

الاتفاقيات الجبائية الدولية ودورها في حل مشكل الازدواج الضريبي

من خلال التشريع الجبائي الجزائري

د.ونادي رشيد

جامعة البليدة 2

الملخص:

يهدف هذا المقال إلى التعريف بالازدواج الضريبي وتحديد شروطه من خلال تمييزه عن عملية حدوث تكرار في الحدث المنشئ الذي يتطلب تكرار في التكليف وبالتالي تكرار في فرض ضرائب، الأمر الذي يختلف عن مفهوم الازدواج الضريبي، كما أن التشريع الجبائي الداخلي يعجز عن حل مشكل ازدواج ضريبي يتجاوز حدود إقليم دولة، يجعلنا أمام وضع يتطلب إبرام اتفاقية جبائية دولية، كون سلطة فرض الضرائب يتعلق بالتشريع الداخلي، كما أن الاتفاقيات الجبائية الدولية من شأنها تقريب الدول اقتصاديا وتمكنها من تبادل المعلومات ومكافحة تهريب رؤوس الأموال وغيرها من الجرائم الاقتصادية الدولية.

Résumé:

L'objet de cet article, la définition et la détermination du concept de la double imposition, a travers sa distinction de la duplication du fait générateur qui implique la duplication, de l'imposition. Opération différente de celle du concept de la double imposition. La législation fiscale interne est dans l'incapacité de résoudre le problème de la double imposition, l'ors qu'il dépasse sa compétence territoriale, implique ainsi la nécessité de conclure une convention fiscale internationale en raison que l'autorité d'imposition concerne la législation interne, comme les conventions fiscales internationales permettent le rapprochement économique des états et de l'échange des informations, de lutter contre l'évasion des capitaux et de différents crimes économiques internationaux.

مقدمة:

يهدف التشريع الضريبي الذي يتمتع بسلطته في حق فرض الضرائب إلى التوفيق ما بين حقوق المكلف التي يؤدي كل تقليل منها إلى تقهقر في الإيرادات الضريبية يظهر من خلال امتناع و غش، وفي الوقت ذاته يؤدي التقليل من سلطة الضرائب إلى نفس النتائج، كما يهدف التشريع الضريبي إلى احترام مبادئ أساسية منها مساواة جميع المكلفين أمام الضرائب، و قانونيتها، إذ لا تفرض ضريبة إلا بموجب قانون وإرساء عدالة في توزيع العبء الضريبي وضمنان عدم رجعيته، و هذا ما تنصّ عليه معظم دساتير العالم* من الناحية القانونية النظرية، يمكن اعتبار ذلك ممكن، أما عند التطبيق الميداني للتشريع الضريبي غالباً ما تظهر تناقضات بين سلطة الضرائب و حقوق المكلف، فقطهر من خلاله جميع المشاكل التي تتسبب في الخروج عن المبادئ المذكورة ،نذكر منها انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي التي يحاول المشرع إيجاد حلول مناسبة لعلاجها من خلال تدابير جبائية معينة.

نحاول من خلال هذا المقال التطرق إلى التعريف بالازدواج الضريبي و الدور الذي من خلاله تعمل الاتفاقيات الجبائية الدولية على حله.

الازدواج الضريبي:

إذا كان توزيع العبء الضريبي يقتضي إشراك جميع المكلفين في تحمل جزء من النفقات العامة، فإن إخضاع نفس المكلف لنفس الضريبة يعتبر خروجاً عن التوزيع العادل لعبء هذه الضريبة، و للتمييز بين ما هو ازدواجاً ضريبياً، و بين ما هو تكرار في الحدث المنشئ* للضريبة الذي يختلف عن الازدواج الضريبي، نستهل هذا العنصر بالتعريف بالازدواج الضريبي ،ثم العناصر المكونة له ،أنواعه و كيفية تفاديه.

1. تعريف الازدواج الضريبي:

يعرف الازدواج الضريبي على أنه: "فرض ضريبتين من نوع واحد على المطرح*نفسه خلال فترة زمنية واحدة و اقتطاعهما من مال مكلف واحد"¹ و يتفق معه في التعريف حسن عواضة و يقول: "الغاية من الضريبة إشراك المكلفين في الأعباء بالنسبة إلى مقدرة كل واحد منهم، و لكن يحدث أحياناً أن تفرض على مادة واحدة أكثر من ضريبة

* تنص المادة 64 من الدستور الجزائري على أن "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون، و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه"

* الحدث المنشئ: هو الواقعة المولدة لفرض ضرائب أي تحقيق إيراد أو ربح أو دخل، القيام بعملية استهلاك، تملك رأس مال.

