

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - بوجويرة

كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية

قسم العلوم التجارية

تقرير تربص مقدم لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

موضوع التقرير:

معالجة الازدواج الضريبي الدولي و الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع
بعض الدول الأخرى

إشراف الأستاذ:

بن خزناجي أمينة

من إعداد الطلبة:

✓ بن أحمد مهدية

✓ معيرش فايزة

السنة الجامعية: 2021 / 2020

شكر و عرفان

إن من تمام الفضل شكر ذويه لذلك نتقدم بجزيل الشكر و الامتنان إلي جميع أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد البشير الإبراهيمي الذين قدموا لنا النصح و الإرشاد و خاصة المجهودات المقدمة طوال المشوار الدراسي، وشكر خاص الي أستاذتنا بن خزناحي أمينة التي أشرفت علي بحثنا المتواضع فأمدتنا بسديد النصائح وتابعتنا حتى نضجت الثمرة.

إهداء

الحمد لله حمداً يليق بجلاله و عزيز سلطانه و كرمه وفضله علينا و الصلاة و السلام على من بُعث رحمة
للعالمين خير خلق الله أجمعين الهادي الأمين و على جميع من اهتدى بهديه
و استن بسنته و دعا بدعوته إلى يوم الدين.

أما بعد:

أكتب كلماتي هذه بكل فخر و اعتزاز، ومشاعر صادقة لعلها تُعبر عن مدى سعادتي الكبيرة في الوصول
إلى هذا الموصل بعد جهد وعناء، و مسيرة حافلة بالنجاحات، أهدي هذه الرسالة إلى أعز شخص على
قلبي و من سهر الليالي من أجلي ومن كان خير سندي، ومن وقف معي و شجعني وهي " أمي "
العزيرة الغالية على قلبي أطال الله في عمرها، وإلى من أمسك يدي في انكساري و كان خير معين في كل
وقت عسير وأعز صديق و حبيب " أبي " حفظه الله، وإلى من جمعني بهم رحم واحد و بطن واحدة
وحياة واحدة إخوتي " منال " و الكتكوتة الصغيرة "ملك " وإلى أخي الوحيد "على " الى زوجي الغالي
محمد بوحصيدة إلى أمي الثانية حدة وإلى عائلة زوجي سارة و شهيناز و أولادهم.

وإلى كل أحوالي وزوجاتهم وإلى كل خالاتي حفظهم الله كانوا خير سند معنوي لي، وإلى جدي وجدتي
وإلى أعمامي وزوجاتهم وعماتي وإلى كل أولادهم ودون أن أنسى من رحل علينا

و دمعت لفراقهم أعيننا رحمة الله عليهم " عمي مراد و جدي صولة "، و وإلى كل زملائي وزميلاتي في
القسم و أتمنى لهن المزيد من النجاح و الهناء، وكذلك إلى من شاركني الحلوة والمرّة في البحث صديقتي

"مهديّة"، و دون أن أنسى إخوتي ليس من أحببتهم أمي و لكن أحببتهم الحياة "

زندة،أمال،إلهام،وردة،نور،هدى،خليصة،حنان،إشراق " و إلى زميلاتي و زملائي في العمل في ثانوية من
أساتذة و إداريين كل لم أذكرهم. و في الأخير نسأل الله أن يُوفقنا ما فيه الخير و الصلاح.

معيرش فايذة

إهداء

نحمد الله عزوجل الذي وفقنا في إتمام هذا الحث العلمي، والذي ألهمنا الصحة و العافية و العزيمة فالحمد لله حمدا كثيرا.

أهدي هذا البحث إلى كل طالب علم يسعى لكسب المعرفة و تزويد رصيده العلمي والمعرفي.

كما أتقدم بجزيل الشكر و التقدير إلى الأستاذة الدكتورة " بن خزناجي أمينة " على ما قدمته من توجيهات و معلومات ساهمت في إثراء موضوع دراستنا.

إلى من ساندتني في صلاتها و دعائها إلى من سهرت الليالي تنير دربي إلى من شاركني أفراحي إلى نبع العطف و الحنان إلى أجمل إبتسامة في حياتي إلى أعظم امرأة في الوجود " أمي حبيبي الغالية "

إلى من علمني أن الدنيا كفاح و سلاحها العلم والمعرفة إلى الذي لم ييخل عليا بأي شيء إلى من سعى من أجل راحتي و نجاحي إلى أعظم رجل في العالم " أبي العزيز "

إلى زوجي العزيز و رفيق دربي ومن كان لي السند والمعين و من كان مشجع لي في جميع طموحاتي حبيبي الغالي " عبد الوهاب "

إلى إخوتي و أخواتي الأحباء إلى من هم جزء من كبدي ط حنان، أسماء، ساعد " والكتكوت الصغير جواد

إلى روح جدي وجدتي رحمة الله عليهم وأسكنهم فسيح جناته إلى صديقتي العزيزة وأختي "فايزة معيرش "

إلى كل العائلة الكريمة " بن أحمد " و عائلة زوجي " بوطاعة " بالأخص أمي الثانية " فاطمة الزهراء " و أبي الثاني " أحمد "

إلى جميع زملاء الدراسة متمنية لهم التوفيق، إلى كل الأشخاص الذين أحمل لهم المحبة و التقدير

إلى كل من نسيهم القلم وحفظهم القلب، وإلى كل من كان خير عون لي بإنجاز هذا البحث لو بالكلمة الطيبة.

بن أحمد مهديّة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	التشكر
	الإهداء
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
	مقدمة
الفصل الأول: الازدواج الضريبي الدولي	
03	المبحث الأول: ماهية الازدواج الضريبي الدولي
03	المطلب الاول: مفهوم الازدواج الضريبي الدولي
04	المطلب الثاني: الفرق بين الازدواج الضريبي الدولي وبعض مصطلحات الجباية
06	المبحث الثاني: أنواع الازدواج الضريبي واهم شروط تحقيقه
06	المطلب الاول: أنواع الازدواج الضريبي
08	المطلب الثاني: شروط تحقق الازدواج الضريبي الدولي
11	المبحث الثالث: أسباب حدوثه ومختلف آثاره
11	المطلب الاول: أسباب حدوث الازدواج الضريبي
15	المطلب الثاني: آثار الازدواج الضريبي
الفصل الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية	
22	المبحث الاول: ماهية الاتفاقيات الجبائية
22	المطلب الاول: تعريف الاتفاقيات الجبائية
24	المطلب الثاني: اهداف الاتفاقيات الجبائية و أهميتها.
29	المبحث الثاني: أنواع الاتفاقيات الجبائية و مراحل صياغتها.
29	المطلب الاول: أنواع الاتفاقيات الجبائية
30	المطلب الثاني : مراحل صياغة الاتفاقيات الجبائية الدولية .
33	المبحث الثالث: إسهامات المنظمات والجهود الدولية في تطويرها ونطاق تطبيقها.
33	المطلب الاول: إسهامات المنظمات والجهود الدولية في تطوير الاتفاقيات الجبائية
35	المطلب الثاني: نطاق تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية.

الفصل الثالث: معالجة الازدواج الضريبي الدولي ضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية للجزائر مع بعض الدول الأخرى.	
41	المبحث الاول: توزيع الإختصاص الضريبي في فرض الضريبة .
41	المطلب الاول: توزيع الإختصاص الضريبي في فرض الضريبة على الدخل.
48	المطلب الثاني: توزيع الإختصاص الضريبي في فرض الضريبة على الثروة.
49	المبحث الثاني: معالجة الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي ضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية.
49	المطلب الاول: الطرق والآليات لمعالجة الازدواج الضريبي
53	المطلب الثاني: مدى فعالية الاتفاقيات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي.
65	المبحث الثالث: الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر و الاتفاقيات الجبائية للجزائر مع بعض الدول الأخرى.
58	المطلب الاول: الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر.
59	المطلب الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية للجزائر مع بعض الدول الأخرى.
	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

فهرس الجداول

قائمة الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
58	الاتفاقيات الدولية الموقعة من طرف الجزائر فيما يخص تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي	01

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	الاتفاقية الجبائية الجزائرية مع فرنسا
02	الاتفاقية الجبائية الجزائرية مع روسيا
03	الاتفاقية الجبائية الجزائرية مع ألمانيا الاتحادية
04	الاتفاقية الجبائية الجزائرية مع هولندا

مقدمة

أصبح الكون بفضل العولمة وما يرافقها من تطور وسائل الاتصالات والتكنولوجيا قرية صغيرة مما ترك أثر على كافة الدول سلبا أو إيجابيا، ولقد لقيت العولمة الاقتصادية اهتماما بارزا في الأونة الأخيرة، بعد أن أصبحت تستند لاتفاقيات دولية، فالتطور الاقتصادي و ظهور العولمة أدى إلى تصادم السيادة الجبائية مما أدى إلى ظهور عدة مشاكل ضرائبية والتي يأتي على رأسها الازدواج الجبائي الدولي.

رغم تلك التطورات لم تعرف القوانين والتشريعات الجبائية للدول تغيرا ملموسا يتماشى مع الواقع علاقتها الاقتصادية و بالتالي أدى تمسكها بسيادتها الضريبية و رغبتها في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة المدخيل الجبائية مما أفرز العديد من المشاكل أبرزها الازدواج الجبائي، فظاهرة الازدواج الجبائي تعتبر من الظواهر الأكثر إهتماما على الصعيد الدولي، هي إحدى المشكلات التي تطرح عند تقرير أي نظام ضريبي، ويقصد بالنظام الجبائي عموما فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها، أكثر من مرة على نفس الشخص وعن نفس المال وفي نفس المدة.

وبعدما عجزت التشريعات الضريبية للدول عن إيجاد حلول مناسبة في مواجهة المشاكل الضريبية الدولية، لجأت إلى عقد إتفاقيات جبائية دولية، هي عبارة عن أداة قانونية تهدف إلى تنظيم العلاقات الضريبية بين الدول.

وتعتبر الاتفاقيات الجبائية أكثر فعالية في لمواجهة المشاكل الضريبية الدولية على غرار الاجراءات التي اتخذتها الدول بصفة فردية، من خلال المعاهدات الجبائية يمكن الأطراف المتعاقدة التفاوض فيما بينهما.

وقد سعت الجزائر إلى زيادة رصيدها من الاتفاقيات الجبائية نتيجة لادراكها لجذب الاستثمارات الاجنبية، وتشجيع التبادلات التجارية و دعم أهدافها الإنتمائية خاصة بعد الاصلاحات الضريبية التي قامت بها وتوجهها نحو سياسة الانفتاح واقتصاد السوق، و رغبتها تقرب قواعدها الضريبية مما يطبقه شركائها الاقتصاديون.

تأسيسا عما سبق ونظرا لتأثير الازدواج الضريبي الدولي على العلاقات الاستثمارية الدولية وتدفق الحر للتجارة العالمية كان من الضروري إيجاد سبل هذه الظاهرة عن طريق الاتفاقيات الجبائية الدولية و هذا ما عملت عليه الجزائر من خلال إبرامها للعديد من الاتفاقيات مع بعض الدول، ومن هنا اشكالية هذا البحث تتمحور حول التساؤل التالي:

فهل تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية الحل الأنجع للحد من الازدواج الجبائي الدولي ؟

وتتفرع عن التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

ما لمقصود بالازدواج الجبائي؟

ما هي الطرق الاتفاقية لتفادي الإزدواج الضريبي و ما مدى فعاليتها؟

لماذا قامت الجزائر بإبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية كآلية لتفادي الازدواج الضريبي؟

الفرضيات:

من أجل الاجابة عن الاشكالية المطروحة وتساؤلاتها الفرعية قمنا ببناء الفرضيات التالية:

الازدواج الجبائي الدولي هو فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على نفس الشخص وعلى نفس المال وفي مدة ذاتها.

تسمح الاتفاقيات الجبائية الدولية بتفادي مخاطر الغش والتهرب الجبائي من خلال البنود الخاصة بتبادل المعلومات

الجبائية، وأيضاً من خلال إزالة العراقيل التي تواجه الاستثمارات وهذا ما نص عليه التشريع الجزائري .

أسباب إختيار الموضوع:

إختيارنا للموضوع يرجع لأسباب ذاتية و أخرى موضوعية.

دوافع ذاتية:

- الرغبة في احترام الخبرة الجبائية.

- ارتباط البحث بالتخصص للباحث.

- الرغبة والميول الشخصي في البحث في مثل هذه المواضيع

- الرغبة في التعرف على الازدواج الضريبي و الاتفاقيات الجبائية الدولية.

الأسباب الموضوعية:

- قلة الدراسات النظرية التي تناولت الازدواج الجبائي والاتفاقيات الجبائية الدولية هو ما جعلنا نتعمد القيام بهذا الموضوع بغية تشجيع هذا النوع من البحوث.

- إبراز مدى تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية ومدى تخلص من الإزدواج الضريبي.

المنهج المتبع والأدوات المستعملة.

يتميز هذا الموضوع بصفة العمومية كون المعلومات التي يحويها هذا البحث متعارف عليها وهي سارية المفعول في حياتنا اليومية، إضافة إلى أن هذا الموضوع يتناول منهجا علميا كون الجباية علما قائما بحد ذاته، وبذلك استخدام المنهج الوصفي.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث من خلال مجموعة الاتفاقيات التي تم ابرامها لتجنب الازدواج الجبائي الدولي سواء الثنائية أو متعددة الأطراف، وكذلك تعديل القوانين التي كانت سببا في نشوء الازدواج الجبائي الدولي، وذلك بتفعيل مجمل الاعفاءات الضريبية للمستثمرين واعتماد مبدأ المعاملة بالمثل.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى توضيح دور الاتفاقيات الجبائية الدولية لتجنب الازدواج الجبائي الدولي، وكذلك حاولت تشجيع الاستثمارات الاجنبية من خلال الاتفاقيات الموقرة بين الدول وهذا ما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية.

أدوات البحث و الدراسة :

- تم الاعتماد على مجموعة المراجع المتنوعة من كتب والرسائل وبعض المواقع الالكترونية كون الدراسة تعتمد على الجانب النظري فقط.

دراسات سابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع الازدواج الضريبي و الاتفاقيات الجبائية و قد تنوعت هذه الدراسات والمراجع، وسوف نستعرض جملة من هذه الدراسات.

- البشير بركات " الإزدواج الجبائي الدولي والاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض في هذا الميدان " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون دولي و علاقات دولية جامعة الجزائر سنة 2014 - 2015. هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي الثنائية و الجماعية في القضاء على الازدواج الضريبي الدولي و من ثم تشجيع الاستثمارات الأجنبية من خلال معرفة مدى استفادة السلطات الضريبية من الاتفاقيات الموقعة مع بعض الدول لتجنب الازدواج الضريبي الدولي وإمكانية تفعيل هذه الاتفاقيات بشكل يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية وتشجيع الاستثمار الأجنبي.

و من أهم ما توصلت إليه الدراسة:

- إن التطور الاقتصادي و ظهور العولمة أدى إلى تصادم السيادة الجبائية و ظهور عدة مشاكل ضريبية على رأسها الازدواج الضريبي نتيجة ممارسة كل دولة لسيادتها.

- إن تعدد معايير التي تعتمد عليها كل دولة في تحديد اختصاصها الضريبي من أسباب تعدد فرض الضريبة والتي عادة ما تقرها دولتين أو أكثر بئصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من الإيرادات الضريبية و التي ينشأ عنها الازدواج الضريبي الدولي.

- بوقرة إيمان " كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الفرنسية " مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التسيير تخصص مالية جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة عام 2009-2010.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على أهم الاجراءات والأساليب الاتفاقية المتبعة من طرف الدول لتفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي و إظهار أصل وطبيعة المشاكل الضريبية الدولية خاصة الازدواج الضريبي الدولي، تقييم الاتفاقيات الجبائية الدولية.

و من أهم ما توصلت إليه الدراسة:

- ظهور المشاكل الضريبية الدولية وعلى رأسها الازدواج الضريبي الدولي كان نتيجة لتطور و توسيع العلاقات الاقتصادية بين الدول، في ظل تمسك هذه الأخيرة بسيادتها الضريبية.

- إن لمشكلة الازدواج الضريبي العديد من الآثار السلبية، والتي من أبرزها أثره في إعاقاة الإستثمار الأجنبي.

- تعد الاتفاقيات الجبائية أداة هامة لمكافحة التهرب والغش الضريبي الدولي.

• فرح بن بوزة " الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الفرنسية المؤرخة في 17 أكتوبر 1999 " مذكرة لنيل شهادة ماجستير كلية الحقوق فرع الدولة والمؤسسات العمومية جامعة الجزائر -1- بن يوسف بن خدة، عام 2016 - 2017.

هدفت هذه الدراسة عموما للوقاية من الازدواج الضريبي فإن الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الفرنسية المؤرخة في 1999 هدفا أكثر اتساعا بالإضافة إلى تجنب الازدواج الضريبي و إلى الوقاية من التهرب الضريبي و الغش الجبائين.

و من أهم ما توصلت إليه الدراسة:

- تنظيم الوسائل المالية بين الدولتين المتعاقبتين، بتوزيع الاختصاص في فرض الضريبة بينهما.

- تتضمن بنود تتناول كلا من الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي و الغش الجبائين.



- تعرض اليات الوقاية من الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب و الغش الدوليين لتفادي إشكاليات الجبائية
تتناول الاتفاقيات اليات الوقاية منها و التي أهمها المساعدة الإدارية التي تعتبر أداة فعالة يتم في ايطارها تبادل
المعلومات بين الدول المتعاقدة بغرض تحديد الوعاء الضريبي أو التحصيل.

هيكل البحث:

انطلاقا من الاهداف المرجوة من البحث، وبغرض الاجابة على الإشكالية المطروحة، وتساؤولاتها الفرعية، ولإختبار
الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول الثلاثة نظريا

وقد جاء فالمستهل الفصل الأول الذي يتناول الازدواج الضريبي، من خلال التطرق إلى مفهومه و التطرق إلى الفرق بين
الازدواج الضريبي الدولي وبعض مصطلحات الجباية و التعرف على أنواعه و شروط تحققه و أسباب حدوثه و مختلف
أثاره.

أما الفصل الثاني، فيتناول موضوع الاتفاقيات الجبائية الدولية يتضمن هذا الفصل الاطار العام لتلك الاتفاقيات من
خلال تعرضه لماهية الاتفاقيات و أهدافها وأهميتها، كما يتناول أيضا عرض لمحتوى العام لتلك المعاهدات و مراحل
صياغتها، و يسلط الضوء على اسهامات المنظمات الدولية في تطويرها و نطاق تطبيقها أما الفصل الثالث، فيتناول
معالجة الازدواج الضريبي ضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية للجزائر مع بعض الدول الأخرى، يتضمن هذا الفصل كيفية
توزيع الاختصاص الضريبي في فرض الضريبة، و ذلك بالنسبة للضريبة على الدخل و الثروة، وكذلك تناول معالجة
الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي ضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية وكذلك تناول الاتفاقيات الجبائية الدولية
الموقعة من طرف الجزائر و الاتفاقيات الجبائية للجزائر مع بعض الدول الأخرى.

الفصل الأول:

ازدواج الضريبي

تمهيد:

تعاني معظم دول العالم من عدة مشاكل و تعتبر المشاكل الضريبية من أهم هذه المشاكل التي تعاني منها الدول نتيجة ثقل العبء الضريبي، و هذا ما جعل موضوع الازدواج الضريبي محور إهتمام الباحثين لتحديد آثاره السلبية على الاقتصاد، لذا تم البحث على مختلف المشاكل و المسببات التي خلقت هذا النوع من الظواهر.

و قد تم سن مجموعة من القوانين على أمل الحد من مشكلة الازدواج الضريبي على الصعيد الدولي و المحلي.

و عليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، فبالنسبة للمبحث الأول خصصناه لبيان ماهية الازدواج الضريبي الدولي، أما بالنسبة للمبحث الثاني فكان تحت عنوان أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي، و المبحث الثالث فهو يتحدث على أنواع و آثار الازدواج الضريبي الدولي.

المبحث الأول: ماهية الازدواج الضريبي

لقد ساهم التطور الحاصل في العلاقات التجارية و الاقتصادية الدولية في خلق مشاكل ضريبية و من ضمنها الازدواج الضريبي الدولي، و يرى الخبراء الاقتصاديين أن مفهوم الازدواج الضريبي يتخلله الكثير من الغموض و هذا ما يجعله محاولة معالجة هذه المشكلة ظاهرة صعبة و قد تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول يتمحور حول مفهوم الازدواج الضريبي، أما المطلب الثاني فقد تم تخصيصه علاقة الازدواج الضريبي و بعض المظاهر الجبائية.

