

المحور الثاني المبادئ المعتمدة في القانون : الجبائي الدولي

20242024

الدكتور : فريد حمامة



الدكتور فريد حمامة



وحدة

تهدف هذه الوحدة الى تعريف الطالب ب:-
-المبادئ العامة التي تحكم القانون الجبائي سواء المحلي أو الدولي
-تعريف الطالب بالمبادئ الخاصة بالقانون الدولي الجبائي

مقدمة

مبادئ القانون الجبائي الدولي هي مجموعة الأسس والقواعد التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها عند إعداد النظام الضريبي في الدولة، إن أي نظام ضريبي فعال تحكمه مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف، وتنقسم هذه المبادئ الى مبادئ عامة تعني جميع انواع الجباية ومبادئ لا علاقة بسيادة واقليم الدولة :

أ. المطلب الأول : المبادئ العامة للقانون الجبائي الدولي

الفرع الأول : مبدأ العدالة والوضوح:

1/ العدالة: إن المشرع الضريبي يسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية عند صياغة أي نظام ضريبي، إلا أنه تصادفه عدة صعوبات في تحقيقها، وذلك راجع لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وأيضا العبء النفسي للضريبة من شخص لآخر، لذا فلا يمكن القول أن النظام الضريبي عادل بشكل تام وإنما الحكم عليه يكون بمدى تحقيقه للعدالة، ويبقى مفهوم العدالة، مفهوم نسبي وتتدخل الدول المعاصرة بواسطة الضريبة للتعديل في توزيع الدخول والثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية وبذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد مبادئه الرئيسية.

أما في وقتنا المعاصر فيحكم العدالة الضريبية مبدأين أساسيين هما: مبدأ العدالة الأفقية ومبدأ العدالة العمودية. ونقصد بالعدالة الأفقية أن يتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، أما العدالة العمودية فتعني اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

2/ الوضوح (اليقين): يجب أن يتم تحديد الضريبة بطريقة واضحة وبدون أي غموض، ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية :

- الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وألا يحتتم للفظ الواحد أكثر من معنى، وألا تحتتم الجملة أكثر من تفسير.

- يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة الممولين، وأن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج للاجتهاد.

ويبقى مبدأ الوضوح ضروري وذلك حتى يتسنى للمكلف معرفة واجباته الضريبية ومحاولة الدفاع على حقوقه في حالة تعسف إدارة الضرائب.

الفرع الثاني: مبدأ الملاءمة في التحصيل والاقتصاد في نفقاته

1/ مبدأ الملائمة: يقتضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل واختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فحسب "آدم سميث"* تجنى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملاءمة للممول.

2/ مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل: يقتضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى خزانة الدولة يكون أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خزانة الدولة، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيرا، فحسب آدم سميث تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزانة الدولة.

الفرع الثالث: مبدأ البساطة والتنوع والمرونة:

1/ البساطة: يجب أن يحتوي النظام الضريبي على ضرائب بسيطة ذات معدلات قليلة وسهلة التطبيق وهذا ما يسهل العمل على إدارة الضرائب ويخفف من التهرب الضريبي.

2/ التنوع: المقصود بالتنوع هو وجود مزيج من الضرائب المباشرة وغير مباشرة وذلك من أجل مساهمة كل فرد من أفراد المجتمع في إيرادات الدولة، كما يجب أن يكون هناك تنسيق وتكامل بين مختلف هذه الضرائب، وهذا لتحقيق العدالة الضريبية والكفاية المالية.

3/ المرونة: لكي يكون النظام الضريبي مرنا يجب على الدولة اختيار نظام ضريبي يتماشى مع واقعها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، أي يجب أن يتصف هذا النظام بالديناميكية بحيث يستجيب بسهولة للتغيرات الداخلية والخارجية.

الفرع الرابع : مبدأ الاستقرار والتنسيق:

1/ مبدأ الاستقرار: نقصد باستقرار النظام الضريبي وجود نوع من الثبات في طبيعة الضرائب أي عدم تعرضها للتغيير المفاجئ والمستمر ولا يفهم من استقرار النظام الضريبي جمود هذا النظام.

