الداخلي

يعود انتشار الأزواج الضريبي الداخلي إلى الأسباب التالية:

1. السبب التشريعي: يتمثل ذلك في غياب التناسق بين التشريعات الضريبية، فأحياناً تصدر تشريعات ضريبية متضاربة، الأمر الذي ينتج عنه إخضاع بعض الأوعية الضريبية، لأكثر من ضريبة واحدة، وغالبا ما يكون الأزواج المتحقق في مثل هذه الحالات من قبيل الأزواج الاقتصادي، إذ من الصعب عمليا أن يتضمن التشريع الضريبي إخضاع المال ذاته لضريبتين، أو أكثر، لهما خصائص فنية وقانونية واحدة. وهذا يتفق مع ما تطرقنا له سابقا بخصوص شركات المساهمة.

(14) - 14(G. Gest et Tixier, Droit fiscal international, editions FUP.1990, p.224.

2. السبب المالي: يتمثل في رغبة الدولة في زيادة حصيلة الضرائب، عن طريق فرض ضرائب إضافية، على أوعية معينة، بدلاً من رفع أسعار الضرائب الأصلية، وعادة ما تلجأ الدولة لهذا الأسلوب عندما تعاني من عجز في مواردها العامة، وتخشى مواجهة جمهور المكلفين عند قيامها بزيادة أسعار الضرائب السائدة.

3. السبب الإداري: يتمثل في انتشار أنظمة الحكم المحلي وسعي الحكومات لتمويل الأجهزة المنبثقة عن هذه الأنظمة بضرائب محلية، تفرض على ذات الأوعية التي تخضع للضرائب المركزية.

4. اختلاف قواعد تعريف الدخل الخاضع للضريبة⁽¹⁵⁾.

ثانياً: أسباب الازدواج الضريبي الدولي

يرجع إنتشار الازدواج الضريبي الدولي إلى الأسباب التالية:

1. إنتشار الشركات الضخمة التي تزاول نشاطاتها في دول متعددة، وتخضع لعدة تشريعات قانونية، بما في ذلك التشريعات الضريبية.

2. سهولة انتقال رؤوس الأموال بين الدول، لنمو السوق العالمية، وتقدم الأنظمة المصرفية على نحو يجعل رأس المال قادراً على التنقل من دولة لأخرى، بسهولة ويسر، سعياً لتعظيم الربح الناتج عن الاستثمار.

3. إنتقال الأيدي العاملة بين الدول المختلفة، نتيجة نمو العلاقات الاقتصادية الدولية، وتعاضم أهمية التجارة الخارجية، إضافة إلى تفاوت مستويات المعيشة بين بعض الدول، الأمر الذي يدفع عمال الدول الفقيرة إلى العمل بصفة مؤقتة في الدول الغنية.

4. إنتشار الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، في الأنظمة الضريبية الحديثة، توخياً لتحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة، ويقتضي هذا المبدأ وجوب محاسبة المكلف على أساس قدرته المالية الكلية، بحيث تفرض الضريبة على كل إيراداته، سواء ما تحقق منها داخل دولته، أو ما حصل عليه من خارجها، ويؤدي ذلك إلى تعرض المكلف الذي يمارس أنشطته في أكثر من دولة إلى الخضوع لأنظمة ضريبية لعدة دول، ما يعرض جانب من أمواله إلى خطر الازدواج الضريبي الدولي⁽¹⁶⁾.

(15) - شريف رمسيس تكلأ، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، جامعة عين شمس، دار الفكر العربي، 1979، ص222.

(16) - شريف رمسيس تكلأ، م.س، ص223، ص224.

ويتمثل ذلك في حال تبني دولة الموطن مبدأ الجنسية في فرض الضريبة، وتبني الدولة الأخرى مبدأ الإقامة⁽¹⁷⁾، أو مبدأ مكان تحقق الدخل⁽¹⁸⁾. أو اختلافاً في التعريف بمصدر الدخل من دولة إلى أخرى وفق معايير معينة.

(17) - هناك أربعة معايير لمفهوم الإقامة وفق التشريع الضريبي الفلسطيني تتمثل فيما يلي:

1. الفلسطيني الذي أقام في فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة.
2. الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية، داخل فلسطين أو خارجها.
3. الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي أقام في فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوماً سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة.

4. الشخص المعنوي إذا كان مسجلاً في فلسطين وكان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها.

- أنظر المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011.

أما معايير الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي وفق التشريع الضريبي المغربي فتتجلى على ثلاثة مستويات من خلال منطوق المادة (2) من قانون الضريبة العامة على الدخل، حيث أنه على المستوى الشخصي: يعتبر الشخص مقيماً إذا توفر على مكان إقامة معنوية أي على مسكن دائم في المغرب، أما على المستوى المهني فيعتبر الشخص مقيماً إذا كان يمارس مهنة أو نشاطاً مهنياً بصورة غير عرضية، وعلى المستوى الاقتصادي يعتبر الشخص مقيماً إذا توفر على مركز مصالحه الاقتصادي أو إذا كان الملمزم يقيم بالمغرب طيلة فترة متصلة تزيد على 183 يوم في السنة، كما يعتبر موظفو الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمأموريات في الخارج، مقيمين بالمغرب بصورة اعتيادية إذا كانوا يتمتعون بالإعفاء من الضريبة الشخصية في البلد الأجنبي الذي يقيمون فيه (الفقرة الأخيرة من المادة 2).

- محمد شكيري، م.س، ص 86-87.