المطلب الاول: مفهوم الازدواج الضريبي

سنستعرض في هذا المطلب مختلف المفاهيم المتعلقة بالازدواج الجبائي الدولي، يذهب بعض الكتاب إلى معالجة الازدواج الجبائي من الناحية القانونية والبعض الآخر إلى معالجته من الناحية الاقتصادية و البعض الآخر يعتبره ظاهرة يجب التخلص منها و سنورد فيما يلي بعض تعاريفه:

تعريف الدكتور محمد مبارك حجير:

يعرف الازدواج الضريبي بأنه ظاهرة تتحقق إذا ما فرضت على نفس الضريبية أو ضريبة أخرى شبيهة على جهة ضريبية واحدة أو من سلطتين من دولتين مختلفتين.¹

تعريف الدكتور محمد حلمي مراد:

يقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف، وعلى نفس المال²

تعريف الدكتور محمد دويدار:

الازدواج الضريبي أن تفرض على مكلف معين ضريبة أو أكثر على نفس الوعاء الضريبي و خلال نفس الفترة³

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسة. دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، 2010، ص 55.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسة. دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005 ص 55.

³ ايت دحمان سيد على، معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة صوت القانون، العدد الثامن كلية الحقوق جامعة الجزائر 1. بن يوسف بن خدة، سنة 2017، ص 99.

بناءً على ما سبق يمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه فرض الضريبة نفسها على المكلف و لأكثر من مرة و على نفس المال و في نفس الفترة.

المطلب الثاني: علاقة الازدواج الضريبي وبعض المظاهر الجبائية

توجد العديد من المصطلحات الجبائية التي قد تكون لها علاقة مع الازدواج الضريبي الدولي، أو بصفة أخرى يكون تكامل من حيث تواجدهما و عليه سنتناول مجموعة من المصطلحات الجبائية و معرفة إذا كانت تجمعهما علاقة مع الازدواج الضريبي.

الفرع الأول: الإزدواج الجبائي و التهرب الجبائي

تعتبر ظاهرة التهرب الجبائي من بين أهم انشغالات المشرع، و يقصد به رغبة المكلف بالضريبة في عدم دفع الضريبة، فيعمل على عدم تحقيق الواقعة المنشأة لها، فتصرفه يكون سلبيا، و بالتالي يتلخص من عبئها كليا أو جزئيا.

و يقصد بالتهرب الضريبي " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بعمليات المحاسبية أو الحركات المادية و ذلك كل أو بجزء من المبلغ الواجب دفعه للخرزينة العمومية و التي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها و تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية¹

إن ظاهري الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي من أهم المشكلات الضريبية التي واجهتها و لازالت تواجهها الدول، لما لهما من اثار سلبية، و لعل كثرة انتشار حالات الازدواج الجبائي يؤدي لا محالة إلى انتشار ظاهرة التهرب الجبائي، فالعلاقة بينهما طردية.

الفرع الثاني: الازدواج الجبائي و الغش الجبائي

يعتبر الغش الجبائي أحد وجهي التملص من الاقتطاعات الاجبارية بمعارضة و مخالفة صريح التشريعات و القوانين و الإجراءات الجبائية للتخفيف من حدة العبء الجبائي جزئيا أو كليا و تحميلة إلى جهات أخرى.

إنه من الصعب تحديد مفهوم الغش الجبائي تحديدا دقيقا لتباين التشريعات الجبائية من دولة إلى أخرى فالغش هو اعتداء على القانون و يفترض مخالفة مباشرة، و بإرادة المكلف بالضريبة، للقواعد الضريبية عن طريق استخدام أساليب

¹ محمد عباس محززي، إقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 36.

غير مشروعة، فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا ومتعمدا. فيعرف الغش الضريبي ب " التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف عن قصد إلى تحقيق من العبء الجبائي (الضريبي) باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي، فهو يتركب من عنصرين ملازمين:

الأول: عنصر مادي ويتمثل في سلوك إرادى يتجسد في الطرق غير المشروعة و الوسائل الاحتيالية ، أما الثانى: عنصر معنوي قوامه نية المكلف في التحقيق من العبء الضريبي أو إسقاطه كليا. و هو سلوك يستوجب فرض عقوبات جبائية أو إدارية أو مدنية للحد من هذه الظاهرة.¹

إن ظاهري الغش الضريبي و الازدواج الضريبي ظاهرتان شائعتان فتكون الأولى عند تواجد الثانية، فالازدواج الضريبي سبب رئيسي في ظهور ظاهرة الغش الضريبي و عليه فإن العلاقة بين هاتين الظاهرتين هي علاقة طردية.

الفرع الثالث : الازدواج الجبائي و ضغط الضريبي

يستعمل الضغط الضريبي للتعبير عن الآثار المترتبة عن الاقتطاع الضريبي، لذا فإن مفهومه يختلف باختلاف محل الحديث عنه سواء كانوا أفراد أو مؤسسات أو الحياة الاقتصادية ككل.

حيث يعرف على المستوى الكلي (الاقتصاد) على أنه " ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة و الذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات من جهة، و صورة التركيب الفنى للهيكل الضريبي من جهة أخرى، و يعبر الضغط الضريبي عن العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني.²

و يعرف على مستوى الأفراد على أنه " العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب و رسوم على الدخل المحققة من طرف الفرد المكلف بالضريبة.³

و عليه تكمن العلاقة بين الازدواج الضريبي والضغط الضريبي في أن الإزدواج الضريبي من مسببات الضغط الضريبي، فكثرة الضرائب التي يتم فرضها على المكلف و على نفس المادة و في نفس المدة من سلطتين مختلفتين تحدث ضغط ضريبي و عليه فالعلاقة بينهما علاقة تكاملية.

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1999، ص 25.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص 135.

³ محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص 187.

المبحث الثاني: أنواع الازدواج الضريبي واهم شروط تحقيقه

المشاكل الضريبية من أخطر و أكثر المشاكل التي يعاني منها معظم الدول و هذا لتأثيرها على مختلف الوظائف الاقتصادية و الاجتماعية و المالية فقد أصبحت أكثر تعقيدا عن قبل، وهذا لكثرة و تشعب أنواعها، و من ضمن هذه المشاكل الازدواج الضريبي الذي بات يسبب العديد من المظاهر الجبائية، و عليه سيتم تناول في هذا المبحث مطلبين، المطلب الأول يتمحور حول أنواع الازدواج الضريبي، أما المطلب الثاني فقد تم تخصيصه لشروط تحقق الازدواج الضريبي.

المطلب الأول: أنواع الازدواج الضريبي

ينقسم الازدواج الضريبي إلى نوعين و قد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين:

الفرع الأول من حيث مكان الوقوع (داخلي، خارجي) و الفرع الثاني من حيث تعمد حدوثه (مقصود، غير مقصود)، و في ما يلي تفصيلها كالآتي:

الفرع الأول: من حيث نطاقه الاقليمي: ينقسم هذا الأخير إلى نوعين :

- الازدواج الضريبي الداخلي

- الازدواج الضريبي الدولي

1 - الازدواج الضريبي الداخلي (المحلي): هو الذي تتوفر جميع شروطه داخل إقليم واحد، وضمن حدود الدولة ذاتها، و تعود أسباب هذا النوع من الازدواج إلى أحد الأمرين التاليين:

الأمر الأول: هو حدوثه نتيجة تعدد السلطات المالية الضريبية داخل حدود الدولة، فإن كانت الدولة موحدة فإنه قد تعطي السلطة المركزية الحق بفضل ضريبة معينة، ثم يعطي حق فرض الضريبة ذاتها من قبل السلطة المحلية على الشخص نفسه و عن الوعاء ذاته و عن المادة ذاتها، أما إن كانت الدولة مركبة (إتحادية) فقد تقوم السلطة الاتحادية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم سلطة إحدى دول الإتحاد بفرض الضريبة ذاتها على المكلف ذاته.

الأمر الثاني: حدوث الإزدواج بسبب فرض نظام ضريبي قائم، فقد تفرض السلطات في دولة ما ضريبة عامة عن الدخل علماً أنها تفرض فالوقت ذاته ضرائب نوعية على فروع الدخل، و في ذلك إزدواج ضريبي كامل الشروط.¹

2 - الازدواج الضريبي الخارجي (الدولي): يعرف الازدواج الضريبي الدولي بأنه الازدواج الضريبي الذي تتوفر و تكامل شروطه عبر حدود الدول، بمعنى توافر بعضها في دولة وإحداها أو بعضها في دولة أخرى، و مثال ذلك قيام المشرع الضريبي بفرض الضريبة على إيرادات القيم المنقولة على أرباح السندات وأوراق مالية لشخص أجنبي سينشرها في بورصة محلية استناداً إلى معيار مصدر الدخل و في الوقت ذاته تقوم سلطات دولة الشخص الأجنبي بفرض ضريبة ذاتها عليه استناداً إلى الرابطة السياسية، بسبب تمتعه بجنسية بلده، هنا المكلف نفسه قام بتسديد الضريبة ذاتها الخاضعة للضريبة، و لكن في بلدين مختلفين و لسلطتين ضريبتين متميزتين²

الفرع الثاني: من حيث تعمد حدوثه: ينقسم الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه إلى نوعين و هما:

- الازدواج الضريبي المقصود.

- الازدواج الضريبي غير المقصود.

1 - الازدواج الضريبي المقصود:

يكون الازدواج الضريبي مقصوداً، عندما يتعمد المشرع احداثه، فيوفر جميع عناصره و يهدف المشرع من وراء ذلك تحقيق وفرة فالخصيلة، و عدالة في التكاليف من خلال خلق موارد ضريبية جديدة.

و يشكل هذا النوع من الازدواج الضريبي المقصود، مزيداً من العبء و الضغط الضريبي على المكلف، و لحل هذه الإشكالية على الدولة أن تبحث عن موارد مالية أخرى، بدلا من زيادة العبء والضغط الضريبي على المكلفين، أو أن تلجأ إلى توسيع قاعدة المكلفين بأداء الضريبة، من خلال تخفيض الضريبة، و توعية جمهور المكلفين، و زيادة التواصل مهم، و خلق الثقة المتبادلة بين المكلفين و الادارة الضريبية، لتشمل نشاطات غير خاضعة ما يمكن من توزيع العبء الضريبي على المكلفين بدلا من تحقيق الازدواج الضريبي.³

¹ محمود سامي مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والحاسبة، مجلد 3، العدد 1، كليات بريدة الأهلية، الاردن ، سنة 2018، ص 8.

² نفس المرجع، ص 9.

³ صلاح الدين محمد بني عوده، الازدواج الضريبي في الضرائب المباشرة، جامعة القدس المفتوحة، طوباس. ص 9 . 10.

2 الازدواج الضريبي غير المقصود:

يلاحظ علماء المالية أن الازدواج الضريبي غير المقصود هو من النوع الاقتصادي و الذي يتحقق عندما يتمكن أحد المكلفين بالضريبة من نقل عبأها الضريبي إلى مكلف ثان، رغم أن هذا المكلف الأخير قد سبق و أن دفع الضريبة، أو في حالة فرض نفس الضريبة على دخل مؤسسة ما و على فروعها.

و عموما ما يكون الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود و ذاك بالنظر إلى عدم وجود سلطة عليا تتشرف على تشريعات القائمة في الدول الأخرى خاصة فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة و تحديد الواقعة المنشئة لها.¹

المطلب الثاني: شروط تحقق الازدواج الضريبي الدولي

مما تم ذكره سابقا توجد العديد من الشروط لتحقيق الازدواج الضريبي و من بين هذه الشروط ما يلي:

أولا - وحدة الشخص الخاضع للضريبة:

من ضمن شروط قيم ظاهرة الازدواج الضريبي أن الشخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل ذات الاقتطاع الضريبي أكثر من كرة واحدة.

يبدو الأمر لأول وهلة بسيط إلا أن الآراء قد تباينت بعنوان تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للشركات لكون هذه الأخيرة تتمتع بشخصية قانونية و مستقلة عن شخصية الشركاء و المساهمين فيها.

و يمكن تلخيص كافة هذه الآراء التي طرحت في هذا المجال في البعد القانوني و الاقتصادي في فيما يتعلق بأرباح الشركات مثلا فإنها تخضع لضريبتين.

أولا الضريبة على أرباح الشركات التي تعتبر بمثابة اقتطاع مباشر يفرض بمحمل أرباح الشركة قبل توزيعها على المساهمين و ثانيا الضريبة على الدخل الاجمالي التي تحسب على أساس حاصل القيم المنقولة و هي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين، فالسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المقام هل نكون في هذه الحالة أمام الازدواج الضريبي أم لا ؟

يعتبر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة من وجهة النظر القانونية غير متوفر نظرا لانفصال شخصية الشخص الاعتباري عن شخصية الأشخاص الطبيعيين (المساهمين فيها) و من ثم فلا وجود لظاهرة الازدواج الضريبي.

¹ العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كالية لتفعيل التكامل الاقتصادي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008. 2009، ص 46.

أما من وجهة الاقتصادية، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل من الشركة والمساهمين بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي، فمن الناحية الواقعة و المنطقية فإن الشخص المساهم هو الذي يسدد في النهاية الاقتطاعيين الضريبيين (الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي).

و عليه فإنه يوجد ازدواج ضريبي يعرف تحت مصطلح الازدواج الاقتصادي لأن المادة الضريبية و هي أرباح واحدة.¹

ثانيا - وحدة المال الخاضع للضريبة:

لا يمكن أن يتحقق الازدواج الضريبي بأن تفرض الضريبة على الشخص أكثر من مرة بل يجب أن تكون هناك ضريبتين متشابهتين تفرض على المال نفسه، و يجب أن يتحقق شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة لكي نكون أمام ازدواج ضريبي و يجب أن نفرق بين الازدواج الضريبي و تكرار الضرائب مثلا الضرائب الجمركية فهي تفرض عند عبور البضاعة حدود الدولة الواحدة، فإذا عبرت البضاعة نفسها حدود ثلاث أو أربع دول فرضت الضريبة الجمركية عليها في كل دولة من هذه الدول و لا يمكن القول في هذه الحالة أننا أمام ازدواج ضريبي على الرغم من وحدة المادة الخاضعة للضريبة وحدة الضريبة نفسها وذلك بسبب الواقعة المنشأة للضريبة هي عبارة عن أعمال قانونية أو مادية قد تكررت بعبور البضاعة حدود أكثر من دولة.²

ثالثا - وحدة الوعاء الضريبي:

على غرار الشروط أعلاه يتعين ليتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون وعاء أو المال الخاضع لها عنوانا للضريبة أكثر من مرة أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة و محلها واحدة. أما في حالة ما إذا طبق اقتطاع الضريبي في كل مرة على مادة مختلفة فلا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي بالرغم من توفر عنصر وحدة الشخص المكلف بتسديد الضريبة.

و من أمثلة ذلك أن يدفع المكلف بالضريبة الاقتطاع المفروض عن إيراد ناتج عن الثروة العقارية أضف إلى تسديده اقتطاع جبائي عن راتبه كموظف، فالرغم من كونه يؤدي ضريبتين بعنوان دخله إلا أن شروط وحدة المادة الخاضعة للضريبة غير متوفر، ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة حيث يمس الاقتطاع الأول الثروة العقارية والأخرى تتصل بإيراد عمله كموظف و لذلك فلا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي.

¹ ايت دحمان سيد على، مرجع سبق ذكره، ص 109. 110.

² نور حمزة حسين، الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، مجلة العلوم القانونية، العدد 01، كلية القانون جامعة بغداد، 2020 ص 270.

أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح تطبق على المداخيل التي يحققها الشخص داخل البلد وخارجه و قامت دولة أخرى بتطبيق نفس الاقتطاع الجبائي على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي بسبب كونه يخضع لنفس الاقتطاع المطبق عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) و عن نفس المدة بالرغم من اختلاف الادارة الضريبية في كل حالة.¹

رابعا - وحدة المدة الزمنية المفروضة: (وحدة الواقعة المنشأة)

فاختلاف المدة التي فرضت عنها الضريبة يعني واقع الازدواج و لو تحققت الشروط السابقة ففرض فريضة الرواتب و الأجور على موظف عام عن راتبه المقبوض لشهر فبراير 2017 بعد فرض الضريبة ذاتها عليه عن راتبه المقبوض لشهر يناير للعام ذاته لا ينشئ واقعة ازدواج ضريبي، و ذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين.

و هناك جانب من الفقه يعني صفة الاستقلال عن شرط وحدة المدة، لأنه مرتبط بشرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة، ففي المثال السابق يلاحظ أن المادة الخاضعة للضريبة في شهر فبراير (و هي أجر الموظفين هذا الشهر) تختلف عن المادة الخاضعة للضريبة في شهر يناير (و هي أجره عن شهر يناير)، فالشرطان تخلفا معا، و يؤيد بعض الفقهاء الذين يميزون بين الدخل الذي يتحتم فيه ارتباط شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة، كما يشترط في إطار الضرائب غير المباشرة، أن تكون الواقعة المنشئة للتكليف الضريبي واحدة، حتى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، و ما ذكر سابقا عن الضرائب الجمركية التي تفرض من قبل سلطات عدة دول على بضاعة تمر عبر حدودها هو خير مثال على أن الواقعة المنشئة لكل ضريبة تختلف عن الأخرى، و ذلك باختلاف الحدود التي تعبرها البضاعة في كل مرة²

المبحث الثالث: أسباب حدوثه ومختلف آثاره

تعد مشكلة الازدواج الضريبي من أهم المشاكل الضريبية التي تهم مستقبل العلاقات الاقتصادية،

¹ ايت دحمان سيد علي، مرجع سبق ذكره، ص 110 . 111.

² محمود سامي مراد، مرجع سبق ذكره، ص 8.

ظهرت لعدة أسباب نستعرضها في هذا المبحث كما لها آثار مهمة والتي سنتناولها في هذا المبحث.

المطلب الأول: أسباب حدوث الازدواج الضريبي

تنحصر أسباب ظاهرة الإزدواج الضريبي في ما يلي:

أولا - أسباب الازدواج الضريبي الداخلي:

تتلخص الأسباب الحقيقية في حالة الازدواج الضريبي الداخلي في سببين رئيسين هما:¹

- السبب التشريعي.

- السبب المالي.

1 - السبب التشريعي: و يتمثل ذلك في غياب التناسق بين القرار و القوانين، و عليه يعود لأسباب تتعلق في

التشريعات الضريبية النازمة، و بالتالي يعتبر هذا الازدواج مقصودا من قبل المشرع.

2 - السبب المالي: و يظهر ذلك من خلال رغبة الجهات المختصة في الدولة في زيادة الإيرادات بشكل عام عن

طريق رفع حصيللة الإيرادات الضريبية لمواجهة متطلبات الانفاق.

ثانيا - أسباب الازدواج الضريبي الدولي:

تنحصر أسباب ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي فيما يلي:

1 - اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي:

تمثل ضوابط الإخضاع الضريبي في المعايير التي تستند إليها الدول عند تحديدها مجال اختصاصها الضريبي، وهي:²

أ - ضابط الجنسية: و يتحقق عند اتباع الدول لمبدأ التبعية السياسية والتي تنطوي على إقرار حق الدولة في فرض

الضرائب على جميع رعاياها (كل من يتحمل جنسيتها) بصرف النظر عن مواطن إقامتهم، و بالنسبة لجميع

مداخيلهم بصرف النظر عن مصدرها.

¹ صلاح الدين محمد بنى عوده، مرجع سبق ذكره، ص 11، 12 .

² يونس أحمد بطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 134.

ب - ضابط الإقامة: و يتحقق باستناد الدول إلى مبدأ التبعية الاجتماعية حيث يقر هذا المبدأ حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخيل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطن التكليف للدلالة على مكان إقامة المكلف.

إن الاستناد إلى هذا الضابط في تحديد الاختصاص الضريبي للدولة، يؤدي إلى فرضها للضرائب على الدخل الإجمالي للمقيمين فيها، حتى وإن كانوا لا يملكون جنسيتها، بما في ذلك مداخيلهم المحققة خارج إقليمها، كما يعتبر لدولة الإقامة الحق في إخضاع أرباح الشركات التي يوجد بها مقر إدارتها و أينما كان موقع ممارسة النشاط.

