



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: الحقوق

التخصص: قانون عام اقتصادي

عنوان المذكرة

النظام القانوني للإزدواج والتنسيق الضريبي

إشراف:

إعداد الطالبين:

• قادري لطفي محمد الصالح

بن الزين فاطمة الزهرة

معاش ابتسام

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
طوايبي حسان	أستاذ محاضر أ	مناقشاً
قادري لطفي محمد الصالح	أستاذ محاضر قسم "أ"	مشرقاً
قدة حبيبة	أستاذ تعليم عالي	رئيساً

السنة الجامعية: 2024 - 2025



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: الحقوق

التخصص: قانون عام اقتصادي

عنوان المذكرة

النظام القانوني للإزدواج والتنسيق الضريبي

إشراف:

• قادري لطفي محمد صالح

إعداد الطالبين:

بن الزين فاطمة الزهرة

معاش ابتسام

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
طوايبي حسان	أستاذ محاضر أ	مناقشاً
قادري لطفي محمد صالح	أستاذ محاضر قسم "أ"	مشرقاً
قدة حبيبة	أستاذ تعليم عالي	رئيساً

السنة الجامعية: 2024 - 2025

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ 27 ديسمبر 2020 الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافئتها)

أنا المضي أسفله.

إسم ولقب الطالب	التخصص	رقم بطاقة التعريف الوطنية	تاريخ الاصدار
1. بن الزيت خاتمة الزهرة	قانون عام اقتصادي	119951089006960009	2016/.../...2014
2. معاشي ايشامام	قانون عام اقتصادي	1100010890061880007	2014/.../...2014

المسجل (ة) بكلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق

و المكلف (ة) بانجاز أعمال بحث مذكرة ماستر، عنوانها:

.....

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز

البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 15/02/2025

1. توقيع المعني (ة)

2. توقيع المعني (ة)

إهداء

الحمد لله الذي هداني وسدد خطاي

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين اللذين لم تفارقني دعواتهما

وإلى نفسي التي واصلت المثابرة والاجتهاد في سبيل تحقيق هذا العمل

كما أهدي هذا العمل لكل من تمنى لي النجاح والتوفيق.

فاطمة الزهرة

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على خير المرسلين (قوله تعالى وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين) أما بعد أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من لا تغمض جفونها حتى ترى النجاح حليفي إلى من ساندتني في الليالي الطوال لأستعيد ثقتي وأقف وراء الأشواق التي تعثر مسيرتي أدامك الله فخرا وسندا أمني الغالية مهما طال الحديث عنك فإنه لا يوفيك حقك إلى من أنك جهده بغية وصولي إلى هذا المسعى إلى من كان معلمي الأول في رسم الخطوات إلى من منحني القوة في فترات الضعف والدي

إلى كل من كان له دور في مساندتي لإكمال هذا المشوار ومنحني يد العون إخوتي وأستاذ الفاضل

معاش ابتسام

شكر وعرهان

أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى كل من ساندني ووقف إلى جانبي خلال مسيرتي، وخصني بدعته وتشجيعه.

أولاً، أتوجه بجزيل الشكر والعرهان إلى أستاذي الفاضل ، على ما قدمه لي من توجيه سديد، ونقد بناء، ودعم متواصل، كان له بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل. كما لا يفوتني أن أشكر كافة الأساتذة الذين أغنوا معارفي وأسهموا في تكوين رصيدي العلمي، وكل من ساعدني من قريب أو بعيد، سواء بالنصح أو بالتشجيع أو بالمعلومة.

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أعبر عن خالص امتناني لعائلي الكريمة، لما قدمته لي من دعم معنوي ودعوات صادقة، كانت خير معين لي طوال هذه المرحلة. أخيراً، أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من يؤمن بأن المثابرة والاجتهاد طريق النجاح، وإلى كل من كان له فضل علي، دون أن أنساه.

قائمة المختصرات :

ب.ذ.س : بدون ذكر سنة

ب.ذ.ب : بدون ذكر بلد

مقدمة

مقدمة:

تعتبر المالية العامة أحد الفروع الجوهرية في علم الاقتصاد حيث شهدت عبر مختلف عصورها تطورا ملحوظا في الحقبة التاريخية وقفزة فريدة من نوعها من مجرد وسيلة لتمويل النفقات إلى أداة فعالة لتوجيه الاقتصادي، كونها تعد من الركائز الرئيسية التي تستند عليها الدولة باعتبارها موردا هاما في المجال الاقتصادي ولتغطية العجز قصد إشباع الحاجات العامة لجأت إلى ما يعرف بفرض الضرائب والتي هي فريضة عامة يتحملها كل قادرا على الدفع بصفة نهائية ولا يمكن استردادها.

كما أن علم المالية لم يعرف استقلال في العصور القديمة غير أن ذلك لا ينف ي وجود بعض الأنظمة المالية القائمة آنذاك على بعض المبادئ والقواعد، وتكتسي دراستها أهمية بالغة في ظل التحديات التي تواجهها الدول الحديثة سواء تعلق الامر بتمويل المشاريع التنموية أو معالجة العجز المالي لتحقيق التوازن بين العدالة والكفاءة بحيث تتغير أدواتها وتتووع آلياتها بحسب تطورات اقتصاد العالمي

أدى تطور دور الدولة وازدياد النفقات إلى تطور نظرية الإيرادات الأمر الذي تجلت آثاره في تطوير حجمها وإلى تعدد أنواعها وأغراضها وهو ما يعني في الوقت نفسه، تطوير محدداتها وما يترتب على هذه النظرية أنها لم تعد مقصورة كما كانت في الفكر الكلاسيكي على تمويل النفقات وحسب بل أصبحت وسيلة لتوجيه، إلا أن الفكر المالي الحديث حفل بالعديد من المحاولات لتقسيم الإيرادات على أساس التمييز بين أنواعها فمنها ما تقوم الدولة بتحصيلها جبرا كالضرائب وغيرها

حيث تحتل الضرائب مكانة مرموقة في وقتنا الحالي كونها أهم إيرادات التي تتحصل عليها الدولة بغية تغطية نفقاتها العامة، رغم أنها لم تعرف بمفهومها إلا بعد مرور

بالعديد من تطورات إذا أن وجودها مقترن بوجود السلطة وسيادة الدولة على إقليمها ورعاياها من منظور تعاون جميع الأفراد. وتعد أداة من أدوات السياسة المالية تستخدم بغرض تحقيق الأهداف لاسيما في ظل ما شهد هالعالم خلال نصف الثاني من القرن العشرين من تحولات اقتصادية جذرية أدت الى زيادة حجم التبادل التجاري نتيجة تطور المشاريع على المستوى الاقتصادي أو المالي¹.

غير أن الدولة لا تستطيع بمفردها القيام بالأمن والنظام والحماية من الاعتداء بدون موارد مالية تمكنها من أداء هذه المهمات الجديدة المنوطة بها ،لذلك فقد انتهجت وسيلة تمكنها من الحصول على موارد وتمثل هذه الأخيرة فيما يعرف بالضرائب بأن يدفع كل مواطن مبلغ من المال بسبب تبعيته السياسية للدولة وبالتالي حياد الضرائب بحيث لم ينظر إلى تأثيراته الجانبية وعلى اعتبار أن لها آثار بعيدة المدى على كافة النواحي بما فيها الاقتصادية والاجتماعية فتزداد أهميتها مع اتساع نطاق الدولة وتزايد درجة تدخلها في مختلف المجالات ، كما أن للدولة حق التمتع بسيادة الجبائية وهو ما يمكنها من امتلاك السلطة على فرض الرسوم أو الضرائب على الأشخاص أو الأموال الموجودة في إقليمها وداخل حدودها دون الاعتداد بجنسية المكلف بالضريبة وما تسنه الدول الأخرى من قوانين وفق لما تقتضيه مصالحها الوطنية ، ويترتب عن ذلك تواجد عدة مشاكل ذات طابع جبائي ولعل أبرزها ظاهرة الازدواج الضريبي²

¹الدكتور محمد مكاوي جباية المؤسسة الدار الإفريقية للكتاب ص1

²نبيل صقر الجريمة الضريبية والتهرب دار الهدى لنشر ص5

كما أنها تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل خزينتها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو المكلفين بأدائه¹ أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها إلا أن زيادة مسؤوليتها في تحقيق الإشباع العام قد خلقت اقتصادا عاما يتميز بقواعد وصفات تختلف عن تلك التي تحكم سلوك الأفراد وهم ينشطون لإشباع متطلباتهم الخاصة، ومع عملية توزيع أوجه نشاط اقتصادي بينما هو عام وخاص، فإن ذلك لم يعد ينحصر في مجرد استمرار لمظاهر كانت سائدة من قبل، حيث كانت الدولة والمواطنون يساهمون بدرجات متفاوتة في حل ما يعرف اصطلاحا بالمشكلة الاقتصادية. وإنما أصبح بزوغا لظواهر جديدة تباينت معها طبيعة وأهمية المالية عامة مقارنة بالمالية خاصة وعلى غرار ذلك توجد صيغة وثيقة بين علم المالية والتشريع المالي¹.

طالت مساعي هذه الظاهرة الى تحقيق هدف نحن عن غنى عنه قد نتغافل عنه الا وهو اختلال التوازن الاقتصادي لدولة². ما ينجر عليه انعكاسات سلبية وهنا يستلزم الوقوف قصد البحث عن إيجاد حلول ناجعة لتخفيف ثقل عبئها أو الحد من خطورتها ظهر ما يعرف بالتنسيق الضريبي والذي يتم من خلال ابرام اتفاقيات بين الدول الأجنبية أو العربية متخذة بذلك إجراءات محكمة لعلها تكون هي الحل الأنسب لتلك معضلة ومتمثلة في طرقتي الإعفاء أو الخصم كما تسعى الدول لتقليل من آثار الناجمة عن ظاهرة ازدواج الضريبي على مستوى المحلي أو الدولي إلى تبني مفهوم التنسيق الضريبي لتقريب التشريعات ونظم الضريبية لخلق بيئة ضريبية بين الدول مشابهة لتلك السائدة في اقتصاد الواحد بإضافة الى تبادل المعلومات

¹الدكتور طاهر الجنابي علم المالية والتشريع المالي طبعة جديدة جامعة بغداد ص 7

²مليكاوي مولود أساسيات في الضريبة المحلية والدولية ص 10

المصرفية والضريبة حول الافراد والشركات لحد من تهرب الضريبي وعقد اتفاقيات
الثنائية أو متعددة الأطراف لتجنب المعضلة ن كما أدى ازدياد العلاقات الاقتصادية
الدولية إلى الاهتمام بالجوانب الدولية للاقتصادات المالية العامة إلى إبراز آلية
تحت مسمى التنسيق

إن صياغة النظام الضريبي لا يستهان به إذ يتوجب أن تراعى تلك العملية الكثير
من العوامل إلا أنه وعلى خلاف ذلك قد يؤخذ على التشريع الجبائي اتسامه بعيوب
قد تكون سبب في إعاقة أو عرقلة بطريقة غير مباشرة عن تحقيق الأهداف
المرسومة له مالية كانت أم اقتصادية دون تجاهل الارتفاع المسجل بعنوان معدلات
اقتطاعات التي ستدفع بدون شك المكلفين بالضريبة انطلاقاً من شعورهم بالعبء
الضريبي الثقيل المفروض على أموالهم إلى محاولة التهرب من دفعها وذلك
باستغلال كل الثغرات الموجودة في التشريع أو من خلال لجوئهم إلى المناورات
التدلسية

كما لا يخفى على أحد ما أن المالية العامة لدولة قد استطاعت أن تحقق التقدم
والقوة للعديد من الدول بسبب النجاح في إدارة مالياتها وكم من الدول فقدت استقلالها
السياسي نظراً للعجز المالي

واستدانتها ألقت النظريات الحديثة لمالية الدولة الضوء على أهمية الضريبة كوسيلة
فعالة في نطاق المالية العامة الوظيفية بغية تحقيق الاستقرار في المستوى العام
لائتمان إذ تؤدي الزيادة في الضريبة إلى تقييد الإنفاق الخاص والحد من التضخم،

وينعكس على انخفاض حصيلتها المئال للحيلولة حيث تجدر الإشارة إلى ما تتطوي عليه الضرائب من اتجاهات تضخمية في¹

مرحلة التنمية أو زمن الحرب وذلك على العكس الهدف المرجو منها وهو امتصاص القوة الشرائية الزائدة والحد من الإنفاق النقدي الكلي.²

ويحظى التنسيق الضريبي بأهمية بالغة المدى مع زيادة الاعتماد الاقتصادي المتبادل بين الدول وتدويل عملية الإنتاج والاستهلاك في العالم وما نتج عنه من مشكلات ضريبية تثيرها العلاقات الاقتصادية الدولية في ظل نظام اقتصاد السوق السائد في العالم، ويقترن ظهور هذه النظرية بنظرية الاتحادات الجمركية ولا ننسى الدور الفعال لتنسيق في الحفاظ على البقاء وسط المنافسات الاقتصادية القوية مما يتطلب توحيد الأنظمة والسياسات المالية والنقدية.³

حيث تزداد أهميته في ظل التوسع الاقتصادي والعولمة، حيث أصبح من الضروري توحيد الجهود بين الدول لتفادي التداخلات الضريبية وتحقيق نوع من الانسجام في السياسات المالية. كما يكتسي هذا المفهوم طابعاً حيوياً على الصعيد الداخلي، خاصة في الدول ذات النظام الفيدرالي أو تلك التي تعتمد على تعددية في مستويات الحكم حيث يهدف التنسيق إلى تنظيم العلاقة بين مختلف الجهات الجبائية وتحديد مجالات تدخل كل طرف بما يضمن الاستغلال الأمثل للموارد ويحد من التعارضات الضريبية

¹الدكتور طاهر الجناحي علم المالية والتشريع المالي طبعة جديدة جامعة بغداد ص7

²مليكاوي مولود أساسيات في الضريبة المحلية والدولية ص10

³آيت دحمان سيد علي معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في التشريع الجزائري مجلة صوت القانون العدد الثامن

السنة 2017 ص96

ويعد أحد المرتكزات الأساسية في السياسة المالية للدولة الحديثة إذ يسعى إلى تحقيق العدالة ومتطلبات الكفاءة الاقتصادية، على حد سواء ويراد به مجموعة الإجراءات والآليات التي تعتمد عليها السلطات المالية لضمان تكامل وتناسق الأنظمة الضريبية على المستويين الوطني والدولي، بما يفترض أن يقلل من ازدواجية الضرائب، ويمنع ظاهرتي التهرب الضريبي ويسهم في خلق مناخ استثماري مستقر وعادل.

وبناء على كل ما سبق ذكره توصلنا إلى الإشكالية الآتية:

الإشكالية الرئيسية:

كيف ساهم التنسيق الضريبي الدولي والداخلي في معالجة الآثار السلبية لظاهرة الازدواج الضريبي؟

وتفرعت عن هذه الإشكالية إشكاليات فرعية وهي على النحو الآتي:

فيما تمثل الدور الفعال للتنسيق الضريبي كآلية معالجة للحد من الازدواج؟

ما الأسباب التي تقودنا إلى ظاهرة الازدواج؟

ولإجابة عن السؤال المطروح قمنا بوضع فرضيات:

أولاً: الالتزام بإجراءات محكمة يكون

ثانياً: دور الاتفاقيات الدولية للتنسيق فيما بينهم بغرض وضع حد لتخفيف من

خطورة الآثار المترتبة عن الازدواج الضريبي.

أسباب اختيار الدراسة:

هناك أسباب دفعت بنا إلى الانسياق نحو هذا الموضوع وتنقسم إلى ذاتية

وموضوعية

المساهمة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية من خلال تشجيع الاستثمار، وتجنب حالات الازدواج الضريبي

الرغبة في معرفة الحلول الناجحة قصد تحقيق الانتعاش الاقتصادي

أما من الناحية الذاتية جذب الأنظار بغية الإتمام بالمجال الضريبي

أهداف الدراسة:

1- محاولة الوصول إلى حلول حاسمة تكون هي الأسس التي تدفع إلى التخلص من ظاهرة الازدواج الضريبي.

2- تسليط الأضواء على معرفة النظام القانوني لدراسة هذه الظاهرة

3- بيان أهمية التنسيق كوسيلة فعالة في تجنب الازدواج الضريبي

أهمية الدراسة:

إن ظاهرة الازدواج الضريبي لا تمنح لاقتصاد الدولة الاستقرار والتطور.

زيادة العبء الذي يقع على عاتق المكلف بالضريبة.

المنهج المتبع:

المنهج الوصفي: تم اعتمده عن الوصف الدقيق لمجمل المفاهيم والعوامل المرتبطة

بالازدواج الضريبي

المنهج التحليلي: اعتمدنا على هذا المنهج عندما تطرقنا إلى استعراض بعض

الاتفاقيات التي كانت تؤيد فكرة التنسيق الضريبي

الدراسات السابقة:

ودراستنا لموضوع الازدواج الضريبي كان بمثابة تكملة لدراسات سابقة لها علاقة بموضوع بحثنا نذكر منها:

1- الدراسة التي قام بها طالب الدكتوراه هالضب طارق تحت إشراف الأستاذة لعجال ياسمينه بعنوان آليات الازدواج الضريبي وأثرها على الاستثمارات الأجنبية نوقشت هذه المذكرة سنة 2019 كلية الحقوق جامعة ورقلة حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن ظاهرة الازدواج الضريبي تعد أحد العراقيل التي تشل سير حركة الاستثمار حيث تم الاعتماد في ذلك على آليات تكون السبب في تجنبه والحد من خطورته

2- الدراسة التي قام بها الطالب الدكتوراه ملكاوي ميلود بعنوان حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة -حالة الاتحاد الأوروبي نوقشت هذه المذكرة سنة 2015

كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر حيث يستخلص من هذه الدراسة كذلك أن حدود التنسيق الضريبي كآلية لتفعيل مفهوم الإقليمية المفتوحة بالاستناد إلى حالة الاتحاد الأوروبي وذلك بالنظر إلى التقارب النسبي في المستوى الاقتصادي. مخطط الدراسة:

وللإجابة عن الإشكالية قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين: في البداية تطرقنا إلى الإلمام بكل ما تنطوي عليه الدراسة والمتمثل في المقدمة

حيث تناولنا في الفصل الأول عن الإطار النظري للازدواج الضريبي وذلك من خلال مبحثين حيث شمل المبحث الأول مفهوم الازدواج الضريبي وأنواعه وأسباب حدوثه. أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى التشريعات الوطنية المتمثلة في الضرائب على وجه الخصوص.

الفصل الثاني تطرقنا فيه إل التنسيق الضريبي كآلية لمعالجة الازدواج الضريبي من خلال مبحثين حيث أن المبحث الأول درسنا فيه مفهوم التنسيق الضريبي وأشكاله وأهدافه بالإضافة إلى أساليبه، أما المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى الآليات والاتفاقيات الدولية للتنسيق الضريبي.

وفي ختام الدراسة تطرقنا إلى أهم نتائج الفصول متنوعة بجملة من التوصيات والاقتراحات

الفصل الأول: الإطار النظري للإزدواج الضربي

مدخل الفصل الأول:

يعتبر الازدواج الضريبي من أهم العوائق التي قد تؤثر بالغ التأثير على السياسة الاقتصادية للدول والذي أثار الكثير من الأبحاث والمناقشات بين رجال القانون والاقتصاد كون أن هذه الظاهرة تتعارض مع مقتضيات العدالة الضريبية كما أنها تؤدي إلى زيادة الأعباء المالية التي يتحملها الممول مما يدفعه لتهرب من دفع الضريبة وهذا الأخير ينبثق عنه ضعف في حصيللة الضرائب وهي من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في إيراداتها لتغطية نفقاتها العامة. بحيث أدت التطورات الحاصلة إلى تنوع في المشاريع وزيادة في رؤوس الأموال وكذا التبادلات التجارية بين الدول غير أنه لإعمال مبدأ سيادة الدول وخضوعها لمختلف التشريعات الضريبية الداخلية التي قد لا تتلاءم مع نظيراتها في الدول الأخرى في إطار العلاقات الدولية وبهدف الحد من خطورة تلك المعضلة وانعكاساتها السلبية على الصعيد الدولي أو المحلي وجب العمل عن طريق التشريع أو الاتفاقيات الدولية لإيجاد حلول أو سبل لعلاجها وعليه يتم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفهوم الازدواج الضريبي

المبحث الثاني: القوانين والأنظمة المنسقة للازدواج الضريبي

المبحث الأول: مفهوم الازدواج الضريبي

تعتبر الضريبة أحد مصادر الإيرادات العامة ومظهر من مظاهر سيادة الدولة في إقليمها ورعاياها بحيث أنها تفرض على جميع المكلفين بدفعها جبرا لمساهمة في تغطية نفقاتها هذا ما قد يكون عرضة بعض الأفراد لدفعها أكثر من مرة على نفس مادة الخاضعة وهنا قد يحدث ما يعرف بالازدواج الضريبي وعليه سوف نبحت في مطلب الأول عن تعريف الازدواج الضريبي وفي المطلب الثاني أنواعه.

المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي

سنعمد إلى تعريف الازدواج الضريبي من خلال ناحيتين بحيث نتطرق إلى التعريف القانوني في الفرع الأول، والتعريف الاقتصادي في الفرع الثاني.

الفرع الأول: التعريف القانوني

يعرف حرفيا الازدواج الضريبي بأنه (فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف وعلى نفس المال الخاضع للضريبة)¹

وحسب اللجنة الجبائية للأعمال التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أنه ثنائية الجبائية الناتجة عن إخضاع نفس المكلف

بالضريبة على أساس نفس الدخل أو ذات الثروة للضريبة في أكثر من دولة واحدة حيث يمكن استخلاص ذلك في الوضعية الآتية وهي اعتبار دولتان أن نفس المكلف بالضريبة مقيما جبائيا في إقليمها وخاضع لثنائية ضريبية ليس المراد منه الإيراد المحقق في دولتين بل يتسع إلى ما تم تجميعه في الدولة الثالثة²

¹ جهاد سعيد خصاونة: علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي الطبعة الأولى 2010 ص253

² مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية المجلد الحادي عشر العدد الأول ص234

كما يعرفه أيضا الدكتور محمد مبارك حجير بأنه: ظاهرة تتحقق إذا ما فرضت من سلطتين ماليتين مختلفتين¹

يقصد به كذلك: (فرض نفس الضريبة أو نفس النوع أكثر من مرة على نفس الدخل بالنسبة لنفس المادة في نفس الفترة الزمنية)

الفرع الثاني: التعريف الاقتصادي

حسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية:

هو حالة خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل أو نفس الثروة وتعتبر هذه الحالة أكثر حساسية مقارنة بسابقتها، لأنها تضع مكلفين بالضريبة مختلفين في موقف صعب معا. أما من ناحية التعريف الضيق للازدواج الضريبي: هو فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء أو المطرح نفسه خلال فترة زمنية واحدة، وبالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد.

وفكرة التعريف الموسع مفادها أن بعض الضرائب حتى وإن جاءت بمسميات مختلفة إلا أنها تستهدف نفس الوعاء وبالتالي ستكون ازدواجا مستترا.

ولا يتحقق الازدواج الضريبي إلا في حال توافر الشروط التالية:

أولاً: وحدة الضريبة المفروضة

ويقصد بذلك "أن تكون الضريبة من الناحية القانونية واحدة مثال ذلك أن تفرض ضريبة الدخل لأكثر من مرة أو الضريبة على رأس المال أكثر من مرة إلا أنه يتحقق الازدواج إذا فرضت

¹ بزويذة حميد جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة: الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية

على نفس المال ضريبة على الدخل وأخرى سنوية معتدلة على رأس المال وإن دفعت نظرا لاعتدالها من الدخل أيضا لأن الضريبتين من الناحية القانوني مختلفتان فالأولى ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال"

وليتوفر هذا الشرط لا بد من أن يدفع المكلف أكثر من ضريبة على نفس مطرح أو وعاء المال الخاضع للضريبة على الرغم من أن الواقعة المنشئة للضريبة هي نفسها وتحققت لمرة واحدة أما إذا لم تتحقق تلك الواقعة ولم يعاد فرض الضريبة على المكلف للعديد من المرات فالأمر لن يتعلق بازدواج ضريبي

ثانيا: وحدة الشخص الخاضع للضريبة

لابد لنشوء ظاهرة الازدواج الضريبي من كون الفرد المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو الشخص ذاته وهو شرط واضح لا يثني ر الغموض بيده أنه لابد من التمييز في ظل هذا الشرط ما بين الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة أكثر من مرة وبين الازدواج الاقتصادي الذي ينشأ بمجرد الوحدة الاقتصادية بدافع الضريبة ومن أمثلة على ذلك كأن تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مجموع الأرباح التي حققتها شركة المساهمة¹

إذن من الناحية القانونية الازدواج القانوني غير وارد وذلك لاستحالة توفر شرط وحدة الشخص المعني بالضريبتين. أما من الناحية الاقتصادية فتقف حدوده عند معرفة من يتحمل العبء الضريبي. لتوضيح أن هناك ضريبتين متشابهتين تطبقان على الإيراد إحداها فرضت مباشرة ألا وهي الضريبة على الدخل والأخرى على رأس المال، فمن الوجهة القانونية لا يتحقق ازدواج ضريبي باعتبار أن كلاهما يختلفان من حيث التنظيم الفني والقانوني فأولهما الضريبة على

1- لدكتور سالم محمد الشوابكة المالية العامة والتشريعات الضريبية دار الثقافة لنشر والتوزيع ص12

الدخل والثانية على رأس المال. بغض النظر عن الوفاء من ذات النوع أي الدخل أما من الناحية الاقتصادية فإنه يتحقق باعتبار أن تحصيل الضريبة تم في نفس الوعاء أي الدخل فهما يمثلان عبئا على الإيراد وذلك وفقا للنتيجة النهائية المترتبة عليها¹.

ينبغي الوقوف على نقطة هامة ألا وهي أن النظرية المالية والضريبة لم تضع قواعد عامة تحكم المقصود بتشابه الضرائب أو الضرائب ذات النوع، وإن كانت بعض الدول قد تنبعت إلى ذلك فأدرجت في تشريعاتها الضريبة بيانا لما يعتبر من الضرائب المتشابهة. لتفادي أي خلاف. كما تلجأ الاتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة. كما أن هـ لا ينبغي الخلط بين جمع ازدواج الضرائب والجمع بينهما فمعظم النظم الضريبية تأخذ بنظام تعدد بالمقارنة بنظام الضريبة الأحادية إلا أنها لا تشكل ازدواجا ضريبيا. ذلك أن التعدد المراد به ضرائب مختلفة تفرض على نفس الوعاء ومن ثم لا يوجد ازدواج قانوني أو اقتصادي في هذا الشأن²

ثالثا: وحدة المال الخاضع للضريبة

يشترط أن تكون الضريبة مفروضة على نفس الشخص ويجب في هذه الحالة أن يكون وعاء الضريبة واحدا، وإذا فرضت مع اختلاف في المال فإننا لا نكون بصدد ازدواج ضريبي بالرغم من أن وحدة الشخص المكلف بدفعها ومثال ذلك إذا دفع نفس الشخص ضريبة على دخله الناتج من الثروات العقارية، وضريبة أخرى على دخله الناتج من عمله كموظف، وضريبة ثالثة على دخله الناتج من ممارسة مهنة حرة كالمحاماة أو الطب وغيرهم.

¹قنوش مولود دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية العدد 05 ص120

²الدكتور عادل علي مرجع سابق ص219

ولا يمكن تحقيقه إلا من خلال وجود ضريبتين متشابهتين تفرض على نفس المال كما أنه يستوجب علينا التمييز بين الازدواج الضريبي وتكرار الضرائب

بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي فمن الناحية الواقعية والمنطقية فإن الشخص المساهم هو الذي يسدد في النهاية الاقطاعين الضريبيين (الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي) وعليه فإنه يوجد ازدواج ضريبي يعرف تحت مصطلح الازدواج الاقتصادي لأن المادة الضريبية هي أرباح واحدة

رابعاً: وحدة المدة الزمنية

ويعني ذلك أن تفرض الضريبة أكثر من مرة على ذات الشخص في نفس المدة وعلى ضوء هذا فلا نكون بصدد ازدواج ضريبي في حالة ما إذا فرضت ضريبة معينة على دخل تحقق في سنة معينة ثم فرضت نفس الضريبة على نفس الدخل في سنة أخرى ومثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل نفسه على الشخص لسنة 1986 مرة في العراق ومرة في مصر وفي حال تغيرت السنة المشار إليها لا يتحقق الازدواج

ويذهب فقهاء المالية أن شرط المدة ليس شرطاً مستقلاً لأن تخلفه يعني بالضرورة وحدة المال الخاضع للضريبة وهو ما يعني وجود معضلة الازدواج، غير أنه وإن صح في مجال الدخل حيث يؤدي اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة ولا ينطبق ذلك على مجال رأس المال. حيث لا يؤدي اختلاف المدة بالضرورة إلى اختلاف رأس المال موضوع الضريبة لذلك فإن شرط وحدة المدة يظل يحتفظ باستقلاله في مواجهة شرط وحدة المال.¹

¹ وسام سليمان الصغير وآخرون مجلة البحوث القانونية جامعة مصراتة العدد العاشر السنة السادسة يناير 2019 ص 248

المطلب الثاني: أنواع الازدواج الضريبي

نظرا لتعدد الأنشطة التي يمارسها الأشخاص وسعي الدولة لزيادة حصيلتها الضريبية فقد يتعرض الشخص الواحد لنفس الضريبة وعلى هذا الأساس يتم تقسيم هذا المطلب إلى:

الفرع الأول: الازدواج المحلي

عادة ما يكون الازدواج الضريبي الداخلي نتيجة عدم التنسيق بين القواعد التي تلتزمها السلطات الوطنية المختلفة في فرد الضرائب ومن ثم يتطلب الأمر العمل على التنسيق بين هذه القواعد وهو أمر ميسور نظرا لوجود سلطة عليا داخل الدولة الواحدة، كما قد يكون نتيجة لوجود قوانين ضريبية مختلفة يؤدي تطبيقها إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة على المادة الواحدة الازدواج المحلي هو الذي يتحقق داخل نفس البلد، كأن تقوم الحكومة المركزية بفرد ضريبة معينة وتقوم السلطات المحلية بفرد ضريبة من نفس النوع على نفس الشخص ونفس المال خلال نفس الفترة وقد يحدث ذلك في الدول الموحدة وفي الدول التعاهدية

ويعرف كذلك: بأنه الازدواج الذي يتم داخل الدول الواحدة إذا كانت السلطات المالية التي تفرض الضرائب بين الوعاء الواحد تابع لدولة الواحدة أي كان شكله سواء اتحادية أو موحدة أي أنه يفترض توفر شروط داخل الدولة نظرا لشكلها القانوني كما هو الحال قيام السلطة المختصة في فرض الضرائب على الدخل إلى جانب الضرائب نوعية على كل فرع من فروع الدخل

وفي هذا المجال يجري التمييز بين عدة أشكال للازدواج الضريبي الداخلي نذكر

من حيث قصد المشرع

أ- الازدواج المقصود: هو اتجاه إرادة المشرع لقيامه بغية تحقيق أغراض معينة بحيث تتوافر أركانه بوعي مسبق منه ومن الأسباب التي تدفع إلى حدوثه نذكر منها ما يلي:

✓ الرغبة في الحصول على إيراد، ولذا تفرد الضرائب إضافية إلى جانب الضرائب الأصلية لغرض الحصول على إيرادات إضافية لتمويل بعض النفقات

✓ تدبير موارد للهيئات المحلية ويتم ذلك عندما يعطي المشرع لتلك الهيئات الحق في فرض ضرائب إضافية أو رفع الضريبة إلى حد معين لغرض تمويل نشاطات الإدارات المحلية

✓ تحقيق العدالة الضريبية¹

ب/-الازدواج الغير مقصود: هو الازدواج الحاصل بغير قصد من السلطات المعنية وذلك إما لقصور أو خلل في القانون الضريبي، وإما لانعدام التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول²

يحدث نتيجة للقصور في التشريع أو لعدم توزيع الاختصاص في فرض الضريبة بصورة دقيقة وواضحة بين السلطة المركزية والسلطات المحلية نتيجة لممارسة هيئات مختلفة لسلطاتها في فرض الضرائب على الإقليم نفسه كما يحدث في الدول الاتحادية

ويتحقق في حال ما إذا نجح المكلف بتحمل ضريبة ما في نقل عبئها إلى شخص آخر مفروضة عليه ضريبة أخرى مماثلة وفي هذه الحالة يكون الازدواج فعليا لا قانونيا

أسباب حدوث الازدواج الضريبي الداخلي:

- زيادة النفقات العامة نتيجة ازدياد الخدمات التي تقدمها الدولة الشيء الذي يدفعها إلى زيادة فرض الضرائب لمواجهةها
- تغطية عجز الميزانية

¹الدكتور عادل علي المالية العامة والقانون المالي والضريبي إثراء النشر والتوزيع ص1224-

²الدكتور سامي محمود مراد دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي ص99

- إخفاء الرفع في سعر الضريبة كي لا يتذمّر الممول واللجوء إلى فرض ضريبة إضافية من نفس النوع بسعر منخفض
 - تمويل ميزانيات الجماعات المحلية
 - تحقيق العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات، والتمييز في عبء الضريبة بين المشروعات
 - ضعف التنسيق بين التشريعات الضريبية يؤدي إلى تداخل أو تكرار فرض الضرائب نتيجة الغموض في القوانين
 - عدم الاعتراف بالضرائب المدفوعة إذ لم تخصم الضريبة المدفوعة في مرحلة سابقة عند فرض ضريبة جديدة على نفس الوعاء¹
- سبب تشريعي: يتمثل في عدم تناسق بين القوانين الضريبية المختلفة ذلك أنه في الكثير من الأحيان تصدر بعض التشريعات أو القوانين الضريبية المتعارضة
- سبب مالي: رغبة الدولة في التمييز في المعاملة المالية بين الفئات المختلفة من الممولين، وذلك عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم
- سبب إداري: يتمثل في انتشار أنظمة الحكم المحلي

الفرع الثاني: الازدواج الدولي

تعتمد السلطة الضريبية لدولة على خارج حدودها الجغرافية من أجل فرض الضريبة على المداخل المتحققة في دولة أخرى من طرف أفراد وشركات يحملون الإقامة بها

¹الدكتور محمد جمعي النظم الجبائية الدولية مطبوعة جامعية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

يعرف الازدواج الضريبي الدولي بأنه ذلك الذي تتحقق أركانه وشروطه داخل أكثر من دولة عندما يخضع الشخص المكلف لأكثر من نظام ضريبي على الرغم من وحدة الواقعة المنشئة لضريبة فيكلف بدفع نفس الضريبة وعلى نفس المادة في دولتين أو أكثر ويحدث هذا في الغالب¹

²نتيجة الاستقلال في الاختصاص الضريبي لكل دولة تتحقق هذه الظاهرة إذا فرضت الضريبة يتحقق هذا النوع من الازدواج، عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض ذات الضريبة أو من ذات النوع على الوعاء نفسه وعلى المكلف نفسه خلال نفس السنة حسب ما تقتضيه المصلحة الوطنية لكل دولة بتوفير الموارد المالية لخزانتها، دون الأخذ بالاعتبار قد تكون هذه الضريبة نفسها مفروضة من دولة أخرى ينقسم الازدواج الضريبي الدولي حسب معيار طبيعة الازدواج الى نوعين هما³:

❖ الازدواج القانوني⁴: يتحقق هذا الازدواج عندما تقوم الهيئات الجبائية داخل دولة أو دولتين بفرض ضريبة من طبيعة واحدة على نفس المكلف سواء كان شخص طبيعياً أو معنوياً في نفس الفترة الزمنية، حيث يعتبر هذا المكلف إما مقيماً في كلتا الدولتين، أو أنه يقيم في دولة ويمارس نشاطه في دولة أخرى ففي كلتا الحالتين يتعرض للازدواج الضريبي ويشترط لقيامه توافر عدة شروط تتمثل في وحدة الشخص المكلف بالضريبة وكذا وحدة الضرائب المفروضة زيادة على وحدة المادة الخاضعة لضريبة

¹مليكيا وي ميلود أساسيات في الضريبة المحلية والدولية ص191

³عزوز مفتاح الازدواج الضريبي المفهوم وآليات المعالجة المجلد الحادي عشر العدد الثاني ص86

⁴عرب فاطمة الزهراء محاضرات في النظم الضريبية الدولية جامعة طاهري محمد بشار كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ص30

ويعرف أنه ثنائية جبائية الناتجة عن إخضاع نفس المكلف بالضريبة على أساس نفس الدخل ويمكن تبيان ذلك في الحالتين الآتيتين

الأولى: هي اعتبار دولتان أن نفس المكلف بالضريبة مقيما جبائيا في إقليمها وخضوعه لثنائية ضريبية، ليس بالنظر إلى الإيراد المحقق في دولتين فقط بل يتسع إلى ما تم تجميعه في الدولة الثالثة

الثانية: اعتبار شخص مقيم في دولة ما ويتحصل على إيرادات متأتية من دولة أخرى أو يحوز على أموال عقارية مواحدة

❖ الازدواج الاقتصادي: ينص على أن يتم تجاوز حدود التنظيم القانوني لطبيعة الشخص الممول، مروراً إلى معرفة من يتحمل العبء الضريبي في نهاية الأمر في حالة الازدواج على شكل ضريبة الربح تدفعها شركة ذات أسهم عن مساهمتها في رأس مال شركة أخرى ثم ضريبة مداخيل أرباح موزعة ويدفعها مساهمون في مرحلة مواءمة وينتج هذا النوع في حالة ما إذا تعرض شخصين مختلفين لفرض الضريبة من طبيعة واحدة بخصوص ذات الدخل أو المادة الخاضعة لها ويستلزم أن يكون في نفس الفترة الزمنية مع إمكانية ملاحظة ذلك في العلاقات التي تربط الشركة الأصلية وفروعها التابعة لها وينتج هذا النوع من الازدواج في حالة ما إذا تعرض شخصين مختلفين لفرض الضريبة من طبيعة واحدة بخصوص نفس الدخل أو المادة الخاضعة لضريبة أسباب الازدواج الضريبي الدولي:

✓ الحركة الواسعة لرؤوس الأموال الأجنبية

✓ اتساع امتداد الشركات والبنوك على مستوى عدد كبير من الدول بحيث تزاول أعمالها في بلدان مختلفة وتتداول أوراقها المالية عدة بورصات في الدول

✓ عدم الانسجام بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة

✓ تباين المعايير الموجبة لفرض الضريبة

✓ تواتر انتقال رؤوس الأموال بين الدول

✓ اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي ويعود ذلك إلى مبدئين أساسيين هما:

_التبعية السياسية: وينطوي هذا على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن مواطنهم أو محل إقامتهم

_التبعية الاقتصادية: إذ قسمت عناصرها إلى ثلاثة تواجد الشخص بالإقليم في وقت ما، الإقامة، الجنسية

_تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي

_اختلاف مفهوم المصطلحات في الميدان الضريبي

_اختلاف أسس التنظيم الفني بين الدول¹

موقف الجزائر من الازدواج الضريبي:

مع تطور النظام الاقتصادي الجزائري تزداد أهمية معالجة الازدواج الضريبي وهو ما دفعه إلى إبرام العديد من الاتفاقيات الجبائية الدولية وأول اتفاقية كانت مع فرنسا بتاريخ 2 أكتوبر 1969 والمصادق عليها بواسطة الأمر 70-24 في 12 مارس 1970 وتخص الضرائب المباشرة، الضريبة على التركات، وحقوق التسجيل وحقوق الطابع وكانت ترمي إلى:

❖ تفادي لأقصى حد ممكن حالات الازدواج الضريبي

1الدكتور عبد الله الحر تسي حميد مرجع سابق ص:72

❖ وضع قواعد التعاون المتبادل فيما يخص الوعاء الضريبي والتحصيل ومن أهم النقاط التي درستها الجزائر في ظل المفاوضات التي تجريها في هذا المجال هو نسبة الإعفاء الممكن منحها لدولة المتعاقد معها في إطار الاتفاقية الجبائية والخاصة بالضرائب على الدخل¹