إن هذه المعايير المعتمدة من طرف المشرع المغربي والمستقاة من التشريع الفرنسي لا تكتسي صبغة تراكمية بل تناوبية إن صح التعبير، بحيث يكفي أن يتحقق معيار واحد ليصبح الشخص خاضعاً للضريبة المغربية باعتباره مقيماً، مما يجعل مفهوم الإقامة الضريبية واسعاً لا تحد من شموليته إلا القيود الواردة في الاتفاقيات الدولية في المادة الضريبية، حيث تعتمد الدول الموقعة على تلك المواثيق على تضمينها بعدة تعريفات، من أهمها تحديد مفهوم الإقامة ومعاييرها، وكمثال على ذلك نجد الاتفاقية الضريبية المغربية - الفرنسية المؤرخة في 1970/05/29 والمعدلة بتاريخ 1989/08/18. حيث حددت هذه الاتفاقية مفهوم الإقامة في المادة الثانية منها: "يعتبر الشخص مقيماً حسب هذه الاتفاقية في المكان الذي يتوفر فيه على محل سكنه الدائم، وإذا كان الشخص يتوفر على مسكن دائم في كلتا الدولتين، يعتبر مقيماً في الدولة التي يتوفر فيها على مركز أنشطته المهنية، أو الدولة التي يقيم فيها معظم وقته".

- Dossiers internationaux francais, lefebvre, maroc juridique et fiscal, 1995, p.205.

بالنظر إلى التشريع الفلسطيني والمغربي، يلاحظ أن المشرع الفلسطيني ربط موضع الإقامة بإقامة الشخص 120 يوماً متصلة أو متقطعة، بينما المشرع المغربي ربطها بتوفر السكن، أما بالنسبة للموظف الفلسطيني فهو مقيم سواء كان يعمل في داخل دولة فلسطين أو خارجها، دون النظر إلى ما إذا كانت الدولة في الخارج تخضعه إلى الضريبة أم لا، غير أنه نص على إعفاء الدخول المعفاة بموجب قانون خاص أو اتفاقية ثنائية أو متعددة الأطراف تعقدها السلطة الوطنية في المادة (9/7) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، ولكن في حالة عدم وجود اتفاقية مع تلك الدولة الخارجية التي يعمل فيها الموظف الفلسطيني فإنه قد يحدث إشكالية في عملية إخضاع دخل الموظف من قبل الدولتين، إلا أن المشرع المغربي كان أكثر وضوحاً بخصوص الموظفين العاملين في الخارج، حيث اعتبرهم مقيمين في حالة إعفائهم من البلد الأجنبي، وهذا يعني أنه في حالة عدم إعفائهم من قبل البلد الأجنبي فلا يخضعون للضريبة في المغرب، وعليه لا يمكن توقع حدوث منازعة على إخضاعهم بين البلدين. أما بالنسبة للشخص الأجنبي فكل المشرعين حدد الإقامة بفترة 183 يوماً، ولكنها متصلة حسب التشريع المغربي، ولا يشترط أن تكون متصلة حسب التشريع الفلسطيني.

(18) - للمزيد أنظر عبد المجيد محمد القاضي: اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، القاهرة، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، بلا سنة، ص118.

الفقرة الثانية: معالجة الازدواج الضريبي الداخلي والدولي

يمكن معالجة الازدواج الضريبي على الصعيد الداخلي والدولي، من خلال تلافي أسباب حدوث كل منهما، إذ أن التخلص من تلك الأسباب يفضي إلى عدم وجود الإزدواج الضريبي، أو التخفيف منه إلى الحد الأدنى، وعليه فإنه يمكن بلوغ هذا الهدف على النحو المبين أدناه.

أولاً: إمكانية تلافي الازدواج الضريبي الداخلي

ليس صعباً التخلص من الازدواج الضريبي الداخلي الناجم عن السبب التشريعي بغير قصد، إذ لا يحتاج الأمر غير تتبع حالات الإزدواج الاقتصادي، الناجمة عن السبب التشريعي، ومن ثم إجراء التعديلات التشريعية المناسبة لتجنب ذلك الإزدواج.

أما في حال رجوع الازدواج الضريبي الداخلي إلى أسباب مالية، فعادة ما يكون مقصوداً من قبل الدولة والمشرع، وبالتالي فلا معنى للبحث في إمكانية تلافيه، إلا إذا اقتنعت الدولة والمشرع بالبحث عن وسائل تمويل أخرى، وهذا في الحقيقة ما يجب أن تسعى الدولة إلى الوصول إليه.

وفي حال كان الازدواج الضريبي الداخلي، يرجع إلى أسباب إدارية، مثل تعدد السلطات التي تقوم بفرض الضرائب، تستطيع الحكومة تلافي هذا الازدواج - إذا كانت ترغب في ذلك - من خلال تحديد الاختصاص المالي لكل سلطة مالية، بحيث تنفرد الأجهزة المحلية بفرض ضرائب معينة، أو تكتفي فحسب، بتحصيل نصيب محدد من الضرائب التي تؤدي في نطاق إقليمها⁽¹⁹⁾.

ثانياً: إمكانية تلافي الازدواج الضريبي الدولي

يتمثل أفضل أسلوب لبلوغ هذا الهدف، في عقد المعاهدات الثنائية بين الدول كما في الاتفاقيات التي وقعتها منظمة التحرير الفلسطينية لصالح السلطة الوطنية الفلسطينية، وحكومة فلسطين، والقرارات بقوانين الصادرة بشأنها⁽²⁰⁾، أو الجماعية بين الدول⁽²¹⁾، كما أن هذه الاتفاقيات بمجرد التصديق عليها تصبح سارية

- للمزيد أنظر أيضاً: د.عجال ياسمين، الضب طارق، مقالة بعنوان "إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية"، الجزائر. أنظر الموقع:

<https://revues.univ-ouargla.dz/index.php/acceuil/revue-calliers-de-politique-et-droi/198-dafatir-droit-et-politique/numero-15-2016-dafatir/3124-2016-09-20-09-42-05>

تم الدخول إلى الموقع بتاريخ 2017/11/04 الساعة 06:05 مساءً.

(19) - للمزيد أنظر: شريف رمسيس ت كلا، م.س، ص223.