ج - ضابط المصدر: ويتمثل في تبني الدولة لمبدأ التبعية الاقتصادية و ينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخيل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم.

و لقد كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي تركز عليه الدول في فرض الضريبة، نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة، و اعتبارها صلة سياسية، مظهرها الجنسية، لكن قد تضاءلت أهمية هذا الضابط في تحديد الاختصاص الضريبي للدول، لاحتلال الصدارة من طرف ضابط الإقامة، و ضابط المصدر.

و فيما يتعلق بالجزائر، فإن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة اعتمد في فرضه للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات على كل من ضابط الإقامة و ضابط المصدر.

و مما لا شك فيه أن اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي، يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة و بالنسبة لنفس الشخص و نفس الأساس الضريبي.

2 - ظاهرة التعدد الضريبي الدولي:

إن تعدد ضوابط الاختصاص الضريبي و اختلاف الدول فيما بينها، فيما يتصل بالضوابط التي تأخذ بها، يفسح مجالاً لنشأة ظاهرة التعدد الضريبي الدولي، تلك الظاهرة التي تعني أن تفرض أكثر من ضريبة على نفس الوعاء.

تنحصر أسباب ظاهرة التعدد الضريبي الدولي في ثلاث أسباب رئيسية تتلخص فيما يلي: ¹

- تبيان الضوابط المحددة للاختصاص الضريبي.

- تبيان الشرائع الوطنية المختلفة .

- تبيان أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول.

أ - تبيان الضوابط المحددة للاختصاص الضريبي:

ينشأ الازدواج الضريبي الدولي بسبب تعدد الضوابط الاخضاع الضريبي، من أجل تحصيل أكبر حصيلة ممكنة من الإيرادات و ذلك من خلال فرض الضريبة على دخول الأشخاص المقيمين في كل دولة بغض النظر عن مصدرها، و على دخول الأشخاص غير مقيمين بالنسبة لدخولهم التي تتحقق في كل دولة.

فعلى الرغم من تطابق ضوابط الاخضاع الضريبي، لكن المكلف وضع في مشكلة الازدواج الضريبي دولي بسبب خضوعه في الوقت نفسه إلى ضريبة الإقامة و المصدر. ²

ب - تبيان الشرائع الوطنية المختلفة :

بالنسبة للسبب الثاني من أسباب التعدد الضريبي الدولي و هو تبيان الشرائع الوطنية المختلفة في مدلول الاصطلاحات في الميدان الضريبي، و لعل من أبرز الامثلة على ذلك هو تبيان التشريعات الضريبية في الدول المختلفة حول مفاهيم مثل الإقامة و الوطن و المنشأ المستقرة، حيث تتباين الشرائع الضريبية الوطنية المختلفة في تحديد الموطن حيث يستند بعضها على فكرة الإقامة الرئيسية بينما يستند البعض الأخر إلى فكرة موقع مصالح المكلف الرئيسية أو إلى الجمع مابين الضابطين، كما تختلف الأحكام الوطنية فيما بينها في تحديد الشروط الواجب توافرها بالنسبة لاصطلاح

¹ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للطباعة و النشر، بيروت العربية، 2001، ص 101.

² نور حمزة حسين، مرجع سبق ذكره، ص 277.

المنشأة المستقرة تمهيدا لجعلها خاضعة للضريبة على الشركات. و بالطبع يترتب على تباين مدلول هذه الاصلاحات امكانية وجود تعدد ضريبي على نفس وعاء الضريبة ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين.¹

ج - تبيان أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول:

يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، إذ يؤخذ بضابط المصدر (أو إقليمية)، بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الإقامة بالنسبة للضرائب العامة على الدخل، ذات الطابع الشخصي، وهي سائدة في الدول المتقدمة. وبذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نشأة الازدواج الضريبي الدولي.²

3 - اختلاف تفسير المصطلحات الفنية:

إن الاختلاف في تفسير المصطلحات الفنية المستخدمة في مجال تحديد الاختصاص الضريبي يعد عاملا بارزا في حدوث الازدواج الجبائي الدولي، فقد يكون تشابه هذه المصطلحات من قبيل التماثل الزائف الذي يحول دون التوصل إلى تسوية فعلية لمشكلة الازدواج الجبائي الدولي. و حل هذه الاشكالية إنما يأتي بقبول غالبية الدول لمفاهيم موحدة لهذه المصطلحات الفنية، و تلتزم بها كل دولة خلال إدارتها الضريبية و كذا سلطاتها القضائية.³

4 - إنتشار الشركات الأجنبية:

ظهرت في الآونة الأخيرة ظهور شركات دولية عملاقة تزاوّل أعمالها في مختلف دول العالم برؤوس أموال ضخمة ما أدى ذلك إلى احداث ازدواج ضريبي دولي بسبب تسابق الدول حول أحقيتها بفرض ضريبة عليها⁴.

¹ المرسي السيد حجازي، النظم و القضايا الضريبية المعاصرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2004، ص 44.

² بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، ماناجنت، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009 _ 2010، ص 22 . 23.

³ بركات البشير، الازدواج الجبائي الدولي والاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض الدول في هذا الميدان، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014 _ 2015، ص 26.

⁴ نور حمزة حسين، مرجع سبق ذكره، ص 277.

5 - سهولة إنتقال رؤوس الأموال بين الدول:

إن الرغبة في التطور والعمل أدى إلى توسيع الاستثمار الذاتي ليصبح استثمار دولي، ما أدى ذلك إلى نشأة روابط اقتصادية و مالية وثيقة بين الدول المختلفة.¹

6 - إنتشار مبدئ الأخذ بمبدئ شخصية الضريبة في الأنظمة الضريبية الحديثة:

توخيا لتحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة، و يقتضي هذا المبدأ وجوب محاسبة المكلف على أساس مقدرته المالية الكلية، بحيث تفرض الضريبة على كل إيراداته، سواء ما تحقق منها داخل دولته، أو ما حصل عليه من خارجها، و يؤدي 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.²

المطلب الثاني: اثار الازدواج الضريبي

هناك آثار سيئة تترتب على الازدواج الضريبي سواء كان الازدواج الضريبي الداخلي أم الازدواج الضريبي الدولي ومن أهم الآثار ما يلي:

أولا - أثر الازدواج الضريبي الداخلي

يترتب على إشكالية الازدواج الضريبي الداخلي في مجال الضرائب غير مباشرة مجموعة من الآثار يمكن تلخيصها فيما يلي:³

- 1 - تقف اشكالية الازدواج الضريبي الداخلي حجر عثرة أمام استقطاب وتحفيز الاستثمارات الأجنبية و الوطنية، 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 وتوافق بين مصلحتها، ومصلحة المكلف بالضريبة، ومن أهم هذه القواعد قاعدة العدالة الضريبية.

¹ نفس المرجع السابق ص 278.

² صلاح الدين محمد بني عوده، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ صلاح الدين محمد بني عوده، مرجع سبق ذكره، ص 22.

4 - تعقيد مهمة موظفي ضريبة الدخل من خلال تبديد الجهد، و الوقت، و المال في آمال تحقق إنتاجية منخفضة، بدلا من التركيز على قطاعات اقتصادية أكثر أهمية، و متابعة فحص ملفات مكلفين لديهم دخول مرتفعة و غير مسددين للضريبة، أو يمارسون التهرب والغش الضريبي.

5 - " يوتر الازدواج الضريبي على تنافسية المؤسسة، إذا يمثل عبئا إضافيا على عاتق المؤسسة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي، الأكبر من الأرباح المحققة، وبالتالي عدم إنشاء القيمة للمساهمين بإعتبار أن الجزء الكبير من الأرباح المحققة تمتصه الضرائب، مما يؤدي إلى فقدان هؤلاء المساهمين، وبالتالي تضرر الأنشطة الرئيسية للمؤسسة جراء نقص الأموال اللازمة لمزاولة مختلف هاته الأنشطة.¹

ثانيا: اثر الازدواج الضريبي الدولي

1 - آثار الازدواج الضريبي الدولي المباشر:

ينتج عن الازدواج الضريبي الدولي آثار سلبية مباشرة و هي كالأتي:²

- آثار الإزدواج الضريبي الدولي على التجارة الدولية.

- عرقلة حركة إنتقال رؤوس الأموال.

- أثر الإزدواج الضريبي على العدالة الضريبية.

أ - آثار الإزدواج الضريبي الدولي على التجارة الدولية

إن التجارة الدولية أهمية كبيرة في الوقت الحاضر، كما لها دور في إقامة العلاقات الاقتصادية بين الدول، كما لها دور مهم في توفير السلع والخدمات لنفقة أقل مما لو كانت تم إنتاجها محليا، إضافة ما توفره التجارة الدولية في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول، إذ إن ميزة التجارة الخارجية تجعل من كل دولة تستفيد من مزايا الدول الأخرى بحسب ما تتميز به هذه الدول من صناعة أو زراعة أو معادن.

¹ يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006. 2007، ص 86.

² نور حمزة حسين، ص 279. 280.

أن الإزدواج الضريبي الدولي يمارس أثار سلبية على التجارة الخارجية من حيث استنفاد جزء من أرباح الشركات التي يكون لها نشاط اقتصادي في أكثر من دولة، ما يسبب ذلك أثار ضارة على النشاط الاقتصادي للشركات الدولية، و عرقلة العمل و الإنتاج و المشاريع و المبادلات التجارية بين الدول.

ب - عرقلة حركة إنتقال رؤوس الأموال:

يؤدي الاستثمار الأجنبي دورا مهما، بعده أحد المصادر المهمة في تمويل الاقتصاد الوطني، يجلبه للدول من عملة صعبة فأن اي عملية عرقلة الاستثمار يؤدي الى تهديد كبير للاقتصاد الوطني للدولة، أن الازدواج الضريبي يشكل عائق كبير أمام حركة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية وأمام الاستثمار، و ذلك بسبب إخضاع رؤوس الأموال المنقولة للضريبة في دولة محل الاستثمار، إضافة الى خضوعها للضريبة في دولة موطن المستثمر مما يؤدي الى ذلك الى تراكم الضرائب التي يتحملها المستثمر، و انتقاص عوائد رؤوس الأموال مما يؤدي ذلك الى إضعاف انتقال رؤوس الأموال.

إن أهم العناصر التي تؤثر على الاستثمار الحوافز الضريبية حيث بعد الإعفاءات الضريبية التي لها دور فعال في تشجيع الاستثمار الأجنبي، و حماية المشروعات الجديدة عن طريق مساعدتها في تقليل نفقاتها.

ج - أثر الازدواج الضريبي على العدالة الضريبية:

يقصد بالعدالة الضريبية بأنها (أحد الأهداف التي تلاقي قبولا عاما في جميع المجتمعات و أن يتم الاقتصاد لا يستطيع أن يقدم مساعدة حقيقية في تحديد هذا المفهوم).

وعرفت كذلك بأنها ((هدف من أهداف السياسة المالية)).

إن العدالة الضريبية تقوم أو تعتمد على نظرية ((التضامن الاجتماعي)) حيث تتحقق العدالة من خلال مساهمة أفراد المجتمع في النفقات العامة حسب المقدرة المالية لكل فرد وذلك من خلال فرض الضرائب التصاعدية عن الدخل أي يزداد فرض الضريبة على الأفراد إذا زاد الدخل وبالعكس نقل أو تنخفض الضريبة إذا انخفض الدخل، و من ثم أن تطبيق هذا المبدأ يساعد على تقليل الفوارق الاجتماعية بين أفراد المجتمع عن طريق إعادة توزيع الدخل.

إن الازدواج الضريبي الدولي يسبب الإخلال بمبادئ العدالة و ذلك من خلال خضوع المكلف للضريبة، أكثر من مرة، خلال نفس الفترة، على نفس المال، مما يؤدي ذلك الإخلال الواضح و الصريح بمبدأ المساواة أمام الضريبة و عدم تحقيقه مما يؤدي الى خلو النظام الضريبي من ركن مهم إلا و هو العدالة الضريبية، و التي تقتضي مساواة الأفراد أمام

الضريبة و أن هذا الظلم يتحقق في الأشخاص المستثمرون، إذا يكون العبء الضريبي للمستثمر في أكثر من مكان سواء أكان داخل الدولة أو خارجها.

2 - آثار الازدواج الضريبي الدولي غير المباشر:

- التهرب الضريبي

- التنافسية الجبائية الدولية

يترتب على الازدواج الضريبي الدولي، آثار غير مباشرة و هي كالآتي:¹

أ - التهرب الضريبي:

إن الازدواج الضريبي دولي يكون أحد الأسباب المهمة في تشجيع المكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي منها أو تجنبها، و ذلك بسبب تطور المكلف بالظلم و عدم العدالة الضريبية و تمثل عبء الضريبة المفروضة عليه من خلال استخدام أساليب مشروعة او غير مشروعة، مما يؤثر ذلك سلبا على حصيلة الدولة من الضرائب و عدم قدرتها على تمويل الخزانة العامة مما يدفع الدولة الى زيادة أسعار الضرائب أو فرض ضرائب جديدة من أجل سد النقص الحاصل لديها.

ب - التنافسية الجبائية الدولية:

إن الدول تسعى الى تشجيع الاستثمار الضريبي و ذلك عن تطبيق التنافسية الجبائية و هي (إجراء ضريبي) يقوم به الدول من جانب واحد من أجل تشجيع الاستثمار أو لتوسيع وعاء الضريبة، ذلك من خلال تخفيض الضريبة، أو عن طريق منح الإعفاءات الضريبية و تلجأ الدول الى تطبيق هذا الإجراء الضريبي بسبب الازدواج ضريبي و من أجل تقليل حدة الازدواج الضريبي على المستثمرين و من أجل جذب المستثمرين إليها مما يؤدي إليها الاستثمار منافع جمة و هي توفير عملة صعبة و خلق فرص عمل و إنتاج لديها.

¹ نور حمزة حسين، مرجع سبق ذكره، ص 280 .281.

خاتمة الفصل:

من خلال ما سبق يتضح أن ظاهرة الازدواج الضريبي هي أن تفرض على مكلف معين ضريبة أو أكثر على نفس الوعاء الضريبي و خلال نفس الفترة، فهي تعتبر من الظواهر التي تكتسي اهتماما واسعا على الصعيد الدولي، فالازدواج الضريبي له علاقة طردية تربطه ببعض المصطلحات الجبائية ذكرنا منها كل من التهرب الضريبي و الغش الضريبي و الخطر الجبائي، كذلك تطرقنا في المبحث الثاني إلى أنواع الازدواج الضريبي المتمثلان في الازدواج الضريبي الداخلي و يكون داخل إقليم الدولة و النوع الثاني يتمثل في الازدواج الضريبي الدولي و هو موضوع الدراسة، و لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي يجب توفر شروط يجب تحقق في كل من الشخص و المال و الوعاء الخاضع للضريبة و كذلك المدة الزمنية المفروضة، و في المبحث الأخير تطرقنا فيه إلى الأسباب الحقيقية للازدواج الضريبي وتكون هذه أسباب داخلية أو على الصعيد الدولي وكذا الآثار المترتبة عن الظاهرة وتكون بشكل مباشر وغير مباشر.

الفصل الثاني:

الاتفاقيات الجبائية

تمهيد:

يشهد العالم منذ القرن الماضي انفتاحا اقتصاديا هائلا و بروز نظام اقتصاد السوق كنظام اقتصادي عالمي، فتحررت بذلك المبادلات و اتسعت و تشابكت العلاقات الاقتصادية الدولية، و خضم تلك كل التطورات لم تعرف القوانين و التشريعات الجبائية للدول تغيرا ملموسا يتماشى مع واقع علاقتها الاقتصادية، و أدى تمسكها بسيادتها الضريبية و رغبتها في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة مداخيلها الجبائية إلى تداخل اختصاصاتها الضريبية للدول، مما أفرز العديد من المشاكل الضريبية و من أبرزها الازدواج الضريبي الدولي الذي تم تناوله سابقا، و الذي يعني خضوع المكلف بالضريبة إلى العديد من الضرائب عن نفس الوعاء عن نفس الوعاء من دولتين أو أكثر.

هذا ما أدى إلى ظهور الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تعتبر أهم وسيلة تعنى بتفادي ظاهرة الازدواج الضريبي وهذا ما يعتبر من أهدافها الرئيسية وعليه فإن الاتفاقيات الجبائية الدولية لا تهدف لتغيير القوانين الداخلية للدول المتعاقدة، و إنما لتعديلها بالنسبة لبعض المواضيع.

سنتناول في هذا الفصل الاتفاقيات الجبائية بنوع من التفصيل بحيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمحور على مايلي:

المبحث الأول خصصناه إلى ماهية الاتفاقيات الجبائية أما المبحث الثاني تحت عنوان أنواع الاتفاقيات الجبائية الدولية و مراحل صياغتها أما المبحث الثالث يتحدث على إسهامات المنظمات والهيئات الدولية في تطوير الاتفاقيات الجبائية ونطاق تطبيقها.

المبحث الاول: ماهية الاتفاقيات الجبائية

الاتفاق الدولي هو توافق إرادة شخصين أو أكثر من أشخاص القانون الدولي على إحداث آثار قانونية معينة طبقاً لقواعد القانون الدولي، و قد أخذت لجنة القانون الدولي بالمعنى الواسع للمعاهدة ، فالمشروع الذي أعدته لقانون المعاهدات و القصد كان شمول اصطلاح المعاهدات و شمول اصطلاح كافة الاتفاقيات التي تعقدها الدول و المنظمات الدولية، فلا ريب أن دراسة الاتفاقيات الجبائية تتطلب في البداية تعريفها و كذا أهدافها وأهميتها.

المطلب الاول: تعريف الاتفاقيات الجبائية

تعد الاتفاقيات الجبائية مصدراً هاماً من مصادر الجبائية الدولية، إذ توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول و قواعد و طرق لتنظيم العلاقات الضريبية بينها، و إيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي.

و فيما يلي تعريف الاتفاقيات الجبائية الدولية:

تعريف 01:

" و هي اتفاقية ضريبية تتم بين دولتين أو عدة دول من أجل يمكن القول إن من بين الأهداف العامة للاتفاقيات الضريبية الثنائية في الوقت الراهن توفير الحماية الكاملة للمكلفين من الازدواج الضريبي (سواء المباشر أو غير المباشر) وتجنب التهرب الضريبي الدولي و تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة و الاستثمار و نقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي بفعل الضريبة، كما تشمل هذه الأهداف منع التمييز بين المكلفين في المجال الدولي، و توفير عنصر معقول من الوثوق القانوني و الضريبي كإطار تجري فيه العمليات الدولية، و استناداً إلى هذه الخلفية، ينبغي أن تساهم المعاهدات الضريبية في تعزيز الأهداف الإنمائية للبلدان النامية و علاوة على ذلك، تتوخى هذه المعاهدات تحسين التعاون بين السلطات الضريبية في اطالعتها بمهامها.¹

وقد أحرز تقدم ملموس نحو إزالة الازدواج الضريبي و تجنب التهرب الضريبي الدولي عن طريق اتخاذ إجراءات انفرادية لتخفيف العبء الضريبي، و لاسيما عن طريق إبرام اتفاقيات ضريبية ثنائية بدأت في الظهور منذ الستينات كخاصية بارزة في العلاقات الاقتصادية بين الدول.

¹ ملال محمد طارق، اليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، الأغواط،

تعريف 02:

الاتفاقيات الدولية و هي عبارة عن اتفاقية ثنائية موقعة من طرف دولتين من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المشتركة، كالاتفاق على الإجراءات التي تكفل علاج المشاكل الناتجة عن الازدواج الضريبي الدولي، كما يمكن أن تكون اتفاقيات تبرمها الدول مع هيئات دولية تلتزم الدول بمقتضاها معالجة الازدواج الضريبي الدولي، و قد قامت منظمة الأمم المتحدة و من قبلها عصبة الأمم بدور بارز في عقد مثل هذه الاتفاقيات لفض التعدد الضريبي الدولي بوصفه عائقا من عوائق حرية تداول الثروات و رؤوس الأموال بين الدول المختلفة.¹

تعريف 03:

تعرف الاتفاقيات الجبائية الدولية على أنه " يوجد نوعان من الاتفاقيات الجبائية هما اتفاقيات جبائية ثنائية و أخرى متعددة الأطراف، حيث يتمثل النوع الأول في تلك المعاهدات الجبائية التي تبرم بين دولتين فقط، و هو الشكل الأكثر شيوعا، أو ما يميزها هو سهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات و الأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدين و تجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة المكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة) و اقتصادية (ممارسة نشاط اقتصادي) بالبلدين معا. إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة، إلا أن مجال تطبيقها يبقى محدودا بالدولتين طرفي المعاهدة فقط أي على نطاق ضيق."²

نستنتج من خلال التعاريف السابقة أنها اتفاق ضريبي يتم بين دولتين أو عدة دول، من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المشتركة، كالاتفاق على علاج مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

وتعد أكثر فعالية لحل المشكلة، و أن مجال تطبيقها يبقى محدودا بالدولتين طرفي المعاهدة فقط.