* المطرح (الوعاء): أي مجموعة قواعد أو عمليات تؤول إلى تحديد أرقام الأعمال أو الأرباح أو الأسس الواجب إخضاعها للضريبة و يعتبر الوعاء من أصعب المسائل الفنية للضريبة.

¹ عصام بشور: المالية العامة و التشريع المالي، مطبعة الروضة، دمشق 1993، ص 330

واحدة و هذا ما يقال له الازدواج الضريبي، و هكذا يقال أن هناك ازدواجا ضريبيا أو تكرر في التكليف، عندما يكلف شخص واحد بالضريبة نفسها على مادة تكليف واحدة"¹ و حسب تعريف القانون الدولي للازدواج الضريبي: "الازدواج الضريبي في القانون الدولي يمكن تعريفه بصفة عامة كتطبيق ضرائب متشابهة في دولتين أو أكثر لنفس المكلف، لنفس الحدث المنشئ ولفترات نفسها"² من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج عناصر الازدواج الضريبي.

2. عناصر الازدواج الضريبي:

لكي نسمي الحالة ازدواجا ضريبيا يجب توفر الشروط الأربعة:

- أ- **وحدة الشخص المكلف بالضريبة:** عند فرض ضريبة على أرباح الشركات و ضريبة على الدخل الإجمالي لنفس الدخل في نفس الفترة على الشخص المعنوي، ثم يخضع الربح المتبقي بعد طرح الضريبة أي الربح الصافي للدخل الإجمالي صنف مداخل رؤوس الأموال المنقولة ، رغم وقوع العبء الضريبي على الشخص الطبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل الصافي أي صاحب الشركة حدث وقوع هذا العبء على الشركة (الشخص المعنوي) بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، فنكون أمام شخصين منفصلين عن بعضهما البعض من الناحية القانونية، بينما حدوث فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف هو ما يطلق عليه بوحدة المكلف.
- ب- **وحدة المطرح (الوعاء) الخاضع للضريبة:** أو وحدة الوعاء أي عملية فرض أكثر من ضريبة واحدة على دخل واحد مثلا، مع توفر العناصر الأخرى للازدواج. فإذا أسست أكثر من ضريبة واحدة على نفس الدخل أو نفس الوعاء كفرض ضريبة دخل إجمالي صنف رواتب و أجور على نفس الأجر أكثر من مرة لنفس الأجير في نفس الشهر نكون أمام وحدة المطرح. أما فرض نفس الضريبة في نفس الشهر على نفس الأجر لأجرة الشهر و ضريبة على مكافئة مثلا تصرف في نفس الشهر، لا يمكن اعتبار هذه الضريبة مفروضة على نفس المطرح بوحدة المطرح أو وحدة الوعاء.
- ج- **وحدة الضريبة المفروضة:** عند فرض ضريبة على دخل ناتج عن تأجير عقار مثلا تسمى ضريبة الدخل الإجمالي صنف مداخل عقارية، بمعدل معين في سنة معينة، ثم تفرض على نفس العقار في نفس السنة رسم عقاري للملكية المبنية ، لا يمكن في هذه الحالة اعتبار هذه الضريبة بوحدة الضريبة المفروضة كون الضريبتان مختلفتان و تسمية كل واحدة منهما، تختلف عن الأخرى.
- د- **وحدة الفترة الزمنية:** يمكن أن تفرض نفس الضريبة على نفس المكلف و على نفس الوعاء الضريبي إذا تكرر الحدث المنشئ، و هذا هو الأصل في التشريع الضريبي، أما تكرر العناصر المذكورة سابقا في نفس الفترة الزمنية يمكن اعتباره ازدواجا ضريبيا.

¹ حسن عواضة: المالية العامة (دراسة مقارنة) الموازنة - النفقات - و الواردات العمومية، دار النهضة العربية،

بيروت، 1978، ص 463

² Modèle de convention fiscale (version abrégée) OCDE 2008, page 07

و من خلال ما سبق ذكره، فإن حدوث ازدواج ضريبي لا يتحقق إلا بتوفر الشروط المذكورة مجتمعة، فغياب شرط واحد فقط يجعلنا أمام حادثة تكرر في الحدث المنشئ للضريبة و هذا أمر طبيعي بل و أمر صحي يوجب عند هذه الحالة فرض الضريبة.