المطلب الثالث: العلاقة بين السياسة الضريبية والازدواج الضريبي

لسياسة الضريبية دور هام في النشاط الاقتصادي وذلك لاعتبار أن الضرائب من أهم المصادر للحصول على الموارد السادية لدولة مما قد يؤدي إلى تخفيض العجز الكلي في الموازنة العامة كما أنها تعتبر من الوسائل الهامة في تنشيط وتحفيز الاستثمارات

الفرع الأول: تعريف السياسة الضريبية

هي مجموعة من البرامج والخطط التي تضعها الدولة وتنفذها بهدف تنظيم العلاقة الضريبية بين الدولة والمكلفين، وتوظيف عائدات الضرائب بما يخدم تحقيق الأهداف العامة كالعدالة الاجتماعية وغيرها. ولكي تكون فعالة يجب أن تتسم بالتوازن بين تحقيق الإيرادات العامة والكفاءة الاقتصادية ويراعى في ذلك اختيار الأدوات الضريبية المناسبة وتوقيت تطبيقها وفقا لظروف كما أنها تمثل أحد أبرز أدوات الدولة في تحقيق متطلبات التنمية عبر توجيه الموارد المالية المتاحة

أهداف السياسة الضريبية:

وهي في الأساس تستعمل كأداة تمويلية إلا أن هذه الأخيرة لا تزال قائمة وتتغير نوعيا تبعا لتغيير مهام الدولة ومن بين أهدافها نجد:

✓ توجيه الاستهلاك: وه و تجنب جزء من الموارد الاقتصادية المتاحة للجميع في الاستخدام بغرض إشباع الحاجات الخاصة

¹نور حمزة حسين الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه مجلة العلوم القانونية كلية القانون جامعة بغداد العدد ص33/32

✓ إعادة توزيع الدخل: تتأثر الحصص النسبية لدخل القومي الموجهة لمختلف الشرائح والفئات وهذا بغرض تخفيض الفوارق بين المداخل

✓ الحد من المديونية وذلك من خلال قدرتها على توسيع الاقتطاع الضريبي ليشمل كل الفوائد الاقتصادية ما يزي الحصلة الضريبية

المبحث الثاني: التشريعات الوطنية للازدواج الضريبي

لقد شهد النظام الضريبي عبر مرور الأزمنة بعض المستجدات التي يشوبها النقص أو الغموض على مستوى النشاط الاقتصادي ويعود ذلك إلى كثرة النصوص والتشريعات الوطنية الناتجة عن التعديلات التي يقوم بها المشرع من حين لآخر بالنظر إلى التطورات الحاصلة على مستوى الصعيد المحلي وفي ظل هاته الأخيرة تبنت السياسة الضريبية الجزائرية كيفية التمييز بين الضرائب والمعايير المعتمد عليها

المطلب الأول: الضرائب المباشرة والغير مباشرة

تعرف الضريبة على أنها الرسوم أو الجبايات المالية التي تفرضها الحكومات على مواطنيها في بلد أو إقليم معين وعلى أي شخص يخضع للعبء الضريبي بغية الحصول على أموال الأغراض المختلفة وعلى هذا الأساس تم تقسيم الضرائب إلى الأنواع الآتي ذكرها

الفرع الأول: الضرائب المباشرة

هي تلك التي تقطع مباشرة من الدخل الذي يحققه المكلف أو رأس المال الذي يملكه من الثروة وهي تفرض عموما على عناصر تتمتع نسبيا بالدوام والاستقرار ولا يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر

وتعرف كذلك على أنها الضريبة التي يدفعها الشخص أو مؤسسة إلى الحكومة بشكل مباشر، بحيث لا يمكن تحويلها لجهة أخرى وذلك لوجود قوانين تحكم وتنظم هذه الضريبة ويتم دفعها

للحكومة لأغراض مختلفة ومن الأمثلة عليها نذكر (ضريبة الدخل ضريبة الممتلكات العقارية وغيرها)

خصائص الضرائب المباشرة:

يمكن استخلاصها طبقاً لما سبق من التعريفين والمتمثلة في:

1- تحصيل الضريبة يكون سنوياً

2- علاقة إدارة الضرائب بالمكلف من حيث التحصيل تكون علاقة مباشرة دون أي وسيط

3- تكون مباشرة إذا كانت مفروضة على عناصر تتميز بالدوام والاستقرار مثل الدخل ورأس المال

4- تفرض على كل ثروة المكلف بها بصورة مباشرة¹

مزاياها:

تتمثل في النقاط التالية:

- تتميز بالثبات النسبي الانتظام والمقصود بهذا الأخير هو أن الضريبة دورية ومرتبطة بمواعيد محددة، أما الثبات فلمراد به عدم التعرض من حيث المبدأ لتقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيق
- إنها الأقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية في توزيع الأعباء العامة

¹قطاف نبيل دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات دراسة ميدانية لبلدية بسكرة الفترة 2000-2006 مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود وتمويل كلية العلوم الاقتصادية والتسيير قسم العلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة 2007-2008

- تمتاز بالوضوح وملموسة ومن ثم فإن المكلف بها يشعر بعبئها مما يدفعه إلى ممارسة كافة حقوقه السياسية ومحاسبة السلطات العامة عن أوجه الإنفاق
- استقرار حصيلتها وانتظامها لأن أوعيتها ليست عرضة لتقلبات الشديدة عيوبها:

- ❖ لا تتميز حصيلتها بالمرونة الكافية ويقصد بها التغير النسبي في الحصيلة الضريبية نتيجة تغير الدخل القومي أي أنها لا تتعكس فترات الانتعاش الاقتصادي بسبب البطيء
 - ❖ لتحصيل الضرائب المباشرة يتطلب جهاز إداري واسع لأنها ضرائب شخصية تفترض دراسة أحوال كل ممول على حدا مما يزيد من التكاليف الجبائية المتعلقة بتحصيلها
 - ❖ إن علم الممول المسبق بالضريبة ودفعها مرة واحدة في وقت معين من السنة يجعله يشعر بعبئها وبذلك يحاول التهرب من دفعها¹
 - ❖ تخص أفراد معينين من المجتمع مما يشعرهم بالارتباط الاجتماعي عن طريق المساهمة بالمال وهو ما يدفعهم لمراقبة الدولة دون غيرهم²
- وتنقسم الضرائب المباشرة إلى الأنواع الآتية:

1. الضرائب على الدخل: هي كل مال نقدي أو قابل لتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية منتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار
- يقصد به في معناه الضيق كل ما يحصل عليه الفرد من نقود أو خدمات بصورة منتظمة أو مستمرة¹

¹لوالبية فوزي فلسفة النظام الضريبي وهيكله في الجزائر مجلة مفاهيم لدراسات الفلسفية والإنسانية المعمقة
²فاطمي أمين الأطر القانونية لتحصيل الجبائي مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص قانون اقتصادي جامعة الدكتور
طاهر مولاي سعيدة السنة الجامعية 2015-2016 ص26

ويرى الكثير من الكتاب أن المفهوم الواسع أكثر ملائمة ومراعاة لمقتضيات العدالة الضريبية كما أن غالبية التشريعات تأخذ بهذا المفهوم عن طريق إضافة نصوص حديثة في قوانينها وذلك بقصد إخضاع أنواع المداخل حتى لا تقلت من الخضوع لضريبة على الدخل

II. الضريبة على رأس المال: وهي الضرائب التي تفرض على الأموال عندما يملكها المالك أي بعد حيازة الأموال وتكوين الثروة بها²

الضريبة العادية على رأس المال هي ضريبة معدلها منخفض لا يمس إلا جزءا من الدخل وهذا الأخير يمكن تعويضه أو تحقيقه بواسطة استثمار رأس المال وتفرض على ما كان منتج أو غير منتج كالمجوهرات والتحف وغيرها، أما الغير عادية فمحطها رأس المال وتدفع عن طريق اقتطاع جزء منه مما يؤدي إلى هلاك رأس المال مع التكرار

الفرع الثاني: الضرائب الغير المباشرة³

إن الدولة الحديثة لا تستطيع الاستغناء عن فرض مثل هذا النوع من الضرائب، كونها متنوعة ومتعددة والذي يجمع بينها أنها تفرض في الأصل على استعمالات الدخل أو أوجه إنفاقها أو على المال بمناسبة تداوله وانتقاله من جهة أخرى وعلى هذا الأساس يمكن تعريفها ب: هي التي يستطيع من يقوم بتوريدها للخزانة نقل عبئها إلى غيره بمثابة الوسيط وتعتمد أساسا على الوقائع وليست لها صفة الثبات كالاستيراد والتصدير¹

¹دكتور عادل حشيش أساسيات المالية العامة دار النهضة العربية لطباعة والنشر بيروت 1992 ص161

²ركي أحمد محاضرات في قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير جامعة 20 أوت 1955 السنة الجامعية 2020-2021 ص6

³عبد الحق خالدية، عبد الهادي سارة دور الضرائب الغير المباشرة في تمويل الإنفاق العام في الجزائر (فترة 2009-2016) مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص إدارة مالية كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير السنة الجامعية 2017-2018 ص19

نصت المادة الأولى من قانون الضرائب الغير مباشرة على: تتضمن قانون الضرائب الغير
المباشرة على مجموع الأحكام القانونية المتعلقة بالدخل المحصل لفائدة الدولة أو الجماعات
المحلية والمتضمن في المصطلح النوعي لضرائب الغير المباشرة

مزايا الضرائب الغير مباشرة:

✓ غزارة الحصيلة فهي عامة يدفعها معظم أفراد المجتمع دون التمييز بين الطبقات وتستمر
حصيلتها باستمرار الوقائع والممارسات المنشئة من قبل الأشخاص كالإنتاج والاستهلاك
وغيرهما

✓ تمتاز بالمرونة وسريعة التأثير بالأحوال الاقتصادية ويعود ازديادها في وقت الرخاء نتيجة
لزيادة الخدمات والمعاملات

✓ عدم شعور الممول بعبئها لأنها تدفع ضمن أسعار السلع في شكل زيادة صغيرة في الائتمان
مما يدفع لتهرب من دفعها

✓ قلة نفقات الجباية وهذا يعود إلى بساطة الهيكل التنظيمي لضرائب الغير مباشرة وعدم
الضرورة لوجود الجداول الإسمية والكشوف والإقرارات

عيوبها:

- لا تتحقق العدالة الضريبية ولا تراعى المقدرة التكليفية للمكلف وما يزيد في خطورتها أن
الضرائب الغير مباشرة الأكثر حصيلة هي التي تفرض على السلع الضرورية

- انخفاض الشدид لحصيلتها في فترات الانكماش الاقتصادي

- تستلزم جبايتها عدة إجراءات وشكليات ورقابة محكمة من طرف الإدارة الجبائية لتفادي الغش

¹ - المادة 1 من قانون الضرائب الغير مباشرة الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976

أنواع الضرائب الغير مباشرة:

- a. الضرائب على التداول: وهي الضريبة التي تفرض انتقال شيء بملكية شخص آخر ويرى البعض أن ضريبة أيلولة التركات هي ضريبة على التداول ويرى غيرهم أنها ضريبة مباشرة على رأس المال وهي الضريبة التي تفرض عند حصول واقعة الانتقال من ملكية شخص إلى شخص آخر ومن أمثلة ذلك رسم التسجيل في حالة انتقال ملكية عقار ويرى البعض أن ضريبة الدمغة هي من الضرائب على التداول وتفرض على عملية تداول الأسهم والسندات وعلى الطلبات المقدمة إلى جهات إدارية حكومية
- b. الضريبة على الإنتاج: وتفرض على أنواع معينة من السلع المنتجة أو المستهلكة محليا وتسمى أحيانا بالضرائب الانتقائية على المبيعات وبسبب الهدف المرجو منها توجد أنواع من الضرائب على الإنتاج فالبعض منها يستهدف رفع كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية وفرض ضريبة على إنتاج السلع الضارة للبيئة مثلا وتقليصه إلى المستوى الذي يطلبه المجتمع والبعض يستهدف تغطية تكاليف الخدمات العامة
- c. الضرائب الجمركية: وتفرض على السلع المستوردة من خارج الدولة (الواردات) كما قد تفرض على السلع المصدرة إلى الخارج وعند فرض الضريبة على الواردات لابد من التمييز بين بعض السلع والبعض الآخر إما الضريبة الجمركية على الصادرات وتلجأ إليها الدولة بقصد إعاقة السلع المحلية عن التصدير أو التخفيض من حجم الصادرات
- d. الضريبة على المبيعات: وهي تلك التي تفرض على مجموع المبيعات أي كل السلع والخدمات بدون فرق وهي تحسب على أساس رقم الأعمال المحقق وقد تفرض كذلك في كل مرة يتم فيها تداول السلعة من وقت إنتاجها حتى وقت بيعها، وتطبق على السلع الصناعية

المستوردة والمصطنعة محليا وعلى مجموعة من الخدمات ويستثنى من تلك السلع العفاة من النصوص عليها في قائمة الإعفاء وقد تفرض لتحل محل الضريبة على الاستهلاك¹

e. الضريبة على القيمة المضافة²: إن تشكيلها لأول مرة في الجزائر كان تجسيدا لمسعى المشرع بغية تحول نحو نظام الضرائب الحديثة فتلك الضريبة (القيمة المضافة) أحدثت بموجب قانون المالية وتعرف على أنها ضريبة على السلع والخدمات تقوم المؤسسات بتحصيلها على مراحل ولكن المشتري النهائي يقع عليه العبء في آخر المطاف كما أنها تعتبر أحد ركائز الإصلاح الضريبي وقفرة فريدة من نوعها في هذا المجال بحيث جاءت لتغطية نقائص وعيوب نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي كان معمول به من قبل وتم تحقيق ضمن هذا الإصلاح في مجال القيمة المضافة التخفيض في عدد المعدلات معايير التمييز بين الضرائب المباشرة والغير مباشرة:

1) -المعيار القانوني: يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف لضريبة من حيث التحصيل فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم إسمية أو جداول تدول فيها أسمائهم أي أن الشخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي وكان التحصيل يتم سنويا فالضريبة هنا مباشرة نظرا للعلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة دون أي وسيط أما إذا كانت تفرض بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي

¹-قطاف نبيل دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات دراسة ميدانية لبلدية بسكرة الفترة 2000-2006 رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود وتمويل كلية العلوم الاقتصادية والتسيير قسم العلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة السنة الجامعية 2007-2008 ص22

²-بطانة أيوب، نويوة هشام النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص اقتصاد نقدي وبنكي المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة السنة الجامعية 2022-2023 ص17

معين دون اعتبار لشخص المكلف بها وعدم معرفة الإدارة الجبائية له فالضريبة هنا غير مباشرة¹.

وأهم الانتقادات التي وجهت إليه أن الاعتماد على هذا المعيار يؤدي إلى نتائج غير صحيحة فليس بالضرورة إتباع طريقة القوائم الإسمية في التحصيل²

-المعيار الاقتصادي: يتعلق بمدى استقرار المادة الخاضعة لضريبة بحيث أن الضرائب الغير مباشرة تفرض على وقائع خاصة أو أعمال متقطعة عرضية في حين تفرض الضرائب المباشرة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار ومن هنا فإن الضرائب المباشرة تتعلق بالضرائب على الثروة والدخل أما الغير مباشرة فترتبط بالضرائب على الإنفاق وانتقد في كونه يقدر مدى استقرار المادة من عدمه³

(2) -المعيار الإداري: يتم فرض الضريبة وتحصيلها بواسطة جداول رسمية تضعها مصلحة الضرائب مقيد بها اسم المكلف بها والميعاد تحصيلها وإجراءات الفحص عليها ويكون وجود اتصال مباشر بين مصلحة الضرائب، أما فيما يخص الضريبة الغير مباشرة يتم تحصيلها بناء على جداول رسمية ولكن فرضها وتحصيلها يكون بمثابة إنفاق الدخل أو توزيعه أو مرور بضاعة خلال حدود الدولة أو إنتاج وبيع سلعة معينة ولا يكون الاتصال مباشر بين المكلف ومصلحة الضرائب

¹ - منصور شريفة، عدة أسماء النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الضريبية مجلة الاقتصاد والتنمية المجلد 8 العدد 2 (2020) ص 55

² - جاب الله حسين بن هناية محمد أثر الضرائب المباشرة في عملية التحصيل الضريبي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وجباية معمقة السنة الجامعية 2021-2022 ص 20

³ - إبراهيم زهير محاضرات في مادة قانون الضرائب المباشرة والغير المباشرة قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير السنة الجامعية 2023-2024 ص 63

عرفت المالية العامة أنواعا عديدة من الضرائب وتصنف ضمن مجموعات وفقا لمعايير متعددة

❖ من حيث المادة الخاضعة لضريبة:¹

- الضرائب على الأشخاص: ويقصد بها أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعائه وتقرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم لثروة وتأخذ شكلين أساسيين ضريبة موحدة أو ضريبة مدرجة

- الضرائب على الأموال: وتتخذ كأساس في فرض الضرائب بحيث تعتبر أكثر ترجمة لمقدرة المكلف على الدفع وتختلف من شخص إلى آخر بالنظر لاختلاف المقدرة المالية بين الأفراد ولهذا فهي تمتاز بسهولة احتساب المعيار الذي تفرضه على أساس الضريبة

❖ من حيث سعر الضريبة: ويعرف بأنه النسبة بين الضريبة في علاقته بالوعاء ويقتضي ذلك التنوع في أسعار الضرائب الأخذ بنظام النسبة أو الأخذ بنظام التصاعد وهنا يمكن تعريف كل من:

- الضريبة النسبية: هي تلك التي يبقى سعرها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لضريبة أي يطبق سعر واحد على جميع الدخول حيث تمتاز بالبساطة والسهولة وقلة نفقات التحصيل وتحقيق العدالة بين المكلفين وذلك لتساوي بينهم في المعدل واحد إلا أن هذا الأخير (مبدأ العدالة) تعرض لانتقادات

- الضريبة التصاعدية: وتقرض هذه الضرائب بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي وهذا الأسلوب واسع الانتشار وله أشكال مختلفة، منها التصاعدية بالطبقات والتي ترتب تصاعديا

¹ - رحمة نباتي النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي دراسة مقارنة مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التدبير تخصص إدارة مالية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير السنة الجامعية 2013-

بالنسبة لثروة والدخل بين المكلفين أو التصاعدية بالشرائح حيث يتم تقسيم دخل المكلف إلى عدة أقسام¹

❖ من حيث المصدر: لقد عرف التطور المالي لنظام الضريبة منذ القدم خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر نظام الضريبة الموحدة ودافع عنها الكتاب الاقتصاديون في ذلك الوقت إذ كانت الدولة تفرض ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما تحتاج إليه من موارد مالية²

- الضريبة الواحدة: تعرف بأنها تغطي الإيرادات التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد ويحدد لها سعر واحد على أساسه تقتطع الضريبة المستحقة وهي الأكثر نجاحا في الدول المتقدمة³

وقد أخذ الكاتب الأمريكي هنري جورج بفكرة الضريبة الموحدة متخذا الربيع العقاري وعاءا لها أي الزيادة في قيمة الأراضي واستند في ذلك إلا أن التقدم الاقتصادي والتطور العمراني وزيادة عدد السكان كل هذا يؤدي إلى ارتفاع قيمة الأراضي

- الضريبة المتعددة: وهي التي تفرض على مصدر من مصادر الإيراد أو الدخل والتي يتحصل عليها المكلف بسعر معين ومن المزايا التي يمكن أن يوفرها له الاعتدال في الحصيلة وخاصة في الدول السائرة في طريق النمو والتي يكثر في

- هي ظاهرة التهرب الضريبي ويمكن عيبتها في ارتفاع تكاليف جبايتها⁴

¹-لوالبية فوزي فلسفة النظام الضريبي وهيكله في الجزائر مجلة مفاهيم لدراسات الفلسفية والإنسانية المعمقة جامعة زيان عاشور العدد الخامس جلفة مارس 2019 ص174

²-دكتور أحمد محمد عادل اقتصاديات المالية العامة لدولة دار التعليم الجامعي الإسكندرية 2020 ص94

³-الدكتور طاهر الجنابي علم المالية العامة والتشريع المالي جامعة بغداد طبعة جديدة ص142

⁴-مرزوق حمزة السياسة الضريبية مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم السنة الجامعية 2016-2017 ص6

الفرع الثالث: أثر الضرائب على إعادة توزيع الدخل القومي

لقد أصبحت الضرائب فيما أداة من أدوات السياسة المالية للدولة والتي تؤثر بشكل عام على اقتصاد الدولة. والتي تمثل المرآة العاكسة لحقيقة الأوضاع بشتى نواحيها والمصمم وفق متطلبات الواقع الاقتصادي الوطني وتهيئته لعملية الاندماج في الاقتصاد العالمي¹

أولاً: أثر الضرائب المباشرة على إعادة توزيع الدخل القومي

والتي تقتطع مباشرة من دخل المكلف وأمواله محل الضريبة وعليه يميز بين أنواع من الدخل يتمثل الأول في الدخل الناتج عن العمل (الرواتب والأجور) والثاني الدخل الناتج عن الملكية (ريع العقارات والأرباح والفائدة) والآخر الدخل المختلط الناتج عن مزيج العمل ورأس المال وهنا قد أخذ المشرع بمبدأ تعدد المطارح الضريبية حسب تنوع مصادر الدخل في حال الأخذ بالضريبة على الدخل عند واقعة اكتسابه.

