





المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي
تيسمسيلت

المعيار

في الحقوق والعلوم السياسية والاقتصادية
مجلة فصلية محكمة

إصدارات المركز الجامعي تيسمسيلت

المجلد الحادي عشر العدد 02 جوان 2020

EISSN 2602-6376

ISSN 2170-0931

المعيار

المعيار في الحقوق والعلوم السياسية والاقتصادية
مجلة فصلية أكاديمية دولية محكمة مفهسة.



المركز الجامعي أحمد بن يحي الوشراطي تيسمسلت
- الجزائر -

شروط النشر ووضوابطه

- المعيار مجلة علمية محكمة تنشر البحوث الأكاديمية والدراسات الفكرية والعلمية والأدبية التي لم يسبق نشرها من قبل.
- دورية تصدر مرتين في السنة عن المركز الجامعي بتيسمسيلت. الجزائر.
- تُقبل البحوث باللغات العربية والفرنسية والانجليزية.
- ضرورة وجود مختصر أو تمهيد للمقال سواء باللغة العربية أو الأجنبية.
- تخضع البحوث والدراسات المقدمة للمجلة للشروط الأكاديمية المتعارف عليها.
- تخضع البحوث للتحكيم من طرف اللجنة العلمية للمجلة.
- تُقدم البحوث والدراسات مكتوبة في ورقة على مقاس (21/29.7) بهامش 2.5 سنتيم عن يمين الصفحة وعن يسارها وهامش 2 سنتيم عن أعلى الصفحة وأسفلها.
- تتم الكتابة بخط (Traditional Arabic) حجم (16)، وفي الهامش بالخط نفسه حجم (14).
- تتم كتابة البحوث كاملة أو الفقرات والمصطلحات والكلمات باللغة الأجنبية داخل البحوث المكتوبة باللغة الفرنسية بخط (Times new roman) حجم (12)، وفي الهامش بالخط نفسه حجم (10).
- تكون الهوامش والإحالات في آخر الدراسة ولا يستعمل فيها التهميش الأوتوماتيكي.
- يُقدم البحث في قرص مضغوط ونسخة ورقية مطبوعة.
- لا يقل حجم البحث عن 10 صفحات ولا تتجاوز 15 صفحة.
- الأعمال المقدمة لا تُردّ إلى أصحابها سواء نشرت أم لم تنشر.
- المواد المنشورة تعبر عن آراء أصحابها، والمجلة غير مسؤولة عن آراء وأحكام الكتاب. كما أن ترتيب البحوث يخضع لاعتبارات تقنية وفنية.

المدير المسؤول عن النشر

أ. د. عيساني امحمد.

المعيار

المجلد الحادي عشر العدد 02 جوان 2020

مجلة علمية محكمة تصدر عن المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي

تيسمسيلت - الجزائر

توجه جميع المراسلات باسم رئيس التحرير

عن طريق البوابة الإلكترونية www.asjp.cerist.dz

المركز الجامعي : أحمد بن يحيى الونشريسي تيسمسيلت . الجزائر.

الهاتف/الفاكس : 046573188

البريد الإلكتروني: www.cuniv.tissemsilt.dz

EISSN 2602-6376

ISSN 2170-0931

رئيس المجلة :أ. د : دحدوح عبد القادر مدير المركز الجامعي تيسمسيلت

المدير المسؤول عن النشر :أ. د. عيساني محمد.

رئيس الهيئة :

د. دردار بشير.

رئيس التحرير :د. مرسي رشيد.

نائبا رئيس التحرير:

د. علاق عبد القادر، د. دراجي عيسى

سكرتير المجلة: عرجان نورة

هيئة التحرير:

أ. د. غربي محمد، د. بوراس محمد، أ. د. شريط عابد، د. محي الدين محمود عمر، د. روشو خالد، د. مرسي مشري،

د. العيداني إلياس

الهيئة العلمية:

من المركز الجامعي تيسمسيلت: أ. د. غربي محمد، د. بوراس محمد، د. علاق عبد القادر، د. روشو خالد،

د. لعروسي أحمد، د. مرسي مشري، د. قزران مصطفى، د. شعشوع قويدر، د. زرقين عبد القادر، د. محمودي قادة،

د. دراجي عيسى، د. محي الدين محمود عمر، د. العيداني إلياس، د. عيسى سماعيل، د. بوزكري الجليلي،

د. ضويبي حمزة، د. كروش نور الدين ، د. بوكريدي عبد القادر، د. عادل رضوان. من جامعة ابن خلدون تيارت:

أ. د. عليان بوزيان، أ. د. فتاك علي، أ. د. بو ساحة الشيخ، أ. د. بن داود إبراهيم، أ. د. شريط عابد UNIVERSITIE PAUL SABATIER

TOULOUZE 03. FRANCE: CRISTINE Mensson.

كلمة العدد

يأتي هذا العدد في ظروف خاصة عرفتها الجزائر في سنة 2020 أثرت سلبا في حياة الناس على كل المستويات جراء وباء كوفيد 19، حيث انصب اهتمام الأستاذ الباحث، وهو جزء من شريحة المجتمع، في البحث عن السبل والإجراءات الصحية التي تحول بينه وبين هذا الوباء الفتاك وتساعده على ممارسة حياته اليومية في راحة دون قلق. من هنا نطلب من الأخوة القراء تفهم هذا التأخير في مواصلة مجلة المعيار مسارها بانتظام.

نسأل الله تعالى أن يرفع هذا الوباء.

المدير المسئول عن النشر

أ.د. عيساني محمد

فهرس الموضوعات

- أ.د. عيساني محمد: ص 1
- كلمة العدد.
- د. العارفة بولرباح: ص 1
- السلطة الوطنية المستقلة للانتخابات كآلية مستحدثة لإدارة العملية الانتخابية في الجزائر
The Independent National Elections Authority As a New Mechanism for Managing the Electoral Process in Algeria
- د. قاسمي سمير: ص 20
- دور منظمة الأمم المتحدة في ظل انتشار فيروس كورونا.
- د. إبراهيم خياري: ص 40
- مقاصد أحكام العدة وأثرها في حكم استبراء المعتدة عن طريق الكشف الطبي.
- طالب دكتوراه. بوعلام الله يوسف: ص 64
- صلاحيات تسيير المجلس الشعبي البلدي في التشريع الجزائري تكريسا لمشاركة المواطنين
- طالبة دكتوراه. بن حمدوش كريمة: ص 74
- واقع الحماية الدولية في ظل التطورات الاقتصادية - المشاكل والحلول
The reality of international taxation in the light of economic developments - problems and solutions-
- د. عائشة موزاوي: ص 100
- حماية حقوق الملكية الفكرية بين استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر وأداة في التجارة الدولية -مع إشارة لحالة الصين-
Protecting intellectual property rights between attracting foreign direct investment and an instrument in international trade -with reference to the case of China-
- د. مير احمد / د. بن وارث جميلة / د. حوحو مصطفى: ص 123
- علاقة إدارة المعرفة التسويقية في اختيار الاستراتيجيات التنافسية دراسة ميدانية -مؤسسة حضانة حليب بالمسيلة
- غربي حمزة: ص 146
- الملاذات الآمنة في زمن الأزمات (الذهب-جائحة كورونا)
- طالبة دكتوراه. جزار وهيبة / أ.د. مزريق عاشور: ص 164
- المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة شركة الاتصالات (موبيليس) نموذجاً

