



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مطبوعة دروس في مقياس:

النظم الضريبية الدولية

موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة و جباية معمقة

- من إعداد: مفتاح فاطمة

أستاذة محاضرة "ب"

السنة الجامعية: 2019 - 2020

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
05	مقدمة
07	المحور الأول: النظام الضريبي و قياس فعاليته
07	أولاً: مفهوم النظام الضريبي
08	ثانياً: أركان النظام الضريبي
09	ثالثاً: أهداف النظام الضريبي
11	رابعاً: فعالية النظم الضريبية و طرق قياسها
15	خامساً: معوقات فعالية النظام الضريبي
18	المحور الثاني: النظم الضريبية الدولية المختلفة
18	أولاً: الأنظمة الضريبية وفق الأنظمة الاقتصادية المختلفة
20	ثانياً: النظم الضريبية في الدول المتقدمة و الدول النامية
24	المحور الثالث: أصل المشاكل الضريبية الدولية
24	أولاً: العولمة الاقتصادية
28	ثانياً: السيادة الضريبية و اقليمية الضريبة
30	ثالثاً: السيادة الضريبية في ظل العولمة
33	المحور الرابع: الازدواج الضريبي الدولي
33	أولاً: تعريف الازدواج الضريبي الدولي
34	ثانياً: أنواع الازدواج الضريبي الدولي
37	ثالثاً: أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي
40	رابعاً: آثار الازدواج الضريبي الدولي
42	المحور الخامس: التهرب الضريبي الدولي (مفاهيم عامة)
42	أولاً: مفهوم التهرب الضريبي الدولي
45	ثانياً: أسباب التهرب الضريبي الدولي
46	ثالثاً: آثار التهرب الضريبي الدولي
48	المحور السادس: آليات التهرب الضريبي الدولي (1): الشركات متعددة الجنسيات
48	أولاً: تعريف الشركات متعددة الجنسيات
49	ثانياً: خصائص الشركات متعددة الجنسيات

50	ثالثا: أمثلة رائدة عن الشركات متعددة الجنسيات
51	رابعا: طرق التهرب الضريبي الدولي عن طريق الشركات متعددة الجنسيات
55	المحور السابع: آليات التهرب الضريبي الدولي (2): الجناات الضريبية
55	أولا: تعريف الجناات الضريبية
56	ثانيا: خصائص الجناات الضريبية
57	ثالثا: أنواع الجناات الضريبية
58	رابعا: أسباب قيام الدول بالتخلي عن الضرائب و تصنيفها كملجأ ضريبي
59	خامسا: طرق التهرب الضريبي الدولي عن طريق الجناات الضريبية
59	سادسا: دراسة اقتصادية لحجم التهرب الضريبي نحو الجناات الضريبية حول العالم
64	المحور الثامن: آليات التهرب الضريبي الدولي (3): التجارة الالكترونية
64	أولا: تعريف التجارة الالكترونية
65	ثانيا: خصائص التجارة الالكترونية
66	ثالثا: التهرب الضريبي عن طريق التجارة الالكترونية
69	المحور التاسع: آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي
69	أولا: الاتفاقيات الجبائية
69	ثانيا: التنسيق الضريبي
69	ثالثا: الشفافية الضريبية
70	رابعا: الشفافية المصرفية
70	خامسا: المساعدة المتبادلة و المشتركة بين الإدارات الضريبية
71	المحور العاشر: المنافسة الضريبية المضرة
71	أولا: تعريف المنافسة الضريبية
72	ثانيا: أسباب قيام المنافسة الضريبية بين الدول
72	ثالثا: آثار المنافسة الضريبية
73	رابعا: تباين أثر المنافسة الضريبية بين الدول النامية و الدول المتخلفة
78	المحور الحادي عشر: التنسيق الضريبي الدولي
78	أولا: تعريف التنسيق الضريبي
80	ثانيا: أهداف التنسيق الضريبي
81	ثالثا: آليات التنسيق الضريبي
85	رابعا: درجات التنسيق الضريبي
87	خامسا: أساليب التنسيق الضريبي