تعتمد الضرائب على الدخل على قدرة المكلف بحيث تتناول الدخل الذي يحققه وهي من أكثر الضرائب أهمية في الدول الرأسمالية والركيزة الأساسية لخزينة الدولة كما يتجلى أثرها في إعادة توزيع الدخل القومي من خلال الاستقطاعات الأكبر من الدخول المرتفعة والاستقطاعات الأقل من الدخول المنخفضة، يعتبر التصاعد في معدلات الضرائب المباشرة وتعدد الشرائح التي تضمنها شكل من أشكال إعادة توزيع الخول والثروات الذي يقلل من التفاوت الاقتصادي بين فئات المجتمع وكذلك وسيلة لامتصاص قسم من القوة الشرائية التي تملكها شرائح محدودة من المجتمع وتخصصها لإنفاق الاستهلاكي .

¹ إجمال شهاب الدين أثر الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد المالي والنقدي كلية الاقتصاد جامعة دمشق السنة الجامعية 2014-2015 ص37

إن تمتع أصحاب الدخل الكبيرة في الدول النامية ومحاولة التهرب من دفع الضريبة المحقة على دخولها كل هذه الأسباب تؤثر على الحصيلة الضريبية وعدم تحقيق العدالة الضريبية الفعلية

ثانيا: أثر الضرائب غير المباشرة على إعادة توزيع الدخل القومي

برغم من عدم تمتع الضرائب غير مباشرة بأهلية كبيرة في الاقتصاديات المتطورة والتي تتميز بالإنتاج الكبير مما يتيح إمكانية توقيع الضرائب المباشرة مع ارتفاع في المردودية مما يشكل موردا ماليا هاما، أما الدول النامية وما يتميز به اقتصادها من ضعف كالضعف في الإنتاج وزيادة على الميل الكبير للاستهلاك مما يرغم على الدول المتخلفة أن توسع في الضرائب غير مباشرة باعتبارها وسيلة ذات الفعالية التي تضمن مردودية أوسع وأكبر للخزينة العامة.

غير أن هذا المنطلق قد يصطدم بواقع مخالف بالنظر لضعف الإنتاج وارتفاع الميل لاستهلاك مع تدني في الأجور للفئات الأكثر فقرا فإن التوسع في فرض مثل هذا النوع من الضرائب يعتبر إجراء في غاية الخطورة لكونه ينعكس بالسلب على الفئات الاجتماعية ذات الدخل المحدد وكل المميزات التي يتصف بها المناخ والمجال الاقتصادي في الدول المتخلفة وخاصة الجزائر يؤثر سلبا على الضريبة غير المباشرة في توزيع الدخل القومي

كما أنه يتم رفع الحد الأدنى للضرائب الشخصية الذي يستبعد من محدودي الدخل والشرائح الفقيرة أن يجعل تلك الضرائب تحقق قدر أكبر من العدالة في توزيع الدخل

من خلال رفع الحد الأدنى للضرائب الشخصية الذي يستبعد العديد من محدودي الدخل والشرائح الفقيرة أن يجعل تلك الضرائب تحقق قدر أكبر من العدالة في توزيع الدخل¹ الأسباب

¹-فيصل شياذ أثر الضرائب على الاستثمار والنمو الاقتصادي في دول العربية دراسة تحليلية قياسية المجلد

المختلفة للتوسع في الضرائب غير مباشرة على الدخل في توزيع الدخل القومي والمتمثلة فيما يلي:

➤ ضيق نطاق الضرائب المباشرة في الجزائر وذلك نظرا لكون غالبية الدخل التي يتحصل عليها العمال والموظفين بالمؤسسات والإدارات لا تتعدى الحد الأدنى الحيوي للمعيشية والحد الأدنى المعفى من الضرائب أن الفئة التي تتحصل على اجرا مرتفع تبقى فئة محدودة

الضرائب غير مباشرة لا تصل إلى الحد المطلوب وإن كانت تشكل وعاءا واسعا ومردودة ذو حصيلة أوفر

➤ الضرائب المباشرة هي التي تفرض على الدخل أو على المال وهي شخصية إلى حد كبير تتطلب وجود جهاز ضريبي كبير وضخم بينما في الضرائب غير المباشرة لا تستلزم الاتصال المباشر من قبل الإدارة بالمولدين ولا يشترط وجود جهاز ضريبي كفؤ أو قوي

ثالثا: دور الضرائب في تحقيق التوازن الاقتصادي

المراد بالتوازن الاقتصادي هو تطبيق لمفهوم فيزيائي على الظاهرات الاقتصادية وهو وصف لحالة تعادلية تتكافأ فيها قوى متضادة بينها علاقات سببية، كما قد تكون الضرائب المباشرة علاجا لزيادة الطلب على السلع من خلال الضغط على الطلب بفرض ضرائب متصاعدة على الدخل ذات الوجهة الاستهلاكية وتخفيض الضرائب على أرباح المؤسسات. مع إمكانية تعرض دور الضرائب إلى حالة التضخم من خلال العمل على امتصاص الكتلة النقدية الزائدة، أي العمل على خفض الطلب الكلي ولا يتم ذلك إلا من خلال زيادة الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة وفي حالة الانكماش يتم تقليل الاقتطاع الضريبي رغبة في تشجيع الإنفاق مما يؤدي إلى الإنعاش وزيادة في الطلب.

أهمية الضرائب:

- ✓ إعادة توزيع الدخل بين الفئات ذات الدخل المرتفع والمنخفض
- ✓ زيادة الإيرادات للإنفاق العام، والتي يمكن استخدامها لتلبية الاحتياجات الأساسية للسكان:
- الغذاء، الرعاية الصحية، توفير خدمات عامة
- ✓ تغيير سلوك الأفراد والشركات - من خلال الضرائب التي تشكل أو تمنع السلوكيات على سبيل المثال ضرائب على الكحول والتبغ، ضرائب على التلوث البيئي
- ✓ تعتبر جزءاً أساسياً للحكومة الجيدة

المطلب الثاني: آثار الازدواج الضريبي:

إن هذه الآثار تمثل نقطة تقاطع حرجية بين النظرية الضريبية والتطبيق العملي حيث يشار إلى المضاعفات السلبية الناجمة عن إخضاع نفس الوعاء الضريبي سوى كان دخلاً رأس المال أو معاملة اقتصادية وسلطتين ضريبيتين مستقلتين تفرض كل منهما ضرائب مماثلة وعلى هذا الأساس يتم تقسيم المطلب إلى:

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية

بالرغم من تمتع الدولة بالسيادة إلا أنها تتجر عليها ظاهرة الازدواج الضريبي والتي تنعكس بالسلب على الجوانب الاقتصادية كونها تلقي بالعبء الضريبي على كل مكلف¹ وتتمثل هذه الآثار في النقاط التالية:

¹د/لعبال ياسمينه إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية دفاتر السياسة والقانون العدد الخامس عشر جوان 2016 ص115

يدفع الازدواج الضريبي إلى تهريب رؤوس الأموال الوطنية وإلى الإحجام عن إقامة مشاريع اقتصادية جديدة، كما يؤدي كذلك إلى عرقلة النشاط الاقتصادي وتقليص حوافز الأفراد على الرغبة في العمل والإنتاج¹، عرقلة انتقال رؤوس الأموال واليد العاملة والمبادلات التجارية والعلاقات الاقتصادية الدولية كما يضر ذلك بمصالح كل من البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء، فالمتقدمة لن توظف مدخراتها المحلية في استثمارات خارجية، أما البلدان النامية لن تستطيع الحصول على الأموال اللازمة والضرورية لتمويل مشروعاتها للقيام بعملية التنمية وذلك ما يقلص من قدرة

الاقتصاد الوطني على المنافسة الخارجية ويضيق من حدود تعاملاتها التجارية الدولية مما يؤثر على انتقال عوامل الإنتاج ويشل من حركة التوزيع بحيث يعود السبب إلى انخفاض العوائد (الأرباح) المتوقع الحصول عليها، وبهذا تضعف الاستثمارات الخارجية المباشرة المراد القيام بها. وتتبع عن كل هذا ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي إذ يمكن أن يقوم المكلفون بالضريبة عند تحملهم لعبء ضريبي كبير ناتج عن ازدواج ضريبي بمحاولة التخلص من كامل أو جزء من الضريبة المستحقة عليهم باستخدام العديد من الأساليب المشروعة وغير المشروعة مما يؤدي إلى انخفاض حصيلة الضريبة. وتمس هذه الآثار بصفة كبيرة وبدرجة أولى المكلف بالضريبة أو الفرد في الدولة

عرقلة التجارة الخارجية باستنفاد جزء من أرباح الشركات التي يكون لها نشاط اقتصادي في أكثر من دولة

هروب رؤوس الأموال ونزوحها إلى الدول والأقاليم التي تفرض ضرائب أقل أو تتعدم فيها الضرائب

أ. د ميثم صاحب عجام. د علي محمود سعود دار النخلة لنشر بنغازي 2002 ص266

ويشار كذلك إلى الآثار المالية والتي تتجلى في فرض الضريبتين أو أكثر من النوع نفسه على ذات الوعاء كذلك يؤدي من الناحية العملية إلى تكرار إجراءات تحقق وتحصيل الضريبة مما يفع بالعديد من المكلفين بها إلى الهروب من دفعها

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية

ينعكس الازدواج الضريبي سلبيًا على البنية الاجتماعية للمجتمع إذ يؤدي إلى شعور الأفراد بعدم العدالة والإنصاف في توزيع الأعباء المالية وهنا يكمن الأثر الرئيسي والمتمثل في مبدأ العدالة الضريبية ويستمد هذا المبدأ في أساسه على مبدأ مساواة الأفراد أمام القانون¹

يقصد بالعدالة الضريبية أن يتم توزيع الأعباء الضريبية بين مختلف المكلفين بالتساوي ويجب أن تتطوي على النظام الضريبي ككل وليس كل ضريبة على حدى، فإذا كان هذا الأخير يتكون من مجموعة من الضرائب المشكلة له فإنه من الخطأ انتقاد إحدى هذه الضرائب بكونها غير عادلة ذلك لأن هذه الضرائب قد تلغي أثر بعضها البعض فتؤدي إلى نظام ضريبي عادل. كما نصت المادة 64 من الدستور (كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة) وينبثق عن العدالة الضريبية آثار أخرى لازدواج الضريبي والمتمثلة في النقاط التالية:

تآكل رأس المال الاجتماعي والذي يعتمد على الثقة والتعاون بين الناس وبينهم وبين مؤسسات الدولة إذا تآكلت هذه الثقة بسبب السياسات الضريبية غير عادلة أو المرهقة قد يصبح الأفراد أقل استعدادًا للتعاون أو الامتثال لأنظمة¹

¹ حفو محمد إشكالية الازدواج الضريبي وكيفية تجاوزها مجلة القانون والأعمال الدولية جامعة الحسن الأول 6 جويلية 2018

التهرب الضريبي مما يدفع بالأفراد والشركات إليه مما يؤدي لتآكل الثقة بين المواطنين والدولة تأثيره على التماسك المجتمعي وذلك عندما يشعر المواطنون بالنظم أو الإحباط من النظام الضريبي قد يؤدي ذلك إلى زيادة التوترات الاجتماعية وتصاعد الاستياء تجاه الحكومة وحتى تجاه بعض الفئات التي يعتقد أنها مستفيدة بشكل غير عادل من النظام

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل نستنتج أن ظاهرة الازدواج الضريبي على اختلاف أنواعه الدولي أو الوطني من المعضلات الكبيرة التي كانت تقف كحاجز ومانع يواجه الأفراد والشركات على حد سواء، مما ينجر عليهما تواجد ظاهرة التهرب في ظل تطور النشاطات الاقتصادية الحاصلة كما أدت بالضرورة إلى تبني القوانين الوطنية مجال الضرائب كوسيلة معالجة لما ينبق من آثار اقتصادية أو اجتماعية لتلك المعضلة والتي تطل بالاستقرار المالي لدولة خاصة إذا تعلق الأمر برؤوس الأموال وتعطل الحركة في التنمية الاقتصادية ومما لا ينبغي الإغفال عنه هو السعي وراء تحقيق أهم مبتغى لكل مكلف أو معني بهذه المعضلة ألا وهي الازدواج الضريبي تحقيق العدالة الضريبية.

¹ عزوز مفتاح الازدواج الضريبي المفهوم وآليات المعالجة مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية المجلد الحادي عشر العدد الثاني

الفصل الثاني: التنسيق لآلية لمعالجة الازدواج الضريبي

الفصل الثاني: التنسيق كآلية لمعالجة الازدواج الضريبي

في إطار سعي الدول الى تطوير الأداء الضريبي وتحقيق العدالة الجبائية ومكافحة ظاهرة الازدواج الضريبي (السلبى) الغير المقصود، فتتجه إلى التنسيق الضريبية الذي يقوم على إزالة أوجه الخلاف بين التشريعات الضريبية اذ يتمثل في القواعد ولاتفاقيات التي تبرم بين الدول أو المستثمرين، كما يعتبر أداة هامة في تحقيق التكامل الاقتصادي.

من المؤكد أن عملية تقادي الازدواج الضريبي الداخلي تكون أكثر بساطة من تقادي الازدواج الدولي، حيث يكون الاخر نتيجة عدم تنسيق القواعد التي تلتزمها السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب أو وجود قوانين ضريبية مختلفة يؤدي تطبيقها الي فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة على نفس المادة الواحدة ففي هذه الحالة تكون الآلية المناسبة للعلاج هي التنسيق بين السلطات الضريبية المختلفة وتجنب التداخل بين القوانين الضريبية.

اتخذت عملية التنسيق الضريبي أبعاد دولية من خلال الاعتمادات الجمركية لمنع الازدواج الضريبي الدولي الذي يستنفد الجانب الأكبر من أرباح الشركات ومنع التهرب الضريبي الدولي الذي يؤثر في الأدوار التي تقوم بها الضريبة على مستوى كل دولة في جميع المجالات وخصوصا بعد انخفاض أهمية الرسوم الجمركية في الهيكل الضريبي للدول وازدياد أهمية ضرائب الدخل فيها.

ويعد التنسيق الضريبي بين الدول أساسى لوضع قواعد منظمة للضرائب الداخلية التي تتألف منها الهياكل الضريبية في الدول، فهو اجراء وقائي للمحافظة على عمليات التحويل والاستبدال بين دولة وباقي دول العالم ، كما أنه لا يمكن إنكار التأثير المتبادل بين التنسيق الضريبي والتكامل الاقتصادي فاستعمل مصطلح التنسيق الضريبي في البداية لوصف الإجراءات التي تعمل على التوحيد الضريبي الكامل بين الدول ثم انتقل إلى معنى التسوية التي تعني مرحلة وسطا بين التوحيد الكامل للأنظمة الضريبية.

إضافة إلى ما سبق ذكره يمكن التمييز بين التنسيق الضريبي عمليا وبين معناه واقعا اذ يشمل كافة الإجراءات التي يجب أن تقوم بها الدول الأعضاء من أجل إزالة أهم أوجه الخلاف بين نظمها وتشريعاتها الضريبية حيث تصبح متناسقة ومتقاربة في شتى المعاملات الضريبية، وفق الشكل والمضمون الذي تتطلب اقتصادياتها، فيختلف معناه الضيق الذي يمثل إزالة العراقيل الضريبية التي نقف في وجه تدفق السلع والخدمات وعناصر الإنتاج، وبين معناه الواسع الذي يعني تهيئة السياسات الضريبية بشكل غير منعزل عن باقي السياسات المالية من أجل تعزيز وتقوية أهداف التكامل الاقتصادي الذي تعمل على تحقيقه.

يستلزم التفرقة بين التنسيق الضريبي الوطني الذي يقصد به التماثل الضريبي أو هيكل ضريبي موحد، والتنسيق الضريبي الدولي الذي يشير (يشير) إلى توحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول.

سنستعرض في هذا الفصل إضافة إلى الجانب النظري للتنسيق الضريبي في (المبحث الأول) الآليات الوطنية للتنسيق الضريبي ومعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي.

المبحث الثاني سنتطرق إلى الآليات والإجراءات الدولية للتصدي لظاهرة الازدواج الضريبي.

المبحث الأول: مفهوم التنسيق الضريبي

لطالما ارتبطت فكرة التنسيق الضريبي بالتجارة الدولية من خلال الاتحادات الجمركية، ثم توسعت وأخذت أبعادا دولية لمنع الازدواج الضريبي والتصدي له الذي هو محل دراستنا.

إذ تتناهى فكرة الازدواج الضريبي مع مفهوم العدالة الضريبية وذلك بسبب تحمل المكلف دفع ضريبة ذاتها على نفس المادة الخاضعة للضريبة من قبل عدة دول، فأصبح لزاما على الأنظمة الجبائية تحقيق الاستقرار الضريبي وتوحيد القوانين الضريبية.

حيث يعتبر التنسيق الضريبي وسيلة لدعم الأمن القانوني للمكلف وذلك من خلال وضوح القاعدة الضريبية وعدم غموضها أو أن يتخذ المشرع إجراءات تكفل عدم تحقق الازدواج الضريبي بغض النظر عما تقرره الدول الأخرى في هذا الشأن وذلك من خلال اقراره بقانون ينص على اعفاء المكلف من الضريبة، إذا أثبت أنه دفعها في خزينة دولة أخرى.

إن تنوع وتعدد مفهوم التنسيق الضريبي يعكس تباين أساليب الدول التي تنتهجها في تحقيق العدالة الجبائية (الضريبية) والتكامل الاقتصادي، إذ تقوم فكرته (التنسيق الضريبي) على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متقاربة ومتناسقة في مختلف المجالات الضريبية، إذ يمثل مجموعة الاتفاقيات والقواعد التي تبرم بين الدول، ثم استقر على معنى التوافق الكامل للأنظمة الضريبية بين الدول الأعضاء.

كما تختلف أساليب وأهداف التنسيق الضريبي بحسب طبيعة الخلافات الاقتصادية بين الدول. رغم حرص الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي على سيادتها فيما يتعلق بالسياسة الضريبية إلا أنها لم تتردد بتطبيق بفكرة التنسيق الضريبي، ولكن بقيت فكرة الوصول الي توافق ضريبي معدودة ونسبية بسبب اختلاف معاملة ضريبة القيمة المضافة للتجارة المحلية والعابرة للحدود في الاتحاد الأوروبي مما يعيق إنشاء سوق موحدة.

كانت مبادرات التنسيق الضريبي العربي سباقة لتجربة الاتحاد الأوروبي، إلا أنها لم تثمر عن تنسيق عالي وملحوظ في الواقع العملي، فتطبيق التنسيق الضريبي بين دول ذات مستويات إقتصادية ونظم ضريبية متقاربة تسهل عملية تفعيله بتحقيق أهدافه والحد من الظواهر الضريبية السلبية، غير أن الأمر مختلف فيما يتعلق بالدول المختلفة أو المتباينة اقتصاديا.