واقع الحماية الدولية في ظل التطورات الاقتصادية - المشاكل والحلول-**The reality of international taxation in the light of economic developments - problems and solutions-****بن حمدوش كريمة**

طالبة دكتوراه ل.م.د تخصص القانون العام الاقتصادي

كلية الحقوق - جامعة محمد بن احمد وهران 02

مخبر الاستثمار والتنمية المستدامة

الملخص

إن تطبيق المبادئ المتعلقة بإنشاء قانون جبائي سواء تعلق الأمر بمبدأ الإقليمية أو بمبدأ السيادة الضريبية، يخلق عدة مشاكل دولية اقتصادية، من أهمها مشكلة الازدواج الضريبي، الغش والتهرب الضريبيين، ومشكلة التمييز بين المكلفين بالضريبة الوطنيين والأجانب، والتي تؤثر في مجملها على مصالح المكلفين بالضريبة من جهة، وعلى مصالح الدول من جهة أخرى، وتنعكس سلبا على نمو وتطور الاقتصاد العالمي، باعتبارها أول عائق يواجه الاستثمار، مما كان من اللازم البحث عن حلول جذرية لتفاديها، والتي تجسدت على الأخص في إبرام اتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف تتناول أحكاما لمنع مثل تلك المشاكل.

الكلمات المفتاحية: الحماية الدولية، ازدواج ضريبي، تهرب ضريبي، مبدأ عدم التمييز، اتفاقيات جبائية.

Abstract

The application of the principles of taxation, whether the principle of territoriality or the principle of fiscal sovereignty, to create several international economic problems, which is reflected in the problem of double taxation, fraud and evasion and the problem of discrimination between domestic and foreign taxpayers, which has in its entirety affected the interests of taxpayers on the one hand, and the interests of countries on the other, and which negatively reflects on the development of the world economy as the first obstacle to investment, which was necessary to seek radical solutions to avoid them, and which are achieved especially in the conclusion of bilateral and multilateral agreements that contained provisions to prevent these problems.

Key words: international taxation; double taxation; Tax evasion; principle of non-discrimination; Tax Convention.

Résumé : L'application des principes relatifs à l'impôt, que ce soit le principe de territorialité ou le principe de la souveraineté fiscale, à créer plusieurs problèmes économiques internationaux, qui se traduit dans le problème de la double imposition, la fraude et l'évasion fiscale et le problème de la discrimination entre les contribuables ressortissants et étrangers, qui a touché dans son intégralité les intérêts des contribuables d'une part, et les intérêts des pays d'une autre part, et qui reflète négativement sur le développement de l'économie mondiale comme le premier obstacle face à l'investissement, ce qui était nécessaire de rechercher des solutions radicales pour les éviter, et qui sont réalisés notamment dans la conclusion des accords bilatéraux et multilatéraux qui contenaient des Dispositions visant à empêcher Ces problèmes.

Mots clés : fiscalité internationale ; double imposition ; évasion fiscal ; principe de non-discrimination ; convention fiscale

المقدمة

تعتبر الجباية الدولية من أهم المواضيع التي شغلت اهتمام حكومات الدول منذ القدم، ذلك أنها تمثل مصدرا من أهم المصادر الأساسية لتمويل الميزانية الخاصة بالدولة وتغطية جزء كبير من الأعباء والنفقات، حيث يقصد بمصطلح الجباية الدولية ذلك النظام الجبائي الذي يسود على المستوى الدولي، والذي يجمع بين الاختصاص الجبائي لعدة دول، وهذا بالنظر إلى النشاطات أو الأموال والأموال التي تربط أي مكلف بالضريبة مع أكثر من دولة، سواء تعلق الأمر بشخص معنوي أو طبيعي، بحيث يكفي أن يقيم شخص ما في دولة معينة ويمارس نشاطا، أو يملك أموالا في دولة أجنبية أخرى حتى يمكننا القول أنه يخضع للنظام الجبائي الدولي، بالنسبة للمداخيل التي يحققها من ذلك النشاط، أو من تلك الثروة.

وما تجدر الإشارة إليه أن النظام الاقتصادي الذي تنتهجه الدول على إقليمها، وكذا جميع الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المحيطة بها تؤثر على هذا النظام الجبائي الدولي، حيث تظهر على الساحة الدولية بعض الدول التي تسعى لجذب الاستثمارات الأجنبية والخبرات، وذلك من خلال تقديم التحفيزات الجبائية للمستثمرين، ومنحهم تخفيضات لمعدلات الضرائب المفروضة على الأنشطة والثروات، في حين تسعى دول أخرى للاستفادة بأقصى قدر ممكن من تلك المداخيل المحققة، من خلال تبنيتها لأنظمة جبائية أكثر تشددا تفرض معدلات ضريبية مرتفعة، والتي لربما قد تدفع المكلفين بالضريبة إلى تجنب ممارسة أي أنشطة تخضع لها.

الهدف من الدراسة

حيث تهدف هذه الدراسة إلى التأكيد على وجود علاقة سببية وطيدة جدا تربط بين نجاح الاقتصاد الوطني وازدهار الاستثمارات الدولية، وبين مرونة النظام الجبائي وقابليته لمواكبة التطورات الاقتصادية، حيث يعد الاختلاف بين التشريعات والقوانين المحلية الجبائية للدول من أهم الأسباب التي تعيق فعالية النظام الجبائي الدولي، والدافع الرئيسي الذي أدى بالمنظمات الدولية لدراسة تلك الصعوبات والمشاكل التي تسود واقع الجباية الدولية، ومحاولة إيجاد حلول جذرية كفيلة بالقضاء عليها، وهو ما يجعلنا نطرح تساؤلات تدور حول أصل ظهور تلك المشاكل الجبائية الدولية؟ وما هي أهم الحلول التي أوجدتها الدول والمنظمات لتفادي الوقوع فيها؟ وهل تشكل هذه الحلول فعلا الحل الأمثل للقضاء على هذه المشاكل؟

ولالإجابة على هذه التساؤلات كان من اللازم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، وذلك ما تجسد من خلال تقسيم هذه الدراسة إلى قسمين:

- المحور الأول يتضمن تحديد أهم المبادئ التي تقوم عليها الجباية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تحديد تلك المشاكل الجبائية عن طريق التطرق إلى مفهوم كل مشكلة على حدا.