91	سادسا: الآثار الاقتصادية للتنسيق الضريبي
95	سابعا: المقارنة بين المنافسة الضريبية و التنسيق الضريبي
97	المحور الثاني عشر: التعاون الدولي في المجال الضريبي
97	أولا: المنظمات الفاعلة في إطار التعاون في المجال الضريبي
103	ثانيا: استراتيجيات جديدة لتفعيل مكافحة الجناة الضريبية

قائمة الجداول و الأشكال

الصفحة	البيان
44	الجدول رقم (01): الفرق بين التهرب الضريبي الداخلي و الدولي
60	الجدول(02): قائمة الجناة الضريبية و حجم الاموال المحولة لها لسنة 2017
62	الجدول رقم (03) القائمة السوداء للملاذات الضريبية الصادرة عن الاتحاد الأوروبي
75	الشكل رقم(01): المعدلات و الايرادات الضريبية في الدول النامية
76	الشكل رقم(02): المعدلات و الايرادات الضريبية في الدول المتقدمة
80	الجدول رقم (04): أهداف التنسيق الضريبي

مقدمة

نتيجة للعولمة الاقتصادية اتسعت و تشابكت العلاقات بين المتعاملين الاقتصاديين في مختلف دول العالم حيث ارتفع حجم المبادلات التجارية الدولية، و اتسع حجم للاستثمار الأجنبي بكل أشكاله و انتشرت و تطورت بذلك الشركات متعددة الجنسيات. و قد أتاحت هذه الإفرازات في المجال الضريبي مجموعة من التحديات التي أثرت على النظام الضريبي، ذلك لأن النظام الضريبي يتأثر بالواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدول ولما كانت العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدول تتغير عبر الزمن فإن النظم الضريبية باعتبارها جزء من الهيكل الاقتصادي لهذه الدول تتغير بالتغيرات السابقة الذكر.

تنتج التحديات نتيجة تعارض افرازات العولمة الاقتصادية بالسيادة الضريبية والجمركية للدول، فكل دولة سيادة تجعلها تفرض ما تشاء من الضرائب و الرسوم على مختلف التعاملات الاقتصادية التي تقع داخل اقليمها، و حتى تلك التي تقع خارج اقليمها و يربطها مصدر أو ملجأ معين بهذه الدولة، و هذا ما أدى إلى ظهور مشاكل دولية ذات طابع جبائي في غاية الخطورة، على رأسها الازدواج الضريبي الدولي فكل دولة تبحث عن مصالحها متناسية مصالح المكلفين بالضريبة، و هو ما يقيد التجارة الدولية و يحد من تدفق رؤوس الاموال بين مختلف دول العالم. و يؤثر سلبا على العلاقات الاقتصادية الدولية، نتيجة مضاعفة العبء الضريبي الدولي الذي يتحمله المكلف الدولي، ويفتح المجال أمام المكلفين للتهرب من دفع الضرائب المترتبة عليهم في بلد معين و دفعها في بلد آخر.

مما سبق تتضح لنا وجود سلسلة مترابطة من المشاكل و المواضيع الضريبية الدولية والتي سنتناولها تباعا

كما يلي في هذه المطبوعة:

1. النظام الضريبي و قياس فعاليته

2. النظم الضريبية الدولية المختلفة

3. أصل المشاكل الضريبية الدولية (السيادة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية)

4. الازدواج الضريبي الدولي

5. التهرب الضريبي الدولي و آليات مكافحته

6. المنافسة الضريبية المضرة

7. التنسيق الضريبي الدولي

8. التعاون الدولي في المجال الضريبي

المحور الأول: النظام الضريبي و قياس فعاليته

فرضت التحولات التي أنتجتها العولمة مؤخرا على الدول ضرورة الاندماج في المعطيات الجديدة بوجوب الانضمام و الاندماج في التكتلات الاقتصادية الدولية و الإقليمية، و ضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، و هو ما ينعكس على أنظمتها الضريبية التي تصف جزءا كبيرا من علاقاتها الدولية، و بالتالي وجب تطوير هذه الانظمة و تنسيقها مع المتطلبات الحديثة للعولمة و الاندماج الدولي، لذلك تسعى معظم الدول إلى تشكيل أنظمة ضريبية تسمح لها بالاندماج من جهة و التكيف من المتطلبات الدولية، و تضمن و تحافظ على مصالحها الداخلية من جهة أخرى، و يظهر في هذا المجال مدى قدرة نظامها و فعاليته على التماسك أمام هذه التحديات.