بل يجب أن يتطور وفق التغيرات التي يفرضها الواقع ويجب على الإدارة أن تعلم المكلفين بأي تغيير

- حتى يتم تقبلهم له بدون أي معارضة.
- 2/ مبدأ التنسيق: إن الترابط والانسجام بين مختلف أنواع الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي تساهم في الحفاظ على أهداف هذا النظام وفي هذا الصدد يجب مراعاة الاعتبارات التالية :
- تجنب تراكم الضرائب الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر، على وضع قد يؤدي إلى أن تتجاوز أعباؤها حدود المقدرة التكلفة للمكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من دفعها.
 - مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي، بحيث يتعين السعي لزيادة حصيله ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيله ضريبة أخرى اقتضت الظروف الحد من حصيلتها.
 - تجنب إحداث أي تصدع في الهيكل الضريبي نتيجة عدم إخضاع بعض العناصر التي يجب إخضاعها للضريبة، وذلك لتحقيق انسجام النظام الضريبي، لذلك يجب إخضاع جميع السلع ذات الطبيعة الواحدة أو البديلة للضريبة.
 - مراعاة عدالة النظام الضريبي في مجموعه حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بأبعاد هذه الضريبة التي لا يقتصر السعي إلى تحقيقها بالنسبة لكل ضريبة على حدة بل على مستوى النظام الضريبي ككل.

المطلب الأول : المبادئ العامة للقانون الجبائي الدولي

ب. المطلب الأول : المبادئ الخاصة للقانون الجبائي الدولي

الفرع الأول: مبدأ السيادة الضريبية

أولا : تعريف السيادة الضريبية:

تتمتع كل دولة مستقلة بحق سن القوانين الخاصة بها في مختلف المجالات، وحق تطبيق هذه القوانين على إقليمها وهو ما يمنح سيادة تنظيم شؤونها الداخلية، ومن بين لك تتمته بسيادة ضريبية، والتي يمكن بيان مفهومها من خلال التعاريف الموالية: - يقصد بالسيادة الضريبية للدولة سلطتها في وضع نظام ضريبي في إطار تشريعي أو قانوني، على يكون . هذا النظام مستقلا عن جميع الأنظمة التي يمكن أن تنافسه

– هي سلطة الدولة في فرض الضرائب و الرسوم على كافة الأنشطة التي تدر أرباحا داخل إقليمها، دون أن . تمتد هذه السلطة لدولة أخرى و إلا كان ذلك اعتداء على سيادة دولة أخرى

الضريبة شكل من أشكال إبراز و إظهار سيادة الدولة، فهي توضع و تحصل عن طريق السلطة أو الاجبار يتضح لنا من خلال هذا التعاريف السابقة أن السيادة الضريبية للدولة تقوم على إنشائها لنظام ضريبي مستقل عن باقي الأنظمة الضريبية للدول الأخرى، و بهذا فهي تعني السلطة القانونية المطلقة للدولة في سن تشريعه الضريبي وتطبيقه داخل إقليمها. و يعني هذا أن تقوم الدولة بسن قانونها الضريبي الخاص بها، وفقا لمصالحها وأهدافها ثم تطبق هذا التشريع الضريبي داخل إقليمها

. ثانيا شروط السيادة الضريبية:

حتى تتمتع الدولة بسيادتها الضريبية يجب توفر بعض الشروط، نذكرها كما يلي:

1/ إنشاء نظام ضريبي: على أن يتميز هذا النظام بما يلي:

□ أن يكون النظام الضريبي للدولة مستقلا عن جميع الأنظمة الضريبية للدول الأخرى

□ . أن يتم وضع هذا النظام من طرف الأجهزة المتخصصة للدولة

□ ضرورة وضع النصوص القانونية التي توضح كيفية فرض الضرائب على المكلفين به.

□ أن توجه الإيرادات الضريبية المحصلة من هذا النظام لتمويل ميزانية الدولة و الجماعات المحلية

2/ قدرة الدولة على تطبيق هذا النظام داخل ترابها:

أي أن السلطة الوطنية هي التي تملك الحق في تطبيق القانون الجبائي.