وسنعالج في هذا المبحث من خلال المطلب الأول: مفهوم التنسيق الضريبي (أشكاله، أهدافه)، ثم نتطرق في المطلب الثاني إلى الآليات الوطنية لمعالجة الازدواج الضريبية والتصدي له.

المطلب الأول: مفهوم التنسيق الضريبي أشكاله وأهدافه

تقوم نظرية التنسيق الضريبي على إزالة الاختلافات الموجودة بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية، كما ينبغي التفرقة بين التنسيق الضريبي والإصلاح الضريبي، فيقصد بالأول تـ غير النظام الضريبي لدولة معينة بحسب مستوى وأهداف علاقاتها مع غيرها من الدول، أما الإصلاح الضريبي فيعني إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة ما دون اشتراط الرجوع الي غيرها من الدول.

مهما كان نوع التنسيق الضريبي بين الدول أو الآلية التي تسيورها فإنه يختلف من حيث درجته وفي هذا المطلب سنتطرق إلى (تعريف التنسيق الضريبي في الفرع الأول) وأشكاله وأهدافه في الفرع الثاني، ثم نتطرق إلى أهداف التنسيق الضريبي.

الفرع الأول: المقصود بالتنسيق الضريبي

إن ازدياد العلاقات الاقتصادية الدولية والسعي لتحقيق العدالة في توزيع العبئ الضريبي بين الأفراد أدى إلى ضرورة إيجاد تعريف جديد لها يناسب خضوع الأفراد لأكثر من اختصاص ضريبي.

يعرف التنسيق الضريبي بصفة عامة على تقليص الضريبة من أثارها الغير ملائمة، لتنمية العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، ومحاولة خلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية الانتقال¹

وعليه فإن التنسيق الضريبي يعني إزالة أهم أوجه الخلاف بين الأنظمة والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متقاربة ومتناسقة في مختلف المجالات الضريبية، ومن أهمها قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وأحوال منح الإعفاءات الضريبية وشروطها.

ميكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2019، ص235.¹

يعرف المكتب الدولي للتوثيق الجبائي (IBFD) التنسيق الضريبي على أنه عملية القضاء على الاختلالات أو التناقضات في الأنظمة الضريبية لدى مختلف السلطات، مما يجعلها متناغمة ومنسجمة مع بعضها.¹

كما يعرف الدكتور الكاتب يونس أحمد البطريق التنسيق الضريبي أنه "تقليص الضريبة من أثارها السلبية الغير ملائمة لازدهار العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية "

وعرفه الكاتب Amosc Peters بأنه "عملية توحيد المعدلات الضريبية والعمل على تماثل الهيكل الضريبي مثل توحيد حصة الضرائب المباشرة بالنسبة الي حصة الضرائب الغير المباشرة لدى الدول الأعضاء

»².

1 المرجع سابق، ص236.

يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص208.²

يمكن القول من خلال ما سبق أن التنسيق الضريبي هو تعديل في الأنظمة الضريبية للدول المعنية بالتنسيق جزئياً بهدف تقريبها وتساوي العبء الضريبي بين الدول وتحقيق العدالة بين المكلفين في هذه الدول وتجنب الازدواج الضريبي وذلك بإزالة الحواجز التي تحد من المنافسة بين الدول.¹

ثانياً: نطاق التنسيق الضريبي:

لا ينحصر التنسيق الضريبي على المجال الدولي، حيث يمكن أن يكون ضرورياً على المستوى الوطني أو داخل الدولة الواحدة وخاصة الدول الفدرالية التي تمنح كلا من الحكومة الفيدرالية وحكومات الولايات أو الأقاليم الحق في فرض الضريبة مثل الولايات المتحدة الأمريكية (McLure 1980) وألمانيا الاتحادية (Pohmer 1981) كما قد يضيّق نطاق التنسيق الضريبي، بحيث يقتصر على أنواع محددة من الضرائب، وقد يتسع ليكون شاملاً، وذلك بما يلائم السياسة المالية والنقدية للدولة.²

ثالثاً: أساليب التنسيق الضريبي

تختلف أساليب التنسيق الضريبي حسب نوع الضرائب المطلوب تنسيقها فإما تكون الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل) أو الضرائب غير المباشرة وأهمها الضريبة على القيمة المضافة.

تنسيق الضرائب المباشرة:

مبلاوي مولود، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التسيير بعنوان حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2015، 2014، ص 130¹

رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم العربية ص 28²

تفرض الضرائب على الدخل وفق مبدأين سواء وفق مبدأ الإقامة فتفرض الضريبة على دخل المكلف المقيم مهما كان تأقامة المتحصل على الدخل ، حيث يؤدي الاختلاف بين الدول في مبدأ الفرض إلى وقوع المكلفين في حالات ازدواج ضريبي ما يدفعهم للتهرب من دفع الضريبة الواقعة عليهم ويتم تنسيق الضرائب المباشرة بأسلوب توحيد الضرائب إذ يتم توحيد النظم والتشريعات الضريبية، عرف هذا الأسلوب بداية في السوق الأوروبية المشتركة، إلا أنه رغم بساطة هذا الأسلوب لا يمكن تحقيق أهدافه في توحيد الضرائب بسبب اختلاف درجة المنافسة التي تواجهها الشركات في الدول الأعضاء، كما يتطلب إرادة سياسية قوية حيث تتنازل كل دولة عن سيادتها الضريبية لمصلحة أجهزة التكامل ولا يمكن تصور ذلك في السوق المشتركة¹.

الأسلوب المتدرج أو المعاملة التفضيلية:

قد تنتهج الدول الأعضاء اتباع سياسة الخطوة بخطوة في تنسيق التشريعات والنظم الضريبية فيما بينها بحيث يمكن إزالة الخلافات والاختلافات بين هذه النظم على مراحل زمنية مسطرة وفقا لظروف كل دولة على حدى.

إذ يفترض كما هو في الواقع وجود ضرائب مختلفة ومتمايزة في أنظمتها، ويمتاز أسلوب المعاملة التفضيلية في التنسيق الضريبي بالواقعية في التعامل مع التنسيق الضريبي لتجنب الاضطراب، الذي يمكن أن يحدثه التغيير الشامل للنظام الضريبي لكل دولة على اقتصادياتها.²

الأسلوب النمطي : يعني الأسلوب انتهاج واتخاذ نمطا أو نموذج ضريبي معين يتم تطبيقه في جميع الدول الأعضاء في التكامل الاقتصادي، ويدعو إلى بدء التنسيق بتمائل أنظمة

مرجع سابق ص 12¹

مفتاح فاطمة، النظم الضريبية الدولية، موجهة لطلبة السنة 1 ماستر، جامعة ابن خلدون، تيارت ، 2020، 2019، ص 88²

الضرائب دون القواعد الفنية التي تحكمها، إذ تم إتباعه عند تعميم نظام الضريبة على القيمة المضافة التي بدأت تطبيقها فرنسا على دول السوق الأوروبية المشتركة سنة 1970 وفق النموذج المعدل لها في فرنسا، وفق منظور مفاده أن لتمثيل الأنظمة الضريبية في الضرائب على رقم الأعمال دورا مهما في ضبط أثارها الاقتصادية أكثر من تماثل قواعد الفينة لذلك وجب الاتفاق على توحيد تلك الأنظمة، إلا أنه لم يؤخذ بهذا الأسلوب في الضرائب المباشرة لصعوبة الاتفاق على النظام الأكثر فاعلية في تلك الضرائب¹.

أسلوب دولة الإقامة:

اذيقصد بهذا الأسلوب خضوع الدخل المكتسب لضريبة دولة إقامة المكلف بغض النظر عن مكان اكتساب الدخل، أي أن الدخل المكتسب في مكان الإقامة يخضع للضريبة نفسها سواء اشتق من المنتجات المباعة في الداخل أم مصدر الي الخارج، أي أن هذا المبدأ يحقق حيادية الاستيراد سواء كانت المستوردات منتجات أم رأس مال.

أسلوب دولة المنشأ:

إذ يعني خضوع الدخل المكتسب لضريبة الدولة التي تنشئ فيها بغض النظر عن دولة إقامة المكلف أو جنسيته، وأيا كان مكان استهدافه، ما يعبري أن تصدير هذا الدخل إلى دولة أخرى غير الدولة التي نشئ فيها لا تغير من المعاملة الضريبية له، ومن ثم يفتوض إعفاءه من ضريبة دولة الإقامة أو الجنسية عند تصديره إليها بعد اكتسابه، وعليه فإن هذا المبدأ يحقق حيادية التصدير سواء كانت الصادرات منتجات أم رأس مال، حيث التزمت الدول الأوروبية بهذا الأسلوب في الضرائب المباشرة لما يضمنه من حيادية، فالاتفاق على هذا الأسلوب بين الدول الأعضاء يؤدي إلى منع الازدواج الضريبي دون الحاجة إلى الاتفاقيات.

2 أساليب تنسيق الضرائب الغير المباشرة:

مرجع سابق، ص. 89، 90¹

أسلوب دولة المنشأ: إذ يكون للدولة المصدرة للسلعة وفق هذا الأسلوب الحق في فرض الضريبة على السلعة بغض النظر عن جنسية القائم بالتصدير وطنيا أو أجنبيا، أي أن السيادة الضريبية للدولة مرتبطة بالسلعة، فتكون هذه الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المبيعات أو الضريبة الجمركية على تلك السلع.

أسلوب دولة الاستهلاك: يعني هذا الأسلوب أن الدولة التي يتم فيها استهلاك السلعة أو تقديم الخدمة هي صاحبة الاختصاص بفرض الضريبة عليها بغض النظر عن الدول التي تأتي منها هذه السلعة أو الخدمة، مما يستدعي خصم جميع الضرائب التي يتحملها المنتج عند تصديره من دولة الإنتاج إلى دولة الاستهلاك.¹

الفرع الثاني: أنواع التنسيق الضريبي

يتم تصنيف التنسيق الضريبي وفقا لمعايير متعددة ومختلفة:

أولاً: معيار الزمن: حيث يصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى تنسيق ضريبي مؤقت: ويكون لفترة محددة من الزمن، مقدرة ومحددة بثلاث (03) أو خمس (05) أو عشر (10) سنوات كأقصى تقدير.

تنسيق ضريبي دائم : ويكون لفترات طويلة نسبيا أكثر من عشر 10سنوات أو الفترة غير محدودة².

ثانيا معيار وقواعد بنود التنسيق: إذ يشمل التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار نوعين:

نفس المرجع، ص90.¹

مزور علي، اليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي الواقع والتحديات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2013، 2014، ص87.²

أ/التنسيق الضريبي ذو البنود الثا بقة حيث تتمثل في الاتفاقية الموقعة بين عدد من الدول لتقريب الأنظمة الضريبية وإزالة جوانب الاختلاف بينها وتكون مواد وقواعد التعاقد ثابتة غير قابلة للتغيير أو الإلغاء على الأقل خلال فترة التعاقد.

ب/التنسيق الضريبي ذو البنود المتغيرة أو المتحركة: ويمثل ذلك التنسيق الضريبي التي تكون مواد وقواعده قابلة للتغيير وفقا للمتغيرات الاقتصادية حيث يتم سنويا التفاوض على بنود الاتفاقية بين الأطراف المتعاقدة.

ثالثاً: معيار عدد الأطراف في الاتفاقية: ويقسم التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى:

التنسيق الضريبي الثنائي: ويكون بين طرفين فقط يمثلان الأطراف المتعاقدة

التنسيق الضريبي متعدد الأطراف: حيث يكون أكثر من طرفين (02) أو ثلاث (03) أطراف فأكثر مثل دول الاتحاد الأوروبي.

رابعاً: معيار الإطار المحدد لعملية التنسيق: إذ يصنف هذا المعيار إلى نوعين حسب التعديلات التي تطرأ على المعاملات الضريبية:¹

أ/التنسيق الضريبي المحدود النطاق (الجزئي): يقصد به التنسيق التي يتم فيه التركيز على ضريبة محددة أو إجراء جزئي لمعاملة ضريبة محددة من أجل تحقيق هدف معين، فمثلاً إذا كان الهدف من التنسيق الضريبي زيادة حجم الاستثمارات فإن التركيز يكون على منح مزايا واعفاءات ضريبية لاستثمار الوافد ويتم وضع اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي.

ب/التنسيق الضريبي الشامل (الكلي): وذلك بوضع برنامج شامل يتضمن السياسات والإجراءات التي من شأنها العمل على تنسيق مختلف المعاملات الضريبية وعادة ما تتضمن الضرائب المتنوعة.

المرجع السابق ص 60، 59¹

خامسا: معيار درجة التنسيق الضريبي: يصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى صنفين:

أ/ التنسيق الضريبي الدولي: ويمثل محاولة توحيد وتقريب الأنظمة الضريبية بين مجموعة الدول المنتمية إلى مجموعة اقتصادية واحدة مثل دول الاتحاد الأوروبي.

ب/ التنسيق الضريبي الوطني: إذ يتمثل في عملية التماثل الضريبي من أجل الوصول إلى هيكل ضريبي موحد داخل نظام فيدرالي مئ الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا.

الفرع الثالث: أهداف التنسيق الضريبي

باعتبار أن التنسيق الضريبي ليس هدفا نهائيا بقدر ماهو وسيلة لمعالجة والتصدي ل ظاهرة الازدواج الضريبي والحصول على أكبر قدر من الاستثمار¹ الدولي وشريحة كبيرة من التجارة الدولية، إذ تعتبر عملية التوافق والتنسيق بين عائد حصيلة الضرائب وبين فائض الاستثمار الدولي المتدفق للدولة الأخرى كنتيجة لإعفاءات والحوافز الضريبية، أمر يتطلب سياسات نقدية ومالية واضحة.

للتنسيق الضريبي دورا هاما في التصدي والقضاء على الممارسات الضارة بالضريبة حيث يهدف إلى التوجه الاقتصادي التكاملي وزيادة الاستثمار المشترك، يجذب المزيد من الاستثمارات، إضافة إلى دوره الرئيسي في تنسيق السياسات المالية والنقدية بتوحيد الأنظمة الجبائية وتناسقها مما ينتج عنه آلية لمعالجة الازدواج الضريبي الذي هو محل دراستنا.

الدكتور فريد نجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، اسكندرية، سنة 2000، ص 174.

كما تتمثل أهداف التنسيق الضريبي في تسهيل حركة التجارة الخارجية والدولية من خلال تعميق التبادل التجاري في مجال الاستثمارات الأجنبية ولتفادي جعل الضريبة قيد مستتر على سلاسة وحركة الاستثمارات نتيجة استخدام سياسات الاعفاء الضريبي المبالغ فيها.

في سياق أهداف التنسيق وتحقيق تكامل اقتصادي في شكل مشروعات مشتركة يحدد هدف التنسيق الضريبي حسب نوع التعاون أو التكامل الاقتصادي والدرجة التكاملية التي تعمل على تحقيقها الدول في التكتلات الاقتصادية المختلفة، إذ تختلف أهداف تنسيق كل ضريبة عن أهداف تنسيق ضريبة أخرى، فهدف تنسيق ضريبة الشركات مختلف عن تنسيق الضرائب الغير المباشرة.¹

حيث أن أهداف التنسيق الضريبي كثيره ومتعددة أهمها في ظل السوق العربية المشتركة، تحسين المناخ الاستثماري فيها من أجل توطين رأس المال المحلي ومن ثم تنمية الاستثمارات الدولية عبر تجنبها الازدواج الضريبي بين دولة المستثمر والمستمر فيها وتخفيض معدلات الضرائب المفروضة

نقل أهمية التنسيق الضريبي في المناطق الاقتصادية الخاصة أو الإقتصادات الجمركية في حالة الأسواق المشتركة، إذ تنحصر أهدافه في تشجيع التبادل التجاري برفع الحواجز الجمركية وذلك بإلغاء الضرائب الجمركية الحامية والحد من الآثار الغير مناسبة لبعض الضرائب الداخلية على حجم التجارة الدولية.

المطلب الثاني: الآليات الوطنية للتنسيق الضريبي

عليغانمبوحمود، الضريبة على القيمة المضافة مدخل تحليلي ودراسته مقارنة الاتحاد الأوروبي والمجموعة العربية، داررسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دون ذكر البلد، سنة 2023، ص 94-95¹

إن وضع قواعد وقوانين غير متناسقة من قبل السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب ينتج عنه تحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي الداخلي غير المقصود وكذلك الامر بالنسبة لتعدد القوانين الضريبية التي يكون من شأن تطبيقها جميعا أن يخضع الوعاء الضريبي الواحد لفرض الضريبة الواحدة عليه أكثر من مرة، حيث يكون هنا الحل الأمثل من أجل تفادي هذا الازدواج هو لجوء المشرع الي وضع قاعدة خاصة تهدف إلى منع الازدواج، وليس من الصعب على الاطلاق تحقيق التنسيق بين تلك القواعد، وذلك بالنظر الي السلطة العليا التي تكون داخل الدولة التي تلزم بقية السلطات بما تصدره من قرارات .

فعلى سبيل المثال فإن الأرباح التي تحققها الشركات في بعض الدول تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ضمن نطاق الشركة، ثم إن الجزء الذي يوزع هذه الأرباح على المساهمين يخضع أيضا للضريبة على القيم المنقولة، وبهدف تجنب الازدواج يتم خصم الشركات المساهمة من الأرباح التي تستحق عليها الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية مبلغ موازي لمجموع المبالغ التي وزعت من الأرباح المذكورة، وأدبت عنها بالفعل الضريبة القيم المنقولة.

يمكن لكل دولة العمل على تجنب الازدواج الضريبي، وذلك باتخاذها إجراءات تشريعية تصدرها بإرادتها المنفردة، حيث أن عملية التنسيق الضريبي داخليا أبسط من تنفيذها على المستوى الخارجي، كأن تعفي الدولة مواطنها الذين يتخذون دولة أجنبية مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطنًا ماليًا لهم من أن تسري عليهم الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون بها تفرض نفس الضريبة.

حيث تعدد طرق الاعفاء التي تقوم بها الدولة فنجد طريقة الاعفاء الكامل التي بمقتضاها يشمل الاعفاء كافة الإيرادات الخارجية في دولة المستفيد، كما يوجد طريقة أخرى للإعفاء وهي الإعفاء مع التصاعد التي بمقتضاها أنه فضلا عن إعفاء الإيرادات الخارجية من الخضوع الضريبة في دولة المستفيد فإن هذه الإيرادات تؤخذ في الاعتبار عند تحديد

الأسعار التصاعدية للضريبة على باقي إيرادات الشخص المحققة في هذه الدولة، تبعا لنظام الاعفاء يتمتع الايراد الخارجي لرأس المال بالإعفاء الضريبي ، ولا يخضع للضريبة الا في الدولة التي تحقق فيها الايراد وهذا ما يتم التطرق له في (الفرع الأول) من هذا المطلب.

أما الآلية الوطنية الثانية لتلافي وتجنب الازدواج الضريبي هي الخصم وبموجب هذه الطريقة تخضع دولة الإقامة أو الموطن جميع الضرائب التي يحصل عليها المكلف عن الدخل الناتجة من مصادر أجنبية من قيمة الضريبة التي تطالبه بها، من خلال (الفرع الثاني) سنحاول توضيح طريقة الخصم وكيف ساهم في التصدي الازدواج الضريبي.

وتجدر الإشارة الى أن أولى الاتفاقيات الجبائية المقترحة من طرق منظمة التعاون والتنمية (OCDE) ومنظمة الأمم المتحدة (ONU) شملت على اربع طرق وأليات للتصدي الازدواج الضريبي داخليا وهي طريقة توزيع المادة الخاضعة ، الي ان عدلت وأصبحت طريقتين (الاعفاء وخصم).