¹ العاقر جمال الدين، مرجع سبق ذكره، ص 47.

² بوقرورة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 39.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية

تسمح الاتفاقيات الجبائية الدولية بتفادي مخاطر الغش و التهرب الجبائين من خلال البنود الخاصة بتبادل المعلومات الجبائية، و أيضا من خلال إزالة العراقيل التي تواجه الاستثمارات العابرة للقارات مثل مشكلة الازدواج الضريبي و من هنا تكمن أهداف و أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية فيما يلي:

أولا - أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية

تهدف هذه الاتفاقيات بشكل أساسي إلى وضع قواعد تحتكم إليها دولة الإقامة و دولة المصدر لتحديد حق كل منهما في فرض الضريبة على عناصر الدخل أو رأس املاك المختلفة التي يحققها مقيم في إحدى الدولتين من مصادر موجودة في الدولة الأخرى و ذلك من أجل تجنب حالات الازدواج الضريبي يقدر الإمكان، سواء من خلال إعفاء الدخل من الضريبة في دولة الإقامة كليا أو جزئيا أو منح هذه الأخيرة خصما مقابل الضريبة التي دفعت في دولة المصدر.

و أيضا محاربة التهرب الجبائي الدولي و هو الهدف الثاني للاتفاقيات الرامية إلغاء الازدواج الضريبي، إذ يتضمن نموذج تفادي الازدواج الضريبي و تجنب التهرب الضريبي الدولي الأحكام المتعلقة بذلك، التي تخص¹:

1 - المؤسسات المشتركة: تسمح هذه المادة للدول بتصحيح حسابات المؤسسات عند حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، إذا لم تظهر هذه الحسابات الأرباح الحقيقية المحققة نظرا للعلاقات الخاصة المتواجدة بين المؤسسات التي قامت بإنجاز الصفقات التي تم التدقيق فيها.

2 - تبادل المعلومات: يسمح هذا الإجراء بمراقبة التهرب الضريبي و وعاء الضرائب، و بالتالي تفادي و محاربة الغش و التهرب الجبائين.

¹ ملال محمد طارق، مرجع سبق ذكره، ص 133.

و كذلك تهدف المعاهدات الضريبية إلى:

- ترمي المعاهدة الضريبية، بوجه عام، إلى تيسير التجارة والاستثمار عبر الحدود عن طريق إزالة العقبات الضريبية أمام تلك التدفقات عبر الحدود. و ينضاف إلى هذا الهدف الواسع العديد من الأهداف التنفيذية الأكثر تحديدا .

- و يمكن القول بأن الهدف التنفيذي الأهم للمعاهدات الضريبية الثنائية هو إزالة الازدواج الضريبي. فإذا ما فرضت ضرائب على الدخل المكتسب من التجارة و الاستثمار عبر الحدود من قبل بلدين أو أكثر بدون أي تخفيف، فمن البديهي أن مثل هذا الازدواج الضريبي سيكون من شأنه تثبيط التجارة و الاستثمار. و يرمي الكثير من الأحكام الموضوعية للمعاهدة الضريبية الثنائية النموذجية إلى تحقيق هذا الهدف. و على سبيل المثال، تحتوي المادة 4 (المقيم) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على قواعد للترجيح لجعل دافع الضرائب الذي يعتبر لولا هذه القواعد مقيما في كلا البلدين، مقيما في أحد البلدين فقط لأغراض المعاهدة . كما تحد هذه القواعد من الضريبة التي يفرضها بلد المصدر على أنواع معينة من الدخل أو تزيلها، و تلزم بلدان الإقامة بتخفيف ضرائب بلد المصدر سواء عن طريق خصم الضرائب التي تُجبي في الخارج أو الإعفاء من الضريبة على الدخل المتأتي من مصدر أجنبي.

- كان تركيز المعاهدات الضريبية أصلا منصبا بشكل شبه حصري على حل مشكلة الازدواج الضريبي. و كانت الشركات المتعددة الجنسيات تواجه مخاطر الازدواج الضريبي الكبير، و لم يكن يمنح التخفيف من الازدواج الضريبي سوى عدد قليل من البلدان من جانب أحادي، و كانت شبكات المعاهدات حديثة الإنشاء. بيد أن حلول معظم مشكلات الازدواج الضريبي الكبرى عن طريق المعاهدات قد صيغت في منتصف القرن العشرين، و هي الآن مقبولة بشكل روتيني من قبل الدول حينما تبرم معاهدات ضريبية. و يتمثل الاستثناء الكبير الوحيد في مشكلة الازدواج الضريبي الناجم عن قيام البلدان بالتطبيق غير المتسق لأسلوب التسعير التنافسي لتحديد أسعار التحويل للمعاملات بين الأشخاص ذوي الصلة.

- و ينبغي ألا يؤدي التركيز التاريخي على إزالة الازدواج الضريبي إلى حجب واقع أن لمعظم المعاهدات الضريبية هدفا تنفيذيا يتسم بالقدر نفسه من الأهمية

- منع التهرب من الضرائب وتجنب ازدواج الإعفاء الضريبي. وعبارة أخرى، فإن المبدأ الأساسي يتمثل في أنه ينبغي تطبيق المعاهدات لضمان فرض الضرائب على الدخل مرة واحدة فحسب.

و يقابل هذا الهدفَ إزالة الازدواج الضريبي. فمثلما أن الازدواج الضريبي يضع عقبة غير ملائمة أمام التجارة الدولية، فإن التسامح مع التهرب و الغش الضريبيين يوفر حافزا غير ملائم لمثل تلك التجارة. و بالرغم من أن منع التهرب و الغش الضريبيين يمثل هدفا لأغلب المعاهدات الضريبية التي يعترف بها كل من الأمم المتحدة ومنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، فإن المعاهدات الضريبية النموذجية لا تضم سوى القليل من الأحكام الرامية إلى تحقيق ذلك الهدف.

- علاوة على الهدفين التنفيذيين الرئيسيين للمعاهدات الضريبية، توجد عدة أهداف إضافية. و ثمة هدف إضافي يتمثل في إزالة التمييز ضد الرعايا الأجانب و غير المقيمين. فأى بلد يدخل في معاهدة يحرص على ضمان معاملة المقيمين فيه الذين يقومون بأعمال تجارية في دولة متعاقدة أخرى على قدم المساواة مع المقيمين في تلك الدولة الأخرى ممن يقومون بالأنشطة ذاتها، و يتمثل هدف إضافي ثان في تيسير التعاون الإداري بين الدول المتعاقدة. و لهذا التعاون الإداري ثلاثة أبعاد رئيسية: تبادل المعلومات، و المساعدة في جباية/تحصيل الضرائب، و تسوية المنازعات.

- ويمكن أن يكون تبادل المعلومات في المعاهدة الضريبية النموذجية أداة هامة في مكافحة التهرب و الغش الضريبيين و في ضمان حصول دافعي الضرائب على المنافع التي توفرها المعاهدة.

و تنص الاتفاقيتان النموذجيتان لكل من الأمم المتحدة و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أن تقوم كل دولة متعاقدة بجباية / تحصيل الضرائب التي تفرضها الدولة الأخرى كما لو كانت ضرائبها.

و أخيرا، يوفر معظم المعاهدات آلية - إجراءات التراضي - لتسوية المنازعات المتعلقة بتطبيق المعاهدة. و غالبا ما تستخدم هذه الإجراءات في حل المنازعات المتعلقة بأسعار التحويل.

- ويتمثل أحد أهم آثار المعاهدات الضريبية في توفير اليقين لدافعي الضرائب. و يمثل اليقين بشأن الآثار الضريبية للاستثمار عبر الحدود عاملا هاما في تيسير مثل هذا الاستثمار .

و يبلغ العمر المتوسط للمعاهدات الضريبية حوالي 15 عاما. و نتيجة لذلك، فإن المستثمرين غير المقيمين يعلمون أن القيود الأساسية المفروضة في المعاهدة على حق بلد المصدر في فرض الضرائب تظل نافذة، بالرغم من أي تغييرات في القوانين الضريبية لبلد المصدر. فإذا قامت الشركة ألف، المقيمة في البلد ألف، على سبيل المثال، بالترخيص لمقيمين في البلد بء باستخدام الممتلكات غير المادية التي توفرها الشركة ألف، فإن الشركة ألف ستعرف (مثلا) أن معدل

الضريبة المقتطعة على عائدات الملكية المنصوص عليه في المعاهدة بينها و بين البلد باء سيظل ساريا حتى لو زاد البلد ذلك المعدل بموجب قانونه المحلي.

- و بالرغم من أن ذلك قد لا يكون هدفا للمعاهدة الضريبية، فإن توزيع إيرادات الضرائب الناجمة عن النشاط عبر الحدود بين الدولتين المتعاقدين يشكل بالتأكيد أحد آثار المعاهدة. و نتيجة لذلك، ينبغي للمفاوضين على المعاهدة أن يكونوا واعين تماما بأن أحكام المعاهدات التي يدخلون فيها ستحدد مقدار الدخل الضريبي الذي سيكون خاضعا للضرائب المحلية. و إذا وافق بلد ما على سبيل المثال، على معدل للضرائب على الفوائد يبلغ 5 في المائة بموجب المادة (11) (الفائدة)، فإن الضريبة التي سيحصل عليها على الفوائد التي يدفعها المقيمون في البلد للمقرضين المقيمين في البلد الآخر ستقتصر على 5 في المائة من مجموع الفوائد المدفوعة، و ستمثل الإيرادات الضريبية للبلد الآخر في المعدل الضريبي الذي يفرضه البلد الآخر على المقيمين فيه مخصوصا منه الضريبة البالغة 5 في المائة المدفوعة لبلد المصدر.

ثانيا - أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية

تبرز أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية على مستوى الازدواج الضريبي و على مستوى التهرب الضريبي فيما يلي:

1 - على مستوى الازدواج الضريبي:

تمثل المعاهدات الضريبية جانبا هاما من القواعد الضريبية الدولية لكثير من البلدان، هناك حاليا أكثر من 3000 معاهدة ثنائية نافذة بشأن الضريبة على الدخل، و تعتبر المعاهدات بموجب المادة 26 من اتفاقية فيينا، ملزمة للدول المتعاقدة و على هذه الأخيرة تنفيذها بحسن النية، و هذا هو مبدأ العقد شريعة المتعاقدين، و إذا لم يحترم بلد ما المعاهدات الضريبية التي يلتزم بها، فقد تجد البلدان الأخرى أنه ليس لها مصلحة في الدخول معه في معاهدات ضريبية، ويعتبر مبدأ المعاملة بالمثل مبدأ أساسيا في المعاهدات الضريبية.

تعتبر الاتفاقيات الجبائية أداة قانونية فعالة، ليس فقط لتفادي الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، إنما أيضا لمكافحة التهرب و الغش الضريبي الدولي، من خلال تبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة، والمساعدة المتبادلة تحليل الضرائب.

2 - على مستوى التهرب الضريبي:

إن ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر قديمة قدم وجود الضريبة فهي توجد بوجودها، غير أن أهمية وجودها تختلف من دولة إلى أخرى، كما أنها تعتبر ظاهرة عامة حيث نجدها حتى في الدول المتقدمة التي تتوفر على أنظمة جبائية متطورة، لكن حدتها تفاوتت بالطبع بالنسبة للدول المتقدمة والدول النامية.

عموما فإنه في جميع حالات التهرب و الغش الضريبي الدولي قد تتحقق بطرق متعددة و لمحاربتة على المستوى الدولي تعقد الاتفاقيات الدولية، و ذلك لمحاولة الحد من هذه الظاهرة و هنا تتجلى أهمية عقد الاتفاقيات الجبائية الدولية.

المبحث الثاني: أنواع الاتفاقيات الجبائية الدولية و مراحل صياغتها

تمثل المعاهدات الضريبية جانبا هاما من القواعد الضريبية الدولية لكثير من البلدان، لذلك نجد أنواع متعددة يخص المعاهدات الجبائية الدولية المتعلقة بالميدان الضريبي حيث نجد كل من هذه المعاهدات يخص مجالا معيناً حيث تعد الاتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا هاما من مصادر الجباية الدولية، إذ توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول و طرق لتنظيم العلاقات الضريبية بينها و إيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي.

و عليه سوف نتناول في هذا المبحث أنواع الاتفاقيات الدولية و مراحل صياغتها.

المطلب الاول: أنواع الاتفاقيات الجبائية الدولية

هناك عدة أنواع من المعاهدات الضريبية التي تتناول القضايا الضريبية فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الدول التي تفرض الضريبة على التركات أو الميراث، معاهدات ترمي إلى القضاء على الازدواج الضريبي، فبالإضافة إلى ذلك قامت العديد من الدول التوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية و تتناول هذه الاتفاقية قضايا ضريبية إدارية كتبادل المعلومات، و المساعدة في تحصيل الضرائب و تسوية المنازعات.

بالإضافة إلى ذلك هناك عدة أنواع عدة من المعاهدات التي تتعامل في المقام الأول مع مسائل غير ضريبية لكنها تشمل أحكاما تتعلق بالضرائب و تشمل هذه الاتفاقيات غير الضريبية:

اتفاقيات النقل الجوي و معاهدة التجارة و الاستثمار، كالاتفاق المنظم لمنظمة التجارة العالمية، و غالبا ما تحتوي هذه الاتفاقيات على أحكام استثنائية تبين على أن قضايا تتعلق بضريبة الدخل تعالج حصرا بموجب معاهدة ضريبة الدخل المبرمة بين البلدان.

و ثمة تطور مهم حدث مؤخرا يتمثل في تكاثر الاتفاقيات المتعلقة بتبادل المعلومات الضريبية و تقوم بإبرام هذه الاتفاقيات عادة البلدان ذات الضرائب المرتفعة مع البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو ليست لديها ضرائب و التي ليس واردا أن يكون لها معها معاهدات ضريبية و يوجه عام، تتطلب هذه الاتفاقيات من البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو التي ليس لديها ضرائب أو تبادل المعلومات على نفس النحو المنصوص في المادة 26 (تبادل المعلومات) من الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و تجدر الإشارة إلى أن هناك عدة منظمات أهمها OCDE ومنظمات أخرى كمنظمة الأمم المتحدة، و مجلس الاتحاد الأوروبي. كلها توحى بتبادل

المعلومات مع الجنات الضريبية، و عقدت اجتماعات كبيرة مع كبار الاقتصاديين المتخصصين في الضريبة لمواجهة التهرب الضريبي.¹

المطلب الثاني: مراحل صياغة الاتفاقيات الجبائية الدولية

تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية أداة قانونية، تخضع في إبرامها، لقواعد القانون الدولي، تمر الاتفاقية الدولية من أجل إبرام أي معاهدة دولية، بما في ذلك المعاهدات الجبائية، لا بد من المرور بأربع مراحل أساسية و المتمثلة في: مرحلة المفاوضات و تحرير المعاهدة، ثم مرحلة التوقيع، و بعدها مرحلة التصديق على المعاهدة، و أخيرا مرحلة النشر في الجريدة الرسمية. و سنتناول هذه المراحل بالتفصيل في النقاط التالية:

أولا - مرحلة المفاوضات:

تعني المفاوضات تبادل وجهات النظر بين ممثلي دولتين أو أكثر ، كذلك بين ممثلي المنظمات الدولية، وممثلي الدول أو مع ممثلي منظمات دولية أخرى بهدف توحيد الآراء ومحاو التوصل إلى تفاهم مشترك لموضوع معين كل ذلك من أجل وضع الحلول وصياغتها بشكل مواد منتظمة تكون هذه المواد نواه للاتفاق المراد تحقيقه، وقد تجري المفاوضات في مقابلات شخصية أو في اجتماعات رسمية أو في مؤتمر دولي يجمع ممثلي الدول المتفاوضة، وقد يقوم بالتفاوض رؤساء الدول المباشرة، ولكن في الغالب يقوم بالتفاوض وزراء الدول أنفسهم أو ممثليهم لدى الدول أو المنظمات الدولية.

ويجب أن يتزود من يقوم بإجراء المفاوضات بوثائق التفويض إلا إذا كان رئيسا للدولة أو الحكومة أو وزير للخارجية أو رئيسا للبعثة الدبلوماسية المعتمدة لدى الدول التي يتم التفاوض معها أو مع ممثليها أو رئيسا للبعثة الدائمة لدى أحد المنظمات الدولية بالنسبة للتفاوض مع المنظمة ذاتها، ففي كل هذه الحالات لا يحتاج الأمر لوثائق تفويض أما غير هؤلاء فيجب أن يكونوا مزودين بوثائق التفويض².

¹ زهرة جبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27 العدد الأول، 2011، ص 431.

² بن عيسى زايد، القانون الدولي العام، المركز الجامعي نور البشير، البيض، 2017. 2018، ص 34.

ثانيا - مرحلة تحرير المعاهدة و التوقيع:

من المتصور أن تنتهي المفاوضات حول إبرام المعاهدات بوحدة من الحالتين، أما بالفشل أو بالنجاح، و في حالة نجاح المفاوضات يتم تحرير نص مكتوب للمعاهدة يكون موضوع للتوقيع عليها و يتكون هذا النص من ديباجة (مقدمة) ومنطوق (متن) إضافة للخاتمة. كما قد تشمل أيضا بعض الملاحق.

ويجرب تحرير المعاهدة بلغة الاطراف المشتركة في المفاوضات إذا كانت لغة هؤلاء واحدة ولكن الغالبية العظمى من المعاهدات يتم إبرامها بين دول تختلف لغاتها، و تتجه الاعتبارات الوطنية للدول فإنه تؤكد دائما عن كتابة المعاهدة بلغتها، و قد جاءت الممارسات الدولية لتؤيد هذا الاتجاه مع تحرير المعاهدة للغة الثالثة مشتركة تكون مرجعا في حالة الخلاف حول تفسير نصوص المعاهدة المكتوبة بلغات أطرافها، و بعد الانتهاء من تحرير المعاهدة يوقع عليها ممثلو الدول المتفاوضة لكي يجعلوا ما تم الاتفاق عليه فيما بينهم¹

عادة ما يتم التوقيع على الاتفاقية من طرف الأطراف المتفاوضة و المخولة بذلك، كنتيجة نهائية بعد صياغة نصها. لكن هذا التوقيع لا يكون له بالضرورة قوة إلزامية للدولتين المتعاقدين إلا إذا نصت المعاهدة على ذلك أو أن تكون للدولتين نية في ذلك، فإذا كان للتوقيع قوة إلزامية، لا بد من الرجوع إلى القانون الداخلي للدولة المتعاقدة للتأكد من أن هذا الإجراء كاف لالتزامها. أما إذا لم يكن للتوقيع تلك القوة، فيصبح هذا الإجراء مجرد تأكيد لصحة نص المعاهدة دون أن يؤدي إلى التزام الدولتين المتعاقدين بتطبيقها، و في هذه الحالة لا بد أن يلي مرحلة التوقيع، إجراء رسمي آخر والممثل في التصديق حتى تلتزم بعده الدولتين بتنفيذ المعاهدة.

ثالثا - مرحلة التصديق:

التصديق هو عبارة عن إجراء خاص تعلن الدولة به رسميا قبولها الالتزام بالمعاهدة، وهو إجراء جوهري بدونه لا تنقيد الدولة أساسا بالمعاهدة التي وقعها ممثلها. فالتصديق عبارة عن الإقرار الصادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على المعاهدة و الذي يجعل الدولة ملزمة بها نهائيا.