-المحور الثاني سنتطرق فيه إلى الحلول التي أوجدتها الدول والمنظمات الدولية من أجل تجنب هذه المشاكل سواء أكان ذلك بموجب اتفاقية ثنائية أو اتفاقية متعددة الأطراف.

المحور الأول – نشأة المشاكل التي تطرحها الجباية الدولية

تفرض الضرائب وفقا لقوانين وتشريعات محكمة تمت صياغتها بالاستناد على مجموعة من المبادئ المعترف بها على المستوى الدولي، إلا أنه عند تطبيق هذه التشريعات الضريبية تظهر عدة مشاكل قد تتسبب في الخروج عن مبادئ العدالة والمساواة التي تشكل القاعدة الأساسية لتحقيق الضريبة، لأنها تقرر مساواة الأفراد أمام الأعباء العامة، وتوزعها توزيعا عادلا بين المكلفين، وهو ما يؤدي إلى ظهور عدة مشاكل من الناحية الاقتصادية.

1- المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الجباية الدولية

هناك مجموعة من المبادئ العامة والأسس التي يجب على كل مشرع مراعاتها واحترامها عند وضع أي تشريع جبائي، والتي أجازها المفكر آدم سميث في كتابه -ثروة الأمم- في أربع قواعد أساسية، هي قاعدة العدالة، قاعدة اليقين، قاعدة الملائمة في الدفع وقاعدة الاقتصاد في النفقات، والتي تشكل الأساس التقليدي للضريبة، حتى أن بعضهم قد عبر عنها أنها "إعلان لحقوق المكلفين"¹، إلا أن هذه المبادئ التي تستند عليها صياغة أي قاعدة جبائية، مهما كان هدفها ليست هي الوحيدة، حيث يظهر لنا على المستوى الدولي وجود مبدئين آخرين، لا تستغني عنهما الدول من أجل ضمان الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الإيرادات الجبائية المستحقة، وهما مبدأ الإقليمية ومبدأ السيادة الضريبية.

1.1- مبدأ الإقليمية الجبائية

تتمسك كل دولة عند وضعها لتشريعاتها الجبائية بحقها في فرض الضريبة على جميع الأشخاص الموجودين على إقليمها، استنادا إلى مبدأ الإقليمية في فرض

الضرائب، والذي يقصد به الإخضاع الضريبي من طرف الدولة لجميع الأشخاص الموجودين على أراضي إقليمها، سواء تعلق الأمر بمواطنيها الذين يحملون جنسيتها أم بالأجانب الذين يحصلون على دخل من مصادر تلك الدولة.

2.1- مبدأ السيادة الضريبية

إضافة إلى مبدأ الإقليمية في فرض الضريبة، فقد تستند الدول على مبدأ آخر عند قيامها بتطبيق قوانينها الجبائية، والمتمثل في مبدأ السيادة الضريبية الذي يستند على أنه لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض ضريبة على الأشخاص والأموال التي تدفع داخل حدودها الإقليمية، ولها أن تمدد نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعين لها والموجودين في الخارج²، ومن الضروري أن نشير إلى وجود فرق بين السيادة الضريبية للدولة وسيادتها السياسية، إذ يمكن لدولة ما أن تتمتع بسيادتها الضريبية حتى وإن كانت فاقدة لسيادتها السياسية، كذلك هو الحال بالنسبة للدولة المحتلة من طرف دولة أخرى، والتي على الرغم من عدم تمتعها بسيادتها السياسية، إلا أنها تملك أنظمة ضريبية مستقلة تطبقها داخل ترابها، أي أنها ذات سيادة ضريبية.³

2- المشاكل التي تطرحها الجبائية الدولية

إن تطبيق المبادئ العامة المتعلقة بالضريبة على الأحص مبدأى الإقليمية والسيادة الضريبية التي قد تؤدي إلى الاختلاف بين السياسات الجبائية للدول، إضافة إلى التطورات التي تمس الاقتصاد الدولي وازدياد حركة رؤوس الأموال بين الحدود، وتبادل اليد العاملة والخبرات بين مختلف الدول، كلها عوامل أساسية أدت إلى ظهور عدة مشاكل جبائية خطيرة، أهمها مشكلة الازدواج الضريبي،

الغش والتهرب الضريبيين ومشكلة التمييز بين المكلفين بالضريبة الوطنيين والأجانب.

1.2- مشكلة الازدواج الضريبي

يقصد من الناحية القانونية بالازدواج الضريبي فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة، على الشخص نفسه، بالنسبة إلى المال نفسه، في مدة واحدة.⁴

حيث يمكن أن يأخذ الازدواج الضريبي عدة أشكال، يمكن تقسيمها حسب معايير محددة، تتمثل أساسا في المعيار المكاني أي نطاق تحقق الازدواج الضريبي، وذلك بالنظر لتوافر أركانه الأربعة في نفس الدولة، وهنا ينشأ ما يسمى بالازدواج الضريبي الداخلي بينما عندما يخضع المكلف إلى ضريبة من نفس النوع وعلى نفس الوعاء ولكن في دولتين مختلفتين فإننا نكون أمام الازدواج الضريبي الدولي.

إضافة إلى ما سبق يمكن تقسيم الازدواج الضريبي أيضا وفقا لمعيار نية المشرع، وهنا نأخذ بعين الاعتبار الهدف من تطبيق التشريعات الضريبية، فقد تحدث ظاهرة الازدواج الضريبي بشكل متعمد من طرف المشرع وهذا يسمى ازدواجاً ضريبياً مقصوداً⁵، كما قد ينجم دون تخطيط له من طرف المشرع، وهو ما يسمى بالازدواج الضريبي الغير مقصود.

فمشكلة الازدواج الضريبي سواء كان دولياً أو داخلياً، وسواء كان مقصوداً أو غير مقصود، تنجم عنها عدة تأثيرات سلبية تمس مختلف الميادين، فهي تؤثر سلباً على الميدان الاقتصادي والاجتماعي، وبالأخص على فعالية النظام الضريبي، كما تعيق السير الحسن للاستثمارات في مختلف الدول، فالسياسة

الضريبية تساهم بشكل كبير في جذب رؤوس الأموال الأجنبية، وذلك بتوفير مناخ ملائم للاستثمار، حيث انتشرت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية، ومثال ذلك فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات، فقد يكون المؤسسة ما فروع في دول أخرى، أين تقوم الدولة التي يوجد بها كل فرع من هذه الفروع بفرض الضريبة على أرباح الفرع، وفي نفس الوقت تقوم الدولة التي يوجد بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة،⁶ حيث نكون هنا أمام ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، وما يلاحظ في هذا المثال أن تلك المؤسسة التي تمثل المركز الرئيسي للفرع هي من سيتحمل عبء الضريبة مرتين، وهو ما يعتبر إثقالا مرهقا لها، مما قد يؤدي بها ربما إلى التخلي عن تلك الأنشطة الفرعية، وذلك في حالة لم تتخذ الدول المعنية الإجراءات اللازمة من أجل تخفيف العبء الضريبي عنها.