(20) - أبرمت منظمة التحرير الفلسطينية لصالح السلطة الوطنية الفلسطينية وحكومة دولة فلسطين اتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي مع بعض الدول، ومنها على سبيل المثال وليس الحصر:

المفعول، وتسمو على التشريع الضريبي الداخلي⁽²²⁾. وترمي هذه المعاهدات بوجه عام، إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة على مصادر الدخل المختلفة، وفقا لعدة مبادئ عامة نوردتها فيما يلي:

1. تفرض الضرائب على الدخل العقارية في دولة موقع العقار، ولا يثير هذا المبدأ أية خلافات.
2. تفرض الضريبة على إيرادات القيم المنقولة "الأوراق المالية"، في دولة المدين، أي في الدولة التي صدرت فيها هذه الصكوك، غير أن بعض المعاهدات تقرر أحقية فرض الضريبة في دولة الدائن، أي الدولة التي يقيم فيها مالك هذه القيم.
3. تفرض الضرائب على فوائد الديون العادية، وعلى الإيرادات المرتبة لمدى الحياة في دولة موطن المدين.
4. تفرض الضريبة على أرباح المشرعات التجارية والصناعية، في الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع، غير أن هذا المبدأ يثير خلافا كبيرا، نظرا لإنتشار الشركات المتعددة الجنسية، والصعوبات التي تعترض تحديد المركز الرئيسي للمشروع لمثل هذه الشركات.
5. تفرض الضريبة على العمل في الدولة التي يتم فيها العمل المنتج للإيراد، مع أن المرتبات والأجور التي تدفعها الهيئات العامة، يكون فرض الضريبة من حق الدولة التي تتبعها هذه الهيئات.

- اتفاقية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على رأس المال بين حكومة جمهورية مصر العربية ومنظمة التحرير الفلسطينية لصالح السلطة الوطنية الفلسطينية الموقعة في غزة بتاريخ 1998/04/28، وقرار رئيس جمهورية مصر العربية بالموافقة عليها رقم (150) بتاريخ 1999/05/15، ومصادقة مجلس الشعب على القرار بتاريخ 1999/12/20.

- قرار بقانون رقم (4) لسنة 2013 بشأن المصادقة على اتفاقية تجنب الازدواج فيما يتعلق بالضرائب على الدخل مع حكومة جمهورية صربيا، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ: 2013/03/31، المنشور في جريدة الوقائع الفلسطينية الرسمية، العدد 101، بتاريخ 2013/8/20، ص 40.

- أنظر كذلك نص الاتفاقية بين حكومة دولة فلسطين وحكومة جمهورية صربيا بشأن تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، المنشورة في جريدة الوقائع الفلسطينية الرسمية، العدد 101، بتاريخ 2013/8/20، ص 41 - 57.

- قرار بقانون رقم (3) لسنة 2013 بشأن المصادقة على اتفاقية تجنب الازدواج ومنع التهرب من الضرائب مع حكومة المملكة الأردنية الهاشمية، المنشور في جريدة الوقائع الفلسطينية الرسمية، العدد 101، بتاريخ 2013/8/20، ص 19.

- أنظر كذلك نص الاتفاقية بين حكومة المملكة الأردنية الهاشمية وحكومة دولة فلسطين بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، المنشورة في جريدة الوقائع الفلسطينية الرسمية، العدد 101، بتاريخ 2013/8/20، ص 20 - 39.

- قرار بقانون رقم (18) لسنة 2013 بشأن المصادقة على اتفاقية تجنب الازدواج ومنع التهرب الضريبي مع جمهورية فيتنام الاشتراكية، المنشور في جريدة الوقائع الفلسطينية الرسمية، العدد 104، بتاريخ 2014/01/05، ص 8.

(21) - أنظر: شريف رمسيس تكلا، م.س، ص 231. وأنظر كذلك: عبد المجيد محمد القاضي، م.س، ص 119.

(22) - محمد شكيري، م.س، ص 81.

6. تفرض الضريبة على مجموع الدخل من قبل دولة موطن المكلف، حسب (معيار الجنسية)، غير أن بعض المعاهدات تنص على أن تخصم دولة الموطن من مجموع الدخل العام، ذلك الجزء من الدخل الذي حصل عليه المكلف من الخارج، حتى يتسنى لدولة موقع المال إخضاع ذلك الجزء من الدخل للضريبة في تلك الدولة⁽²³⁾.

يضاف لما تقدم، إمكانية تبادلي الأزواج الضريبي الدولي، بواسطة التشريع الداخلي كما فعل المشرع الفلسطيني⁽²⁴⁾، ويتحقق ذلك بتقييد الدولة لسلطتها المالية، في نطاق إقليمها، وإعفاء رعاياها في الدول الأجنبية، شريطة أن تكون تلك الدول تفرض هذه الضريبة. كما أن هناك جهود دولية بذلت لمعالجة الأزواج الضريبي الدولي، من قبل كل من: غرفة التجارة الدولية، منظمة الأمم المتحدة، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية⁽²⁵⁾. ويذكر أيضاً أن الاتفاقيات الضريبية لا تهدف فقط إلى تبادلي حالات الأزواج الضريبي، بل تسعى أيضاً إلى محاربة ظاهرة التهرب الضريبي في تجلياتها الدولية، حيث لم تقب لهذه الظاهرة حدود جغرافية (عولمة التهرب الضريبي)، وذلك بسبب اختلاف الأنظمة الجبائية للدول، مما يؤدي إلى استغلال ثغرات هذه الأنظمة⁽²⁶⁾.