الفرع الأول: الاعفاء الضريبي

تقتضي هذه الآلية على أن تقوم الدولة بإعفاء المكلف من الدخل الخاضعة لاختصاصها الضريبي تاركة للدولة الأخرى الاستقلال التام في فرض الضريبة عليه، كأن تنفرد دولة الموطن أو الإقامة بحق فرض الضريبة على الدخل التي تحققها شركات الملاحة البحرية والحيوية من الضرائب في الدولة المصدرة وحصر تبعيتها للتشريع الضريبي في الدولة التي تعتبر مواطنا له، وعليه لا يخضع لأية ضريبة في موطن الإقامة حتى

ولو كان فيها إيراداته، لأن طريقة الاعفاء تقتصر على الدولة التي تنشأ فيها الإيراد دون غيرها.¹

ف نجد مثلاً في تخصيص الأسهم التي يمتلكها الوطنيون في إحدى الشركات الأجنبية في الخارج، أو الأرباح التي تتلقاها الشركة الرئيسية من فروعها الأجنبية في الخارج فإنها لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها الإيراد.

يمكن تقسيم طريقة الاعفاء إلى نوعين:

أولاً: الاعفاء الكامل: بمقتضى هذه الوسيلة يتم تخلي إحدى الدولتين المتعاقدين عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف في الدولة المتعاقدة الأخرى، أي أن دولة الإقامة لا تعير أي اهتمام للدخل من مصدر أجنبي، فحسب بل أنها لا تأخذ بعين الاعتبار وجوده في الحساب الضريبي للمداخيل.²

نستنتج من هذه الوسيلة أن الاعفاء يشمل اجمالي الإيرادات الخارجية في موطن المستفيد. تعتبر طريقة الاعفاء الكامل من أبسط الطرق وأسهلها على الإطلاق في التصدي لمشكلة الازدواج الضريبي، كما يساهم في جذب رؤوس أموال أجنبية، إلا أن لها بعض النقائص تتمثل في تشجيع التهرب الضريبي إلى الدول التي تمنح هذه الإعفاءات.³

ثانياً: طريقة الاعفاء التصاعدي: وبمقتضى هذه الطريقة فإنه فضلاً عن اعفاء الإيرادات الخارجية من الخضوع للضريبة في دولة المستفيد فإن هذه العائدات تؤخذ في الاعتبار أثناء تحديد الأسعار التصاعدية للضريبة على باقي عائدات الشخص المحققة في هذه الدولة،

ميلكاو بمولود، مرجع سابق ص. 198¹.

حقو محمد، إشكاليات الازدواج الضريبي وكيفية تجاوزها، 21 يوليو 2019، أنظر الرابط.²

²المرجع السابق

³ أ-د/ نزيه عبد المقصود محمد مبروك، ظاهرة الازدواج الضريبي وموقف الشريعة الإسلامية منها، كلية الحقوق، جامعة البحرين، 2022، العدد السابع والثلاثون، ص 937-938

والأخذ بهذا الأسلوب يؤدي حتما إلى تجنب الازدواج الضريبي، كما يشجع على تدفق الموارد المالية الي الخارج، أخذت عدة دول بهذه الطريقة منها هولندا وكندا وسويسرا.¹

الفرع الثاني: الخصم الضريبي

بمقتضى هذه الطريقة تخصم دولة المواطن جميع الضرائب التي يتحملها الممول عن الدخل الناتجة من مصادر خارجية من قيمة الضريبة التي تطالبه بها وكمثال على ذلك: اذ ابلغ مجموع دخل الممول الخاضع للضريبة، في دولة المواطن مبلغ 20.000 دج وفرضت الضريبة عليه بواقع 20% بلغت حصيلتها 4 الاف دينار ولما كان الدخل الكلي يشتمل على مبلغ 15 الاف دينار نتج في بلد أجنبي آخر وخضع لضريبة سعرها 10% فبلغت قيمتها 1500 دينار، ففي حال عدم تطبيق طريقة الخصم يتحمل الممول الضريبة تقدر ب5500 دينار.

ذلك لأن مصادر دخله موزعة بين الدولتين رغم أن نشاطه اقتصر على دولة المواطن ولكن بتطبيق أسلوب الخصم تعتمد دولة المواطن الي استبعاد الضريبة التي تحملها المكلف في دولة المصدر، وبهذا يمكن استبعاد أي مظهر الازدواج الضريبي الا أنه لا يمكن تطبيق هذا الأسلوب تطبيقا كليا لما يترتب عليه من تجاوز بحقوق دولة الموطن بوضعها تحت تصرف النظام الضريبي لدولة المصدر

يتطلب تطبيق آلية الخصم الضريبي² ، قيام المكلف بتقديمه الوثائق والمستندات التي تدل على دفعه للضريبة في دولة مصدر الدخل إذ عرفت هذه الطريقة في عدة تشريعات مثل الولايات المتحدة الأمريكية التي تقضي بفرض ضريبة على جميع الدخل التي يصل عليها

⁴ميلكاوي ميلود، المرجع السابق ص196

يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص155-167.²

الرعايا الأمريكيين، بغض النظر عن موطنهم، كما يسمح التشريع الأمريكي للشركات الأمريكية والرعايا الأمريكيين والمستوطنين على أساس المعاملة بالمثل أن يخصصوا من مقدار الضريبة الأمريكية المستحقة على دخولهم من مجموع الضرائب التي دفعت في أي دولة أجنبية أخرى، حيث أن المشرع الأمريكي عالج ظاهرة الازدواج الضريبي دون تنازله عن سيادته في فرض الضريبة .

نجد أن المشرع الإنجليزي انتهج هذا الأسلوب (الخصم الضريبي) سنة 1950¹ بقانون المالية والمشرع الهولندي الذي طبقه في سنة 1941.

المبحث الثاني: الآليات الدولية للتنسيق الضريبي (كفاءة التنفيذ وتحديات التطبيق)

لقد أثبتت التدابير والإجراءات المتخذة بواسطة الدول المختلفة من جانبها عن طريق تشريعاتها الضريبية قصورا ملحوظا في معالجة الازدواج الضريبي، ما أدى إلى وجوب عقد اتفاقيات دولية تعالج هذا الخلل، حيث تختلف نطاقات ومظاهر التنسيق الضريبي. ولضرورة المعاملات المالية بين الدول تقتضي وجود اتفاقيات ضريبية تبرم نتيجة مباحثات بين الدول المعنية، حيث تستخدم لتخفيف العبء الضريبي إذ يعتبر التنسيق في المجال الضريبي من أهم متطلبات التكاملات الاقتصادية والوصول إلى معالجة الازدواج الضريبي علاجاً أقرب إلى الكمال.

تعد الاتفاقيات الجبائية عقوداً قانونية معتمدة موقعة بين دولتين بهدف تلافي وتقادي الازدواج الضريبي بين الدولتين ومكافحة التهرب الضريبي، وذلك بإرساء قواعد التعاون في مجال الضرائب ومبادئ المعاملة بالمثل، كما تتنوع هذه الاتفاقيات الجبائية بين اتفاقات ثنائية تبرم بين دولتين فقط وهو الشكل الأكثر شيوعاً إذ تتميز بسهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدين

د/ نور حمزة الحسين، الازدواج الضريبي وسبل علاجه، كلية القانون الجامعة المستنصرية، بغداد، 2020، ص282.¹

وتجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة للمكلفين، أما النوع الثاني لهذه الاتفاقيات الجبائية هو الاتفاقيات الضريبية متعددة الأطراف حيث تعقد بين أكثر من دولتين ونادرا ما يتم اللجوء إليها، لأن الوصول إلى حلول للمشاكل الضريبية بين عدة دول.

يعد اجراء صعبا ومعقدا خاصة في ضل اختلاف الأنظمة الضريبة، ويكون الدافع الرئيسي لعقد مثل هذه الاتفاقيات (الاتفاقيات الجبائية) هو تفادي الازدواج الضريبي في الدرجة الأولى (مطلب الأول).

نظر لأهمية البالغة الظاهرة الازدواج الضريبي امتدت آليات ووسائل التنسيق الضريبي لتشمل الجهود الدولية من هيئات ومنظمات دولية منها جهود منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)

حيث نتج عنها أول مشروع سنة 1963 حول الاتفاقيات الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي والمتعلقة بالدخل والثروة وإدخال تعديلات عليه كل ما تطلب الأمر ذلك، حيث أصبحت هذه المنظمات عنصرا أساسيا لتحقيق نظام ضريبي أكثر كفاءة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الاتفاقيات الضريبة الدولية كآلية لتحقيق التنسيق الضريبي.

باعتبار أن التحصيل الجبائي جزءا هاما من خزينة الدولة وسيادتها فإن تنظيمية وترشيده يشكل وجوبا قانونيا لضمان تحقيق العدالة الضريبية، وفي إطار سعي الدول لمحاربة ظاهرة الازدواج الضريبي اتجهت إلى توقيع اتفاقيات ضريبية دولية ثنائية الأطراف ومتعددة الأطراف إذ تطرح حلول لمحاربة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي وتحديد التخصص الضريبي لكل دولة من دول أطراف الاتفاقية.

وعليه سنحاول في هذا المطلب عرض دور كل من الاتفاقيات الثنائية (الفرع الأول) والاتفاقيات متعددة الأطراف (الفرع الثاني)، ثم نتطرق الي موقف المشرع من هذه الاتفاقيات وكيف تصدى لظاهرة الازدواج الضريبي (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الاتفاقيات الضريبية ثنائية الأطراف

تؤدي الاتفاقيات التي تبرم نتيجة مباحثات بين الدول المعنية الي إيجاد نوع من التفاهم والتقارب، اذ تظهر غالبية الدول استعدادها لمنح التسهيلات الضريبية اللازمة لتلافي الازدواج الضريبي بشرط المعاملة بالمثل.¹

أولاً: طبيعة المعاهدات الدولية ومفهومها: تعد "الاتفاقيات الثنائية الأطراف الحل الأكثر قبولاً لدى المجتمع الدولي لحل مشكلة الازدواج الضريبي نظراً لاختلاف الأسس او القواعد التي تعتمد عليها الدول في تنظيمها للضرائب من ناحية ولأن التشريع الوطني قد يكون عاجزاً عن تقديم حلول لمواجهة كافة مشكلات الازدواج الضريبي الدولي".²

تعتبر الاتفاقيات الضريبية عقد ممضي بين دولتين لتنظيم أمور بهدف تفادي الازدواج الضريبي بين الدولتين ومكافحة التهرب الضريبي، وذلك بإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب ومبادئ المعاملة بالمثل والعدالة والمساواة بين مواطني الدولة والدولة الأخرى، تبرم هذه المعاهدات بين دولتين فقط.³

أما بشأن الاتفاقيات المتعددة الأطراف فهي اتفاقيات تبرم بين أكثر من دولتين، وتعتبر أكثر تعقيداً وأقل شيوعاً إذ تتطلب جهداً كبيراً في التنسيق وتعتبر أكثر فاعلية في معالجة المشاكل كمثل على ذلك: الاتفاقية الجبائية الدولية بين الجزائر والمملكة المتحدة لبريطانيا وايرلندا

يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 178.

د/ عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول المالية العامة والقانون المالي، إثراء النشر والتوزيع، الأردن، ص 239.

مفتاح فاطمة، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 82.

لتفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي بخصوص الضرائب على الدخل وعلى رأس المال حيث دخلت حيز التطبيق في 2017/01/01.¹

أما الاتفاقيات الضريبية الثنائية حسب GOULHIÈRE هي تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية، من الجدير بالذكر أن الأصل هو عدم الاختلاف القوانين والنظم الضريبية للدول مع مضمون الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها.²

ثانيا: مراحل ابرام الاتفاقيات الدولية: تمر الاتفاقيات الجبائية الي حين تنفيذها بأربع مراحل أساسية:

مرحلة التفاوض: تعتبر أول المراحل حيث يتم فيها إيداء وجهات النظر بين الجهات المختصة في كلتا الدولتين، وغالبا ما تتم بمشاركة كل من وزارة الخارجية ووزارة المالية المديرية العامة للضرائب.

مرحلة التوقيع: حيث يتم التوقيع على الاتفاقية من طرف الأطراف المتفاوضة لكن لا يكون له بالضرورة قوة الزامية للدولتين المتعاقبتين إلا إذا نصت المعاهدة على ذلك، فإذا كان للتوقيع قوة الزامية لابد من الرجوع إلى القانون الداخلي للدولة المتعاقدة للتأكد من هذا الاجراء إن كان كاف لالتزامها أم لا.³

مرحلة التصديق: وهو عبارة عن اجراء خاص تعلن به الدولة رسميا قبولها ذلك الالتزام بالمعاهدة، وهو اجراء ضروري، حيث بدونه لا يمكن للدولة ان تنقيد بالاتفاقية التي وقعتها، حيث يعتبر التصديق إقرار صادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على المعاهدة.

بوزيان العربي، دراسة وتحليل الاتفاقيات الجبائية الدولية مع الإشارة للجزائر، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم ا لتسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم 2021/2020، ص33¹

ميكاوي مولود، حدود التنسيق الضريبي، مرجع سابق، ص 152.²

مفتاح فاطمة، النظم الضريبية الدولية، مرجع سابق، ص83.³

مرحلة النشر: تأتي مرحلة النشر كأخر مرحلة لتدخل الاتفاقية حيز النفاذ، حيث تنتشر في الجريدة الرسمية لإعلام الهيئات والمواطنين بوجود اتفاقية، ومن ثم يمكن للجميع الاطلاق عليها الالتزام بها، حيث نص ميثاق هيئة الأمم المتحدة في مادته 102 على تسجيل الاتفاقيات الدولية في أمانة الهيئة.¹

الفرع الثاني: الاتفاقيات الضريبية متعددة الأطراف

تعالج الاتفاقيات متعددة الأطراف الجماعية غرض محدد ضمن تكفل الاقتصادي كوضع اتفاقية متعددة الأطراف لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب أو وضع اتفاقية متعددة الأطراف لمعالجة تحصيل ضرائب مثلاً

أولاً: مجال التطبيق: يحدد في المواد الأولى من الاتفاقية ضمن نطاق التطبيق

النطاق المكاني: تضم الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي بتحديد المكان الجغرافي للدولتين المتعاقبتين.

النطاق الزمني: وذلك بتحديد سريان الاتفاقية ورجعيتها، تاريخ بداية تطبيق بنود الاتفاقية على أنواع الضرائب المختلفة.

النطاق الشخصي: الأشخاص المعنيين والضرائب المستهدفة، حيث نصت المادة 1 و2 من اتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي وتكل الأرباح ما يلي " لأغراض هذه الاتفاقية تطبق التعريفات الآتية، يقصد بمصطلح اتفاقية الضرائب المشمولة اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بشأن الضرائب² على الدخل سواء كانت الاتفاقية تشمل كذلك ضرائب أخرى أم لا "

ثانياً: الاحكام الجوهرية التي تتضمنها الاتفاقيات:

نفس المرجع، ص 84.¹

المادة 2 من الاتفاقية متعدد الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح²

بالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين (G20)، وتهدف هذه الاتفاقيات الضريبية الي:

محاربة الازدواج والتهرب الضريبي في المادة 5»، وذلك بتحديث بنود منع الازدواج الضريبي ما يتلاءم مع المعايير الدولية الجديدة.

تحديد التخصيص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية.

الفرع الثالث: إجراءات المشرع الجزائري في التنسيق الضريبي (من خلال الاتفاقيات الدولية):

المشرع الجزائري في نطاق تحقيق تنسيق ضريبي فعال الي إجراءات فيها داخلية ومنها خارجية.

أولاً: الإجراءات التشريعية:

عمدت الدولة الجزائرية ضمن جهود الإصلاح الضريبي الأخير على الغاء عدد من الضرائب المطبقة، بعنوان النظام السابق والتي كانت محل ازدواج ضريبي داخلي والمتمثلة في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. نذكر منها، الاقتطاعات الضريبية المفروضة على الأشخاص الطبيعيين، كما عمد لمكافحة ازدواج الضريبي عن طريق الغاء ضريبة (ICR)، تطبيقاً لأحكام القانون رقم 36 - 90 المؤرخ 14 جمادي الثاني عام 1411 الموافق ل 31 ديسمبر 1990 والمتضمن قانون المالية، من خلال احداث الضريبة الوحيدة.¹

بعنوان الاقتطاعات المفروضة على المرتبات والأجور أخضعت المرتبات والتعويضات المحددة من طرف أرباب العمل، عملاً بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعمول

ايت دحمان سيد علي، واقع الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الأول، ص238.¹

به قبل الإصلاح الجبائي الأخير، حيث تمثل الاقتطاع الأول في الضريبة على الأجور والمرتببات المفروضة تطبيقاً لأحكام المادة 141 من CIPTA.

ثانياً: الإجراءات الاتفاقية:

تطبيقاً لسياسة الانفتاح المتبينة بموجب الإصلاح الضريبي عمدت الدولة على تدعيم شبكتها الاتفاقية الثنائية منها ومتعددة الأطراف بعنوان تقادي ثنائية الاقتطاع الضريبي مع الدول عدة تحديداً تلك التي تربطها معها علاقة اقتصادية وسياسية وطيدة مع تكريس مبدأ الدولة المتلقية فيما يخص الضرائب غير المباشرة، ومبدأ دولة المنشأ بالنسبة للضرائب المباشرة.

- تركزت الاتفاقيات حول الاقتطاعات الضريبة التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بأصناف الأجور والرواتب، فوائض القيمة.

- الضريبة على أرباح الشركات المطبقة على الشركات الأجنبية داخل الإقليم.

- الرسم على النشاط المهني (Tap).

- الجباية البترولية المفروضة على عمليات البحث والاستغلال.

نماذج اتفاقيات ضريبة دولية للجزائر

حيث سنستعرض أهم الاتفاقيات الضريبة التي أبرمتها الجزائر في إطار معالجة الازدواج الضريبي وتحقيق تنسيق ضريبي أكثر كفاءة.

نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين بين الجزائر وفرنسا: تضمنت الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية في شغفها الخاص بأحكام المطبقة على الجزائر أنه يمكن تقادي الازدواج الضريبي عندما يحمل مقيم بالجزائر على مداخل بفرنسا طبقاً للأحكام الاتفاقية فإن الجزائر

تقوم بخصم من الضريبة التي تحملها من دخل هذا المقيم مبلغا مطابقا لمقدار الضريبة على الدخل المدفوعة لفرنسا.¹

تم التوقيع على هذه الاتفاقية في 17 أكتوبر 1999 في الجزائر وبصاحب ذلك بروتوكول بشكل جزء لا يتجزأ من الاتفاقية، تم الموافقة على هذه الاتفاقية بقانون رقم 1036-2002 المؤرخ 6 أغسطس 2002، وتم نشرها بموجب المرسوم 1501-2002 المؤرخ 2002 على الجانب الفرنسي، دخلت حيز التنفيذ 10 ديسمبر 2002، حيث تطبق هذه الاتفاقية على قواعد فرض الضرائب على دخل العقارات والارباح الزراعية والتجارية، الضرائب على دخل رأس المال المنقول.²

نموذج اتفاقية تجنب الضريبي بين الجزائر وإيطاليا:

في إطار سعي الجزائر الي تجنب الازدواج الضريبي، أبرمت اتفاقية جبائية مع حكومة الجمهورية الإيطالية بتاريخ 20 يوليو 1991، السارية المفعول ابتداء من 30/06/1995 قصد تجنب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة وتقادي التهرب والغش الجبائي، حيث نصت المادة الأولى من الاتفاقية على الأشخاص المعنيين "تطبق هذا الاتفاقية على الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة او بكلتا الدولتين المتعاقدين".

كما جاء في نص المادة الثانية أنواع الضرائب التي تسري عليها أحكام الاتفاقية تطبق هذه الاتفاقية على ضرائب الدخل والثروة، المحملة لحساب كل من الدولتين المتعاقدين وفروعها السياسية أو الإدارية أو جماعاتها المحلية، كيفما كان نظام التحميل، كما تطبق كذلك على الضرائب المماثلة التي يمكن أن تستحدث بعد تاريخ التوقيع على هذه الاتفاقية.

¹ عزوز مفتاح، المرجع سابق، ص 89.

الاطلاع على نص الاتفاقية المنشورة على موقع الإدارة العامة للضرائب الفرنسية الموقع، تاريخ الاطلاع 26 أبريل.