2.2- مشكلتي الغش والتهرب الضريبي

يختلف مفهوم الغش الضريبي عن مفهوم التهرب الضريبي من الناحية القانونية، حيث يقصد بالغش الضريبي محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، عن طريق إتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون، ويتخذ ذلك صوراً عديدة تختلف من الضرائب المباشرة إلى الضرائب الغير مباشرة، ففي مجال الضرائب المباشرة نجد مثلاً المبالغة في حساب التكاليف التي تخصم من الدخل الإجمالي خصوصاً ما يتعلق باهلاك رأس المال⁷، قيام المكلف بالضريبة بعدم تقديم تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو تقديمه تصريح مخالف

للحقيقة يتضمن رقم أعمال أقل من ذلك الذي تم تحقيقه فعلا، وذلك حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما هو مقرر، وهنا يستنتج أنه ليعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين، هما العنصر المادي والمتمثل في تخفيض الاقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة، بالإضافة إلى النية السيئة لذلك السلوك.⁸

أما بالنسبة لمشكلة التهرب الضريبي فيقصد بها تجنب دفع الضريبة، بحيث يتمتع المكلف عن إتيان العمل أو التصرف المنشئ للضريبة⁹، حيث تتخذ ظاهرة التهرب الضريبي شكلا مشروعا، فنكون أمام التهرب الضريبي المشروع في حالة محاولة الإفلات أو التملص من دفع الضريبة وذلك دون اللجوء إلى مخالفة التشريع الضريبي، من خلال قيام المكلف بتجنب تحمل الضريبة أو الالتزام بها، وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون.¹⁰

إن انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعود إلى عدة عوامل مختلفة نذكر منها على الأخص، عدم اقتناع الشخص المكلف بالضريبة بالواجب الملقى على عاتقه تجاه الدولة التي ينتمي إليها من خلال دفع الضرائب المستحقة عليه، وإضافة إلى عدم تركيز الإدارة الجبائية على الآليات القانونية المقترحة، كممارسة الرقابة على جميع النشاطات رغم وجود عدد هائل من الموظفين الذين يقومون بهذه المهام.

حيث يظهر مما سبق ذكره أن كل من مشكلة التهرب الضريبي والغش الضريبي، تختلفان من حيث الأساليب المعتمدة لتحقيقهما، إلا أنهما تلتقيان في نقطة خطيرة تتمثل أساسا في النتائج الوخيمة التي تخلفها على جميع الميادين

وبالأخص في الميدان الاقتصادي، باعتبار أن انتشار هاتين الظاهرتين يؤدي إلى خسارة جزء من إيرادات الخزينة العمومية، مما قد يؤدي إلى عجز في الميزانية على المدى الطويل، وكذا تخلف اقتصاد الدولة التي ينتمي إليها المكلفون، ومخالفة المبادئ الضريبية الأساسية وأهمها مبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين، بحيث سيتحمل بعض المكلفين دفع الضريبة من أجل المساهمة في الأعباء العامة، في حين يتملص مكلفون آخرون من دفع ضرائبهم، و بالتالي تحميل فئة معينة مسؤولية الأعباء العامة وتقرّب الباقي منها، وما هو ما يستدعي على الدول القيام بمحارته بشتى الوسائل الممكنة.

3.2- مشكلة التمييز بين المكلفين بالضريبة الوطنيين والأجانب

هناك مشكلة أخرى يطرحها ميدان الجباية الدولية، هي مشكلة التمييز بين المكلفين بالضريبة، حيث تتجسد هذه المشكلة من خلال قيام الدول بالتمييز بين المكلفين بالضريبة الحاملين وغير الحاملين لجنسيتها، وذلك من خلال فرض لضرائب أكثر على الأشخاص الأجانب منه على المواطنين، أو تمتيع مواطنيها بحقوق أكثر فيما يخص الضرائب في حين تثقل عبء المكلفين بالضريبة الأجانب، وهذا غير مسموح به عند فقهاء القانون لأنه يعتبر مخالفة لمبدأ العدالة والمساواة، وهو ما حاولت المنظمات الدولية المناداة بعكسه أي عدم التمييز بين المكلفين بالضريبة الوطنيين والأجانب، من خلق أحكام خاصة بمنع هذه الظاهرة.

المحور الثاني-التعاون الجبائي الدولي لحل المشاكل الجبائية

أثارت مشاكل الجباية الدولية وعلى الأخص ظاهرة الازدواج الضريبي اهتمام العديد من فقهاء القانون، وكانت محط أبحاث عدة منظمات دولية وإقليمية حاولت البحث عن حلول لتفاديها، والتي توجت بصياغة المعاهدات النموذجية الثنائية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي، إضافة إلى اتفاقيات تبادل المعلومات وغيرها.

1-الاتفاقيات الجبائية الدولية لمنع الازدواج الضريبي

لقد حاولت الكثير من الهيئات الدولية في طليعتها معهد القانون الدولي عام 1922 وغرفة التجارة الدولية عام 1921 وعام 1923، وغيرها من الهيئات التي افتتها عصبة الأمم عام 1921، ولجنة الفنين الإداريين عام 1923، البحث عن وسائل لمنع الازدواج الضريبي الدولي، وانتهت أبحاثها بعدة مقترحات، لكن هذه المقترحات سرعان ما كانت تصطدم عمليا بتمسك كل دولة بما تملكه من سيادة ومن سلطة في فرض الضرائب لتحقيق مصلحتها دون ومراعاة مصلحة الدول الأخرى،¹¹ لتتطور شيئا فشيئا تلك الاعتقادات وتتجسد في اتفاقيات نموذجية وضعتها كل من هيئة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، حاولت إرضاء جميع الأطراف.

1.1-الاتفاقيات الجبائية النموذجية

يعتبر كل من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ونموذج الاتفاقية الجبائية لهيئة الأمم المتحدة، المرجع الرئيسي الذي تعتمد عليه من أجل الوصول إلى حلول لمواجهة المشاكل الجبائية الدولي، من خلال لجوء الدول المتعاقدة إليها عند قيامها بإبرام معاهدات ثنائية فيما بينها،

بشكل يجعلها الركيزة الأساسية في صياغة القواعد الضريبية الدولية، حيث تمنح هذه الاتفاقيات الجبائية حقوقاً للدولتين المتعاقدين، كما ترتب عليها التزامات، ولكن أحكامها حسب نص المادة الأولى من الاتفاقيات النموذجية، لا تطبق إلا على الأشخاص المقيمين في إحدى أو كلتا الدولتين المتعاقدين،¹² وذلك بالنسبة للضرائب على الدخل أو الثروة، التي تحصل لحساب الدول المتعاقدة أو تقسيماتها السياسية أو جماعاتها المحلية.¹³ وقد تضمنت هذه الاتفاقيات الجبائية النموذجية مجموعة من الحلول، والتي يمكن إيجازها في العناصر الآتية الذكر:

1.1.1- توحيد المفاهيم الجبائية

تضمنت الاتفاقيات الجبائية أحكاماً خاصة بتوحيد المفاهيم الجبائية، وذلك من خلال ضبط بعض المصطلحات الشائعة في المجال الجبائي الدولي، وإعطائها مفهوماً موحداً تعتمده الدول المتعاقدة فيما بينها، وهذا ما يجنبها آثار اختلاف قواعد التشريعات الوطنية، ويمنع أي تداخل في مفهوم الضرائب المفروضة، ومن بين المفاهيم التي تعرضت لها هذه الاتفاقيات النموذجية، نجد مصطلح: الشخص، الشركة، مؤسسة، مؤسسة لدولة متعاقدة، الملاحاة الدولية، السلطة المختصة، محلي، نشاط.¹⁴ كما تطرقت إلى كل من مفهوم المقيم وكذا مفهوم المنشأة الدائمة¹⁵، نظراً لأهميتهما في ضبط قواعد منع الازدواج الضريبي، حيث يعتبر معيار المنشأة الدائمة ثاني معيار لتحديد حق الدولة المتعاقدة في فرض الضرائب على أرباح المؤسسات لدولة متعاقدة أخرى، فبالعودة إلى المادة 07 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فإن الدولة المتعاقدة لا تستطيع فرض ضريبة على أرباح شركة لدولة أخرى متعاقدة، إلا

إذا كانت تمارس نشاطها بموجب وساطة منشأة دائمة تقع في الدولة الأخرى¹⁶.

2.1.1- أحكام توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة

حيث حاولت الاتفاقيات النموذجية التطرق إلى مختلف أنواع المداخل التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة وضبط قواعد الإخضاع الخاصة بها، وذلك من خلال تقسيم الاختصاص بين الدول المتعاقدة، حيث تخضع بعض المداخل للضريبة حصريا في دول الإقامة، باستثناء ما هو مرتبط منها بمنشأة دائمة موجودة في الدولة المتعاقدة الأخرى، في حين تخضع المداخل الأخرى للضريبة في دولة المصدر، وذلك إما حصريا أو عن طريق الإخضاع المشترك بينها وبين دولة الإقامة، ويتم ذلك كالآتي:

- المداخل التي تخضع للضريبة حصريا في دولة الإقامة هي المداخل المتحصل عليها من: أرباح المؤسسات، مداخل الطلبة والأساتذة، أرباح الملاحة البحرية المحلية والجوية، الدخل الذي لم تتناوله الاتفاقيات الجبائية، المعاشات التقاعدية، الأرباح الرأسمالية، أرباح المهن المستقلة،¹⁷ الإتاوات.

- المداخل التي تخضع للضريبة في دولة المصدر: هي المداخل الناتجة عن استغلال الممتلكات الغير منقولة، مداخل الفنانين والرياضيين، مداخل الوظائف العمومية ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

- المداخل التي تخضع لفرض ضريبة مشترك بين دولة المصدر ودولة الإقامة: هي تلك المداخل المتعلقة بأرباح الأسهم- للفوائد، والتي تخضع لتقنية الاقتطاع من المصدر.

3.1.1- الأحكام المكملة لتطبيق الاتفاقيات الجبائية

تضمنت الاتفاقيات النموذجية مجموعة من الأحكام المكملة من أجل ضمان تطبيق فعال لقواعد منع الازدواج الضريبي، كما حاولت الإحاطة ببعض الإشكاليات التي قد تثور بشأن تطبيق هذه الاتفاقيات، من خلال إقرار مجموعة من القواعد نذكر منها:

- إمكانية تقديم الطعون المتعلقة بسوء استخدام الاتفاقيات الجبائية، والتمييز بين المكلفين بالضريبة.¹⁸

- اللجوء إلى الإجراءات الودية التي تخص التشاور حول النقاط التي لم يتم حلها بموجب الاتفاقية الجبائية، وذلك بين السلطات المختصة للدول المتعاقدة.¹⁹

- تقديم المساعدة بين الدول المتعاقدة من أجل تحصيل الضرائب المستحقة لها بموجب أحكام هذه الاتفاقيات الخاصة بمنع لازدواج الضريبي، وذلك فيما يخص جميع الإيرادات المطالب بها، وهنا يجب مراعاة مبدأ سرية المعلومات المتبادلة بين السلطات المختصة بهدف المساعدة في التحصيل.²⁰

2.1- موقف الجزائر من الاتفاقيات الجبائية النموذجية لمنع الازدواج

الضريبي

تعتبر الجزائر من أكثر الدول السبابة لإبرام المعاهدات الثنائية في الميدان الجبائي، خاصة فيما يخص مجال الضرائب على الدخل والثروة، والتي تهدف من خلالها إلى مواجهة مختلف المشاكل الضريبية التي من أهمها مشكلة الازدواج الضريبي، حيث قامت بوضع قواعد مضبوطة وأنظمة محكمة من أجل تفادي أي مشكلة قد تعرقل سير الاستثمارات الأجنبية خاصة أن الاقتصاد الوطني

يعول على هذه الأخيرة بشكل كبير. حيث تمتلك الجزائر مجموعة متنوعة من الاتفاقيات الجبائية، فقد أبرمت معاهدات مع دول مختلفة منها العربية الأوروبية، الآسيوية وحتى الإفريقية منها. والتي حاولت من خلالها وضع أسس متينة وواضحة من أجل مواكبة الأنظمة الجبائية الدولية، وما تجدر الإشارة إليه أنها اعتمدت عند التفاوض على كل من نموذج الاتفاقية الجبائية الخاص بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وكذا نموذج هيئة الأمم المتحدة، ومزج أحكامها للوصول إلى صياغة مرضية لكلا الطرفين، وهذا ما يتبين من خلال تبني الأحكام الخاصة بكلا النموذجين أحيانا بشكل حربي، حيث نلاحظ أنها اعتمدت نفس المعايير التي يستند عليها توزيع الاختصاص (الإقامة، المنشأة الدائمة والمصدر)، إضافة إلى اعتمادها على نفس قواعد توزيع الاختصاص بين دولة الإقامة ودولة المصدر.

كما أنها لم تكن فقط بتبني الأحكام المنصوص عليها في الاتفاقيات النموذجية، بل نجد أنها في كثير من المرات أخذت بتلك الأحكام البديلة المقترحة من طرف المنظمات في التعليقات الخاصة بالمواد، وهذا ما يؤكد على فعالية تلك الأحكام البديلة.