المبحث الثاني: تشخيص واقع الأزواج الضريبي في الضرائب المباشرة وسبل العلاج

يقع الأزواج الضريبي في الضرائب المباشرة في فلسطين بين ضريبة الدخل وضريبة الأملاك، ولا بد من الوقوف على هذه الحالة لمعرفة أسبابها، والآثار المترتبة عليها، والسعي في معالجتها، بقصد منع الأزواج الضريبي أولاً، وتخفيف العبء والضغط الضريبي على المكلف ثانياً، والحد من التهرب والغش الضريبي الذي قد يقع بسبب الأزواج ثالثاً، لما في ذلك من أهمية في تحقيق العدالة الضريبية، والتشجيع على الاستثمار، وتنشيط الحركة الاقتصادية. وعليه سيتم التعرف على الوعاء الضريبي لكل من ضريبة

(23) - شريف رمسيس تكلا، م.س، ص 231.

(24) - نص المشرع على إعفاء "الدخول المعفاة بموجب قانون خاص أو اتفاقية ثنائية أو متعددة الأطراف تعقدها السلطة الوطنية، والمبالغ الإضافية التي تدفع كبدلات أو علاوات بحكم العمل في الخارج لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الفلسطيني لدى ابتعاثهم للعمل في الخارج ولا يشمل هذا الإعفاء علاوة غلاء المعيشة، كذلك الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدميها شريطة المعاملة بالمثل. كما أعفى دخل الشخص المتحقق في الخارج ما لم يكن ناشئاً عن أمواله أو ودائعه في فلسطين.

أنظر المادة رقم (7) الفقرات (13/11/10/9) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 .

(25) - أنظر نعيم عاشوري، م.س، ص 177 - 179.

(26) - محمد شكيري، م.س، ص 83.

الدخل، وضريبة الأملاك في (المطلب الأول) وصولاً إلى معالجة هذه الحالة من الازدواج الضريبي في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الوعاء الضريبي لضريبي الدخل والأملاك

لكل ضريبة وعاء (مطرح) تنصب عليه، سواء أكان ذلك على صعيد الضرائب المباشرة، أو غير المباشرة، لذلك يحدد المشرع المادة الخاضعة للضريبة بدقة، وقد يُخضع المشرع أحياناً نفس الوعاء لضريبتين معاً لأسباب معينة، وبالتالي تظهر حالة من الازدواج الضريبي الداخلي كما هو حاصل في كل من وعاء ضريبة الدخل والأملاك في الضفة الغربية فيما يختص بالدخول المتأتية من المباني والأراضي المؤجرة، وعلى ضوء ذلك، سيتم التعرف على الوعاء الضريبي لضريبة الدخل في (الفقرة الأولى)، والوعاء الضريبي لضريبة الأملاك (الأبنية والأراضي) في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الوعاء الضريبي لضريبة الأملاك

يخضع لضريبة الأملاك بموجب قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم (11) لسنة 1954 كل مما يلي:

1. البناء⁽²⁷⁾ أو الأبنية على اختلاف أنواعها، سواء أكانت مباني سكنية أو تجارية أو صناعية، أو لأية إستخدامات أخرى، وبغض النظر عن المادة المستخدمة في عملية البناء، وأياً كان محل وجودها داخل مناطق البلديات، وتفرض أيضاً على أية إضافة⁽²⁸⁾ إنشائية عليه، كما هو الحال في توسعة المباني القائمة، سواء أكانت هذه التوسعة أفقية أو عمودية، شريطة أن تكون المباني الأصلية أو الأجزاء المضافة عليها تامة الإنشاء⁽²⁹⁾.

(27) تشمل لفظة (البناء): "البناء القائم على الأرض وكل حديقة أو ساحة أو أرض أخرى تجاور البناء وتحيط به وتستعمل معه أو أعدت للاستعمال كجزء منه سواء أكان البناء مسكوناً أم غير مسكون مستعملاً أم غير مستعمل".

- المادة (2) من قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 11 لسنة 1954 وتعديلاته، المنشور في الجريدة الرسمية الأردنية، العدد 1177، بتاريخ 1954/04/03، ص 246 .

(28) تعني لفظة (إضافة) فيما يتعلق بالأبنية: "أي تغيير إنشائي في البناء أو أية إضافة إنشائية فيه".

- المادة (2) من قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 11 لسنة 1954 وتعديلاته.

(29) تعني عبارة (تامة الإنشاء): "يعتبر البناء أو أي إنشاء فيه، أو أية إضافة إنشائية إليه تامة الإنشاء عندما تصبح قابلة للاستعمال".

- المادة (2) من قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 11 لسنة 1954 وتعديلاته.

2. الأرض⁽³⁰⁾ الفضاء غير المقام عليها بناء دائم⁽³¹⁾. وكل ساحة أو أرض أخرى تجاور البناء وتحيط به وتستعمل معه، أو أعدت للاستعمال كجزء منه سواء أكان البناء مسكوناً أو غير مسكون مستعملاً أم غير مستعمل.

وعليه، فقد إنحصر الوعاء الضريبي لضريبة الأملاك، في المباني والساحات المقامة عليها والمحيطة بها، وكذلك في الأراضي التي ليست ساحة للمباني والواقعة داخل حدود البلديات.

وعليه يتمثل الوعاء الضريبي في بدل الايجار السنوي للمباني (الذي ينتظر أن تؤجر به في السنة)، ويتم التوصل إلى صافي الايجار السنوي بعد خصم الخمس (20%) من بدل الايجار مقابل نقص قيمة تلك الأبنية بالقدم والاستعمال.

وتفرض هذه الضريبة بنسبة 17% على صافي الإيرادات، بعد تنزيل ما نسبته 20% منها كاستهلاك من قيمة عقود الإيجار، أو القيمة المقدرة (المخمنة).

كما يتمثل الوعاء الضريبي أيضاً في بدل الايجار السنوي للمباني الصناعية، وأراضي السقي التي تقع خارج حدود البلديات، استناداً لأحكام قانون ضريبة الأراضي رقم (30) لسنة 1955 وتعديلاته.