<http://bofib.imbots.gouv.fr/bofip/3061-PGP.html/identifiant%3DBOI-InT-CVB-DZA->

[20141229](#)²

نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الجزائر والسعودية:

ضمن جهود معالجة الازدواج الضريبي أبرمت الجزائر اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التقرب الضريبي مع المملكة العربية السعودية، في نطاق الضريبي على الدخل وعلى راس المال، سنة 2013 ودخلت حيز التنفيذ 1 مارس 2016.

حيث تحت المادة الأولى منها على الأشخاص المسؤولين بالاتفاقية تطبيق هذه الاتفاقية على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقبتين أو كلاهما.

اما المادة الثانية فنصت على الضرائب التي تشملها الاتفاقية: حيث تطبق هذه الاتفاقية على ضرائب الدخل وعلى ضرائب راس المال المفروضة لمصلحة كل دولة متعاقدة أو أقسامها الإدارية أو سلطاتها المحلية يصرف النظر عن طريقة فرضها.¹

نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الجزائر واليابان:

في إطار مساعي الجزائر لتتلاقى الازدواج الضريبي وتقوية للتعاون الاقتصادي وقعت بتاريخ 29 يونيو 2022 في طوكيو اتفاقية جبائية لعدم الازدواج الضريبي بين الجزائر واليابان، كما تم التوقيع الرسمي على هذه الاتفاقية في 07 فبراير 2023 بالجزائر العاصمة، من قبل وزير المالية الجزائري وسفير اليابان لدى الجزائر، حيث دخلت حيز التنفيذ 20 يناير 2024.

ويجدر الإشارة الا انه تعتبر هذه الاتفاقية الجبائية من ضمن أحداث الاتفاقيات التي أبرمتها الدولة الجزائرية في مجال التنسيق لمعالجة الازدواج الضريبي.

ونلاحظ بوضوح سعي الجزائر من خلال ابرام الاتفاقيات الجبائية مواصلة الجهود الداخلية في اصلاح النظام الضريبي وتلاقي ظاهرة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي.

الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 35، الصادر بتاريخ 12 محرم 1412 هـ الموافق ل 24 يوليو سنة 1991م

¹ . <https://zatca.gov.sa/ar/eservices/pages/d>

المطلب الثاني: دور المنظمات والجهود الدولية في تحقيق التنسيق الضريبي

لا يمكن فصل الاتفاقيات الجبائية عن السياق التاريخي الذي جاءت فيه من خلال مختلف الجهود المبذولة من أجل تقادي الازدواج الضريبي الدولي، إذ أثارت مشكلة اهتماما ملحوظا منذ نهاية الحرب العالمية الأولى عندما اعترف المؤتمر الاقتصادي الدولي الأول الذي عقد في بروكسل سنة 1920 بأن مشكلة الازدواج الضريبي، تعد عائقا لحرية تداول رؤوس الأموال، وأن إلغائه يعتبر أمرا مهما.

وسنحاول في هذا المطلب التطرق للجهود الدولية المبذولة في مجال التنسيق والتصدي لظاهرة الازدواج الضريبي، ثم ننتقل الي التحديات التي تعترض تحقيق هذا التنسيق.

الفرع الأول: دور المنظمات الدولية في إرساء اليات التنسيق الضريبي

أولا: جهود منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: قامت اللجنة المالية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) بإعداد نموذج اتفاق تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال سنة 1963، ثم أعيد تحريره سنة 1977، وأصبح يعرف باسم الاتفاقية النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي فيما يخص الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، حيث يهدف هذا النموذج الى تحقيق التنسيق الضريبي ي الدول المختلفة¹.

كما نصت الطبعة العاشرة من النسخة الكاملة لاتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية النموذجية للضرائب على الدخل ورأس المال التي صدرت في 21 نوفمبر 2017 على: أن الهدف من الاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وتعزيز التعاون وتبادل المعلومات بين الإدارات

الضريبية.

د/ نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص 1.947

تطبق مواد هذه الاتفاقية على الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال¹.

توضيح الطرق التي تنتهجها الدول لإعفاء الدخل عند الازدواج الضريبي.

ثانيا: جهود منظمة الأمم المتحدة: تعد الدراسات الصادرة من الأمم المتحدة حين أنشأت

اللجنتين للخوض في مشكلات الازدواج الضريبي الدولي، المحرك الرئيسي لرسم معالم نموذج لإبرام الاتفاقيات الضريبية، حيث جاءت الفقرة الثانية من المادة الأولى لتؤكد على المشاكل الدولية ذات الصيغة الاقتصادية.

حيث عهدت المنظمة الاختصاص في المسائل الى اللجنة المالية حيث عرفت سنة 1964

نقطة انطلاق لهذه الهيئة من أجل البحث في الجوانب المختلفة للازدواج الضريبي وسبل معالجته، حيث قامت بإجراء تحقيق عن الأنظمة الضريبية، لمختلف الدول وكانت تهدف إلى جملة من الأهداف أهمها التوسع في نشر الأبحاث والمعلومات الضريبية وإصدار موسوعة الاتفاقيات الضريبية الدولية الخاصة بمعالجة الازدواج الضريبي الدولي.²

ثالثا: جهود صندوق النقد الدولي

يقوم صندوق النقد الدولي بمبادرات سنوية، وبشكل مكثف في سبيل محاربة ظاهرة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي وإرساء أحسن الممارسات في مجال التعاون الضريبي الدولي.

كما يدعم جملة الإصلاحات الضريبية الدولية، حيث شارك الصندوق الدولي في سنة 2021 ضمن نطاق العمل الشامل لمجموعة العشرين، ومنظمة للتعاون والتنمية الاقتصادية لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي والأرباح مما نتج عن اتفاق دولي يركز على إعادة تخصيص حقوق اخضاع الدخل للضريبة، ما يكرس العدالة الضريبية، وفرض ضريبة دنيا على الشركات.

2017¹, Model Tax convention on income and capital : Condensed version

الضبط، آليات مكافحة الازدواج الضريبي وأثرها على الاستثمارات الأجنبية، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على الدكتوراه في الحقوق، جامعة قاصديمر باح، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ورقلة، 2018/2019 ص 27².

الفرع الثاني: مبادرات دولية في مجال التنسيق الضريبي:

أولاً: دور غرفة التجارة الدولية في إرساء التعاون الضريبي: أبدت غرفة التجارة الدولية اهتماماً بالغاً بظاهرة الازدواج الضريبي، حيث أنشأت في أول اجتماع لها لجنة خاصة لدراسة المشكلة. إذ قامت اللجنة بوضع تقرير ناقشه الغرفة في مؤتمر لندن 1921 وصادقت على أربع مبادئ تلخصها في:

المبدأ الأول: على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها معاملة كافة المكلفين الوطني منهم والأجانب معاملة ضريبية واحدة.¹

المبدأ الثاني: على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات المحققة في نطاقها الإقليمي.

المبدأ الثالث: على الدولة أن تراعي عدم وقوع عبئ الضريبة العامة على الدخل التي يخضع لها الأجانب المقيمون فيها، إلا في حدود الإيرادات المحققة في نطاقها الإقليمي.

المبدأ الرابع: على الدولة مراعاة تطبيق المبادئ السالفة الذكر على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء.²

ثانياً: دور جامعة الدول العربية في تجنب الازدواج الضريبي الدولية

قام مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية في سنة 1996 بإعداد مشروع عربي لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدول الأعضاء، كما يمكن لأية دولة عربية من غير الأعضاء الانضمام إليها، كما تعد قابلة للرجوع إليها عند اعداد الاتفاقيات الثنائية بين الدول العربية لتجنب الازدواج الضريبي.

نفس المرجع، ص 178. ¹

د/ نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص 946-947. ²

هذا وقد توصل وزراء المالية والاقتصاد لدول الجامعة العربية الي مشروع اتفاقيتين اعتمدهما مجلس الجامعة، الأولى تنطوي على تسهيل التبادل التجاري بين الدول العربية، والثانية بشأن تسديد مدفوعات المعاملات التجارية وانتقال رؤوس الأموال بين دول الجامعة العربية على أن لا تخضع الأموال المتنقلة من بلد عربي الي بلد عربي آخر لأية ضرائب استثنائية تفرض الحيلولة دون ذلك الانتقال.

ثالثا: دور التقنيات الرقمية في تطوير التنسيق الضريبي

الي جانب الدور الفعال للرقمنة علما المستويات الداخلية وإطار المنظومة الضريبية بهدف رفع كفاءة الخدمات الضريبية عن تخفيض في تكاليف تحصيل الضرائب وصولا للمرونة في تقديم الخدمات، برزت أهمية أيضا علما المستويات الخارجية لدول لتحديد آليات تفعيل التنسيق والتعاون الضريبي بينا لأنظمة الضريبية للدول¹.

ومن ضمن هذا لآليات الرقمية يبرز المدخل الموحد (Umifind Approach)

الذي يتم تطويره في نطاق مشروع ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)

للتصدي لظواهر الضريبية حيث يتم تقديمه (المدخل الموحد) في نوفمبر

2019، اذ يقوم على فكرة إعادة توزيع الحقوق الضريبية بين الدولو لاتفاق على مدخل موحد بموجب اعتماد معايير رقمية موحدة لتحديد الحقوق الضريبية للدول فيا لأرباح المشمولة بالضريبة، ويقوم هذا المقترح على عنصرين اذ يتمثل للعنصر الأول في اقتراحا عد جديد متعلق

بالصلة التيلانتقيد بالوجود المادي في دولة المصدر، ويقصد بذلك أنها لا يشترط الخضوع للشركة ذات النشاط الد وليا لتواجد المادي للشركة في دولة المصدر اذ يكفي تواجدا لاقتصادها في سوق تلك الدولة، حتي يكون لتلك الدولة ال سلطة في فرض الضريبة².

ينظر في: مرزوقة جلال، مساهمة رقمنة الإدارة الضريبية في التقليل من الضريبي، العدد 1، 2025، ص 528.
د / سمحيد العلي محمد. د / يونس حسن عقل، تداعيات الرقمنة الاقتصادية على إطار الضريبي الدولي، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد الثالث، المجلد 20.2004،

أما فيما يخص العنصر الثاني فيتمثل في اقتراح أنظمة جديدة تتعلق بكيفية تخصيص الأرباح الخاضعة للضريبة في تلك الدولة من خلال تحديد قواعدها ونسبية الأرباح لهذا التواجد الاقتصادي التي تلزم الشركة بسدادها في كل دولة من دول المصدر. كما قد حدد مقترح المدخل الموحد ثلاثة أنواع من الأرباح الخاضعة للضريبة :

حصة من الأرباح غير الروتينية (المبلغ)
مقابل القيمة التي تنشأ من المساهمة النشطة للمستفيد، حيث سيطبق هذا الحق الضريبي على الأرباح الخاضعة لانداء اخلال لنداء اق.

حصة من الأرباح غير الروتينية (المبلغ)
مقابل وظائف الأنشطة الرئيسية للتسويق والتوزيع التي تتم في دول السوق، ولا يقصد من هذا المبلغ تغيير الحقوق الضريبي بية الحالية، بل لايظها ر تطوير التطبيق العملي لمبدأ السلطة الممتدة

يمكن القول إنه في ظل النسبية نجاعة التشريعات والاتفاقيات الضريبية التقليدية في التصدي لظاهرة الازدواج الضريبيات ما اقترح المدخل الموحد كآلية رقمية للتوزيع الحقوق الضريبية بين الدول لا ذين أسس هذا النموذج جعل تحديد ارتباطات علبينا الشركة والدولة ما يفسر فرض الضريبة على جزء من الأرباح، ووفق معايير رقمية متطورة، ما يحدد من ظاهرة ال تهربوا الازدواج الضريبي ويقيو فعالية التنسيق الضريبي.¹

الفرع الثالث: التحديات التي تواجه آلية التنسيق الضريبي

تتطوي عملية تحقيق التنسيق الضريبي بين الدول على مجموعة من التحديات والعوائق التي تقف كحاجز أمام هذا التجسيد.

تحديات ضريبية:

لمرجع السابق، ص 133 .

من ضمن التحديات الضريبية التي تحد من تجسيد التنسيق الضريبي، التفاوت الذي تشهده الأنظمة الضريبية بالنسبة للدول، حيث تختلف الأهمية على صعيد الدول نظرا الي دور العوائد الضريبية على الاقتصاد العالمي، حيث تمثل أهمية كبيرة لبعض الدول في حين أن الأهمية قليلة جدا بالنسبة لبعض الدول والتي غالبا ما تعتمد على العائلات النمطية مثل دول الخليج، العامل الذي يعترض مساعي تجسيد التنسيق الضريبي بين الدول.

كما نجد اختلاف النظم الضريبية يحول دون إمكانية تحقيق التنسيق المطلوب خاصة إذا ما تعلق الامر بالمقاربة بين الأنظمة الضريبية المعتمدة في الدول العربية وأمثالها الدول الأجنبية، إضافة الي التباين الظاهر بين الدول العربية فيما بينها، سواء في مجال الضرائب المباشرة أو غير المباشرة.¹

ففي مجال الضرائب غير المباشرة مثلا هيكل الضريبة لا رباح الشركات لا يحمل خاصة الثبات بين الدول العربية، فبعضها ذو معدل منخفض كالبحرين والكويت وبعضها ذو معدل مرتفع كالجزائر ومصر.

ما يجعل فكرة تجسيد التنسيق الضريبي تحدي ليس بالسهل لأنها تتطلب تنازلات من بعض الدول، رغم التحدي الملحوظ لهذه الإشكالية لكن هناك من ينادي يتجاوزها من خلال تشكيل صناديق دولية تعويضية، التي تستفيد منها الدول المتضررة جراء تجسيد التنسيق الضريبي.

2

تحديات هيكلية: غياب جهاز دولي يتولى برنامج التنسيق مما شأنه أن يعيق تجسيد التنسيق الضريبي، حيث أن كل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والأمم المتحدة لا تشكل بديلا عن استحداث هذا الجهاز نظرا لتعدد مهام الهيئتين وعدم تخصصها حصرا في المجال الضريبي.

الضبط طارق، اليات مكافحة الازدواج الضريبي وأثرها على الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 142، 143¹

مرجع سابق، ص 144.²

تشنت الجهود الدولية ما بين التنسيق الضريبي الإقليمي (الإقليمي) ونظيره الدولي قد يكون عاملاً رئيسياً في عرقلة تجسيد مخطط التنسيق الضريبي، حيث أن المصالح المشتركة المتقفا عليها بموجب التنسيق الضريبي بين الدول العربية تختلف عن مصالح الدول الأجنبية نظراً لدوافع تتعلق بالجوانب الاقتصادية¹ وأخرى تتجاوزها.

كل تلك التحديات أدت إلى عرقلة تجسيد مشروع التنسيق الضريبي، ومع ذلك فإن التنسيق الضريبي حقق نجاحاً نسبياً من خلال تقليل ظاهرة الازدواج الضريبي، رغم كل التحديات التي تواجهه.²

كما تعد التغيرات في العوامل الاقتصادية الأساسية، مثل انفتاح الدولة على التجارة الدولية ومرونة دخل النفقات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة

عوامل تؤثر بشكل مباشر على الإيرادات الجبائية، مما ينتج عنه بعض العرقلة لتجسيد تنسيق ضريبي فعال بين الدول جراء اختلاف وتفاوت السياسات الضريبية بين الدول.³ كما تشمل التحديات مجال الاتفاقيات الضريبية، فيما يخص التنسيق الضريبي، حيث أنه يطلب في مجال التعاون الإداري معلومات عن بعض الشركات ومعلوماتية خاصة بالرصد النقدية والأوراق المالية والحسابات البنكية، وذلك ما يؤدي إلى إفشاء بعض الأسرار، الأمر الذي لا يلقى قبولا من كافة الدول الأعضاء وأقرب مثال على ذلك سويسرا التي تعتبر من أعضاء منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) لأنها ترفض توقيع مكافحة التهريب الضريبي من منطلق أن ذلك يمس بسيادة دولتها وسلطانها.⁴

نفس المرجع سابق، ص 144¹

PeterBirchsores, TaxerdimctioniniheEuropeinunonwhatoreiheissups²

RICHArdM.BId ,TAXchaLLeng es Fading Developing countries ³

InternationalLTaxprogram, JosepHL, umityOFTOrntomarch2007, 47, 50.⁴

خاتمة الفصل الثاني

تناول الفصل الثاني من هذه المذكرة بشكل رئيسي مفهوم التنسيق الضريبي وأهدافه وسبل تحقيقه، باعتباره آلية لمعالجة الازدواج الضريبي ودعم التكامل الاقتصادي. كما يعتبر التنسيق الضريبي وسيلة لإزالة أهم أوجه الخلاف بين الأنظمة والتشريعات الضريبية لجعلها متقاربة ومتناسقة في مختلف المجالات الضريبية.

اذ لا تنحصر عملية التنسيق الضريبي على المجال الدولي فحسب، حيث يمكن أن يكون ضروريا حتى على المستوى الداخلي إما بسبب وضع القواعد الغير متناسقة من قبل السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب، ما ينتج عنه ازدواج ضريبي داخلي غير مقصود أو بسبب تعدد القوانين الضريبية، حيث تلجئ الدولة لإعفاء والخصم الضريبي كآليتين للتنسيق الضريبي.

أما على الصعيد الخارجي، فتعد الاتفاقيات الثنائية أو متعددة الأطراف هو الحل الأكثر قبولا لدى المنظومة الدولية لمعالجة الازدواج الضريبي، الي جانب الجهود المنظمات الدولية في إرساء قوانين التنسيق الضريبي.

كما عالج المشرع الجزائري ظاهرة الازدواج الضريبي داخليا ببعض الإصلاحات في المنظومة الضريبية، أما على المستوى الدولي وتطبيقها السياسية الانفتاح المعتمدة بموجب الإصلاح الضريبي، اتجه الي الاتفاقيات الضريبية الدولية منها الثنائية ومنها

الفصل الثاني: التنسيق كآلية لمعالجة الازدواج الضريبي

متعددة الأطراف، يجدر الإشارة الى انه رغم كل هذه الاليات المستخدمة في مجال

التنسيق الضريبي ظلت كفاءتها محدودة نسبيا.

خاتمة

يعد الازدواج الضريبي الذي يتمثل في فرض ضريبتين أو أكثر على نفس الدخل لنفس المكلف في الوقت ذاته من أبرز القضايا التي تعترض توسع الاستثمارات والتجارة سواء على المستوى الوطني أو الدولي، مما نتج عنه آثار سلبية للمكلف والاقتصاد على حد سواء، إما من خلال عرقلة الاستثمار الأجنبي بسبب للعبئ الضريبي المزدوج أو التهرب الضريبي.

يقتضي تحقق الازدواج الضريبي استيفاء مجموعة من الشروط أهمها وحدة الضريبة المفروضة، كأن نفرض على نفس المال ضريبتين من النوع نفسه وفي نفس الزمن، ومن بين الشروط الأخرى يذكر شرط وحدة الشخص الخاضع للضريبة أي أن يكون المكلف نفسه هو الذي يتحمل الضريبة أكثر من مرة، كما يستوجب تحقق شرط آخر وهو وحدة الفترة التي تفرض فيها الضريبة أي في نفس الزمن الضريبي.

يحدث الازدواج الضريبي في إقليم الدولة فيسمى ازدواج دولي، اذ يقع الأول أحيانا نتيجة تعدد سلطات المستقلة وعدم تحديد الاختصاص فيما يتعلق بالضرائب، اما الازدواج الضريبي الدولي فيكون نتيجة تمسك كل دولة بسيادتها في فرض الضريبة لتمويل نفقاتها. كما يشمل الازدواج الضريبي مختلف أنواع الضرائب منها المباشرة والغير المباشرة، متمثلة في ضرائب الدخل ورأس المال وضرائب الشركات والضرائب على الاستهلاك.