أولاً: مفهوم النظام الضريبي:

يعتمد النظام الضريبي على مبدأ السيادة الضريبية، وهذا ما يعكس بالضرورة طبيعة النظام الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي لأي دولة ومدى تقدمها الاقتصادي، و على هذا الأساس سندرج مجموعة من التعاريف:

- يعتبر النظام الضريبي الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة و المتناسقة ويتم تحديدها استنادا الى اسس اقتصادية و مالية و فنية في ضوء اعتبارات سياسة اقتصادية اجتماعية و ادارية¹.
- يعرف بأنه مجموعة محدودة و مختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي الاجتماعي و السياسي للمجتمع و هو الترجمة العملية للسياسة الضريبية، ومن ثم يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للمجتمع و تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل طريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية و اللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية².

¹ صلاح زين الدين، "الإصلاح الضريبي"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000، ص:46.

² المراسي السيد حجازي، النظم الضريبية، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص:07.

- النظام الضريبي عبارة عن مجموعة من الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين بما فيه الضرائب المباشرة وغير المباشرة العامة والنوعية ويعد أداة فعالة في يد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها.

- هو ذلك الهيكل الضريبي المكون من عدد الصور الفنية للضريبة المحددة والمختارة و المراد تطبيقها في بيئة توافقها وذلك بواسطة القوانين والتشريعات المختلفة وذو ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع، في إطار السياسة الضريبية.

ثانيا: أركان النظام الضريبي:

يقوم على ركنين أساسيين هما الهدف و الوسيلة:

1. الهدف إن أي نظام ضريبي يهدف الى تحقيق جملة من الاهداف المحددة (السياسية، الاجتماعية و الاقتصادية). و لهذا هو يختلف من دولة لأخرى فهذه النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة هو مجرد أداة مالية تمكنها من الحصول على موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام دون أن يؤدي ذلك إلى الحد من روح المخاطرة والابتكار أو القضاء على الحوافز الشخصية للإنتاج، هذا استنادا إلى ما للملكية الفردية من قدسية في ظل النظام الرأسمالي، ولا يجوز اللجوء إلى الضريبة إلا في أضيق الحدود. هذا وقد راحت الدول تستعين بالضريبة كأداة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية إلى جانب كونها أداة مالية تقليدية لتعمل على الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات. أما في الدول الرأسمالية المتخلفة الهدف في ظل هذا النظام هو تنمية إمكانيات الادخار والاستثمار وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد والحد من موجات التضخم. و هدف النظام الضريبي في الدول الاشتراكية هو أداة مرنة من أدوات التوجيه الاقتصادي وأداة من أدوات الرقابة على الإنتاج ومقياسا لكفايته.

2. الوسيلة: إذ يجب لكل نظام ضريبي تحديد الوسائل أو الأدوات اللازمة للوصول الى الأهداف المسطرة

سابقا، وتقوم هذه الوسائل على عنصرين أساسيين هما: العنصر الفني و العنصر التنظيمي وهو مايشكل لنا النظام الضريبي بمفهومه الضيق، و هي تتضمن عنصر فني و عنصر تنظيمي:

- **العنصر الفني:** يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة في زمن معين و في بلد معين، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للنظام الضريبي في إطار القوانين و التشريعات الضريبية التي تصدرها الحكومة وبمساهمة ممثلي الشعب (الهيئات البرلمانية)، حيث يمثل القانون الوسيلة المفضلة لتأسيس الضرائب.

- **العنصر التنظيمي:** تبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة، أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متناسقة ومتفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها. وذلك ضمانا وحفاظا على وحدة الهدف الأساسي.

- تجنب تراكم الضرائب على الأوعية الضريبية حتى لا تتجاوز الأعباء حدود المقدرة التكليفية.