الفقرة الثانية: الوعاء الضريبي لضريبة الدخل

يلزم القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في المادة (2) منه الشخص الذي يمارس نشاط أعمال أو استثمار بالتسجيل لدى الدائرة من بداية النشاط أو ممارسة الأعمال.

وبخصوص الوعاء الضريبي لضريبة الدخل نصت المادة (3) من القرار بقانون على أنه: "ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القرار بقانون تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة".

وبالتدقيق في المادة السابقة يتضح أن المشرع اعتبر كافة الدخول المتحققة لأي شخص خاضعة للضريبة ما لم يتم النص على إعفائها في القرار بقانون، وبالتالي تعتبر كافة الدخول خاضعة للضريبة على الدخل بغض النظر عن مصدرها، وبالنظر إلى المادة (7) من القرار بقانون ذاته التي حصرت الدخول

(30) - تشمل لفظة (الأرض): " الأرض المقام عليها الأبنية وكل شيء آخر ثابت عليها".

- المادة (2) من قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 11 لسنة 1954 وتعديلاته.

(31) - مؤيد إبراهيم إسماعيل حمدان، ضريبة الأملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003، ص55، ص56.

المعفاة من الضريبة على الدخل نجد أنها لم تتضمن الدخول المتأتية من الأبنية والأراضي المؤجرة. وعلى ضوء ذلك فإن الدخول المتأتية من الأبنية والأراضي المؤجرة خاضعة لضريبة الدخل.

كما أن المشرع لم يفرق بين الشخص الطبيعي والمعنوي في الخضوع لضريبة الدخل، حيث إن كلمة الشخص تعني الشخص الطبيعي أو المعنوي كما ورد في المادة (1) من القرار بقانون وفقاً للقانون.

وعلى ضوء ما تقدم يتضح جلياً الازدواج الضريبي الواقع على الدخول المتأتية من الأبنية والأراضي المؤجرة، حيث تعتبر الوعاء الرئيس لضريبة الأملاك بموجب قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم (11) لسنة 1954 وتعديلاته، وقانون ضريبة الأراضي رقم (30) لسنة 1955 وتعديلاته. كما أن تلك الدخول غير مستثاه، وغير معفاة من الضريبة على الدخل بموجب القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

وفي هذه الحالة فإن مصدر الدخل المتأتي من الأبنية والأراضي المؤجرة، يخضع للضريبة مرتين، الأولى في حال فرض الضريبة على الأملاك المؤجرة، والثانية في حال فرض ضريبة الدخل عن هذا المصدر.

نتيجة لما تقدم فإن جميع عناصر الازدواج الضريبي متوفرة، من حيث وحدة المكلف الخاضع للضريبة، ووحدة المادة الضريبية، ووحدة الضريبة، وكذلك وحدة الفترة الزمنية، حيث يتم دفع ضريبة الدخل وضريبة الأملاك عن نفس مصدر (وعاء) الدخل، ومن قبل نفس المكلف، وفي السنة الضريبية ذاتها، ويحصل من قبل سلطتين ضريبيتين مختلفتين تقعان ضمن الهيكل التنظيمي لوزارة المالية والتخطيط الفلسطينية.

المطلب الثاني: معالجة الازدواج الضريبي الداخلي

يتطلب معالجة حالة الازدواج الضريبي الداخلي في الضفة الغربية، على صعيد الضرائب المباشرة، الوقوف على أسبابه والآثار المترتبة عليه، واتخاذ ما يلزم من تعديلات بشأن العمل على تقادي تلك الأسباب والآثار. وعليه سيتم تناول أسباب وآثار إشكالية الازدواج الضريبي الداخلي في (الفقرة الأولى)، كما سيتم تناول إمكانية تلافي الازدواج الضريبي الداخلي في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: أسباب وآثار إشكالية الازدواج الضريبي الداخلي

هناك أسباب لظهور حالة الازدواج الضريبي الداخلي في ضريبة الدخل وضريبة الأملاك، ويترتب على هذه الحالة آثاراً سلبية تضر بالاقتصاد الوطني من خلال تجنب أصحاب رؤوس الأموال الاستثمار في القطاعات

الاقتصادية التي تخضع لهذا النوع من الازدواج. وعلى ضوء ذلك سيتم التعرف على أسباب وآثار الازدواج الضريبي الداخلي الواقع في ضريبيتي الدخل والأملاك على النحو التالي:

أولاً: أسباب الازدواج الضريبي الداخلي

تتلخص الأسباب الحقيقية في حالة الازدواج الضريبي الداخلي المتمثل في ضريبة الدخل وضريبة الأملاك في الضفة الغربية، في سببين رئيسيين هما:

1. السبب التشريعي: يتمثل ذلك في غياب التناسق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، وقانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل حدود البلديات رقم (11) لسنة 1954، حيث أخضع كل من القانونين المذكورين الدخل المتأتي من المباني والأراضي المؤجرة لضريبة الدخل كما تم التوضيح سابقاً.

وعليه فقد خضع مصدر الدخل المتأتي من المباني والأراضي للضريبة مرتين، لذات الشخص، وفي الفترة نفسها، ومن قبل سلطتين ضريبيتين، إحداهما تختص بتحصيل ضريبة الأملاك، والآخرى تختص بتحصيل ضريبة الدخل، وبالتالي توافرت كافة عناصر الازدواج الضريبي.

حاول المشرع تغادي هذه الحالة من الازدواج غير أنه لم يوفق في ذلك بشكل كامل، فقد نصت المادة (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على ما يلي:

"يتم تنزيل وتقاص⁽³²⁾ ضريبة الأبنية والأراضي المدفوعة من ضريبة الدخل لأي شخص في أي سنة عن الأبنية والأراضي المؤجرة التي تحقق له منها دخل على النحو الآتي:

1. تنزيل ما نسبته (40%) من قيمة ضريبة المسققات⁽³³⁾، المدفوعة كمصروفات.
2. تقاص ما نسبته (60%) من قيمة ضريبة المسققات المدفوعة من الضريبة المستحقة بموجب أحكام القانون شريطة أن لا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن الإيجارات لتلك الفترة الضريبية".