يتعارض الازدواج الضريبي مع مقتضيات العدالة الضريبية مما تتجه عنه إلزامية بذل مجهودات من قبل السلطات سواء على المستوى الوطني أو الدول لتلافي هذه الظاهرة وذلك بواسطة تنسيق السياسات الضريبية، حيث تقوم نظرية التنسيق الضريبي على إزالة الاختلافات الموجودة بين التشريعات الضريبية، اذ تصبح متناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية، اذ يعتبر التنسيق الضريبي عملية القضاء على التناقضات الضريبية لدى مختلف السلطات وتمائل الهيكل الضريبي، كما لا ينحصر التنسيق الضريبي على

خاتمة

المستوى الدولي فقط بل يمكن أن يكون ضروريا حتى على الصعيد الوطني ، ولكن تسهل عملية التنسيق داخليا ذلك بسبب عدم تناسق القواعد التي تلتزمها السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب أو وجود قوانين ضريبية مختلفة يؤدي تطبيقها الي فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة على نفس المادة الواحدة ، حيث تكون في هذه الحالة الآلية المناسبة هي التنسيق بين السلطات الضريبية المختلفة ، كما تستخدم الدولة في نطاق التنسيق الوطني آليتين وهما الاعفاء والخصم، أما فيما يتعلق بالتنسيق الضريبي الخارجي فيكون أكثر تعقيدا وذلك بسبب عدم وجود سلطة عليا بين الدول خاصة أن كل دولة تراعي في وضع تشريعاتها الضريبية ظروفها المالية والاقتصادية والاجتماعية، إذ تعتمد عدة آليات لتلافي وتجنب الازدواج الضريبي الخارجي منها الاتفاقيات الضريبية عقود قانونية معتمدة موقعة بين دولتين وذلك بإرساء قواعد التعاون في مجال الضرائب بالإضافة الى الاتفاقيات الضريبية في مجال معالجة الازدواج الضريبي .

يظهر دور جهود دولية من هيئات ومنظمات نذكر منها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE وجهود منظمة الأمم المتحدة، كما يذكر دور جامعة الدول العربية في مجال التنسيق الضريبي وإرساء التعاون بين الدول الأعضاء.

استنادا الي ما تم التطرق له في هذه المذكرة نتوصل الي النتائج التالية:

- ان الازدواج الضريبي سواء كان قانونيا أو اقتصاديا يتنافى مع مقتضيات العدالة الضريبية، اذ يعتبر عدم تكافؤ في فرض الضريبة. مساسا بالأمن القانوني للمكلف حيث يعتبر مبدأ دستوريا لا يجوز إخلال به.
- يتضح أن للازدواج الضريبي الوطني والدولي أثار سلبية كثيرة منها زيادة العبئ الضريبي على المكلفين، ما يدفعهم الى التهرب الضريبي، الامر الذي يؤدي الى انخفاض الإيرادات الضريبية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية الأعباء العامة، وسهولة حركة التجارة، اذ يعرقل

خاتمة

انتقال الاستثمارات المالية بين الدول، كما يؤدي الي عدم التكافئ في توزيع العبئ الضريبي بين المكلفين.

يلاحظ أن ظاهرة الازدواج الضريبي ترتبط ارتباطا وثيقا بالضرائب المباشرة على وجه الخصوص الضريبة على الدخل حيث ينتج الازدواج بتكرر دفعها من أكثر جهة.

- إن التصدي لظاهرة الازدواج الضريبي الداخلي (الوطني) تتم من خلال التشريع الوطني وذلك إما بوضع قاعدة تهدف الي منع الازدواج الضريبي واتخاذ إجراءات تشريعية تصدرها بإرادتها المنفردة كأن تقوم الدولة بإعفاء بعض الأنشطة من الضرائب حيث الإيرادات الخارجية في دولة المستفيد، والاعفاء مع التصاعد التي تشمل بعض الإيرادات، إضافة الي الاعفاء فنجد الدولة تعتمد أسلوب آخر للتنسيق الضريبي وهي الخصم الضريبي حيث يتم الموافقة للمكلف يخصم الضرائب المدفوعة في دولة أخرى.

نلاحظ أن رغم كل التدابير والآليات المتخذة لمعالجة الازدواج الضريبي على المستوى الوطني الا أنها ما تزال نجاعة التنسيق والقضاء على الازدواج الضريبي محدودة، يمكن تفسير ذلك الى عدم وضوح القوانين الضريبة ما ينتج عن صعوبة في التطبيق كما يؤدي انخفاض التنسيق بين الهيئات الضريبية الي تراجع التصدي لهذه الظاهرة.

يتبين جليا مما سبق أن إخفاق الآليات الوطنية الداخلية في تلافي الازدواج الضريبي أدى إلى لجوء الدول لتوقيع الاتفاقيات الدولية الجبائية التي تنقسم بدورها إلى اتفاقيات ثنائية واتفاقيات متعددة الأطراف كما تعد هذه الطريقة في التنسيق أكثر الآليات كفاءة وقبولا لدى المنظومة الدولية لحل المشكلة الازدواج الضريبي.

- إن الضرائب المعنية في هذه الاتفاقيات الضريبية هي الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال.

خاتمة

- إن اهتمام المشرع الجزائري بمجال الإصلاح الضريبي دفعة لإبرام عدة اتفاقيات الجبائية منها ثنائية ومنها متعددة الأطراف، وكان نطاق الاتفاقيات حول الضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والجبائية البترولية المفروضة على عمليات البحث والاستغلال.
- حيث توضح النماذج المقدمة للاتفاقيات الجبائية التي قامت بها الدولة الجزائرية توجهها لتقوية التنسيق الضريبي وتلاقي الازدواج الضريبي وتأسيس ظروف استثمار ملائمة.
- ثم بذل مجهودات دولية إضافية في مجال التنسيق الضريبي من قبل هيئات ومنظمات دولية قبل عصبة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وغيرها من المنظمات الدولية، إلا أن نجاعة تلك الهيئات كان نسبيا، يجدر الإشارة إلا أنها قللت من ظاهرة الازدواج الضريبي ولكن لم تمكن من القضاء عليه.
- من خلال هذه الدراسة يتوضح أن لأهمية الازدواج الضريبي ومخاطره تم استخدام عدة آليات لمعالجته منها الوطنية والداخلية، الي جانب ذلك يبرز دور التقنيات الرقمية في تطوير التنسيق الضريبي ومن ضمن هذه الآليات يظهر المدخل الموحد الذي تم تطويره في نطاق مشروع منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.
- رغم كل الجهود للدولة في عملية التنسيق الضريبي لازالت تواجه التحديات قائمة في كفاءة تحقيق تنسيق ضريبي قوي، إذ تتراوح تلك التحديات بين اختلاف أنظمة ضريبية وبين هيكلية وفيها ما يتعلق بمقتضيات السيادة.

خاتمة

وفي هذا الإطار يتم الإشارة الى مجموعة من الاقتراحات منها:

- الزامية التناسق بين القوانين الضريبية داخل الدولة، لتجنب التعارض بين القوانين الذي يؤدي الى خضوع الأموال لأكثر من ضريبة من نفس النوع.
- تحديث التشريعات الضريبية لتتناسب مع المستجدات الاقتصادية الدولية وجعلها أكثر مرونة للتصدي للظواهر الضريبية.
- ضرورة وضوح النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة لتجنب التداخل بين الأرباح المالية والدخل، وتوعية كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بأسباب حدوث الازدواج الضريبي.
- التوسع في ابرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وتفعيل ما تم توقعيه.
- تفعيل وتطوير دور الرقمنة والتقنيات الرقمية في مجال الضرائب.

قائمة المصادر والمراجع

Les références

أولاً: الدستور

دستور الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية العدد 54 ، الصادرة بتاريخ 28 محرم 1442 الموافق ل 16 سبتمبر 2020

ثانياً: الاتفاقيات والمعاهدات

المرسوم الرئاسي رقم 91_23 مؤرخ في 8 محرم 1412 الموافق 20 يوليو 1991 يتضمن المصادقة على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية والحكومة الإيطالية قصد تجنب الازدواج الضريبي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 35 الصادر بتاريخ 12 محرم 1412 الموافق ل 24 يوليو سنة 1991م

[https //impacts .go](https://impacts.go)

اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل ورأس المال: بين الحكومة الجزائرية والمحكمة الإيطالية المتوفرة على موقع الإدارة العامة للضرائب الفرنسية

اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لازدواج الضريبي بين البلدان متقدمة النمو والبلدان النامية، الأمم المتحدة نيويورك 2001.

ثالثاً: الكتب

دكتور أحمد محمد عادل اقتصاديات المالية العامة للدولة دار التعليم الجامعي الإسكندرية 2022

بزودة حميد جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية

الدكتور سعيد خصاونة علم المالية العامة والتشريع الضريبي دار وائل للنشر والتوزيع
الطبعة الأولى 2010

الدكتور عادل علي المالية العامة والقانون المالي والضريبي إثراء النشر والتوزيع
الأردن د. د. س

الدكتور عبد الله الحر تسي حميد تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي زهران
للنشر د. د. س و د. د. ب

الدكتور علي غانم بحمود الضريبة على القيمة المضافة مدخل تكاملي ودراسة مقارنة
د ذ ب ود ذ س

د. عدلي البابلي، المالية والنظم الضريبية تقدير وتحليل الموازنة العامة في الشريعة
والقانون، العراق دار الكتاب د ذ س

أ.د سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر
والتوزيع، الطبعة الأولى د ذ ب 2015

أ.د ميثم صاحب عجام والدكتور علي محمد سعود المالية العامة، دار النخلة للنشر
بنغازي 2002

د. فريد النجارة الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة للنشر
الإسكندرية 2000

الدكتور محمد مكاي جباية المؤسسة، دار الإفريقية للكتاب د ذ س

مكاي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية لطباعة والنشر والتوزيع،
الجزائر د ذ س

الدكتورة نهال فريد مصطفى، إدارة الموارد والإمداد، جامعة الإسكندرية 2008

رابعاً: المقالات والدراسات

د/أ محمد عادل، اقتصاديات المالية العامة للدولة، دار التعليم الجامعي

د/العبدى رابح، دور الضرائب المباشرة وغير المباشرة في توزيع الدخل القومي،

المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الحقوق، جامعة الجزائر

آيت دحمان سيد علي، واقع الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري،

مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول جامعة الجزائر د

ذ س

د آيت دحمان سيد علي، معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في التشريع الجزائري،

مجلة، القانون، العدد8، سنة 2017

بن شعوان فاتح، حاشي النوري، الازدواج الضريبي وطرق تفاديه ومعالجته، مجلة

الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد السادس، العدد الأول، سنة 2017

جعفري عمار وآخرون، التنسيق الضريبي كآلية لتحقيق التكامل الاقتصادي، مجلة

الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خنشلة، المجلد 9، سنة 2022

د/حميران محمد، الاتفاقية الجبائية كآلية لتفادي الازدواج الضريبي دراسة حالة

الجزائر مجلة دراسات جبائية، المجلد 7، الجزائر، 2019

حقو محمد، إشكاليات الازدواج الضريبي وكيفية تجاوزها ، 1يوليو 2019

د/ساسي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة

البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد1، الأردن، 2019

رمضان صديق.. ز.، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، الكويت

أ/ عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 2018، 8

عزوز مفتاح، الازدواج الضريبي، المفهوم وآليات المعالجة جامعة البليدة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 11، العدد 2، 2018،

د/لعال ياسمين، الضب طارق، إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، دفا تر السياسة والقانون، العدد 15، 2016

د/ محمد خميسي بن رجم، التنسيق كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي تجربة الإتحاد الأوروبي، مجلة الاقتصاد والقانون، العدد 3، 2018

أ/ مرزوقة جلال، مساهمة رقمه الإدارة الضريبية في التقليل من التهرب الضريبي، العدد 1، د ذ ب 2015

أ/ نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، مجلد ب، العدد 41 الجزائر 2014

د/ نورة حمزة حسين، الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، العدد الأول، بغداد 2020

د/ نزيه عبد المقصود محمد مبروك، ظاهرة الازدواج الضريبي وموقف الشريعة الإسلامية منها، كلية الحقوق ، جامعة البحرين ، العدد 3، 2022

الأطاريح والمذكرات

خامسا :أطروحات الدكتوراه:

(أ) اطروحات :

الضب طارق، آليات مكافحة الازدواج الضريبي وأثرها على الاستثمارات الأجنبية،
أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، في القانون الجبائي، جامعة قاصدي مرباح
ورقلة كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر 2019/2018

ملاكوي ميلود، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجنب مفهوم الإقليمية المفتوحة دراسة
حالة الإتحاد الأوروبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم وفي علوم التسيير
والمالية، جامعة الجزائر 2015/2024

محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي،
أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر
2005_2001،

قاسمي مريم، تطور النظام الجبائي في الجزائر وانعكاساته على التنمية الاقتصادية،
رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية فرع الدولة والمؤسسات، جامعة
الجزائر، 2022/2001،

(ب) المذكرات:

قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات دراسة ميدانية لبلدية بسكرة
2006_2000، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية،
تخصص نقود وتمويل، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، الجزائر 2008_2007

- عزازي إسماعيل، دور النظام الضريبي الجزائري خلال فترة (2000_2007)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2008_2009
- جمال شهاب الدين، أثر الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد المالي والنقدي، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، 2014_2015
- بوزيان العربي، دراسة وتحليل الإتفاقيات الجبائية الدولية مع الإشارة للجزائر مذكرة لاستكمال شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2020/2021

سادسا: المحاضرات

- د/ مفتاح فاطمة، النظم الضريبية الدولية، موجهة لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، تيارت 2015/2020
- د/ مفروز رشيدة، النظم الضريبية الدولية، محاضرات موجهة لطلبة سنة أولى ماستر، تخصص جباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم المحاسبة والمالية، جامعة البليدة، الجزائر 2021/2022

سابعا: المواقع الإلكترونية

- موقع المديرية العامة للضرائب الجزائرية
<https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/services-ar/impots-ar>
- موقع الإدارة العامة للضرائب الفرنسية
[/https://eclear.com/knowledge/eu-vat-rates/france](https://eclear.com/knowledge/eu-vat-rates/france)

موقع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

<https://zatca.gov.sa/ar/Pages/default.aspx>

المراجع باللغة الأجنبية :

- 1.
2. ModelTaXconventiononincomeandcapitcl : Condensed version ،2017
3. PeterBirchsoren, TaxerdimctioniniheEuraheinunonwhatoreiheissups
4. RICHArDM.Bld ,TAXchaLLeng es Fading Developing countries
5. InternationalLTaXprogram, JosepHL, umityOFTOrntomarch2007, 47, 50.

الملاحق

جدول يوضح تفاصيل انضمام الجزائر إلى الاتفاقية متعددة الأطراف:

عنوان الاتفاقية	مكان توقيع الاتفاقية	تاريخ التوقيع	الجهة الرسمية الموقعة	عدد الاتفاقيات	الترتيب الدولي	أهداف الاتفاقية
الاتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير اللازمة بالمعاهدات الضريبية لمنع التآكل الضريبي	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (باريس)	يونيو 2024	الجزائر (المديرية العامة للضرائب)	اتفاقية ضريبية ثنائية	103	مكافحة الازدواج والتهرب الضريبي، تسوية النزاعات الضريبية

الفهرس

I	إهداء
III	شكر وعرفان
I	مقدمة
10	الفصل الأول: الإطار النظري للازدواج الضريبي
2	المبحث الأول: مفهوم الازدواج الضريبي
2	المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي
2	الفرع الأول: التعريف القانوني
3	الفرع الثاني: التعريف الاقتصادي
7	المطلب الثاني: أنواع الازدواج الضريبي
7	الفرع الأول: الازدواج المحلي
9	الفرع الثاني: الازدواج الدولي
13	المطلب الثالث: العلاقة بين السياسة الضريبية والازدواج الضريبي
13	الفرع الأول: تعريف السياسة الضريبية
14	المبحث الثاني: التشريعات الوطنية للازدواج الضريبي
14	المطلب الأول: الضرائب المباشرة والغير مباشرة
14	الفرع الأول: الضرائب المباشرة
17	الفرع الثاني: الضرائب الغير المباشرة
27	المطلب الثاني: آثار الازدواج الضريبي
27	الفرع الأول: الآثار الاقتصادية
29	الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية

الفهرس

29	خلاصة الفصل الأول:
31	الفصل الثاني: التنسيق كآلية لمعالجة الازدواج الضريبي
33	المبحث الأول: مفهوم التنسيق الضريبي
35	المطلب الأول: مفهوم التنسيق الضريبي أشكاله وأهدافه
35	الفرع الأول: المقصود بالتنسيق الضريبي
40	الفرع الثاني: أنواع التنسيق الضريبي
42	الفرع الثالث: أهداف التنسيق الضريبي
43	المطلب الثاني: الآليات الوطنية للتنسيق الضريبي
45	الفرع الأول: الإعفاء الضريبي
45	الفرع الثاني: الخصم الضريبي
46	المبحث الثاني: الآليات الدولية للتنسيق الضريبي (كفاءة التنفيذ وتحديات التطبيق)
47	المطلب الأول: الاتفاقيات الضريبة الدولية كآلية لتحقيق التنسيق الضريبي.
48	الفرع الأول: الاتفاقيات الضريبية ثنائية الأطراف
50	الفرع الثاني: الاتفاقيات الضريبية متعددة الأطراف
51	الفرع الثالث: إجراءات المشرع الجزائري في التنسيق الضريبي (من خلال الاتفاقيات الدولية)
55	المطلب الثاني: دور المنظمات والجهود الدولية في تحقيق التنسيق الضريبي
55	الفرع الأول: دور المنظمات الدولية في إرساء اليات التنسيق الضريبي
57	الفرع الثاني: مبادرات دولية في مجال التنسيق الضريبي

الفهرس

65	خاتمة
71	قائمة المصادر والمراجع
77	الملاحق
79	الفهرس
82	ملخص:

ملخص:

تشكل ظاهرة الازدواج الضريبي إحدى أهم القضايا البارزة التي تؤثر في فعالية النظم المالية الضريبية نظرا لتعارضها مع مقتضيات العدالة الضريبية لما يترتب عليها زيادة في الأعباء المالية وهو ما يؤدي إلى عرقلة الأنشطة الاقتصادية على المستويين المحلي والدولي، مما نتج عنه إلزامية اعتماد تدابير من قبل السلطات على الصعيدين الوطني والدولي لتلافي هذه الظاهرة من خلال تنسيق السياسات الضريبية بمعالجة الاختلافات المتواجدة بين التشريعات الضريبية لجعلها متناسقة ومتقاربة في المجالات الضريبية، والقضاء على التناقضات الضريبية لدى السلطات وتماتل هيكلها الضريبي إما باتخاذ إجراءات تشريعية تصدرها الدولة، أو التوجه إلى توقيع الاتفاقيات الدولية الضريبية.

الكلمات المفتاحية: الازدواج الضريبي، الضريبة، التشريعات الجبائية، التنسيق الضريبي، الاتفاقيات الضريبية.

Summary :

The phenomenon of double taxation is one of the most prominent issues that affect the effectiveness of tax financial systems due to its contradiction with the requirements of tax justice as it results in an increase in financial burdens, which leads to the obstruction of economic activities at the local and international levels, which resulted in the obligation to adopt measures by the authorities at the national and international levels to avoid this phenomenon by harmonizing tax policies by addressing the differences between tax legislations to make them consistent and convergent in tax areas, eliminating tax discrepancies in authorities and symmetry of their tax structure either by adopting

Keywords: Double taxation, taxation, tax legislation, tax legislation, tax harmonization, tax agreements.

Résumé :

Le phénomène de la double imposition est l'un des problèmes les plus importants qui affectent l'efficacité des systèmes financiers fiscaux parce qu'il est en contradiction avec les exigences de la justice fiscale, car il entraîne une augmentation des charges financières, ce qui conduit à l'obstruction des activités économiques aux niveaux local et international, et par conséquent les autorités aux niveaux national et international doivent adopter des mesures pour éviter ce phénomène en harmonisant les politiques fiscales en traitant les différences entre les législations fiscales pour les rendre cohérentes et convergentes dans les domaines fiscaux, en supprimant les disparités fiscales dans les autorités et la similitude de leur structure fiscale, que ce soit en adoptant

Mots clés : Double imposition, double imposition, double imposition, législation fiscale, législation fiscale, législation fiscale, législation fiscale, harmonisation fiscale, conventions fiscales.