3.1- اتفاقية تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح

أدركت الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذا دول مجموعة العشرين أن معظم الدول تخسر عائدات كبيرة من الضرائب التي كان من الممكن تحصيلها في مجال الضريبة على أرباح الشركات، وذلك بسبب التخطيط الذي تقوم به تلك الشركات، والذي يؤدي إلى تحويل الأرباح بشكل مصطنع إلى دول تخضعها لضريبة مخففة أو تعفيها تماما من الضريبة، لذا كان

من الضروري على هذه الدول إيجاد حل فعال يضع حدا لهذه الخسائر التي تنكبدها الدول المتقدمة وحتى النامية منها بسبب تلك الترتيبات، وهو ما تجسد من خلال قيامها بصياغة اتفاقية متعددة الأطراف، وطرحها للمصادقة اعليها من خلال دعوة جميع دول العالم للانضمام إليها والتوقيع عليها، والتي تحمل عنوان "اتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، والتي تم الانضمام إليها حاليا من طرف أكثر من 100 دولة، على عكس الجزائر التي لم تقم بذلك الا أنها أبدت نيتها في ذلك.

حيث تضمنت هذه الاتفاقية أحكاما تعديلية متعلقة بالاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي والمبرمة سابقا، وذلك من أجل تحقيق عدة أهداف نذكر منها:

- القضاء على بعض ترتيبات عدم التطابق المجهين، وهذا ما تؤكد أحكام هذه الاتفاقية مثلا كإقرارها أن الدخل الذي يتم الحصول عليه من قبل أو من خلال كيان أو ترتيب يكون شفافا ماليا بشكل كلي أو جزئي بموجب القانون الضريبي لأي من الدول المتعاقدة، يعتبر على أنه دخل لمقيم في دولة متعاقدة إنما بالقدر الذي كان يتم فيه اعتبار الدخل، لغايات فرض الضريبة من قبل تلك الدولة المتعاقدة، كدخل لمقيم في تلك الدولة المتعاقدة.²¹

- منع إساءة استعمال الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي و ذلك من خلال صياغة أحكام خاصة بمنع إساءة الاستخدام، استمدت أغلب قواعدها من الأحكام السابقة التي اقترحتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نص المادة الأولى من النموذج الخاص بها لسنة 2014، حيث تضمنت هذه الحلول ثلاث قواعد رئيسية، حاولت من خلالها تلك الأطراف

ضبط الأحكام الأساسية التي تضمن التطبيق الصحيح للاتفاقيات الجبائية، وبالتالي الاحتفاظ بحق الاستفادة من الامتيازات التي تقرها فقط بالنسبة للفئة التي تنطبق عليها الشروط المطلوبة، و تتمثل هذه القواعد أساساً في: قاعدة الحد الأدنى من الحماية²²، قاعدة الأهداف الأساسية للمكلف بالضريبة²³ وحكم القيد المبسط²⁴.

- التصدي للتجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة

- تحسين تسوية النزاعات من خلال إقرار حكم التحكيم الإجمالي، مع التأكيد على أن ضمان تحقيق الأهداف المرجوة من خلال إجراء التحكيم لا يتحقق إلا من خلال المحافظة على مبدأ مهم هو عدم المساس بسرية إجراءات الاتفاق المتبادل، فمن المهم التأكيد على أن السلطات المختصة مخولة بمنح المحكمين إمكانية الوصول إلى المعلومات ذات الصلة، شريطة أن يمثلوا لنفس قواعد السرية الصارمة المنطبقة على السلطات المختصة نفسها.²⁵

حيث سعت هذه الدول الأعضاء من خلال صياغة مثل هذه الاتفاقية إلى ضمان تفسير الاتفاقيات القائمة لتفادي الازدواج الضريبي على الدخل بهدف إنهاء الازدواج الضريبي من دون خلق فرص للانعدام الضريبي أو تخفيض الضرائب من خلال التهرب من الضرائب أو تجنبها) بما في ذلك من خلال ترتيبات الانتفاع غير المستحق)، وقد تم طرح هذه الاتفاقية كآلية فعالة لتنفيذ التغييرات المتفق عليها بطريقة متزامنة وسريعة وفعالة عبر شبكة الاتفاقيات القائمة لتفادي الازدواج الضريبي على الدخل دون الحاجة لإعادة التفاوض حول كل اتفاقية على حدا.²⁶

2- الحلول الدولية الأخرى

إضافة إلى الاتفاقيات الثنائية لمنع الازدواج الضريبي والدور الذي تلعبه للقضاء على المشاكل الجبائية الدولية، هناك حلول أخرى لجأت إليها الدول أهمها اتفاقيات تبادل المعلومات حول المكلفين بالضريبة من أجل القضاء بالأخص على ظاهري الغش والتهرب الضريبيين، كما لجأت بعض الدول إلى إنشاء نظام إقليمي متكامل والذي تجسد من خلال اعتماد بعض التوجيهات من طرف الدول الأوروبية تهدف إلى منع ظاهرة الازدواج الضريبي.

1.2- اتفاقيات تبادل المعلومات

يعتبر التعاون الدولي في تحصيل الضرائب من بين الحلول المهمة التي تم اعتمادها بهدف القضاء على المشاكل الجبائية الدولية، وذلك من خلال إمكانية تبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية المختصة لمختلف الدول، والذي لا يتم الا بوجود اتفاقية محضة لتبادل المعلومات مبرمة بين دولتين بخصوص المكلفين بالضريبة الخاضعين لاختصاصاتهما، والتي نجد على رأسها الاتفاقيات الجبائية الثنائية التي تتضمن بندا خاصا بتبادل المعلومات، اتفاقيات تبادل المعلومات الجبائية مثل اتفاقية FATCA التي وضعتها الو.م.أ ووقعت عليها أغلب دول العالم بما فيها الجزائر،²⁷ الاتفاقيات الجهوية للمساعدة في المجال الجبائي، والتي ساعدت جدا على الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، من خلال ممارسة الرقابة على أسعار التحويل، وتفادي الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية.

كما تؤكد هيئة الأمم المتحدة أنه ينبغي إعطاء تفسير واسع لمصطلح "تبادل المعلومات" الذي يشمل تبادل الوثائق والمعلومات غير المرتبطة بفئة معينة من دافعي الضرائب، وتوفير المعلومات من جانب دولة متعاقدة بشكل مستقل عن

ما إذا كانت الدولة المتعاقدة الأخرى ترسل المعلومات إليها في ذلك الوقت أم لا، كما يشمل تبادل المعلومات جميع المسائل الضريبية دون المساس بالقواعد العامة والأحكام القانونية المنطبقة على حقوق الدفاع والشهود في المحاكم، كما يمكن تبادل المعلومات في حالة مخالفة قانون الضرائب بموجب اتفاقيات مساعدة ثنائية أو متعددة الأطراف.²⁸