وعلى ضوء المادة السابقة فقد أخفق المشرع في منع الازدواج الضريبي بشكل كامل، وكرس نوع من الازدواج الضريبي الجزئي، حيث إنه لا يتم تقاص (خصم) كامل مبلغ ضريبة الأملاك من ضريبة الدخل، وإنما يتم خصم 60% منها فقط، إضافة إلى أنه لا يتم خصم كامل مبلغ ال 60% في كل الحالات وهذا يعود لمبلغ ضريبة الدخل على كافة المصادر (الوعاء الموحد).

(32) - تعني كلمة تقاص خصم أو تنزيل ضريبة من أخرى، وتعني هنا تنزيل أو خصم ضريبة الأملاك من ضريبة الدخل.

(33) - ضريبة المسققات: هي ذاتها ضريبة الأملاك أو ما تسمى بضريبة الأبنية والأراضي.

يضاف لما تقدم، أن تنزيل نسبة 40% من ضريبة الأملاك كمصارف لغايات احتساب ضريبة الدخل، لا يعالج الازدواج الضريبي بشكل كلي، حيث إن مبلغ ال 40% خضع لضريبة أملاك بنسبة 17%، وأن أقصى تخفيض للمكلف من ضريبة الدخل نتيجة تنزيل ال 40% من ضريبة الأملاك المدفوعة يصل بحد أقصى إلى 15%، حيث تستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النسب والشرائح الآتية:

أ. من (1 حتى 75000 شيكل) بنسبة (5%).

ب. من (75001 حتى 150000 شيكل) بنسبة (10%).

ج. ما زاد عن ذلك بنسبة (15%).

وكذلك الأمر بالنسبة للشخص المعنوي حيث تستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع للشخص المعنوي بنسبة ثابتة وهي 15%⁽³⁴⁾.

ويشار في هذا المجال أن 90% من ضريبة الأملاك تذهب لصالح البلديات، و10% منها لصالح الخزينة العامة، وفق قانون ضريبة الأبنية والأراضي رقم (11) لسنة 1954 المعمول به وتعديلاته، علماً أن رواتب موظفي ضريبة الأملاك تدفع من الخزينة العامة، وليس من صندوق البلديات.

وعليه، فإن الازدواج الضريبي في ضريبتى الدخل والأملاك يعود لأسباب تتعلق في التشريعات الضريبية النازمة لكل منها، وبالتالي يعتبر هذا الازدواج مقصوداً من قبل المشرع.

وما يؤكد على رغبة وإصرار المشرع، والجهات المختصة على حالة الازدواج الضريبي موضوع البحث أن الأمر كان على هذا النحو قبل تسلم الإدارة الضريبية في السلطة الوطنية الفلسطينية لمهامها عام 1994، حيث كانت حالة الازدواج قائمة في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 الذي ظل سارياً حتى نهاية العام 2004، ثم جاء قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 ليكرس ذات الحالة من الازدواج الضريبي، مروراً بالقرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004، الذي عدلت فيه المادة الخامسة المتعلقة بالدخول المعفاة غير أن التعديل لم يشمل الدخل المتأتي من المباني والأراضي المؤجرة، وصولاً إلى القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الذي أبقى الوضع على ما هو عليه.

(34) - القرار الرئاسي المعدل للمادة (16) من قانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 المتعلقة بالنسب والشرائح الضريبية الصادر بتاريخ 2015/04/05.

2. السبب المالي: ويظهر ذلك من خلال رغبة الجهات المختصة في دولة فلسطين في زيادة الإيرادات بشكل عام عن طريق رفع حصيله الإيرادات الضريبية لمواجهة متطلبات الإنفاق العام، نتيجة العجز المستمر في الموازنة العامة الفلسطينية.

ثانياً: آثار إشكالية الازدواج الضريبي الداخلي

يترتب على إشكالية الازدواج الضريبي الداخلي في مجال الضرائب غير المباشرة مجموعة من الآثار يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. تقف إشكالية الازدواج الضريبي الداخلي حجر عثرة أمام استقطاب وتحفيز الاستثمارات الأجنبية والوطنية، وبالتالي عدم إقبال المستثمرين على الاستثمار في قطاع العقارات، ما يحد من التنمية الاقتصادية.

2. زيادة حدة العبء الضريبي على المكلف من خلال قيامه بدفع الضريبة مرتين على نفس مصدر الدخل.

3. المساس بمبدأ العدالة الضريبية، حيث إنه من المتفق عليه أن هناك قواعد لفرض الضريبة وعلى الدولة أن تلتزم بتلك القواعد وتوفق بين مصلحتها، ومصلحة المكلف بالضريبة، ومن أهم هذه القواعد قاعدة العدالة الضريبية.

4. تعقيد مهمة موظفي ضريبة الدخل من خلال تبديد الجهد، والوقت، والمال في أعمال تحقق إنتاجية منخفضة، بدلاً من التركيز على قطاعات اقتصادية أكثر أهمية، ومتابعة فحص ملفات مكلفين لديهم دخول مرتفعة وغير مسددين للضريبة، أو يمارسون التهرب والغش الضريبي.

الفقرة الثانية: إمكانية تلافي الازدواج الضريبي الداخلي

تكمن معالجة الازدواج الضريبي الجزئي الداخلي المقصود في الضرائب المباشرة، في التخلص من الأسباب المؤدية له وذلك من خلال ما يلي:

1. توفر الإرادة من قبل صناع القرار على المستوى السياسي والمالي والتشريعي في دولة فلسطين.