و يتم التصديق على المعاهدة الدولية من طرف الجهة الحكومية المخولة بذلك، وفقا لما يحدده دستور كل بلاد، وغالبا ما تمثل هذه الجهة في رئيس الدولة، إذ يعتبر الطرف الذي يملك صلاحية التصديق على المعاهدة التي وقع عليها ممثل الدولة، لكن بعد قبولها من طرف البرلمان، الذي توكل إليه مهمة دراسة مشروعها و التصويت عليها، فإذا وافق عليها،

¹ بن عيسى زايد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

يقوم رئيس الدولة بإجراء التصديق. و لم يحدد القانون الدولي الأسلوب الواجب إتباعه في التصديق على المعاهدات، وترك ذلك للقانون الداخلي لكل دولة من أجل وضع الإجراءات المناسبة للتصديق. و نشير إلى أنه قد جرى العرف أن يثبت التصديق في وثيقة مكتوبة تحتوى نص المعاهدة أو الإشارة إليها و توقع من طرف رئيس الدولة و من طرف وزير خارجيتها. و الحكمة من ربط التزام الدولة بالمعاهدة بإجراء التصديق عليها، في إعطائها فرصة لإعادة النظر بما جاء في نص تلك المعاهدة قبل أن تتقيد بها نهائيا. فقد ترى الدولة، فيما اتفق عليه ممثلها و الجهات المتفاوضة، تعارضا مع مصالحها أو انتقاصا من حقوقها، أو قد تستجد ظروف تدعوها إلى العدول على وجهة نظرها، فيمكنها تفادي الأمر بالامتناع عن التصديق. و يجب ألا يكتفي الطرفان بإتمام إجراءات التصديق على المعاهدة كل من جهته، بل يجب أن يعلم الطرفين بذلك، من خلال تبادل وثائق التصديق و تحرير محضر أو بروتوكول من نسختين يثبت فيه ما تم تبادل من وثائق و يوقع عليه ممثلي الدولتين¹.

رابعا - مرحلة نشر المعاهدة:

إن نشر المعاهدة هو عبارة عن إجراء داخلي يرمي إلى إضفاء صفة القانونية عليها، بعد التصديق عليها، حتى تتقيد بها سلطات الدولة و أفرادها. أي أن نشر المعاهدة في الجريدة الرسمية للدولة يسمح بجعلها علنية و يمكن للجميع الاطلاع على ما جاء في نصها. و لقد نص المشرع الجزائري على وجوب القيام بهذا الإجراء الرسمي من خلال المادة العاشرة من المرسوم الرئاسي رقم 84 - 165 الصادر بتاريخ 14 جويلية 1984. و كذلك الحال بالنسبة لفرنسا أيضا وفقا لما جاء في المرسوم رقم 53 - 192 الصادر بتاريخ 14 مارس 1953.

¹ بوقرة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 43.

المبحث الثالث: إسهامات المنظمات والهيئات الدولية في تطوير الاتفاقيات الجبائية و نطاق تطبيقها

بعد أن تحقق المعاهدة الدولية كافة الشروط الشكلية والموضوعية، تصبح نافذة في إطار العلاقات الدولية، فقد قامت مجموعة من الدول و المنظمات الدولية بتقديم جهود و إسهامات لتطوير مثل هذه الاتفاقيات الجبائية الدولية، و من الطبيعي أن هذه المعاهدات لا تلزم إلا الدول التي أبرمتها و في حدود نطاق تنفيذها، و من هنا سيتم التطرق إلى إسهامات المنظمات و الهيئات الدولية في تطوير الاتفاقيات الجبائية و نطاق تطبيقها.

المطلب الأول: إسهامات المنظمات والهيئات الدولية في تطوير الاتفاقيات الجبائية

إن مشكلة الازدواج هي إحدى المشاكل الاقتصادية العالمية التي لها آثار سلبية على الاستعمار وعلى التجارة الدولية، التي لا يمكن الإستهانة بها، لذا اجتمعت الجهود الدولية من منظمات وهيئات دولية لحل هذه المشكلة لها وهي كالاتي:¹

أولا - غرفة التجارة الدولية

حاولت غرفة التجارة الدولية منذ نشأتها عام 1930 أن تضع حل لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي، و ذلك لتأثيراته الخطيرة، على الاستثمارات الدولية و حركة التجارة الدولية، حيث قامت غرفة التجارة الدولية بالعديد من الدراسات التي حاولت حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي و قدمت و اقترحت العديد من الحلول و المقترحات لمعالجتها.

ثانيا - عصبة الأمم

تعتبر جهود عصبة الأمم، هي الحجر الأساسي في حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، حيث قامت عصبة الأمم بتشكيل لجنة الضرائب لبحث مشكلات الازدواج الضريبي الدولي، وعهدت هذه اللجنة إلى لجان ثانوية، من أجل دراسة التشريعات الضريبية للدول، من أجل التعرف على كيفية فرض الضريبة و ماهي الأسس المعتمدة التي تعتمد عليها في فرضها، على شركات الوطنية والأجنبية.

و استطاعت عصبة الأمم المتحدة إلى عقد مؤتمرها في المكسيك عام 1943 والتي توصلت فيه إلى عقد اتفاقية ثنائية لمنع الازدواج الضريبي، و كانت هذه الاتفاقية من الاتفاقيات المهمة تخدم مصالح الدول النامية، لأنها عقدت من قبل ممثلي أغلبهم من الدول اللاتينية، بعد ذلك أعادت صياغة هذه الاتفاقية من خلال اللجنة الضريبية خلال دورتها الرابعة

¹ إبراهيم أحمد النجار، التحكيم في المجال الضريبي، المؤتمر العلمي الثاني القانون والاستثمار المنعقد بتاريخ 29 _ 30 / 03 / 2015 كلية الحقوق، جامعة طنطا، ص 06.

في لندن و قامت بتعديل يلائم مصالحها، و بعد ذلك قامت عصبة الأمم بتوكيل هيئة الأمم المتحدة، لتكمل المسيرة عنها في حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

ثالثا - هيئة الأمم المتحدة

بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية برزت على الصعيد الدولي، منظمة الأمم المتحدة و كان الهدف من إنشائها هو حفظ الأمن و السلم الدوليين، وكانت من بين أهداف هيئة الأمم المتحدة تحقيق التعاون الدولي في حل المشاكل الاقتصادية الدولية لذا قامت بإنشاء المجلس الاقتصادي و الاجتماعي الذي عهد جميع المسائل المالية، الى لجنة المالية العامة و قامت هذه اللجنة بإعداد الكثير من البحوث و الدراسات بشأن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي و كيفية معالجتها.

و كانت هذه اللجنة المالية تهدف الى نشر الأبحاث الضريبية و إصدار موسوعة الاتفاقية الضريبية الدولية الخاصة، بمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي، و قامت هذه اللجنة بالعديد من الدراسات على الضريبة التي يخضع لها الأجانب و رؤوس الأموال الأجنبية و المزايا الممنوحة لهم لكنها لم تلقى أي تعاون دولي بشأن هذه الدراسات الخاصة بحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

رابعا - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

لقد بدلت منظمة التعاون التنمية الاقتصادية جهود كبيرة في محاولة القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي و الذي له أثر سلبي الاستثمار و على التجارة الخارجية، أن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية كانت بدايتها بإنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة سنة 1956، حيث قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع لتجنب الازدواج الضريبي الدولي، و نشرت تقرير بعنوان القضاء على الازدواج الضريبي الدولي، ثم قامت منظمة بنشر الاتفاقية الخاصة بالازدواج الضريبي عام 1966، و تعد هذه الاتفاقية هي إحدى المراجع المهمة التي لا يمكن الاستغناء عنها عند عقد الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمشكلة الازدواج الضريبي.

خامسا - اتفاقية الاتحاد الاوروبي للتحكيم الضريبي

عقد الإتحاد الاوروبي اتفاقية عام 1990 لحل مشاكل الازدواج الضريبي و المنازعات الضريبية و اعتمد التحكيم كآلية ألزمت الدول المتعاقدة في هذه الاتفاقية عدم إحالة القضية إلى التحكيم إلا بعد مرور ثلاث سنوات من نشوئها.

المطلب الثاني : نطاق تطبيق الاتفاقيات الجبائية

يجب تطبيق الاتفاقيات الدولية وفق نطاق زماني و مكاني محدد و على الأشخاص الذين تمتد إليهم، و عليه فنطاق تطبيق هذه الاتفاقيات تتمثل في:

اولا - النطاق الزمني للاتفاقيات الدولية (مبدأ عدم رجعية المعاهدات)

لقد جرت العادة على تحديد وقت معين تكون فيه المعاهدة نافذة، و هو غالبا ما يتم من وقت تبادل التصديقات. و مع ذلك فقد يذكر صراحة في نص المعاهدة علي تاريخ لاحق لتبادل التصديقات، كأن تكون المعاهدة نافذة بعد مرور شهر أو أكثر منذ تبادل الدول لتصديقاتها.

كما يمكن للدول المتعاقدة الاتفاق علي سريان آثار المعاهدة ليشمل وقائع حدثت في الماضي، شرط أن يتم ذلك في المعاهدة و بشكل صريح أو ضمني. ذلك أن الأصل هو خضوع المعاهدة لقاعدة عدم رجعية المعاهدات، أي أن لا تكون المعاهدة سارية علي وقائع تمت في الماضي و أن الدول الأطراف فيها لا يلتزمون بها إلا من تاريخ العمل بها أي تاريخ نفاذها.

و المادة 28 من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات تقرر صراحة بتبنيها لمبدأ عدم رجعية المعاهدات الدولية بالنص علي أنه: «لا تلزم أحكام المعاهدة أي طرف بشأن أي عمل حدث أو واقعة حدثت أو حالة توقفت عن الوجود قبل تاريخ بدء نفاذ المعاهدة علي هذا الطرف، ما لم يتبين من المعاهدة أو يثبت بطريقة أخرى قصد مغاير لذلك.

إلا أن تطبيق مبدأ عدم رجعية المعاهدات قد يثير التساؤل حول الاتفاق الواجب التطبيق بشأن نزاع معين إذا تعاقبت بشأنه أكثر من اتفاقية بين أطراف النزاع؟

فكثيرا ما يحدث أن يعرض النزاع علي القاضي الدولي أو المحكم الدولي للفصل فيه و يكون ذلك في ظل قواعد قانونية معينة، ثم يحدث أن تطول مدة الفصل في النزاع فتكون تلك القواعد القانونية الدولية الأولى قد تغيرت لتحل محلها قواعد اتفاقية جديدة. فعلي أي قواعد سيستند القاضي أو المحكم الدولي في فصله للنزاع؟ و الجواب علي ذلك، أن القضاء الدولي ذهب إلي الأخذ بأحكام الاتفاق الذي كان قائما وقت حدوث النزاع، و لا يعتد بأية قواعد قانونية لاحقة علي ذلك النزاع و خير مثال علي ذلك ، ما ذهب إليه المحكم Max Huber في قراره التحكيمي الشهير بشأن قضية جزيرة الماس ما بين الولايات المتحدة الأمريكية و هولندا، حيث جاء فيه: " ينبغي علي

القاضي أن يعتد بالقانون الذي كان قائما وقت حدوث الوقائع محل النزاع، لترتيب الآثار القانونية عليها. حتي و لو تعاقبت علي مثل هذه الوقائع قواعد قانونية أخرى."

و لقد كرست الجزائر مبدأ عدم الرجعية في جميع الاتفاقيات الجبائية الدولية التي أبرمتها، فعلي سبيل المثال فقد نصت المادة 29 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و قطر علي أنه: «تدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ بعد ثلاثين (30) يوما من تاريخ استلام و تبادل آخر الإخطارات عبر القنوات الدبلوماسية التي تشير إلي اكتمال الإجراءات القانونية الداخلية في كل دولة و اللازمة لدخول هذه الاتفاقية حيز التنفيذ . تسري أحكام هذه الاتفاقية علي الدخل المتحقق خلال السنة الضريبية التي تبدأ في أو بعد اليوم الأول من يناير من السنة التي تلي السنة التي تدخل فيها هذه الاتفاقية حيز التنفيذ.¹

ثانيا - النطاق المكاني للاتفاقيات الدولية (مبدأ الإقليمية)

تهتم الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي بتحديد الحيز الجغرافي لكلا الدولتين المتعاقدين، و بالتالي معرفة الحدود البرية و الجوية و البحرية لكل دولة نظرا للسيادة التي تتمتع بها في سن القوانين الضريبية الخاصة بها علي مستوى إقليمها،²

و هذا ما أشارت إليه المادة 29 من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لسنة 1969، ف جاء نصها كالآتي: « تكون المعاهدة ملزمة لكل طرف فيها بشأن كامل إقليمه، ما لم يتبين من المعاهدة أو يثبت بطريقة أخرى وجود نية مغايرة » و هذا يعني سريان المعاهدة عبر إقليم الدولة البري و الجوي و البحري بالكامل إلا إن كان ذلك ليس مطلقا، فقد يقتصر سريان المعاهدة علي منطقة معينة خاصة في المعاهدات التي تنشئ نظاما خاصا لمرور الأشخاص و الأموال في المناطق الحدودية.

فضلا علي ذلك، فإن للدولة المتعاقدة الحق في استبعاد مستعمراتها من تطبيق المعاهدة شرط أن تنص المعاهدة أو تعلن عن ذلك عند التوقيع أو التصديق علي المعاهدة، و مثال ذلك المعاهدة المنشئة لحلف شمال الأطلسي، الذي قررت فيه فرنسا قصر أحكام المعاهدة علي الإقليم الفرنسي فقط دون أن تمتد إلي مستعمراتها.

¹ بركات البشير، مرجع سبق ذكره، ص 81.

² نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي مجلة العلوم الانسانية، العدد 41، مجلد ب، 2014، ص 179.

و يتم عادة في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية تحديد الإقليم الذي تشمله أحكام الاتفاقية من خلال التعريف الذي تقدمه كل دولة بشأن إقليمها (المادة 03 تعاريف عامة)

ثالثا - النطاق الشخصي

بعد تحديد الشروط المكانية و الزمانية، من الأهمية تحديد الأشخاص الخاضعون لقواعد الاتفاقية، و بعد ذلك الضرائب المستهدفة.

1 - الأشخاص المعنيين:

تأخذ الاتفاقيات الحالية كقاعدة عامة بأحكام المادة الأولى من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ومنظمة الأمم المتحدة، بإعطاء تعاريف عامة لمصطلح الأشخاص بمعناه الطبيعي و المعنوي وذلك تفاديا لأي لبس أو غموض في فهم الاتفاقية.

2 - الضرائب المستهدفة: (les impôts visés)

يتم تحديد الضرائب المستهدفة، أخذ بالمادة 2/1 من نموذجي الأمم المتحدة و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، التي تنص على ما يلي:

" تطبيق الاتفاقية على ضرائب الدخل و الثروة المحصلة من طرف أي من الدولتين المتعاقبتين أو جماعتهما المحلية، بغض النظر عن الطريقة التي تحصل بها.¹

¹ نعيم عاشوري، مرجع سبق ذكره، ص 180.

خاتمة الفصل

أدى ظهور الاتفاقيات الجبائية الدولية لأنها تعتبر أهم وسيلة لتفادي ظاهرة الازدواج الضريبي و من خلال ما سبق يتضح أن الاتفاقيات الجبائية هي اتفاق ضريبي يتم بين دولتين أو عدة دول، من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المشتركة، فهي عبارة عن اتفاقية ثنائية موقعة من طرف دولتين، كما يمكن أن تكون اتفاقيات تبرمها الدول مع هيئات دولية، الاتفاقيات الجبائية أداة قانونية فعالة، ليس فقط لتفادي الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، إنما أيضا لمكافحة التهرب و الغش الضريبي الدولي، كما أنها تخضع في إبرامها لقواعد القانون الدولي، تمر الاتفاقية الدولية من أجل إبرامها بأربع مراحل أساسية بداية بمرحلة المفاوضات و تحرير الاتفاقية، ثم مرحلة التوقيع، و بعدها مرحلة التصديق على الاتفاقية، و أخيرا مرحلة النشر في الجريدة الرسمية.

بعد أن تحقق الاتفاقية الجبائية كافة الشروط لإبرامها، تصبح أداة من أدوات العلاقات الدولية، فقد قامت مجموعة من الدول و المنظمات الدولية بتقديم جهود و إسهامات لتطويرها مثل عصبة الأمم و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، قامت هذه المنظمات بالعديد من الدراسات التي حاولت حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي و قدمت و اقترحت العديد من الحلول و المقترحات لمعالجتها، و يجب تطبيق الاتفاقيات الدولية وفق نطاق زمني و مكاني محدد و على الأشخاص الذين تمتد إليهم، و كما ذكرنا سابقا أن أهداف الاتفاقيات الجبائية تتمثل في معالجة الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي على المستوى الداخلي أو المستوى الدولي.

الفصل الثالث:

معالجة الازدواج الضريبي الدولي ضمن

الاتفاقيات الجبائية الدولية للجزائر مع

بعض الدول الأخرى.

تمهيد:

إن تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي الذي بدوره يساهم في المحافظة على الإيرادات الضريبية من جهة و جذب رأس المال الأجنبي للاستثمار من جهة أخرى على الرغم من اختلاف الأنظمة الجبائية التي تعتمدها الدول على المستوى العالمي و تعدد القوانين الضريبية، أي هناك علاقة بين تجنب الازدواج الضريبي الدولي و زيادة حجم الإيرادات الضريبية و ما مدى دور الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي الثنائية و الجماعية في القضاء على الازدواج الضريبي الدولي، وعلى هذا الأساس ساهمت الجزائر في القضاء على الازدواج الضريبي، قامت بإبرام مجموعة من الاتفاقيات الجبائية مع الدول الأخرى.

سنتناول في هذا الفصل معالجة الازدواج الضريبي الدولي ضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية والتطرق إلى بعض الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض الدول الأخرى، فقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول يتحدث على توزيع الاختصاص الضريبي في فرض الضريبة أما المبحث الثاني خصصناه إلى معالجة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي ضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية أما المبحث الثالث تحت عنوان الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر مع بعض الدول الأخرى.

المبحث الأول: توزيع الاختصاص الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية

يتم توزيع الاختصاص الضريبي أو الحق في فرض الضريبة بين كل من دولة إقامة المكلف و دولة مصدر الدخل، باتفاق بينهما، بموجب معاهدة جبائية، من أجل تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، حيث يحدد مجال الاختصاص الضريبي لكل منهما، وبالنسبة لكل فئة من فئات الدخل.

سنتناول في هذا المبحث، كيفية توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين، بالنسبة للضرائب على الدخل، ثم الضريبة على الثروة، طبقا لما جاء في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، باعتبارها المرجع الأساسي في هذا المجال.

المطلب الأول: توزيع الاختصاص في فرض الضريبة على الدخل

تعتبر الضريبة على الدخل ضريبة وحيدة على دخل الاشخاص الطبيعية، و تمارس مجمل مداخيل الملزم بها بالضريبة و ذلك بمعدل تدريجي، وعلى دخل زوجته و أبنائه القصر، مع الأخذ بعين الاعتبار لنفقات الأسرة.

و هو الشيء المضمون من طرف الدولة، يمكننا التعرف على كيفية توزيع الحق في فرض الضريبة بينهما، بالنسبة لكل فئة من فئات الدخل، و حسب نوع الضريبة. و من الضروري أن نشير إلى أن هذا التوزيع، قد يتضمن منح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط دون الأخرى، كما قد يجوز اقتسام هذا الحق بينهما، لكن في هذه الحالة، لا بد أن تتفق الدولتين على طرق لتفادي الازدواج الضريبي. تتضمن الاتفاقيات الجبائية تحديدا للدخول التي ترغب الأطراف المتعاقدة تفادي الازدواج الضريبي بالنسبة لها. و غالبا ما تتمثل فيما يلي:

- المداخيل العقارية .
- أرباح المؤسسات .
- مداخيل الملاحة البحرية و الجوية .
- أرباح المؤسسات المشتركة .
- أرباح الأسهم .
- الفوائد .

- الإتاوات .
- الأرباح الرأسمالية .
- المهن غير المستقلة .
- أتعاب الحضور .
- مداخيل الفنانين و الرياضيين .
- المعاشات .
- مداخيل الوظائف العمومية .
- المبالغ التي يحصل عليها الطلبة .
- بالإضافة إلى مداخيل أخرى .

و يتم توزيع الاختصاص الضريبي بين الدولتين المتعاقبتين بالنسبة لضرائب الدخل كما يلي :

أولا - المداخيل العقارية

توظيف الضريبة على المداخيل العقارية (مداخيل الأملاك العقارية بما في ذلك مداخيل الأراضي الفلاحية و الغابية المستغلة في الدولة المتعاقدة التي توجد بها هذه الأملاك).