- مراعاة الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه.

- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام الضريبي.

- المرونة هي القدرة على مراعاة التغيير في حصيلة الضريبة بما يتناسب والتغيير في الدخل الوطني وبالاتجاه نفسه.

ثالثا: أهداف النظام الضريبي:

يمكن تلخيص الأهميات و الأهداف المنوطة بالضرائب إلى ثلاث (03) مجالات كبرى هي المالية، الاقتصادية و الاجتماعية، فتسعى كل دولة من خلال نظامها الضريبي لتحقيق أهداف معينة في هذه الجوانب:

- الجانب المالي: تسعى كل دولة إلى زيادة إيراداتها من خلال الضرائب و ذلك بهدف التغطية المالية لنفقاتها محاولة تحقيق نوع من التوازن في ميزانيتها و يعتبر هذا الهدف تقليديا.

- الجانب الاقتصادي: بعد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية أصبحت الضرائب من أهم الأدوات للتدخل الاقتصادي وللتأثير على الواقع الاقتصادي مثلاً:

- كأن تشجع الدولة نشاطات معينة و تجارب نشاطات أخرى،
- أن تشجع الصناعات المحلية،
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي: ففي حالة التضخم الناتج عن زيادة الطلب الكلي يتم زيادة الضرائب والهدف هو العمل على تقليل حجم الطلب الكلي ليتساوى مع العرض الكلي عند مستوى التشغيل الكامل وتسمى هذه السياسة بالسياسة المالية الإنكماشية¹. وفي حالة حدوث انكماش أي(بطالة) بمعنى أن الطلب الكلي أقل من العرض الكلي من السلع والخدمات عند مستوى التشغيل الكامل، فإن السياسة المالية المتبعة هي سياسة مالية توسعياًي التخفيض من الضرائب، بحيث تعمل على زيادة حجم الطلب الكلي الى أن يتساوى الطلب الكلي مع العرض الكلي عند مستوى التشغيل الكامل.²

- تحقيق النمو الاقتصادي من خلال تشجيع و توجيه النشاط الاقتصادي، و ذلك بتوجيه عناصر الانتاج نحو قطاعات و مشاريع تحتاجها الدولة و ترغب في تطويرها، عن طريق منح الاعفاءات و الامتيازات الجبائية، كما تستخدم الضرائب لتحقيق التوازن الجهوي في التنمية بين المناطق المختلفة للدولة.

- الجانب الاجتماعي: تظهر الأهمية الاجتماعية للضرائب جلية من خلال الضريبة التصاعدية و ذلك لأنها تحقق نوعاً من العدالة الاجتماعية بين الدخل المرتفعة و ذوي الدخل المنخفضة، يتم التصحيح عن طريق فرض الضرائب التصاعدية و خاصة المباشرة منها و توجيه حصيلتها لتمويل بعض النفقات المساعدة للطبقات ذات الدخل المحدود مثل إعانات الضمان الاجتماعي أو دعم السلع الاستهلاكية، أو مجانية التعليم و

¹ بسام الحجار، عبدالله رزق، "الإقتصاد الكلي"، الطبعة الأولى، دار المنهل اللبناني، بيروت-لبنان، 2010، ص:319.

² بسام الحجار، عبدالله رزق، "نفس المرجع، ص:289.

الخدمات الصحية. كما تعتبر الضرائب وسيلة لتوجيه الاستهلاك الاجتماعي من خلال فرض ضرائب عالية على السلع غير المرغوب في استهلاكها نظرا لضررها الاجتماعي. بينما تخفض على المنتجات الأساسية كالخبز و الحليب.

- الجانب السياسي: تظهر الاهمية السياسية للنظام الضريبي في النقاط التالية:

- يؤدي فرض الضرائب إلى نشر الشعور بالانتماء الوطني، مما سيدفع المكلف للتساؤل عن كيفية استخدام هذه الأموال، مما يؤدي إلى العزوف عن دفعها إذا ما أحس المواطن بعدم استفادته منها. فيلجأ المواطنون إلى التلاعب بالتصريحات الجبائية أي الغش أو اللجوء إلى التهرب من دفعها، و ما يجب على المشرع الضريبي مراعاته عند تكوين النظام الضريبي هو مصلحة المواطن في ما يتعلق بالعدالة و الملائمة خاصة.