3. أنواع الازدواج الضريبي:

"نميز بين كل من الازدواج الضريبي المقصود و الازدواج الضريبي غير المقصود من جهة و بين الازدواج الضريبي الداخلي و الازدواج الضريبي الدولي من جهة أخرى"¹

أولاً: الازدواج الضريبي المقصود و غير المقصود

بغية توسع الدولة في حقل الإخضاع الضريبي و سعياً منها وراء زيادة الوفرة المالية فإنها تستحدث لذلك ضرائب جديدة تشبه إلى حد كبير الضرائب المفروضة كوسيلة لتفادي من خلالها رفع المعدلات المطبقة من أجل زيادة الوفرة في حصيلة الضرائب، يحدث في هذه الحالة ازدواجاً ضريبياً يمكن اعتباره مقصوداً، مادام المشرع تعمد إحدائه. أما في حالة بعض الرسوم المحلية، خاصة تلك التي يوزع من خلالها العبء الضريبي بين المكلفين من طرف الهيئات المحلية و التي يطلق عليها في بعض التشريعات الضريبية بالضرائب الموزعة، فيحدث ازدواج ضريبي بسبب عدم التنسيق بين مختلف الهيئات المحلية دون قصد، فيمكن اعتبار ذلك ازدواجاً ضريبياً غير مقصود.

ثانياً: الازدواج الضريبي الداخلي و الدولي

عند حدوث ازدواج ضريبي بتوفر عناصره المذكورة جميعها داخل حدود إقليم دولة، نقول أننا أما حالة ازدواج ضريبي داخلي، أما في حالة حدوث ذلك الازدواج الضريبي بتوفر جميع عناصره في نطاق أكثر من دولة واحدة، نظراً لسلطة كل دولة في فرض ضرائب على رعاياها و على القاطنين في ديارها، يطلق عليه بالازدواج الضريبي الدولي.

4. كيفية تفادي الازدواج الضريبي:

تختلف طريقة حل مشكل الازدواج الضريبي وذلك حسب نوع هذا الازدواج، فالازدواج الداخلي مثلاً يمكن تفاديه عن طريق التشريع الداخلي أما الازدواج الدولي فيمكن تفاديه عن طريق إبرام اتفاقيات جنائية دولية.

أولاً: تفادي الازدواج الضريبي عن طريق التشريع الضريبي الداخلي

يحدد التشريع الضريبي الداخلي موطن التكاليف، الذي يختاره صاحبه داخل الوطن إذا تعددت محلات الإقامة و يلزمه بإخضاع جميع مداخله للضريبة، "يعتبر موطن التكاليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

- أ- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكيين له، أو منتفعين به أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل
- ب- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
- ج- الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً مهنيًا بالجزائر سواء أكانوا أجراً أم لا"¹

¹ عصام بشور: مرجع سابق، نقلاً عن Muller.R، ص 333

وتتص نفس المادة على الخضوع للضريبة على الدخل، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، كما يخضع للضريبة على الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ، كما يعتبر موطن تكليفهم بالجزائر أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

في هذه الحالات يمكن أن تتبع الدول إحدى الحلول الآتية:

- أ- خصم إيراد من إيراد: أي خصم أساس خاضع من أساس خاضع فإذا كان س1 هو مجموع الدخل الخاضع، يمكن أن يخصم من س2 الذي يعتبر دخل من هذه الدخول.
- ب- خصم ضريبة من ضريبة: أي بعد حساب الضريبة ض1 من مجموع الأسس الخاضعة لهذه الضريبة، يمكن خصم الضريبة ض2 المحسوبة لإحدى هذه الأسس قبل جمعها.
- ج- خصم ضريبي من إيراد: أي تخصم ضريبة أرباح شخص معنوي من أساس حساب الضريبة على دخل الشخص الطبيعي قبل التوزيع.