جاء في الفقرة الأولى من المادة السادسة للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) أن:
" الدخل الذي يجنيه شخص مقيم في دولة متعاقدة من ممتلكات عقارية تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى (بما في ذلك مداخيل المستثمرات الفلاحية أو الغابية) تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى ."

و هذا يعني أن الدولة مصدر الدخل هي الدولة الوحيدة التي يمكنها إخضاع المداخيل العقارية للضريبة، و بالتالي فإن مشكلة الازدواج الضريبي يتم تفاديها تلقائيا، و لن تحتاج الدولتان المتعاقدتان إلى تبني طرق لتحقيق ذلك.

ثانيا - أرباح المؤسسات

المبدأ أن أرباح مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، تخضع للضريبة في هذا الدولة المتعاقدة، ماعدا إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها، ففي هذه الحالة تخضع أرباحها للضريبة في الدولة الأخرى، ولكن فقط إذا كانت هذا الأرباح منسوبة للمؤسسة المستقرة¹.

ثالثا: مداخيل الملاحة البحرية و الجوية

طبقا للمادة الثامنة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) فإن:

تخضع الأرباح الناتجة عن استغلال السفن أو الطائرات في حركة النقل الدولي للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

وفي حالة ما إذا كان مقر الإدارة الفعلية لمؤسسة ملاحية بحرية، يوجد على متن سفينة، فإن هذا المقر يعتبر موجودا في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها ميناء قيد هذه السفينة

وفي حالة لم يكن للسفينة ميناء قيد، اعتبر موجودا في الدولة التي يقيم بها مستغل السفينة.

ونلاحظ أن هذه المادة تسمح بتجنب الازدواج الضريبي بالنسبة لمداخيل الملاحة البحرية و الجوية، بمنح الحق في فرض الضريبة للدولة التي يوجد بها مقر إدارته الفعلية.

رابعا - أرباح المؤسسات المشتركة

قد تساهم شركة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدين، في رأس مال (أو في إدارة أو مراقبة) شركة أخرى تتواجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، كما قد يساهم نفس الأشخاص في رأس مال (أو في إدارة أو مراقبة) كلتا الشركتين، و نتيجة لهذه العلاقة، قد تتعاملان وفقا لشروط، لن تتفق عليها الشركتين لو لم تربطهما تلك العلاقة، فإن الأرباح التي لولا هذه الشروط، لكانت قد حققتهما إحدى الشركتين، يمكن إدراجها ضمن أرباح هذه الشركة و إخضاعها للضريبة².

خامسا - أرباح الأسهم

¹ يتم تحديد أرباح مؤسسة مستقرة، بحصم كل النفقات التي صرفت لأغراض نشاط هذه المؤسسة، سواء في الدولة التي توجد بها هذه المؤسسة المستقرة أو في أي مكان آخر.

² بوقرة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 70 .

إن أرباح الأسهم تخضع للضريبة في الدولة التي يقيم فيها المستفيد من هذه الأرباح. كما تخضع أيضا في الدولة التي توجد بها الشركة الدافعة للأرباح (الدولة مصدر الربح)، حسب تشريعها، وفقا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

سادسا-الفوائد

إن عبارة " فوائد " المستعملة تعني مداخيل الأموال العمومية و سندات القروض المتبوعة أو غير المتبوعة بضمانات موثقة برهن أو شرط يقضي المساهمة في الأرباح أو الديون على اختلاف أنواعها و كذلك جميع المداخيل الأخرى الشبيهة بمداخيل المبالغ الواقع إقراضها و ذلك حسب التشريع الجبائي المعمول به بالدولة الصادرة عنها المداخيل المذكورة.

تخضع الفوائد للضريبة في الدولة التي يقيم بها المستفيد منها أو المستلم للفوائد، و أيضا في الدولة التي نشأت فيها هذه الفوائد، أي الدولة التي يقيم فيها المدين، و نلاحظ أن المعاملة الجبائية التي تتلقاها الفوائد، في إطار الاتفاقية الجبائية النموذجية، هي نفس المعاملة التي تتلقاها أرباح الأسهم، حيث يتم اقتسام للحق في فرض الضريبة بين الدولتين، غير أن تلك الاتفاقية حددت سقفا لمعدل الضريبة الذي تفرضه الدولة التي تنشأ فيها الفوائد، في الحالة التي يكون فيها الشخص المستقبل لتلك الفوائد، و المقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، هو المستفيد الفعلي منها، و يتمثل هذا السقف في 10% من المبلغ الإجمالي للفوائد¹

سابعا-الإتاوات

تدل عبارة " الأتاوى " المستعملة على الأجور على اختلاف أنواعها التي تدفع لاستعمال حقوق المؤلف أو إسناد استعمالها فيما يتعلق بتأليف أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأشرطة السينمائية و التلفزيونية المرئية المعدة لأغراض التجارية أو الانتفاع ببراءة أو علامة صنع أو تجارة أو رسم أو نموذج تصميم أو أسلوب أو طريقة سرية و كذلك فيما يتعلق بالاستعمال أو إسناد استعمال معدات صناعية أو تجارية أو فلاحية مبنائية أو عملية أو الحصول على معلومات لها اتصال بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي أو مقابل دراسات فنية أو اقتصاديات أو تقديم مساعدة فنية.²

¹ بركات البشير، مرجع سبق ذكره، ص 105.

² بوقروة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 72.

حسب نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) لا تخضع الإتاوات للضريبة، إلا في دولة إقامة المستفيد الفعلي منها، و تكون بذلك قد منحت الحق في فرض الضريبة على هذه الفئة من الدخل، إلى دولة إقامة المستفيد الفعلي فقط، مما يسمح بتفادي الازدواج الضريبي، لكن بالمقابل، فإن هذا الإجراء لا يخدم سوى مصالح الدول المتقدمة، التي غالبا ما تمثل دولة إقامة المستفيد من الإتاوات.

ثامنا-الأرباح الرأسمالية

إن الأرباح الناتجة من التصرف في الأسهم أو الحصص أو الحقوق الأخرى، في شركة أو شخص اعتباري تتكون من أمواله بصفة رئيسية مباشرة أو بواسطة شركة أو عدة شركات، أو أشخاص اعتبارية أخرى من أملاك عقارية توجد في إحدى الدولتين المتعاقدين أو من حقوق تتعلق بهذه الأملاك، تخضع للضريبة في هذه الدولة و لا تؤخذ بعين الاعتبار أملاك العقارية التي تخصصها هذه الشركة أو هذا الشخص الاعتباري لاستغلاله الصناعي أو التجاري أو الفلاحي، أو لممارسة مهنة مستقلة .

إن الأرباح الناتجة من التصرف في الأموال المنقولة التي تكون جزءا من أصول مؤسسة مستقرة تمتلكها مؤسسة تابعة إلى إحدى الدولتين المتعاقدين في الدولة المتعاقدة الأخرى أو من التصرف في الأملاك المنقولة الخاصة بقاعدة ثابتة موجودة تحت تصرف شخص مقيم بإحدى الدولتين المتعاقدين وكائن بالدولة المتعاقدة الأخرى بغرض ممارسة مهنة مستقلة بما في ذلك إذا كانت هذه الأرباح ناتجة من التصرف في تلك المؤسسة المستقرة (بمفردها أو مع كامل المؤسسة)، أو من التصرف في هذه القاعدة الثابتة تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى .

إن الأرباح الناتجة من التصرف في الأملاك التي تكون جزءا من أموال مؤسسة والتي تتمثل في سفن أو طائرات تستغلها هذه المؤسسة في النقل الدولي أو تتمثل في أملاك منقولة مخصصة لاستغلال هذه السفن أو الطائرات لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

تاسعا-المهن غير المستقلة

إن الأجر و المكافآت التي يتقاضاه شخص مقيم في إحدى الدولتين، نتيجة لممارسته لعمل مأجور في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الأخيرة، حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. لكن توجد

بعض الحالات التي لا تخضع فيها تلك الأجور أو المكافآت المماثلة للضريبة في تلك الدولة الأخرى (الدولة التي يمارس فيها الشخص عمله)¹

عاشرا-أتعاب الحضور

ولقد تم التطرق لهذا النوع من المداخل، في المادة السادسة عشر من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، حيث نصت على أن تخضع أتعاب الحضور و المكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة، و غيرها من المكافآت المماثلة، التي يحصل عليها شخص مقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين، بصفته عضوا في مجلس إدارة، أو في مجلس مراقبة في شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في تلك الدولة ، أي أنه بالنسبة لهذه الفئة من المداخل، تم الأخذ بمعيار مصدر الدخل، لتحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة، و بما أن هذه الأخيرة تفرض من طرف دولة واحدة، فسيتم، بمجرد تطبيق هذه المادة، تفادي الازدواج الضريبي، و تخفيض العبء الضريبي بالنسبة لذلك الشخص.

حادي عشر-مداخل الفنانين و الرياضيين

تخضع المداخل التي يحققها الفنانين و الرياضيين، المقيمون في دولة متعاقدة، للضريبة في الدولة التي يمارسون فيها نشاطاتهم، حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

و نلاحظ أنه بالنسبة لهذا النوع من المداخل أيضا، المعيار الذي أخذ به هو معيار مصدر الدخل، و ليس معيار الإقامة، كما سيؤدي ذلك لتفادي الازدواج الضريبي، لاقتصار خضوع هذه المداخل للضريبة، من طرف سلطة ضريبية واحدة و هي دولة ممارسة النشاط مصدر الدخل.

ثاني عشر-المعاشات

حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، لا تخضع المعاشات و المكافآت العمومية المدفوعة لشخص مقيم في دولة متعاقدة، مقابل عمل سابق، للضريبة إلا في هذه الدولة. و من الواضح أنه تم الأخذ بمعيار

¹ بركات البشير، مرجع سبق ذكره، ص 107.

الإقامة لتحديد الدولة التي من حقها فرض الضريبة، في إطار الاتفاقية النموذجية، كما يؤدي ذلك إلى تجنب حدوث مشكلة الأزواج الجبائي الدولي.¹

ثالث عشر - مداخيل الوظائف العمومية

تخضع المرتبات و الأجور، و المكافآت المماثلة، و التي تدفعها دولة متعاقدة، أو احدي تقسيماتها السياسية، أو جماعاتها المحلية، مقابل خدمات قدمها لها، للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، و يقيم فيها، و يحمل جنسيتها، أو أنه لم يصبح مقيما بها إلا لغرض تقديم تلك الخدمات، فإن المرتبات و الأجور و المكافآت المماثلة التي يحصلها تخضع للضريبة في هذه الدولة فقط (دولة الإقامة).

و فيما يتعلق بالمعاش التقاعدي الذي تدفعه دولة متعاقدة، أو احدي جماعاتها المحلية، أو احدي تقسيماتها الفرعية لشخص مقابل خدمات قدمها لها، بحيث يقيم هذا الشخص في الدولة المتعاقدة الأخرى و يحمل جنسيتها، فسيخضع للضريبة في هذه الأخيرة فقط

و نلاحظ أنه بالنسبة لمداخيل الوظائف العمومية، استندت اللجنة الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، عند توزيعها للحق في فرض الضريبة، إلى إقامة الشخص المقدم للخدمات، إلى جانب جنسيته، و هي من بين الحالات القليلة التي تستند فيها الاتفاقية لمعيار الجنسية .

رابع عشر - المبالغ التي يحصل عليها الطلبة

إن المبالغ التي يتلقاها الطالب أو المتدرب الذي كان، مباشرة قبل التحاقه بدولة متعاقدة، مقيما بإحدى الدول المتعاقدة الأخرى، والذي يقيم بالدولة المتعاقدة الأولى فقط بغية مواصلة دراسته أو تكوينه لغرض تسديد حاجياته في العناية و الدراسة و التكوين، تعفى من هذه الضريبة في هذه الدولة المتعاقدة.

خامس عشر -بالإضافة إلى مداخيل أخرى

طبقا لما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، فإن عناصر الدخل التي لم يتم تناولها في المواد السابقة، فإنها تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد منها فقط، تفاديا لحدوث ازدواج جبائي، أما بالنسبة للاتفاقية

¹ بركات البشير، مرجع سبق ذكره، ص 108.

النموذجية للأمم المتحدة فقد أضافت فقرة أخرى في نفس المادة، تشير فيها إلى جواز فرض الضريبة بالنسبة لعناصر الدخل التي لم تتناولها المواد السابقة، في الدولة التي تنشأ فيها تلك المدخيل .

المطلب الثاني: توزيع الاختصاص في فرض الضريبة على الثروة

إلى جانب كيفية فرض الضريبة على المدخيل المختلفة التي يمكن أن يحققها الشخص الطبيعي أو المعنوي، تحدثت الاتفاقية الحالية عن كيفية فرض الضريبة على الثروة و التركة.

أولاً: الضريبة على الثروة

تتطرق الاتفاقيات الجبائية إلى توزيع الحق في فرض الضريبة بالنسبة للثروة حسب الأجزاء المكونة لها. و التي سنتناولها فيما يلي حسب اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية:¹

أن الثروة المتكونة من الممتلكات العقارية، المنصوص عليها في المادة 6، تخضع للضريبة في الدولة التي تتواجد فيها هذه الممتلكات.

إن الثروة المكونة من الممتلكات المنقولة، التي تشكل جزءاً من أصول منشأة دائمة تابعة لمؤسسة مقيمة في دولة متعاقدة، و أن تلك المنشأة المستقرة متواجدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن تلك الثروة تخضع للضريبة في هذه الأخيرة أي في الدولة التي تتواجد فيها المنشأة المستقرة أن الثروة المكونة من السفن و الطائرات، المستخدمة في النقل الدولي، أو الأملاك المنقولة المتعلقة باستغلال تلك السفن و الطائرات تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة المستغلة . أما العناصر الأخرى المكونة لثروة مقيم في دولة متعاقدة، فتخضع للضريبة في هذه الدولة فقط.

المبحث الثاني: معالجة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي ضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية

إن الازدواج الضريبي الدولي، بعد أهم العقبات التي تقف بوجه التجارة الدولية والاستثمارات الأجنبية وأثار ضارة على الاقتصاد القومي بصفة عامة، وذلك بسبب تحميل المستثمر الأجنبي عبئاً إضافياً من الضريبة إلى جانب العبء

¹ بوقرة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 77.

الأصلي وذلك من خلال دفع ضريبة في دولة الموطن وضريبة أخرى في دولة المصدر مما يؤدي الى ضياع جزء من الأرباح مما يؤدي الى أحكام المستثمرين الأجانب من توظيف أموالهم خارج البلاد لذلك اتخذت الدول والهيئات والمؤتمرات والمنظمات الدولية خطوة تظم طرق معالجة الازدواج الضريبي الدولي و مدى فعالية الاتفاقيات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي .

المطلب الأول: الطرق والآليات لمعالجة الازدواج الضريبي

لقد تضمنت الاتفاقيات الجبائية النموذجية الأولى لكل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و هيئة الأمم المتحدة، أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، و التي يمكن إيجازها فيما يلي:

أولاً- طريقة الخصم

بموجب هذه الطريقة تخصم دولة الإقامة أو الموطن، جميع الضرائب التي يحصل عليها المكلف عن الدخول، الناتجة من مصادر أجنبية، من قيمة الضريبة التي تطالبه بها، أو أن طريق الخصم الضريبي لا بد أن يقدم المكلف الوثائق والمستندات التي تدل على دفعه للضريبة في دولة مصدر دخل ولقد تم تطبيق الخصم الضريبي في الكثير من التشريعات الضريبية للدول كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية التي تقضي بفرض الضريبة على جميع الدخول التي يصل عليها الرعايا الأمريكية بصرف النظر عن إقامتهم أو موطنهم و بنفس الوقت يسمح التشريع الغربي الأمريكي للشركات الأمريكية و الرعايا الأمريكيين و الأجانب المستوطنين على أساس المعاملة بالمثل أن يخصموا من مقدار الضريبة الأمريكية المستحقة على دخولهم من مجموع الضرائب التي دفعت في أية دولة، أجنبية أخرى ترى المشرع الأمريكي علاج الازدواج الضريبي و بالوقت نفسه لم يتنازل عن حقه في فرض الضريبة .

كذلك لجأ الى طريقة الخصم الضريبي لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي المشرع الإنجليزي منذ سنة 1950 و ذلك بتشريع القانون المالي، و كذلك المشرع الهولندي الذي طبق نظام الخصم الضريبي في عام 1941 والذي نص على التمتع بالخصم الرعايا الهولنديين و المستوطنين بها والأجانب الذين لا تقل مدة إقامتهم عن خمس سنوات، بشرط المعاملة بالمثل من جانب دولهم وذلك بتمتعهم بالخصم ضريبي عن ضرائب الدخل الأجنبية التي دفعت من الدخول التي حصلوا عليها في البلاد الأجنبية و ينتهي من ذلك الضرائب الأجنبية التي يتحملها المكلف في هولندا نتيجة الأرباح التي يحصل عليها من استثمار أمواله في شركات أجنبية.

لكن ما يؤخذ على طريقة الخصم الضريبي، أنها تؤدي الى حرمان الدولة من الارادات الضريبية للدول المانحة للخصم و أن الدولة التي تطبق طريقة الخصم الضريبي تواجه صعوبة في حصر وتحديد الدخل الخاضع للضريبة

ثانيا- طريقة الإعفاء

تبعا لهذا النظام يتمتع الإيراد الخارجي للرأسمال بالإعفاء الضريبي، و لا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها الإيراد، و طبقا لهذا النظام فإنه يكون للدولة التي نشأ فيها الإيراد، وحدها دون غيرها بفرض الضريبة بصرف النظر عن محل إقامة المكلف و نظام الإعفاء يكون على صورتين هي:

1 - نظام الإعفاء الكامل بحيث يشمل جميع الإيرادات الخارجية في دولة المستفيد.

2 - نظام الإعفاء مع التصاعد: و يتضمن الى جانب إعفاء الإيرادات الخارجية الدولة المستفيد، فإن تلك الإيرادات تأخذ بنظر الاعتبار عند تحديد الأسعار التصاعدية للضريبة المتحققة في دولة الأصل.

و أن الأخذ بهذا النظام يساعد على تجنب الازدواج الضريبي الدولي ويساعد على تدفق الاستثمارات الأجنبية، ولقد حرصت العديد من الدول على الأخذ بهذا النظام مثل هولندا و سويسرا و ألمانيا.¹

ثالثا - طريقة اقتسام الإيراد

و تتمثل هذه الطريقة في فرض الضريبة من طرف إحدى الدولتين المتعاقدين، و وفقا لما تحدده الاتفاقية الجبائية بينهما، على أن تقوم هذه الدولة بتحويل جزء من الضريبة التي حصلت عليها إلى الدولة الأخرى.

رابعا- طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة

وتقتضي هذه الطريقة، بأن تقوم الدولتين المتعاقدين بفرض الضريبة بالتناوب على المكلف حسب فئة الدخل المحقق، بموجب اتفاقية جبائية بينهما، كأن تختص إحدى الدولتين في فرض الضريبة على أرباح الأسهم، و أن تختص الدولة المتعاقدة الأخرى في فرض الضريبة على فئة المعاشات.

إن كلا من طريقة اقتسام اليراد وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة، قد تم التخلي عن العمل بهما، لأن كلاهما تتطلب تنسيقا وتعاوننا كبيرا بين اليرادات الضريبية للدول المتعاقدة.¹

¹ نور حمزة حسين، مرجع سبق ذكره، ص 282.

مثال توضيحي:

حقق أحمد دخل إجمالي قدره 250000 دولار من دولة الإقامة (أمريكا) ومن دولة أخرى (دولة المصدر) مبلغ قدره 1500000، معدل الضريبة هو 23 % في دولة الإقامة و 25 % في دولة المصدر.