2.2- التوجيهات الأوروبية لمنع الازدواج الضريبي

لقد أنشأ الاتحاد الأوروبي أربعة توجيهات خاصة بمنع ظاهرة الازدواج الضريبي الذي من المحتمل حدوثه في مجال الضرائب المباشرة، ويتعلق الأمر على الأخص بالتوجيه الخاص بالشركات المدججة الذي دخل حيز النفاذ في 19 أكتوبر 2009، والذي يهدف أساساً إلى تطوير النظام المشترك بين دول الاتحاد الأوروبي الذي تم تبنيه سنة 1990، وذلك من خلال إلغاء العوائق والتكاليف الجبائية للنشاط التبادلي بين الشركات، والذي تناول الأحكام المطبقة على آليات إعادة التركيب الدولي لبعض الشركات بما في ذلك إجراءات الاندماج أو الانفصال، تبادل الأسهم ونقل المقر الرئيسي للشركات، وما ينجر عن ذلك من إمكانية حدوث ازدواج ضريبي، حيث تضمن مجموعة من التدابير والأحكام التي تتفادى بشكل تلقائي مثل هذه المشكلة كإنشاء نظام لتأجيل الضريبة.²⁹

الخاتمة

وكخلاصة لما سبق قوله فان التعاون الضريبي بين الدول مهما كان الشكل الذي يتخذه، يبقى الحل الأمثل لحل المشاكل الجبائية الدولية، وذلك لا يتجسد الا من خلال تنسيق الجهود بين الدول وتفعيل الأحكام الاتفاقية على أرض الواقع، والحرص على تطبيقها بشكل يحقق الأهداف التي كانت السبب في صياغة مثل هذه الأحكام.

ولكن على الرغم من أن الاتفاقيات الجبائية الثنائية أو المتعددة الأطراف مهما كان موضوعها، تلعب دورا هاما في مجال القضاء على المشاكل التي تعاني منها الجباية الدولية والذي لا يتحقق طبعاً إلا من خلال التنسيق الدولي في هذا المجال، كما أن تطبيق تلك الأحكام قد يؤدي أحيانا إلى تجاوزات خطيرة تؤثر سلبا على العائدات الجبائية للدول، ويتعلق الأمر بالترتيبات التي يقوم بها بعض المكلفين بالضريبة عن طريق محاولة استغلال أحكام تلك الاتفاقيات لصالحهم، والقيام بالتملص من دفع الضرائب، من خلال الاستخدام التعسفي لأحكام الاتفاقيات الجبائية، وهو ما يشكل نوعا من التهرب الضريبي بطرق مشروعة.

كما أن اتفاقيات تبادل المعلومات تبقى خاضعة لتطبيق مبدأ متشدد هو مبدأ المعاملة بالمثل، وهو الذي يمكن أن يعيق التبادل الفعال للمعلومات، وبالتالي إذا كانت المعلومات المطلوبة لا يمكن الحصول عليها بموجب القوانين الخاصة بالدولة التي تطلب المعلومات جاز للدولة التي يطلب منها تقديم المعلومات رفض ذلك الطلب، وهو ما يجعل أحكام تلك الاتفاقيات غير فعال مائة بالمائة.

وما تجدر الإشارة إليه أيضا أن الجزائر وإلى حد الساعة، لم توقع الجزائر على اتفاقية BEPS وبالتالي هي غير ملزمة بتطبيق أحكامها، إضافة إلى عدم انضمامها لاتفاقيات تبادل المعلومات باستثناء اتفاقية الفاتكا، وما يمكن أن نبرر به موقفها، هي حاجتها الماسة لجذب المستثمرين الأجانب من خلال توفير مناخ اقتصادي ملائم ومريح، وهذا طبعاً على العكس من الوضع الاقتصادي المزدهر للدول الأعضاء في منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، التي تشارك في صياغة مثل هذه الأحكام لو التي غالباً ما تخدم مصالحها فقط، وذلك بشكل لا تراعي فيه الظروف الاقتصادية للدول النامية، والتي يؤدي بها تطبيق مثل هذه الأحكام إلى تضيق الحصار عليها.

التوصيات

- إن تجسيد نظام جبائي فعال ومتناسق دولياً، لا يتحقق إلا من خلال الرغبة الحقيقية للدول التي يجب أن تكون جادة عند تبنيها للأحكام الاتفاقية.

- توسيع الشبكة الدولية للاتفاقيات الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي، من خلال سعي الدول إلى إبرام أكبر عدد ممكن من هذه الاتفاقيات، نظراً للنتائج المهمة التي تحقّقها في مجال القضاء على المشاكل الجبائية وتحرير المعاملات الاقتصادية الدولية من العوائق، والتي يجب أن تكون أكثر إلزامية، وتفادي ذلك النوع من الأحكام التي يكون للدول كامل الحرية في اعتمادها الحكام أو التغاضي عنها.

- السعي للانضمام إلى الاتفاقية المتعددة الأطراف الخاصة بمنع تآكل القاعدة الجبائية ونقل الأرباح، وذلك بالنسبة للدول التي لم تلتحق بها إلى حد الآن بما في ذلك الجزائر، فمهما كانت الأسباب التي تركز عليها هذه الدول

وبالرغم من أنها تتضمن بعض الأحكام المتشددة إلا أنها تلعب دورا مهما في جعل أحكام الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي أكثر فعالية.

المراجع باللغة العربية

- 01- بوعون يحياوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، دار النشر Bleus Pages ، الجزائر، 2010.
- 02- رفعت المحجوب، المالية العامة ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996
- 03- رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة -تعريفها وأشكالها - بحث، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، سوريا، 2005.
- 04- طارق عبد العال حماد، التجارة الالكترونية، جلال للطباعة، 2003.
- 05- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، الصفحة 150.
- 06- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 2016، الجزائر.
- 07- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومجموعة العشرين، اتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، جوان 2017.

المراجع باللغة الفرنسية

- 01-Alexandre maitrot de la motte , droit fiscal de l'union européenne, Bruylant, France, 2012, page 484.
- 02-M.C Ainouche, la fiscalité internationale et l'intégration des entreprises algérienne dans une économie mondialisée, revue de science économiques et de gestion, N 4/2002.
- 03-L'OCDE , Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée , 15 juillet 2014.
- 04- L'ONU ,Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune,2011, publié en 2015.