ثالثا : السيادة الضريبية في ظل العولمة:

في ظل انتشار ظاهرة العولمة و تبني أغلبية الدول لسياسة الانفتاح الاقتصادي، ارتفع حجم المبادلات التجارية وحركة رؤوس الأموال، الأمر الي ترتب عليه تعدد وتشابك العلاقات التجارية والاقتصادية بين الدول بسبب حرية تنقل الأفراد وكذا وسائل الانتاج. وبالنظر لتمسك الدول بفرض سيادتها الضريبية، فإن ذلك سوف يؤدي إلى ظهور الكثير من المشاكل منها ثقل العبء الضريبي على المكلفين، وتعرضهم في أغلب الاوقات للازدواج الضريبي، و هو ما يحاول المكلف بالضريبة تجنبه عن طريق التهرب أو الغش الضريبي و بنطاق دولي كذلك. أي إما بدفع الضريبة في دولة وتجنبها في دولة أخرى أو التخلص منها في كلتا الدولتين بسبب ثقلها، وهذا يضر بمصالح الدولتين

. يمكن أن يكون للعولمة آثارا إيجابية كما يمكن أن يكون لها أثر سلبي على حصيله إيرادات الدولة من الضرائب من جهة و على سيادتها وتشريعاتها الضريبية، وسنحاول ايجاز هذه الآثار في النقاط الموالية على أن يتم التفصيل فيها في المحاور المقبلة من هذه المحاضرات .

1/ تضحية الدول بجزء من ضرائبها و رسومها:

ويحدث هذا في بعض الدول التي اختارت أن تقلص من القيود الضريبية والجمركية في وجه التدفقات التجارية نحوها لتستفيد من مزايا هذه التدفقات، وهو ما حدث في الدول التي اختارت الانضمام لمنظمة التجارة الدولية (OMC)، وكذلك في الدول التي اختارت الانخراط في التكتلات والاتحادات الاقتصادية الدولية. ولكن تجدر الاشارة إلى أن اختيار هذه الدول من المؤكد يكون نابعا من قناعتها بأن المكاسب التي تحققها ستكون أكثر من تضحياتها التي قدمتها (التقليل من ضرائبها ورسومها)، فزيادة التدفقات التجارية ولاستثمارات نحوها في حد ذاته سيوسع حصيلتها من ضرائب أخرى.

2/ زيادة واتساع حصيله الضرائب:

ينتحقق هذا بسبب زيادة حجم المبادلات التجارية و زيادة حركية التعاملات الاقتصادية بين الدول بسبب انفتاحها، وهو ما يؤدي إلى زيادة الوعاء الضريبي بالنسبة للضرائب المتعلقة بهذا المجال، كفتحها الأبواب القانونية والتنظيمية أمام دخول الاستثمارات الأجنبية المباشرة وغير المباشرة و فرض الضرائب عليها.

3/ التقليل من السيادة الضريبية:

إن افرازات العولمة فرضت على الدول الانخراط في تكتلات ومناطق تجارية و أسواق حرة، الأمر الذي قلص من سيادة هذه الدول في فرض الضرائب على المعاملات التي تتم في اقليمها، لأن دخولها في مثل هذه التكتلات سينتج عنه حتما قبولها بمبادئ ضريبية موحدة لتنظيم تلك المعاملات، و تخفيضها لبعض الضرائب والرسوم وهذا يقلل من فرض سيادتها الضريبية على اقليمها

4/ التجارة و المعاملات الالكترونية :

شهدت التجارة الالكترونية نموا سريعا للغاية خلال السنوات الأخيرة، وهناك تغيرات عديدة ناجمة عن التجارة الالكترونية سوف تواجه مصلحة الضرائب بتحديات خطيرة تتمثل في التحول من المعاملات الورقية التي تسمح لمصلحة الضرائب بتعقب آثار هذه المعاملات كالفواتير مثلا إلى لمعاملات الافتراضية الرقمية التي تترك أثرا أقل مما يصعب تحديدها

5/ الازدواج الضريبي الدولي:

لأن خضوع المكلف لنفس الضرائب على نفس الدخل في بلد إقامته والبلد الذي يمارس فيه نشاطه سيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة و ثقل العبء الضريبي الذي يتحملة المستثمر، وهو ما سيعيق حركة الاستثمارات الأجنبية ويؤدي بالمستثمرين إلى التهرب من أداء الضريبة

6/ التهرب الضريبي الدولي:

بفعل الازدواج الضريبي الدولي فإن المتعاملين الاقتصاديين سيحاولون التخلص من العبء الثقيل الملقى عليهم، عن طريق تهربهم من دفع الضرائب في بلد واحد أو كلا البلدين، بل تعدى الأمر إلى أن بعض الدول تستغل هذا الأمر في جعل حدودا كملاحي و مستقبلات لهذا التهرب وهي الدول التي تسمى بالجنات الضريبية.