أ - إذا كانت دولة الإقامة تتبع مبدأ الخصم الكامل، فإن حالة الشخص تكون كما يلي:

- الضرائب المدفوعة في دولة المصدر:

$$150000 \times 25\% = 37500 \text{ دولار}$$

- الضرائب المدفوعة في دولة الإقامة:

$$250000 \times 23\% = 57500 \text{ دولار}$$

إذا كان الخصم المسموح من طرف دولة الإقامة يساوي مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر فإن الضريبة المستحقة في دولة الإقامة تكون مساوية ل:

$$20000 = 37500 - 57500$$

ب - إذا كانت دولة الإقامة تتبع مبدأ الخصم العادي، فإن الشخص تكون كما يلي:

- الضرائب المدفوعة في دولة المصدر.

$$150000 \times 25\% = 37500 \text{ دولار}$$

- الضرائب المدفوعة في دولة الإقامة.

$$250000 \times 23\% = 57500 \text{ دولار}$$

يقتصر الخصم المسموح في دولة الإقامة على مبلغ الضريبة المستحقة في دولة الإقامة على أساس الدخل في دولة المصدر:

$$150000 \times 23\% = 34500 \text{ دولار و عليه فالضرائب المستحقة في بلد الإقامة:}$$

¹ بركات البشير، مرجع سبق ذكره. ص 111.

$$57500 - 34500 = 23000 \text{ دولار}$$

مبلغ الضريبة المستحقة بموجب هذه الطريقة يساوي 23000.

2- مثال يخص طريقة الإعفاء.

يمارس يوسف مجموعة من النشاطات و على إثرها يتحصل على دخل إجمالي قدره 450000 وحدة نقدية، منه 150000 و ن من نشاط دولة إقامته و 300000 و ن من نشاطه في دولة المصدر هو: 20 % في حالة 100000 و ن 25 % ، في حالة 150000 و ن، 30 % في حالة 300000 و ن، 40 % في حالة 450000 و ن، أما معدل الضريبة في دولة المصدر هو موحد 25 %.

أ - حالة الدولة تمارس الإعفاء الكامل:

- الضريبة المدفوعة في دولة المصدر:

$$300000 \times 25 \% = 75000 \text{ و ن}$$

- الضريبة المدفوعة في دولة الإقامة:

$$150000 \times 25 \% = 37500 \text{ و ن}$$

- إجمالي الضريبة التي يتم دفعها هي:

$$75000 + 37500 = 112500 \text{ و ن}$$

ب - حالة الدولة تمارس الإعفاء التصاعدي

- الضريبة المدفوعة في دولة المصدر:

$$300000 \times 25 \% = 75000 \text{ و ن}$$

- الضريبة المدفوعة في دولة الإقامة: حسب الملغ الخاضع للضريبة

$$450000 = 150000 + 300000$$

- حساب الضريبة النظرية وفقا للنظام التصاعدي

$$450000 \times 40\% = 180000 \text{ و ن}$$

- حساب الضريبة المستحقة فعليا.

$$180000 \times (450000 \div 150000) = 540000 \text{ ون}$$

- إجمالي الضريبة التي يتحملها دافعو الضرائب

$$54000 + 75000 = 615000 \text{ و ن}$$

المطلب الثاني : مدى فعالية الاتفاقيات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي

من المسلم به أن لكل دولة مطلق الحرية في وضع نظامها الضريبي، كما أن تشجيع العلاقات الاقتصادية الثنائية و تبادل الاستثمارات يفرض على الدول اللجوء للاتفاقيات الثنائية للحد من الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي. إلا أن تزايد وتيرة التهرب الضريبي الدولي من خلال نشاط الشركات متعددة الجنسيات و انعكاساته على النظام الجبائي العالمي قفز بالاهتمام بموضوع التهرب الضريبي من النطاق الثنائي إلى النطاق العالمي، و تعددت المبادرات و التحالفات الدولية لمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة.

أخذت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) عدة مبادرات لتنسيق التعاون بين دول المنظمة من جهة و بينها و بين بقية الدول من جهة أخرى، باعتمادها نموذجا للاتفاقيات الجبائية المتعلقة بالدخل و الثروة يأخذ في الاعتبار تبادل المعلومات و التعاون من أجل تحصيل الضريبة، كما يجري منذ عام 2013 التنسيق بين دول المنظمة في إطار المنتدى العالمي للشفافية و تبادل المعلومات لأغراض جبائية (Forum Mondail sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales) من شأنها معالجة الاختلالات التي يعانيها النظام الجبائي الدولي، و تقديم المساعدة للدول النامية من أجل تطوير إدارتها الضريبية و تبادل المعلومات الجبائية وفقا للاتفاقيات الجبائية.

إذا كانت الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم تحدد قواعد التجريم و العقاب على المخالفات الضريبية و تحدد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، و الجهات القضائية و الإدارية المختصة بالنظر في الغش الضريبي، فإن التعاون الدولي يعتمد آليات متعددة في مواجهة التهرب الضريبي على النطاق الدولي، أهمها التنسيق الضريبي و معاملة

المستثمر الأجنبي يمثل ما يعامل به المستثمر الوطني (المساواة في المعاملة) والشفافية الجبائية و المصرفية و تبادل المعلومات و التعاون في مجال التحصيل الضريبي: ¹

أولا-التنسيق الضريبي

يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، و يتمثل في تنسيق النظم و التشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة و متقاربة، الأمر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول .

و إذا كانت بعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق الحوافز الجبائية الممنوحة للمستثمرين الأجانب فإن تنسيق السياسات الجبائية يؤدي إلى تحقيق ميزات اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي وتشجيع الاستثمارات المشتركة و تنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة

ثانيا - المساواة في المعاملة

تنص أغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع للضريبة، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئا ضريبيا أكثر مما يتحمله الحاملون لجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية.

من شأن احترام مبدأ المساواة في المعاملة تشجيع المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الدول المضيفة التي تمكنهم قوانينها من تجنب الإزدواج الضريبي الذي ينشأ أساسا نتيجة اختلاف ضوابط الخضوع للضريبة في الدولتين، فبعض الدول تعتمد ضوابط الجنسية بينما تعتمد دول أخرى ضوابط الإقامة، أو ضابط مصدر الدخل، و من شأن هذا الاختلاف أن يرتب على المستثمر دفع ضريبتين على نفس الثروة أو نفس الدخل، و من جهة أخرى تتمكن الدولتين من تجنب عدم خضوع المستثمر للضريبة في أي منهما نتيجة اختلاف الضابط أو المعيار الذي تفرض الضريبة على أساسه.

ثالثا-الشفافية الضريبية

¹ مهداوي عبد القادر، الأليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني عشر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، جانفي 2015، ص 06 .07.

تعني الشفافية الضريبية تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين و الأنظمة و التعليمات الضريبية، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم .

و تكمن أهمية الشفافية الضريبية في أنها وسيلة ناجعة للحد من الفساد الإداري، حيث إن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة، كما تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، وتعزز عنصر المسائلة و زيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الاستثمارات الأجنبية

رابعاً-الشفافية المصرفية

نتيجة تزايد الأعمال الجرمية العابرة للحدود و اتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية أضحى مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية و تمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة و المداخيل.

لهذا الغرض عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية، وكان من أهم ما سعت إليه الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية في المجال الاقتصادي هو ضرورة تضمين الاتفاقيات الثنائية بنودا تتعلق بالشفافية المصرفية، بل و إتاحة تداول البيانات المصرفية المتعلقة بالسحب و الإيداع و الأرباح و المداخيل و الفوائد و المبيعات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي رغم المعارضة التي يلقاها هذا الخيار من عدة دول كسويسرا.

خامساً-المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي

نظرا للنقائص التي اعترت أغلب الاتفاقيات الثنائية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي و الحد من التهرب الضريبي عملت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على إبرام اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي التي دخلت حيز النفاذ في 01 جوان 2011 و استوتحت أغلب نصوصها من قانون الضرائب الأمريكي (فاتكا) فكان من أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة، حيث حددت المادة الأولى من الاتفاقية نطاق المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية و التفتيش الضريبي المشترك و التحصيل الضريبي و تبادل البيانات. و حددت المواد 5 و 6 و 7 أساليب تبادل المعلومات بناء على الطلب أو بصورة تلقائية بمجرد استفادة المكلف من تخفيضات أو إعفاءات جبائية في إحدى الدول الأطراف في الاتفاقية، بينما تركت المواد 9 و 8 حرية الموافقة أو الرفض للتفتيش الضريبي المشترك إلى السلطات المختصة في كل دولة مراعاة لمبدأ السيادة الضريبية و إقليمية الضريبة.

و بالنظر لأهمية حماية المعلومات الخاصة للمكلف و أسراره التجارية و الصناعية نصت الاتفاقية الإطارية على واجب حماية خصوصيات المكلف و عدم استغلالها إلا لأغراض جبائية بحتة.

المبحث الثالث: الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر و نماذج مع بعض الدول الأخرى

تمتلك الجزائر اتفاقيات واسعة، اتسعت رقعتها بعد الشروع في الاصطلاحات الجبائية بعد تبني اقتصاد السوق مع بداية التسعينات، و هذا ما أدى إلى توقيعها مع مجموعة من الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تضمن تخلصها من ظاهرة الازدواج الضريبي، و في هذا المبحث تم التطرق إلى الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر إلى غاية سنة 2018 و تطرقنا إلى بعض نماذج الموقعة للجزائر مع بعض الدول الأخرى.

المطلب الأول: الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر

تسعى الجزائر في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي و تطور التبادل التجاري بين الدول وازدياد حجم المعاملات والصفقات العابرة للحدود في تمكين الأشخاص والجهات الخاضعة للضريبة من مواجهة العبء الناتج عن فرض الضريبة على دخل المستثمر بصفة مزدوجة في الدولة التي يقيم فيها (دولة الإقامة) من جهة، والدولة التي يمارس فيها النشاط (دولة المصدر) من جهة أخرى من خلال التوقيع على اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى.

وقد اعتمدت الجزائر من خلال المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية أثناء مفاوضات إبرام الاتفاقيات نموذجاً خاصاً يمزج بين نموذج منظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي OECD وهو نموذج يعبر عن رؤية الدول المتقدمة إذ يحرص على دعم حق دولة الإقامة في فرض الضريبة على حساب دولة المصدر وبين نموذج الأمم المتحدة الذي يسعى إلى منح دولة المصدر حق فرض الضريبة في محاولة لدعم موقف الدولة النامية، إضافة إلى أحكام أخرى استحدثتها المديرية العامة للضرائب مراعاة لمتطلبات وخصائص النشاط الاقتصادي في الجزائر.

وقد كثفت المديرية العامة للضرائب نشاطها عبر التنسيق مع وزارة الخارجية ومع الأمانة العامة للحكومة و خلال مراحل إعداد الاتفاقيات والتي تشمل التفاوض ثم التوقيع بالأحرف الأولى ثم التوقيع النهائي وبعدها المصادقة ثم تبادل وثائق التصديق فصدور المرسوم الرئيسي، و دخول الاتفاقية حيز التنفيذ الأمر الذي مكن من زيادة عدد الاتفاقيات التي دخلت حيز التنفيذ وفي اطار هذا السعي تتكون شبكة الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر من 32 اتفاقية تهدف إلى تفادي الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب و الغش الضريبي، منها 11 اتفاقية سارية المفعول، و 13 لم تدخل حيز التنفيذ و 08 لم تتم بعد المصادقة عليها، حيث تتعلق هذه الاتفاقيات بصفة خاصة بالضريبة على الدخل، و هذا العدد يدل على أن مكافحة التهرب الضريبي الدولي لا تظل في الجزائر غير متطورة مقارنة بدول أخرى مثل تونس التي تعد أكثر من 35 اتفاقية معمول بها . و يظهر من خلال الاطلاع على الاتفاقيات الحديثة المصادقة و

الفصل الثالث:.....معالجة الازدواج الضريبي الدولي ضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية للجزائر مع بعض الدول الأخرى.

الاتفاقيات طور المناقشة، الاهتمام الذي توليه بعض الدول خاصة منها العربية و الآسيوية مما يدل على اهتمام هذه الدول للاستثمار في الجزائر. أما أن هذا التطور و لو بسيطاً، فإنه يندرج و بصفة خاصة ضمن الإصلاحات و التعديلات التي أدخلت على النظام الجبائي الجزائري في بداية التسعينات، من جهة، و من جهة أخرى إلى تسارع ظاهرة العولمة الاقتصادية التي أعطت الاتفاقيات الجبائية نظرة جديدة عن طريق منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE).

الجدول رقم 01: الاتفاقيات الدولية الموقعة من طرف الجزائر في ما يخص تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الضريبي إلى غاية 2003 / 05 / 30.

رقم ج ر	تاريخ التصديق	تاريخ التوقيع	طبيعة الاتفاقية	البلدان
00 - 26	00 / 05 / 04	98 / 09 / 28	تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة	افريقيا
97 - 61	97 / 09 / 13	95 / 04 / 28	تجنب الازدواج الضريبي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة.	أندونيسيا
91 - 35	91 / 07 / 20	91 / 04 / 03	تجنب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة و تفادي التهرب والغش الجبائي. تفادي الازدواج الضريبي و ارساء قواعد	ايطاليا
91 - 06	91 / 12 / 22	91 / 07 / 23	التعاون المتبادل في ميدان الضرائب والدخل.	اتحاد المغرب العربي
00 - 79	00 / 12 / 07	97 / 09 / 16	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الضريبي و الغش الجبائي و وضع قواعد مساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة.	الاردن
02 - 82	02 / 12 / 09	91 / 12 / 15	تفادي الازدواج الضريبي و ارساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة.	بلجيكا
94 - 65	94 / 10 / 02	94 / 08 / 02	تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة.	تركيا

95 - 37	95 / 07 / 15	94 / 06 / 28	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل.	رومانيا
01 - 93	01 / 03 / 29	01 / 09 / 14	تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة.	سوريا
03 - 10	03 / 02 / 08	00 / 04 / 09	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل.	عمان
02 - 24	02 / 04 / 07	99 / 10 / 17	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب و الغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة و التركات.	فرنسا
00 - 68	00 / 11 / 16	99 / 02 / 28	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب و الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة.	كندا

المصدر: حميد بوزيدة جباية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 63، 64، 65.

المطلب الثاني: نماذج الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر مع بعض الدول الأخرى

كما سبق وتطرقتنا إليه في المطلب السابق تم ذكر أغلبية الاتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة بين الجزائر و دول أخرى، وسنخصص بالذكر مجموعة من النماذج التي وقتها الجزائر بتفاصيلها، و عليه ستناول في هذا المطلب النماذج موقعة من طرف الجمهورية الجزائرية مع أربعة دول وهي فرنسا، روسيا، ألمانيا، هولندا.

أولا - نموذج الاتفاقية الجزائرية مع فرنسا

كما هو منوه عنه في ذيل الاتفاقية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999، فقد تم تحريرها في الجزائر بنسختين أصليتين باللغتين العربية والفرنسية ويتساوى النصان في القوة القانونية. وتعتبر هاتان اللغتان اللغتين الرسميتين للبلدين طرفي الاتفاقية وهما الجمهورية الجزائرية الديمقراطية والشعبية والجمهورية الفرنسية وفقا للمادة 03 من الدستور الجزائري و المادة 02 من الدستور الفرنسي على التوالي.

تم التصديق على الاتفاقية الحالية بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07 أبريل سنة 2002 ، و نشرت في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 24 ل 10 أبريل سنة 2002 . (أنظر الملحق رقم 01)

أما بالنسبة لفرنسا، فتتم إجراءات التصديق على الاتفاقيات من طرف رئيس الجمهورية، حسب المادة 52 من الدستور الفرنسي التي تنص على أن رئيس الجمهورية يتفاوض ويبرم الاتفاقيات، وبناء على هذا المادة تم نشر اتفاقية الجزائرية الفرنسية في الجريدة الرسمية للجمهورية الفرنسية بموجب المرسوم رقم 2002-1501 المؤرخ في 20 ديسمبر 2002 .¹

و بعد دخول الاتفاقية محل الدراسة، يتوقف تطبيق أحكام الاتفاقية المؤرخة في 17 ماي سنة 1982 والمبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الفرنسية اثر تجنب ازدواج الضريبي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة بالنسبة للضريبة على الدخل، على التركة، و كذا حقوق التسجيل وحقوق الطابع ، و أيضا أحكام المعاهدات و الاتفاقيات الخاصة والمتعلقة بالمداخيل المحددة في المادة 19 من هذا الاتفاقية، من التاريخ الذي يبدأ في تطبيق أحكام الاتفاقية محل الدراسة للمرة الأولى.

بالنسبة للضريبة الثروة تناولت الاتفاقية الجزائرية الفرنسية كيفية فرض الضريبة على الثروة التي يمتلكها الأشخاص، و ذلك من خلال المادة 22 التي جاءت بمبدأ أن جميع عناصر ثروة مقيم في دولة متعاقدة تخضع للضريبة في هذه الدولة فقط.² و بهدف تفادي الإشكالات التي قد تظهر عند التطبيق الأول لأحكام الاتفاقية المؤرخة في 17 أكتوبر سنة 1999 حددت المادة 30 منها تطبيقها للمرة الأولى بحسب طبيعة الضريبة على النحو التالي:³

بالنسبة للضرائب على الدخل فيكون التطبيق الأول لأحكام هذه الاتفاقية على المداخيل المتعلقة بالسنة المدنية التي تدخل فيها الاتفاقية حيز التنفيذ، أو السنة المالية المفتوحة خلال هذه السنة ، باستثناء الضرائب المحصلة عن طريق الاقتطاع من المصدر، حيث يكون على المال الموضوعة للدفع ابتداء من تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ .

¹ الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية المتعلقة بالتجنب الازدواج الضريبي والتهرب والغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة و التركة، الموقعة بالجزائر ب 17 أكتوبر سنة 1999، المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02 _ 121 المؤرخ في 07 أبريل سنة 2002، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 الصادر بتاريخ 10 أبريل 2002، ص 20.

² بن بوزة فرح ، الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية المؤرخة في 17 أكتوبر 1999، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق فرع الدولة والمؤسسات العمومية جامعة الجزائر 1، 2016 _ 2017، ص 54.

³ الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية ، مرجع سبق ذكره، ص 21.

أما بالنسبة للضرائب الأخرى أي على الثروة وعلى التركة، فال تطبق أحكام الاتفاقية إلا على التي يقع الحدث المنشئ لها ابتداء من تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ .

و الطرق القانونية لجعلها نافذة هو إن الهدف من إبرام الاتفاقية جبائية دولية تابع تطبيق أحكامها لكن هذا التطبيق يستوجب بداية معرفة مكانتها ضمن التداول القانوني للدولة من جهة و من جهة اخرى البحث عن الهيئة التي تقوم بتفسيرها في حالة وجود غموض في أحكامها عند تطبيقها.

ثانيا - نموذج الاتفاقية الجزائرية مع روسيا

تم التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة فدرالية روسيا بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06 - 127 المؤرخ في 03 أفريل سنة 2006 ، و نشرت في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 21 ل 05 أفريل سنة 2006. (أنظر الملحق رقم 02)

تم عقد الاتفاقية من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة.

وقد اتفقتا على ما يأتي:¹

الأشخاص المعنيون:

تطبق هذه الاتفاقية على الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة أو في كلتا الدولتين المتعاقدين.

الضرائب المعنية:

تطبق هذه الاتفاقية على الضرائب على الدخل و الثروة المحصلة لحساب دولة متعاقدة أو إحدى جماعاتها المحلية، مهما كان نظام التحصيل

تعتبر كضرائب على الدخل و الثروة جميع الضرائب المحصلة على الدخل الاجمالي، على الثروة الإجمالية أو على عناصر من الدخل أو الثروة، بما في ذلك الضرائب على الأرباح المحققة من التصرف في الأملاك المنقولة أو العقارية و الضرائب على المبلغ الإجمالي للأجور المدفوعة من طرف المؤسسات، بالإضافة إلى الضرائب على فوائض القيمة.

¹ الاتفاقية الجبائية الجزائرية روسيا، المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر بتاريخ 10 مارس 2006، المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06 _ 127، المؤرخ في 03 ابريل 2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر بتاريخ 05 افريل 2006، ص 03.

طرق تفادي الازدواج الضريبي:

عندما يحصل مقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين على مداخيل أو يملك ثروة تكون طبقا لأحكام هذه الاتفاقية، خاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الدولة تمنح:¹

- على الضريبة التي تحصل عليها من ثروة هذا المقيم، خصما بقيمة تعادل الضريبة على الثروة المدفوعة في هذه الدولة الأخرى.

غير أن المبلغ المخصوم في كلتا الحالتين لا يمكن أن تتجاوز جزء الضريبة على الدخل أو الثروة المحسوبة قبل إجراء الخصم، المقابل حسب الحالة للمداخيل أو للثروة الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

- تعتبر الضريبة التي تكون محل إعفاء أو تخفيض في إحدى الدولتين المتعاقبتين بمقتضى التشريع الداخلي لهذه الدولة و كأنه قد تم تحصيلها، و يجب خصمها في الدولة المتعاقدة الأخرى من الضريبة التي تكون قد مست تلك المداخيل.