2. تعديل تلك التشريعات التي تسببت في حدوثه، بحيث يتم إعفاء الدخل المتأتية من الأبنية والأراضي من ضريبة الدخل، والاكتفاء بخضوعها لضريبة الأملاك سيما أنها تخضع لضريبة بنسبة 17% وهي نسبة ليست منخفضة.

3. على الدولة أن تبحث عن موارد مالية أخرى، بدلاً من زيادة العبء والضغط الضريبي على المكلفين، وبالتالي دفعهم إلى التهرب والغش، أو التجنب الضريبي ما ينعكس سلباً على الخزينة العامة.
4. توسيع قاعدة المكلفين الملتزمين بأداء الضريبة، من خلال وسائل متعددة منها تخفيض الضريبة، وتوعية جمهور المكلفين بأهمية دفع الضرائب وأثرها على التنمية الإقتصادية والإجتماعية.
5. رفع درجة التواصل مع المكلفين، وخلق الثقة المتبادلة بينهم وبين الإدارة الضريبية، الأمر الذي يحد من التهرب والغش الضريبي، وينعكس إيجاباً على الخزينة العامة.
5. توسيع المادة الخاضعة للضريبة، لتشمل نشاطات غير خاضعة ما يُمكن من توزيع العبء الضريبي على المكلفين، بدلاً من تحقيق الازدواج الضريبي.
6. تبني المشرع وكافة الجهات ذات العلاقة لحلول وطنية لمعالجة إشكالية الازدواج الضريبي الداخلي بقصد توفير المناخ المناسب للاستثمار الأجنبي والمحلي، واستقطاب رؤوس الأموال.

الخاتمة

تناول موضوع الازدواج الضريبي في الضرائب المباشرة - الإشكالات والحلول - ماهية وأسباب الإزدواج الضريبي - حيث تم التعرف على مفهومه وأنواعه، وأسباب حدوثه، إضافة إلى كيفية معالجة تلك الأسباب، ومنع الازدواج الضريبي على الصعيدين الداخلي، والدولي، وكذلك تناول واقع الإزدواج الضريبي في فلسطين المتعلق بالضرائب المباشرة، ووسائل معالجته.

وتبين من خلال البحث أن المشرع الفلسطيني عمد إلى وضع حلول لمعالجة إشكالية الازدواج الضريبي الدولي من خلال التشريعات الوطنية، حيث أبقى رواتب السلك الدبلوماسي العاملين في الخارج من ضريبة الدخل، كذلك الرواتب والمخصصات المدفوعة من قبل هيئة الأمم المتحدة ومن ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدميها في فلسطين.

كما أكد المشرع الفلسطيني على إعفاء الدخل المعفاة بموجب قانون خاص أو اتفاقية ثنائية أو متعددة الأطراف تعقدها السلطة الوطنية الفلسطينية، بقصد توفير المناخ المناسب للاستثمار الأجنبي على وجه التحديد. وفي سبيل تقادي الازدواج الضريبي الدولي في الضرائب المباشرة أبرمت منظمة التحرير الفلسطينية لصالح السلطة الوطنية الفلسطينية، ومن بعدها حكومة دولة فلسطين مع حكومات دول أخرى اتفاقيات بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على رأس المال مثل: الاتفاقية المبرمة مع جمهورية مصر العربية عام 1999، والاتفاقية المبرمة مع حكومة جمهورية صربيا عام 2013، والاتفاقية المبرمة مع حكومة المملكة الأردنية الهاشمية 2013، إضافة إلى الاتفاقية الموقعة مع جمهورية فيتنام الاشتراكية، 2014.

أما فيما يتعلق بالإزدواج الضريبي الداخلي فيما يختص بالضرائب المباشرة، فقد تبين لنا أن المشرع الفلسطيني حاول تقادي الازدواج الضريبي الواقع في ضريبي الدخل والأملاك، إلا أنه لم يوفق في التخلص منه بشكل كامل، حيث أخضع المباني والأراضي المؤجرة لوعاء ضريبة الدخل علماً أنها الوعاء الرئيس لضريبة الأملاك، ونص على تنزيل ما نسبته (40%) من قيمة ضريبة المسققات المدفوعة كمصروفات، وتفاصيل ما نسبته (60%) من قيمة ضريبة المسققات المدفوعة من الضريبة المستحقة على وعاء ضريبة الدخل الموحد، الأمر الذي كرس وجود ازدواج ضريبي جزئي.

وتم الحديث عن الحلول المقترحة في سبيل تقادي ذلك الازدواج عندما تطرقنا إلى معالجة الازدواج الضريبي في الضرائب المباشرة.

كما اتضح ما يترتب على الازدواج الضريبي من آثار سلبية؛ نتيجة ما يحدثه من زيادة في العبء الضريبي على المكلف، وعدم تحقيق العدالة في التكاليف الضريبي، والحد من النشاط الاقتصادي، إضافة إلى أنه قد يقف عقبة أمام حرية التجارة الدولية والاستثمارات، وحرية انتقال رؤوس الأموال.

وتكمن الحلول المقترحة للتخلص من الإزدواج الضريبي الداخلي في تدخل المشرع للتخلص من حالة الازدواج الضريبي، وذلك باستثناء وعاء ضريبة الأملاك من ضريبة الدخل، والبحث عن موارد مالية أخرى بدلاً من تكريس الازدواج الضريبي، والتركيز على توسيع قاعدة المكلفين بشكل يضمن توزيع عادل للعبء الضريبي، وتكييف النظام الضريبي وتغيير اتجاهاته وتطويره بما يتلائم مع التطورات المحلية والدولية، وهذا يتطلب إعادة النظر في أسس، وسياسات وأساليب إدارة النظام الضريبي، ورسم السياسة الضريبية الصحيحة لمواجهة تلك التحديات، وفي مقدمتها الاستثمار وأساليب استقطابه الضريبي.