ثانيا: تفادي الازدواج الضريبي بواسطة الاتفاقيات الجبائية الدولية

إذا تعلق الأمر باتساع رقعة التجارة لتخرج من حدود الوطن و تتحرك رؤوس الأموال والاستثمارات، فإنه يتطلب الأمر إيجاد صيغة مشتركة بين الدول المعنية تصاغ في شكل اتفاق يبرم فيما بينها.

"اهتمت عصبة الأمم ثم الأمم المتحدة بموضوع الازدواج، أما عصبة الأمم فقد عيّنت لبعثه لجننتين، أحدهما من الخبراء الاقتصاديين و قدمت تقريرها في سنة 1923 و أخرى من الخبراء الفنيين و قدمت تقريرها في سنة 1925، مما يعطي لدولة موطن المكلف و دولة موقع أمواله حقا مشروعا في فرض الضريبة عليه بنسبة مصلحه الاقتصادية في كل من الدولتين. و رأت اللجنة أنه لا يمكن منع الازدواج إلا بتضحية من جانب الدولة"²

I. الاتفاقيات الجبائية الدولية:

لما يترتب عن الازدواج الضريبي الدولي من إعاقة الاستثمارات خارج الحدود و تراجع العلاقات الاقتصادية الدولية، "سهلت عصبة الأمم عقد الاتفاقيات المالية من هذا النوع بين الدول بواسطة وضع مشاريع نموذجية لذلك، و لقيت هذه الاتفاقيات تطبيقا واسعا بعد الحرب العالمية الثانية، إذ تضمنت أحكامها منع الازدواج الضريبي"³

1. تعريف الاتفاقيات الجبائية الدولية:

¹ المادة3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة - المديرية العامة للضرائب الجزائر - مستحدث إلى غاية قانون المالية 2014

² عبد المنعم فوزي: المالية العامة و السياسة المالية، دار المعارف الإسكندرية 1992، ص 285

³ عصام بشور: مرجع سابق، ص 329

كما يعرفها على أنها "معاهدات تعقد بين الدول و تبين بصورة واضحة اختصاص كل دولة من حيث فرض الضرائب، فتحدد الأسس الكفيلة بمنع الازدواج الضريبي عن موطني الدولتين المتعاقبتين"¹ و تعرف على أنها "عقد دولي يدير العلاقات الجبائية بين الدول و له سلطة أعلى من سلطة التشريع الجبائي الداخلي"²

2. آلية إلغاء الازدواج الضريبي:

من أجل إلغاء الازدواج الضريبي تضع الاتفاقية قاعدتين "بصفة عامة يمكن لنا اليوم اعتبار أن الاتفاقيات الجبائية الثنائية، تهدف إلى حماية المكلفين بلا تحفظ من الازدواج الضريبي (المباشر أو غير المباشر) و تشجيع حرية التبادل التجاري و الاستثمار الدولي و كذا بالنسبة للتحويل التكنولوجي الذي يمكن أن يتسبب الازدواج الضريبي في تثبيطه"³ لكن الملاحظ أنه رغم وجود الاتفاقيات الجبائية الدولية يصعب القضاء الكلي على الازدواج الضريبي الدولي، كون سلطة التشريع الداخلي، مع احترامها للمعاهدات الجبائية الدولية يمكن أن تفرض هذه الدول ضرائب جديدة غير واردة في نصوص الاتفاقيات المبرمة، كما تتفق الدول المتعاهدة على أنه فرض ضرائب عقارية مثلا يكون من حق البلد الذي يوجد به مقر العقار والضرائب على الأرباح في إقليم البلد الذي يتواجد به مقر المشروع والضرائب على الأشخاص الطبيعيون في البلد الذي يقيم فيه الشخص الطبيعي... و هكذا.

كما يتم تعريف جميع المصطلحات الواردة في نص الاتفاقية و ذكر الضرائب المتشابهة والمعنية بالاتفاقية و كيفية إلغاء الازدواج الضريبي، عن طريق إما الإعفاء أو القرض الضريبي.*

و حسب نص المادة 299 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "إن المعدلات القابلة للتطبيق على المداخل المحققة خارج الجزائر، هي تلك المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل في الجزائر، ماعدا الأحكام الواردة في الاتفاقيات الجبائية الدولية"⁴

أما بالنسبة للضريبة على الأملاك فيخضع لها:

¹ عصام بشور: مرجع سابق، نقلا عن Atchabahian.A، ص 339

² Fiscal: Dictionnaire RF Paris 2003, Page 321

³ Modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre les pays développés et les pays en développement New York 2001, Page VI

* الإعفاء، عند تطبيق ضريبة في بلد يسند إليه حق فرض الضريبة حسب نص الاتفاقية، يعفي البلد الآخر، المكلف من نفس الضريبة، أما القرض فيخصم مبلغ الضريبة المسدد في البلد أ من مبلغ نفس الضريبة بعد تحويله إلى عملة البلد ب.