ثالثا - نموذج الاتفاقية الجزائرية مع ألمانيا الاتحادية

تم التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و جمهورية ألمانيا بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-174 المؤرخ في 14 جوان سنة 2008، و نشرت في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 33 ل 22 جوان سنة 2008. (أنظر الملحق رقم 03)

تم عقد الاتفاقية من أجل تجنب الازدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة.

عند التوقيع على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و جمهورية ألمانيا اتفقت الدولتان على ما يلي:²

- فيما يخص المادة 7:

¹ الاتفاقية الجبائية الجزائرية روسيا، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² الاتفاقية الجبائية الجزائرية مع ألمانيا الاتحادية، المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي و تجنب التهرب والغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر بتاريخ 12 نوفمبر 2007، المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08 _ 174، المؤرخ في 14 يونيو 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد ""، الصادر بتاريخ 22 يونيو 2008، ص 18.

أ / عندما تباع مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة سلعا أو تمارس نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة لا يتم حسابها على أساس المبلغ الإجمالي المحصل عليه لهذا الغرض من طرف المؤسسة، و لكن فقط على أساس المبلغ المنسوب للنشاط الحقيقي للمنشأة الدائمة لهذه المبيعات أو لهذا النشاط.

ب / في حالة العقود، و يتعلق الأمر على وجه الخصوص بعقود دراسات، توريدات، تركيب أو بناء تجهيزات أو منشآت صناعية، تجارية أو علمية أو أشغال عمومية، لما تملك المؤسسة منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن أرباح هذه المنشأة الدائمة لا تحدد على أساس المبلغ الإجمالي للعقد، لكن فقط على أساس حصة العقد المنفذة فعليا من طرف هذه المنشأة الدائمة إن الأرباح الناتجة عن تسليم البضائع للمنشأة الدائمة و تلك المتعلقة بحصة العقد المنفذة بالدولة المتعاقدة التي يقع فيها المقر المركزي للمؤسسة لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.

ج / إن المكافآت المدفوعة مقابل تأدية خدمات تقنية، بما فيها إنجاز الدراسات أو مشاريع ذات طابع علمي أو جيولوجي أو تقني، لعقود البناء، بما فيها وضع الوثائق الزرقاء المتعلقة بها أو لأنشطة استشارية أو للمراقبة، تعتبر كمكافآت تطبق عليها أحكام المادة 7 من الاتفاقية.

- فيما يخص المادتين 10 و 11:

بغض النظر عن المادتين 10 و 11 تفرض الضريبة على أرباح الأسهم و الفوائد في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها و حسب تشريع هذه الدولة لما:

أ / تكون متأتية من حقوق او ديون مساهمة في الأرباح، بما في ذلك المداخل التي يحصل عليها " stiller gesellschafter " من مساهمته بتلك الصفة أو المداخل المتأتية من " partiarisch darlehen " أو من " gewinnobligationen " في مفهوم القانون الجبائي لجمهورية ألمانيا الاتحادية.

ب / تقتطع من أجل تحديد أرباح المدين بأرباح الأسهم و الفوائد.

- فيما يخص المادة 26:

إذا تم تطبيقها لهذه الاتفاقية، تبليغ معطيات ذات طابع شخصي وفق الشروط المنصوص عليها في التشريع الوطني، يجب تطبيق الأحكام الإضافية التالية مع احترام التشريع الساري المفعول في كل دولة متعاقدة.

ب / تعلم المصلحة المرسل إليها المعطيات ذات الطابع الشخصي، بناء على طلب المصلحة التي قامت بتبليغها لها بوجهة استعمالها لهذه المعطيات و النتائج المحصل عليها.

ج / لا يمكن تبليغ المعطيات ذات الطابع الشخصي إلا للمصالح المختصة و لا يمكن لهذه الأخيرة أن ترسلها لمصالح أخرى إلا بموافقة مسبقة من طرف المصلحة التي قامت بتبليغها لها.

د / يجب على المصلحة التي تقوم بتبليغ المعطيات ذات الطابع الشخصي أن تسهر على دقة المعطيات المرسلة والتأكد من ضرورة و ملاءمة هذا التبليغ بالنسبة للهدف المنشود، و يجب أن تحترم حالات منع التبليغ المنصوص عليها في التشريعات الوطنية الخاصة بالدولتين المتعاقدين، و إذا اتضح أن معطيات غير دقيقة أو معطيات كان من المفروض عدم تبليغها، قد يتم تبليغها، يتم إشعار المصلحة المرسل إليها فوراً، و تقوم هذه الأخيرة بإجراء التصحيح أو الشطب المعطيات المعنية.

رابعا - نموذج الاتفاقية الجزائرية مع هولندا

نشر في الجريدة الرسمية رقم 37 المرسوم الرئاسي المتعلق بالتصديق على الاتفاقية بين الجزائر ومملكة هولندا والمتضمن إلغاء الازدواج الضريبي بين البلدين.¹

و تتضمن هذه الاتفاقية التي تم توقيعها في مايو 2018 على هامش أشغال الدورة الثالثة للجنة المختلطة للتعاون الاقتصادي والتكنولوجي بين الجزائر وهولندا - إلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال ومنع التهرب من الضرائب و تجنبها. (أنظر الملحق رقم 04)

و يشير المرسوم إلى أن هذه الاتفاقية تطبق على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدين أو في كليهما.

كما تطبق الاتفاقية على ضرائب الدخل وعلى رأس المال المفروضة لمصلحة دولة متعاقدة أو إقسامها السياسية أو سلطتها المحلية بصرف النظر عن طريقة فرضها.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية مع هولندا، المتعلقة بإلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و على رأس المال و لمنع التهرب من الضرائب و تجنبها، الموقعة بالجزائر بتاريخ 09 مايو 2018، المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20 _ 150، المؤرخ في 08 يونيو 2020، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 37، الصادر بتاريخ 27 يونيو 2020 .

و تعد من ضرائب الدخل ورأس المال جميع الضرائب المفروضة على الدخل الاجمالي أو على إجمالي رأس المال أو على عناصر من الدخل أو على رأس المال بما في ذلك الضرائب المفروضة على الأرباح المتأتية من التنازل على الممتلكات المنقولة أو غير منقولة أو الضرائب المفروضة على المبالغ الإجمالية للأجور أو الرواتب التي تدفعها الشركات فضلا عن الضرائب المفروضة على فوائض القيمة الناتجة عن رأس المال.

و بالنسبة للجزائر تشمل الضرائب الحالية التي تطبق عليها هذه الاتفاقية حسب المرسوم الضريبي على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والضريبة على الأملاك و الإتاوات و الضرائب المفروضة على محاصيل نشاطات التنقيب و البحث و الاستغلال و نقل المحروقات في الأنابيب.

أما بالنسبة لهولندا فالأمر يتعلق بضريبة الدخل و ضريبة الأجور و ضريبة الشركات بما في ذلك حصة الحكومة من الأرباح الصافية المتأتية من استغلال الموارد الطبيعية المفروضة بموجب قانون المناجم فضلا عن الضريبة على أرباح الأسهم. و تطبق هذه الاتفاقية أيضا على أي ضريبة مماثلة أو مشابهة في جوهرها تفرضها أي من الدولتين المتعاقدين بعد تاريخ توقيع هذه الاتفاقية إضافة إلى الضرائب الحالية أو بدلا منها.

و تقوم السلطات المختصة لكلتا الدولتين المتعاقدين بإخطار بعضيهما البعض بالتغيرات الجوهرية التي تم إدراجها على تشريعاتها الضريبية حسب نفس المرسوم.¹

¹ اتفاقية إلغاء الازدواج الضريبي تدخل حيز التنفيذ WWW.akhbarelyoum.dz

خاتمة الفصل:

إن توقيع الاتفاقيات بين الدول من أهم الأمور التي ينبغي تفعيلها من قبل السلطات الضريبية لغرض الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي الذي بدوره يقلل من فرص الاستثمار الأجنبي.

فحاولنا في هذا الفصل عموما التطرق إلى معالجة الازدواج الضريبي الدولي ضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية، طبقا لما جاء في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية التي تعتبر المرجع الأساسي لهذا المجال تناولنا كيفية توزيع الاختصاص الضريبي بين الدولتين المتعاقدتين بالنسبة للضرائب على الدخل والضرائب على الثروة.

كما تطرقنا إلى معالجة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي ومدى فعالية الاتفاقيات الجبائية في مكافحتها، فقد تضمن الاتفاقية الجبائية النموذجية الأولى لكل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و هيئة الأمم المتحدة، أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي و هي: طريقة الخصم، طريقة الإعفاء، طريقة اقتسام الإيراد، طريقة تقسيم المادة الخاضعة للضريبة.

كما تطرقنا إلى الاتفاقيات الدولية الموقعة من طرف الجزائر في ما يخص تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي و قمنا بنوع من التفصيل لبعض هذه الاتفاقيات مع الدول التالية: مع فرنسا، مع روسيا، مع ألمانيا الاتحادية، و ختاماً مع هولندا.

خاتمة

خاتمة :

في ختام هذا البحث بفصوله الثلاثة الذي تطرقنا فيه إلى الازدواج الضريبي والاتفاقيات الجبائية الدولية و ما مدى فعالية هذه الاتفاقيات الجبائية في معالجة الازدواج الضريبي وذلك بالإجابة على الاشكالية المطروحة في بداية البحث حيث تمت معالجة هذا الموضوع في ثلاث فصول وانطلاق من الفرضيات والأسئلة الفرعية المطروحة المشار إليها سابقا في المقدمة.

من هذا المنطلق يمكن القول أن الازدواج الضريبي هو فرض الضريبة نفسها على المكلف ولأكثر من مرة و على نفس المال و في نفس الفترة و له علاقة بين كل من التهرب الضريبي و الغش الضريبي و الضغط الضريبي، و قد يكون الازدواج الضريبي داخلي معناه ضمن حدود الدولة ذاتها أو يكون دوليا أي أن المكلف خاضع للضريبة لكن في بلدين مختلفين، أما الاتفاقيات الجبائية هي اتفاق ضريبي دولي يتم بين دولتين أو عدة دول من أجل تحقيق أهداف مشتركة، فهي تعتبر أهم وسيلة لمعالجة وتفادي الازدواج الضريبي الدولي، وعلى هذا الأساس ساهمت الجزائر في القضاء على الازدواج الضريبي، فقامت بإبرام عدة اتفاقيات جبائية دولية مع دول أخرى.

أولا: إختبار الفرضيات

بعد أن استعرضنا مختلف جوانب الموضوع، توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1 - بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على أن الازدواج الضريبي الدولي هو فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على نفس الشخص و على نفس المال و في مدة ذاتها و قد تم تأكيد هذه الفرضية.
- 2 - الفرضية الثانية فهي تنص على أن الاتفاقيات الجبائية الدولية تسمح بتفادي مخاطر الغش و التهرب الجبائي من خلال البنود الخاصة بتبادل المعلومات الجبائية، و أيضا إزالة العراقيل التي تواجه الاستثمارات، تم تأكيد صحة الفرضية لأنه هذا ما نص عليه التشريع الجزائري.
- 3 - الفرضية الثالثة التي تنص على الهدف من الاتفاقية الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع الدول يتمثل في توطيد العلاقات السياسية والاقتصادية و تشجيع الاستثمار الأجنبي، قامت الجزائر بإبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية كآلية لتفادي الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي لتشجيع الاستثمار الخرجي والمبادلات التجارية.

ثانيا: النتائج المتوصل إليها

- 1 - الأزواج الضريبي هو فرض الضريبة نفسها على المكلف لأكثر من مرة و على نفس المال و نفس الفترة.
- 2 - هناك علاقة طردية بين الأزواج الضريبي و كل من التهرب الجبائي والغش الجبائي لأن الأزواج الضريبي هو أحد أسباب الرئيسية لظهور كل من التهرب والغش الضريبي.
- 3 - يكون الأزواج الضريبي داخلي بحيث تتوفر جميع شروطه داخل إقليم الدولة و يكون دولي هنا المكلف نفسه يقوم بتسديد الضريبة ذاتها الخاضعة للضريبة لكن في بلدين مختلفين.
- 4 - من أسباب حدوث الأزواج الضريبي عدم ثبات التشريعات الضريبية الناضمة.
- 5 - يؤثر الأزواج الضريبي على حركة إنتقال رؤوس الأموال و كذلك التجارة الدولية، كما يؤثر على العدالة الضريبية و التنافسية الجبائية الدولية.
- 6 - توجد اتفاقيات جبائية ثنائية التي تبرم بين دولتين، والنوع الثاني اتفاقيات متعددة الأطراف.
- 7 - تأخذ الاتفاقيات الجبائية كقاعدة عامة بأحكام المادة من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و منظمة الأمم المتحدة.
- 8 - الاتفاقيات الجبائية أداة قانونية فعالة، لتفادي الأزواج الضريبي على المستوى الدولي، و أيضا لمكافحة التهرب والغش الضريبي الدولي.
- 9 - يتم توزيع الاختصاص الضريبي بين كل من دولة إقامة المكلف و دولة مصدر الدخل بإتفاق بينهما، بموجب معاهدة جبائية من أجل تفادي الأزواج الضريبي الدولي.
- 10 - تضمنت الاتفاقية الجبائية النموذجية أربع طرق لمعالجة الأزواج الضريبي الدولي، وهي طريقة الخصم، طريقة الإعفاء، طريقة إقتسام الايراد، طريقة توزيع المادة الخاضعة.
- 11 - تسعى الجزائر في ضل الانفتاح الاقتصادي العالمي إلى مواجهة العبء الناتج عن فرض الضريبة من خلال توقيع اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي مع الدول الاخرى.

ثالثا: التوصيات

على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- 1 - ضرورة التنسيق بين القوانين التشريعية مع نصوص الاتفاقيات الجبائية الدولية لتفادي الازدواج الضريبي.
- 2 - يجب على الدول محاولة إبرام أكبر قدر ممكن من الاتفاقيات الجبائية لمحاربة الازدواج الضريبي.
- 3 - على الجزائر أن تسعى إلى توسيع حجم الاتفاقيات بينها وبين الدول لتحسين المناخ الاستثماري لرؤوس الأموال الأجنبية.

أفاق الدراسة:

على ضوء معالجتنا للموضوع وبالإضافة إلى ما توصلنا إليه من نتائج يمكن اقتراح بعض المواضيع التي نراها جديرة بالبحث مستقبلا والتي تكمل بحثنا هذا.

- 1 - علاقة الازدواج الضريبي الدولي بالاستثمار الخارجي
- 2 - دراسة العلاقة بين القوانين التشريعية الدولية و الاتفاقيات الجبائية الدولية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

- 1 - المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للطباعة و النشر، بيروت العربية، 2001.
- 2 - المرسي السيد حجازي، النظم و القضايا الضريبية المعاصرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2004.
- 3 - بن عيسى زايد، القانون الدولي العام، المركز الجامعي نور البشير، البيض، 2017. 2018.
- 4 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسة. دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- 5 - حميد بوزيدة جباية المؤسسة. دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة . دراسة نظرية وتطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، 2010.
- 6 - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1999.
- 7 - محمد بني عوده صلاح الدين، الازدواج الضريبي في الضرائب المباشرة، جامعة القدس المفتوحة، طوباس.
- 8 - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 9 - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 10 - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 11 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003.
- 12 - يونس أحمد بطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية ، الإسكندرية.

ثانيا: المذكرات والرسائل الجامعية.

- 1 - العافر جمال الدين، التجانس الضريبي كالية لتفعيل التكامل الاقتصادي مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008. 2009.
- 2 - بركات البشير، الازدواج الجبائي الدولي والاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض الدول في هذا الميدان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2014. 2015.

- 3 - بوقرورة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009 . 2010.
- 4 - فرح بن بوزة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية المؤرخة في 17 أكتوبر 1999، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق فرع الدولة والمؤسسات العمومية جامعة الجزائر 1، 2016 - 2017.
- 5 - يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006 . 2007.

ثالثا: المجالات

- 1 - ايت دحمان سيد على ، معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في التشريع الجزائري، كلية الحقوق جامعة الجزائر 1 . بن يوسف بن خدة، مجلة صوت القانون، العدد الثامن، سنة 2017 .
- 2 - زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27 العدد الأول، 2011.
- 3 - محمود سامي مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، كليات بريدة الأهلية، الاردن، مجلة البحوث في العلوم المالية والحاسبة، مجلد 3، العدد 1، سنة 2018.
- 4 - ملال محمد طارق، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي و إمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 4، العدد 01، جامعة الجزائر 3، 2013.
- 5 - مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني عشر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، جانفي 2015
- 6 - نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الانسانية، العدد 41، مجلد ب، 2014.
- 7 - نور حمزة حسين، الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون جامعة بغداد العدد 01، 2020.

رابعا: الندوات و الملتقيات.

- 1 - إبراهيم أحمد النجار، التحكيم في المجال الضريبي، المؤتمر العلمي الثاني القانون والاستثمار المنعقد بتاريخ 29 - 30 / 03 / 2015 كلية الحقوق، جامعة طنطا

خامسا: القوانين و المراسيم

1- الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية المتعلقة بالتجنب الازدواج الضريبي والتهرب والغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة الكتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة و التركة، الموقعة بالجزائر ب 17 أكتوبر سنة 1999، المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02 - 121 المؤرخ في 07 أفريل سنة 2002، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 الصادر بتاريخ 10 أفريل 2002.

2- الاتفاقية الجبائية الجزائرية روسيا، المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر بتاريخ 10 مارس 2006، المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06 - 127، المؤرخ في 03 ابريل 2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر بتاريخ 05 افريل 2006

3- الاتفاقية الجبائية الجزائرية مع ألمانيا الاتحادية، المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي و تجنب التهرب والغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر بتاريخ 12 نوفمبر 2007، المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08 - 174، المؤرخ في 14 يونيو 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 22، الصادر بتاريخ 22 يونيو 2008

4- الجريدة الرسمية الجزائرية مع هولندا، المتعلقة بإلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و على رأس المال و لمنع التهرب من الضرائب و تجنبها، الموقعة بالجزائر بتاريخ 09 مايو 2018، المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20 - 150، المؤرخ في 08 يونيو 2020، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 37، الصادر بتاريخ 27 يونيو 2002

6- اتفاقية إلغاء الازدواج الضريبي تدخل حيز التنفيذ WWW.akhbarelyoum.dz

الملاحق

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي و ذلك من خلال توقيع مجموعة من الاتفاقيات الدولية التي تساهم في الحد من هذه الظاهرة كما قامت الجزائر بإبرام مجموعة من اتفاقيات دولية تساهم في مواجهة الازدواج الضريبي، فحاولنا إبراز أهم المفاهيم الازدواج و الاتفاقيات الجبائية الدولية و التركيز على إبراز أهم المخاطر المسببة للازدواج الضريبي و كيفية التخلص منه، و ما مدى أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية في القضاء على ظاهرة الازدواج الضريبي.

وحاولنا تسليط الضوء على موقف الجزائر في القضاء على ظاهرة الازدواج و ذلك بإبرام مجموعة من الاتفاقيات مع دول أخرى.

ليتم التوصل إلى مجموعة النتائج أهمها في:

- الازدواج الضريبي ظاهرة تسبب العديد من المشاكل الجبائية أو المستوى الداخلي أو الخارجي خاصة الاستثمار و المبادلات التجارية.
- أهمية الاتفاقية الجبائية الدولية في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي.

Sommaire

Mettre une marque dans le cadre d'un groupe de mode face à la double imposition. les projets les plus importants lies à la cause de la double imposition chapeaux internationaux de celui-ci et quelle est l'importance d'exprimer l'urgence internationale dans le quartier frontalier l'urgence international dans le district international dans le quartier frontalier international dans le district international

Nous avons essaye de faire la lumière sur la position de l'Algérie sur le phénomène de la dualité en concluant un ensemble d'accords avec les pays frères.

Pour pouvoir arriver a un groupe des plus importants en

- La double imposition est un phénomène que pose des problèmes au niveau externe au niveau externe au niveau externe d'investissement et au niveau externe d'achèvement
- Leur position sur la fiscalité internationale dans la réduction du phénomène de double imposition