الفرع الثاني: مبادا الإقليمية الضريبية

انطلاقاً من ممارسة الدولة لسيادتها الضريبية داخل إقليمها يمكن تحديد معنى اقليمية الضرائب كما يلي:
* خضوع كافة الأنشطة المنتجة للأرباح داخل الدولة للضريبة سواء كان القائم بالعمل وطنياً ام أجنبياً وببدر الفقهاء هذا المبدأ بأنه الأيسر تطبيقاً إذ من السهل على الدولة تطبيق القوانين الضريبية داخل حدودها وفرض الضريبة على الأرباح المتحققة على أراضيها حيث توفر الرعاية والأمن
* يقصد بها تطبيق التشريع و النظام الضريبي داخل إقليم الدولة و أن لا يتعداه إلى الدول الأخرى، فيخضع بذلك للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي داخل الدولة باعتبارها صاحبة السيادة على أراضيها.
ومما سبق يمكن القول أن مبدأ اقليمية الضريبة يقتضي أن تفرض الدولة ضرائب على جميع المتعاملين الطبيعيين والخواص المقيمين فيها
- جميع الأنشطة الممارسة على أراضيها - جميع الممتلكات المتواجدة في الدولة
- جميع المداخل والأرباح المحققة داخل الدولة
ومبدأ اقليمية الضريبة ناجم عن استقلال الدولة وسيادتها فوق أراضيها، فكل دولة تنظر إلى مصلحتها في فرض الضريبة، وببدر هذا المبدأ أكثر من سؤال، لأنه يوجد استثمارات صناعية وتجارية وغير تجارية تمارس في أكثر من دولة، هذا ما يؤدي إلى تنازع ضريبي بين الدول من جهة وتعرض المكلفين لازدواج ضريبي من جهة أخرى

ب. المطلب الثاني: تنفيذ القانون الجبائي الدولي

سيتم التحدث في هذا الجزء على تطبيق القانون الجبائي الدولي من ناحية الزمان ومن ناحية المكان.

أولاً: تنفيذ القانون الجبائي الدولي من حيث الزمان

يتم تطبيق القانون الجبائي الدولي وكل الأحكام ذات الطابع التشريعي أو التنظيمي بصفة إلزامية، فبالنسبة للقانون الجبائي المحلي عند صدور قانون المالية يتم العمل به ابتداءً من 01 جانفي للسنة الجديدة، أي أن القانون الجبائي المحلي يطبق بأثر فوري بمجرد خروج القانون من البرلمان و المصادقة عليه. وقياساً على هذا فالقانون الدولي الجبائي يبدأ سريانه كاصل عام منذ المصادقة على الاتفاقية الدولية سواء الثنائية أو الجماعية المتعلقة بأحكام الازدواج أو الاعفاء أو الغش أو التهرب الضريبي الذي يخص الدول الأعضاء ، والاستثناء في القاعدة العامة أن تتضمن الاتفاقية صراحة بند يؤكد رجعية مضمون الاتفاقية أو تعليقها على شرط واقف أو أجل مستقبلي

ثانياً: تنفيذ القانون الجبائي الدولي من حيث المكان

إن تطبيق القوانين الجبائي الدولية من حيث المكان مرتبط بمبدأ الرقعة الجغرافية وسيادة الدولة، فلكل دولة تشريعها الجبائي الدولي والذي تفرضه وتطبقه على رقعتها الجغرافية، فالتشريع الجبائي الدولي خاضع لمبدأ الرقعة الجغرافية وحدودها والذي يؤدي تطبيقه على المؤسسات والأشخاص في حدود الدولة التي أسسته.

يبقى القانون الجبائي الدولي محل تغييرات عديدة على حساب التوجهات السياسية للدولة لا سيما في المجال المالي والاقتصادي، مراعية في ذلك المداخل المضمونة والأعباء المنتظرة على عاتقها، إذ يجب على المشرع فرض استقرار نوعي في مجالي القوانين الجبائي الدولية التي تتميز بالتغير السنوي وهو التوجه أو الرهان الذي يعود سلباً أحياناً على الوضع الاقتصادي للبلاد ، كما وجب عليه كذلك تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال الضبط الجبائي الدولي لتفادي الضغط الجبائي الدولي