قائمة المراجع

الكتب العربية

- ابراهيم القاسم رحاحلة، مالية الدولة الإسلامية، القاهرة، مكتبة مدبولي، 1999، ص124.
- شريف رمسيس تكلا، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، جامعة عين شمس، دار الفكر العربي، 1979، ص222.
- عبد الفتاح بلخال، الضرائب في المغرب، وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون المالية 2009، الجزء الأول، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2009، ص41.
- عبد المجيد محمد القاضي، اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، القاهرة، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، بلا سنة، ص118.
- عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، دمشق، مطبعة الروضة، 1993، ص333.
- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي - دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 49، 2003، ص81.

القوانين:

- قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ: (28/ديسمبر/2004)، المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ فبراير/2005، عدد (53)، ص122.
- قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008م بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ: 2008/03/18، المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2008/06/15، عدد (75)، ص7.
- قرار بقانون رقم (5) لسنة 2015م بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ: (2015/04/04)، المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2015/04/09، عدد (112)، ص7.
- قرار بقانون رقم (14) لسنة 2016م بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ: (2016/07/13)، المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2016/07/31، عدد (123)، ص3.
- قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ: (2011/09/26)، منشور في الجريدة الرسمية "الوقائع الفلسطينية" بتاريخ 2011/10/24، عدد ممتاز رقم 5، ص2.

المقالات والدوريات:

- سميح طيبة، معالجة الازدواج الضريبي بانتظار موافقة مجلس الوزراء، 2017/10/24.

- لعجال ياسمينية، الضب طارق، "إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية"، الجزائر.
- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت، لقاء قانونيا بعنوان "ضريبة الدخل في فلسطين والمشكلات الناجمة عنها: التهرب الضريبي - الازدواج الضريبي"، غزة- الأربعاء 8 تشرين الثاني 2017.
- معين رجب، منع الازدواج الضريبي هل سيرك عجلة الاقتصادي المحلي؟، غزة، فلسطين، تم النشر بتاريخ 2017/11/07.
- نعيم عاشوري، "الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي"، مجلة العلوم الإنسانية، عدد - 41 جوان، الجزائر، 2014، مجلد ب، ص 174- 175.
- يوسف أبو وطفة، "وقف الازدواج الضريبي يخفض أسعار السيارات"، غزة، فلسطين، 6 نوفمبر 2017.
- القوانين والقرارات والاتفاقيات:
- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011.
- القرار الرئاسي المعدل للمادة (16) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 المتعلقة بالنسب والشرائح الضريبية الصادر بتاريخ 2015/04/05.
- المراجع الفرنسية:

- ❖ Dossiers internationaux francais, lefevre, maroc judique et fiscal, 1995.
- ❖ G. Gest et Tixier, Droit fiscal international, editions FUP.1990, p.224.
- ❖ Jean – Michel CLAVERIE, " La lute contre la fraude et levasion fiscales internationals". These– Bordeaux. 1978.
- ❖ Jean shmidt, L’entreprise devant l’impôt, Bordas connaissance, 1972.
- ❖ Margairaz Andre, La Fiscale et Sert Succedanes, comment échappe à l’impôt, Son Editeur, 1960.

المواقع الالكترونية:

- ❖ <http://felesteen.ps/starter/frontend/web/article/tbylt-majt-alazdwaj-aldryby-bantzar-mwafqt-mjls-alwzra>
- ❖ <http://lawcenter.birzeit.edu/lawcenter/ar/event/1419>
- ❖ <http://nawa.ps/arabic/?Action=Details&ID=38108>
- ❖ <http://revue.umc.edu.dz/index.php/h/article/view/1589/1704>

- ❖ <http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=8>
- ❖ <https://revues.univ-ouargla.dz/index.php/acceill/revue-calliers-de-politique-et-droi/198-dafatir-droit-et-politique/numero-15-2016-dafatir/3124-2016-09-20-09-42-05>
- ❖ <https://www.alaraby.co.uk/economy/2017/11/6>
- https://www.facebook.com/permalink.php?id=255881754595364&story_fbid=298944876955718

الفهرس

1.....	المخلص
3.....	مقدمة
4.....	أولاً: أهمية موضوع البحث.....
5.....	ثانياً: دوافع اختيار موضوع البحث.....
5.....	ثالثاً: أهداف البحث.....
5.....	رابعاً: إشكالية البحث.....
6.....	خامساً: فرضية البحث.....
6.....	سادساً: منهجية البحث.....
6.....	سابعاً: خطة البحث.....
7.....	المبحث الأول: ماهية وأسباب الإزدواج الضريبي في الضرائب المباشرة.....
7.....	المطلب الأول: مفهوم وأنواع الإزدواج الضريبي.....
7.....	الفقرة الأولى: تعريف الإزدواج الضريبي.....
9.....	الفقرة الثانية: أنواع الإزدواج الضريبي.....
11.....	المطلب الثاني: أسباب الإزدواج الضريبي ومعالجته.....
11.....	الفقرة الأولى: أسباب الإزدواج الضريبي الداخلي والدولي.....

14.....	الفقرة الثانية: معالجة الأزواج الضريبي الداخلي والدولي
16.....	المبحث الثاني: تشخيص واقع الإزدواج الضريبي في الضرائب المباشرة وسبل العلاج
17.....	المطلب الأول: الوعاء الضريبي لضريبي الدخل والأملاك
17.....	الفقرة الأولى: الوعاء الضريبي لضريبة الأملاك
18.....	الفقرة الثانية: الوعاء الضريبي لضريبة الدخل
19.....	المطلب الثاني: معالجة الأزواج الضريبي الداخلي
19.....	الفقرة الأولى: أسباب وآثار إشكالية الأزواج الضريبي الداخلي
22.....	الفقرة الثانية: إمكانية تلافي الأزواج الضريبي الداخلي
24.....	الخاتمة
26.....	قائمة المراجع
28.....	الفهرس