01--Direction Générale des Impôts : www.mfdgi.gov.dz
02-Organisation de coopération et de développement économique :
www.ocde.org

- 1-رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة -تعريفها و أشكالها، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، الصفحة 11.
- 2 - طارق عبد العال حماد، التجارة الالكترونية، جلال للطباعة، 2003، ص 692.
- 3 -M.C Ainouche, la fiscalité internationale et l'intégration des entreprises algérienne dans une économie mondialisée, revue de science économiques et de gestion, N 4/2002, P 05.
- 4 - المحجوب رفعت، المالية العامة (النفقات و الإيرادات)، دار النهضة العربية، 1996، ص 149.
- 5 - قد يحدث الازدواج الضريبي المقصود مثلا نتيجة رغبة الدولة في تغطية نفقات مالية معينة أو تغطية عجز مالي في الميزانية، و ذلك من خلال زيادة الإيرادات المحصلة من دفع الضرائب.
- 6 - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية ، دار النشر ITCIS ، الجزائر، 2010، الصفحة 150.
- 7-بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية و الدولية، دار النشر Pages Bleu ، 2010، الصفحة 169.
- 8 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 2016، الجزائر ، الصفحة 154.
- 9 - بوعون يحيوي نصيرة، المرجع السابق ، الصفحة 171. ن
- 10 - أديب منذر رنا، مفهوم الضريبة ، جامعة دمشق سوريا، 2005، ص34.
- 11- بوعون يحيوي نصيرة، المرجع السابق،الصفحة 215.
- 12تناولت الفقرة الأولى (01) من المادة الرابعة (04) لنموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مفهوم الشخص المقيم، و فرقت بين مفهوم الإقامة المعتمد بالنسبة للأشخاص الطبيعية و الأشخاص المعنوية، ، حيث تنص على أن مصطلح مقيم في دولة متعاقدة يشمل أي شخص يخضع وفقا لأنظمة تلك الدولة للضريبة فيها بسبب الموطن (محل السكن) ، الإقامة ، محل

الإدارة أو أي معيار آخر مماثل ، كما يشمل تلك الدولة و أي من أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية. و هو نفس المفهوم الذي اعتمده هيئة الأمم المتحدة إلا أنها تضيف معيار آخر إلى نص المادة و هو معيار "مكان التأسيس"

13 -Article 02 du modèle de convention fiscal de L'OCDE ET L'ONU.

14 -Article 03, modèle de convention fiscal de l'OCDE.

15- إن الفقرة الأولى من المادة 05 المنصوص عليها في كل من الاتفاقية النموذجية ل OCDE و L'ONU ، قد أعطتنا تعريفا عاما يبين أهم الخصائص الأساسية التي يجب توافرها حتى تعتبر أي منشأة " منشأة دائمة" ، حيث تنص الفقرة على أنه " يقصد بالمنشأة الدائمة كل مكان عمل ثابت تمارس الشركة عن طريق وساطته كل أو جزءا من نشاطها".

16-OCDE , Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée , 15 juillet 2014, paragraphe 1, page 100.

17- تتضمن نموذج منظمة التعاون قبل سنة 2000 أحكام خاصة بالمهنة المستقلة و ذلك ضمن المادة 14 الا انها قامت بحذف تلك الأحكام بحجة أن المبادئ التي تقوم عليها لا تختلف عن تلك المقررة في المادة السابعة و المتعلقة بأرباح المؤسسات، و هذا على عكس هيئة الأمم المتحدة التي فضلت الاحتفاظ بهذه المادة بالنسبة للنشاطات الخاصة بالمهنة المستقلة، و هذا ما تبنته الجزائر في أغلب اتفاقياتها الجبائية، أين أدرجت أحكاما خاصة بالمهنة المستقلة في مادة خاصة بها واعتمدت فيها نفس القواعد التي وضعتها هيئة الأمم المتحدة، باستثناء تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من اسبانيا، بريطانيا ولبنان، و التي لم تتضمن مثل هذه الأحكام، وسارت على النهج الذي أخذت به منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

18- المادة 24 من الاتفاقيات النموذجية.

19- تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لأحكام الفقرة 01 من المادة 25 من النموذج على أن إجراء الاتفاق المتبادل إجراء خاص خارج نطاق تطبيق أحكام القانون المحلي، و ذلك يعني أنه لا يمكن تحريكه الا في الحالات المنصوص عليها في تلك المادة، أي الحالات التي تم فيها أو سيتم فيها فرض الضرائب دون مراعاة أحكام الاتفاقية، و هكذا إذا فرضت ضريبة خلافا لكل من الاتفاقية و القانون المحلي، فهي

تدرج ضمن إجراء الاتفاق المتبادل بقدر تأثيرها على الاتفاقية فقط الا إذا كانت هنالك حلقة وصل بين قواعد الاتفاقية و قواعد القانون المحلي التي أسيء تطبيقها.

20- الفقرة الأولى من المادة 27 لنموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، 2014، و الفقرة الأولى من المادة 27 لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة لسنة 2011.

21- الفقرة الأولى (01) من المادة الثالثة (03) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح، 2017.

22- تؤكد الفقرة الأولى من المادة السادسة (06) لاتفاقية BEPS أنه يتوجب على الدول أن تدرج في اتفاقياتها الجبائية نصا صريحا يتضمن رغبة الدول في تفايدي مشكلة الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل و الثروة و لكن دون خلق فرض للانعدام الضريبي أو تخفيض الضرائب من خلال التهرب من الضرائب أو تجنبها لا سيما من خلال ترتيبات الانتفاع الغير المستحق الضريبي الناتج بشكل خاص عن تنفيذ استراتيجيات التسوق للمعاهدات التي تهدف إلى الحصول على الامتيازات المنصوص عليها في الاتفاقية لصالح المقيمين في دولة ثالثة)

23- تؤكد أحكام الفقرة الأولى من المادة السابعة (07) من اتفاقية BEPS على أنه إذا كانت إحدى الأهداف الأساسية للمعاملات التي يقوم بها المكلف بالضريبة أو أي ترتيب صادر منه هو الحصول على الامتيازات التي توفرها اتفاقية جبائية معينة فيما يخص عنصر من عناصر الدخل أو رأس المال و ذلك بالنظر إلى كافة الحقائق و الظروف ذات الصلة، فانه سيتم رفض منح هذه الامتيازات، الا إذا تم إثبات أن هذا المنح يتوافق مع هدف و موضوع الحكم الخاص بالاتفاقية.

24- يحتفظ هذا الحكم بحق الاستفادة من الامتيازات الخاصة بالاتفاقيات الجبائية إلى فئة معينة من الأشخاص الذين تتوفر فيهم بعض الشروط التي تركز على الطبيعة القانونية لتكوين رأس المال و كذا النشاطات العامة لهذه الفئة، حيث قامت باعتماد مفهوم

الشخص المؤهل للاستفادة من أحكام الاتفاقيات الجبائية ، إضافة إلى قاعدة العمل بشكل فعلي .

25- الفقرة الأولى من المادة 21 للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

26- منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين، اتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح، جوان 2017، الصفحة الأولى.

27- قامت الجزائر بالتوقيع على الاتفاقية المبرمة بينها و بين حكومة الولايات المتحدة الأمريكية الخاصة بتحسين الامتثال الضريبي الدولي و تنفيذ قانون الامتثال الضريبي للحسابات البنكية فاتكا بتاريخ 13 أكتوبر 2015 ، والتي تمت المصادقة عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 16-328، المؤرخ في 14 ربيع الأول عام 1438 ، و الموافق 14 ديسمبر 2016، الجريدة الرسمية عدد 74.

28 L'ONU ,Modèle de convention fiscale, paragraphes 5 et 5.3, page 448.

29-Alexandre maitrot de la motte, droit fiscal de l'union européenne, Bruylant, France, 2012, page 484.