⁴ المادة 299 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق

"الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر بالنسبة لأملآكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر، كما يخضع للضريبة على الأملاك الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر بالنسبة لأملآكهم لموجودة بالجزائر"¹

3. مكافحة التهرب الدولي:

لا يقتصر دور الاتفاقيات الدولية عند تفادي الازدواج الضريبي بل تهدف أيضا إلى تسوية الخلافات فيما يخص الإقامة و بتدبير طرق و آليات إخضاع المداخل المختلفة، كما تلعب دورا كبيرا في تسهيل التحصيل الجبائي و مكافحة التهرب أو الغش الضريبي عن طريق تبادل المعلومات.

"تسمح هذه الاتفاقيات للدوائر المختصة بالإطلاع على نشاط رعاياها في الدولة الأخرى، فتحد بذلك من تهريب الأموال إلى الخارج."²

4. مراحل إبرام اتفاقية جبائية دولية:

تمر الاتفاقيات الجبائية الدولية ابتداء من الاتفاق، مرورا بالتصديق إلى غاية دخولها حيز التطبيق بالمراحل التالية:

- ضبط المصطلحات
- تحديد الأشخاص الطبيعيون و المعنويون
- تحديد الضرائب المعنية و المتشابهة.
- تحديد الثروة.
- تحديد الموطن و الإقامة.
- تحديد طريقة إلغاء الازدواج الضريبي، عن طريق الإعفاء الضريبي أو عن طريق القرض الضريبي.
- تحديد طريقة تبادل المعلومات.

يتم الاستعانة في ذلك بنموذج اتفاقية، كما أن الاتفاقيات لا يتم تطبيقها ما لم تدخل حيز التطبيق. أبرمت الجزائر 39 اتفاقية دولية 31 منها دخلت حيز التطبيق، كما أنها و إلى غاية كتابة هذا المقال، تتفاوض على إبرام 09 اتفاقيات جديدة.

خلاصة:

تعد الاتفاقيات الجبائية الدولية مصدر من مصادر التشريع الجبائي الخارجي حيث يتم تطبيقها على الأشخاص الطبيعيون و المعنويون للدول المتعاقدة فيما بينها و التي تدخل حيز التطبيق، كما أنها تستجيب لتطور التجارة و الاستثمار الدولي و حركة رؤوس الأموال

¹ المادة 274 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق

² عصام بشور: مرجع سابق، ص 329

و الأشخاص، فتعد تنسيقا ضريبيا تطبق بنوده بين أطراف هذا العقد، كونه شريعة الأطراف المتعاقدة، فتهدف بذلك إلى تنمية الاستثمارات المشتركة و يمكن أن تكون هذه الاتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف.*

قائمة المراجع :

- 1- حسن عواضة: المالية العامة (دراسة مقارنة) الموازنة – النفقات – و الواردات العمومية، دار النهضة العربية، بيروت 1978.
- 2- عبد المنعم فوزي: المالية العامة و السياسة المالية، دار المعارف الاسكندرية 1992 .
- 3- عصام بشور: المالية العامة و التشريع المالي، مطبعة الروضة، دمشق 1993.
- 4- الدستور الجزائري استفتاء 28 نوفمبر 1996 .
- 5- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة – المديرية العامة للضرائب الجزائر – مستحدث إلى غاية قانون المالية 2014 .

6-Modèle de convention fiscale (version abrégée) OCDE 2008.

7-Fiscal: Dictionnaire RF Paris 2003 .

8- Modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre les pays développés et les pays en développement New York 2001 .

* أبرمت الجزائر اتفاقيات ثنائية، مع كل من المغرب – تونس – ليبيا و ذلك خلال السنوات: 1990 – 1985 على التوالي ثم أبرمت اتفاقية مع اتحاد المغرب العربي في 1990/12/22 و دخلت حيز التطبيق في 1991/02/06