- كما تستخدم الضرائب لأغراض سياسية بهدف تعزيز العلاقات الدولية و الاقتصادية، كمنح التسهيلات و الاعفاءات الجمركية بهدف زيادة التدفقات التجارية بين الدول، أو الرفع منها في حالة رغبة الدولة في الحد من تجارة معينة من دول معينة، و كثيرا ما يكون للعلاقات السياسية انعكاس واضح على العلاقات الاقتصادية بشكل طردي فتعزز العلاقات الاقتصادية بالتعاون و التناسق في المجال الضريبي بشكل أساسي.

رابعاً: فعالية النظم الضريبية و طرق قياسها:

يكتسي موضوع فعالية النظام الضريبي اهتماما كبيرا من طرف السلطات الضريبية في الدولة و الباحثين في مجال الضرائب كذلك، فالفعالية هي أحد أهم المقاييس التي يتم على أساسها الحكم على مدى نجاح المشرع في وضع نظام ضريبي يحقق أهداف الدولة و أهداف السياسة الضريبية، و غالبا تسعى كل دولة لتحقيق فعالية أكبر لنظامها الضريبي، فما هي فعالية النظام الضريبي و كيف يتم قياسها؟

أ. مفهوم فعالية النظام الضريبي: نظرا للاختلاف السائد في تعريف و تحديد مفهوم لمصطلح الفعالية

ينطوي الأمر كذلك على تعريف الفعالية الضريبية، و من بين التعاريف نذكر:

- الاخضاع الضريبي الأمثل يتمثل في تعظيم مهام الدولة فيما يخص التوفيق بين الفوائد الخاصة و التدخل في توزيع الموارد.¹

- نظام ضريبي يتسم بالحصول على أقصى مردودية و بأقل تضحية جماعية.²

- تكمن فعالية النظام الضريبي في توفيقه بين العدالة الضريبية و الفعالية الاقتصادية.³

- النظام الضريبي الفعال هو ذلك النظام الذي يحتوي على ضرائب لا تشوه و لا تغير هيكل الأسعار النسبية و لا تقوم إلا بأثر الدخل و ليس الإحلال.⁴

من خلال ماسبق من التعاريف يمكن الاجمال بالقول أن النظام الضريبي الفعال هو الذي يحقق الهدف المالي دون تعارض مع الهدف الاجتماعي أو تعارض مع الهدف الإقتصادي، و هو الذي يحاول قدر الإمكان تحقيق توازن بين مصلحة الدولة من جهة و المكلف من جهة ثانية و المجتمع من جهة ثالثة.

- **مصلحة الدولة:** تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال الذي يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية.

- **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحة المكلف عند فرض ضريبة لا تكون عبئا و عائقا أمامه حين يرغب في الاستثمار كما تحقق الضريبة المكلف حين تحميه من المنافسة الخارجية.

- **مصلحة المجتمع:** تظهر مصلحة المجتمع عند تخصيص حصيلة الضريبة في تقديم الخدمات العمومية الضرورية، كتوفير البنية التحتية من طرق وكهرباء و التعليم ووسائل الرعاية الصحية من أجل تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

¹ JEAN MARIER MONNIER, "LES PRELEVEMENT OBLIGATOIRES", éd ECONOMICA, FRANCE-1998, P: 53 .

²PIERE BELTRAME, LUCIEN MEHL: **TECHNIQUES POLITIQUES ET INSTITUTIONS FISCALES COMPAREES**, PUF, FRANCE-1997, P: 365.

³ BERNARD SALANIE: **THEORIE ECONOMIQUE DE LA FISCALITE**, ED ECONOMICA, FRANCE-2002, p: 67 .

⁴ Annie VALLEE, « **Les systèmes Fiscaux** », Editions du Seuil, France, 2000, P:54.

ب. مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي:

هناك العديد من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد، وللوصول لهذه الفعالية لا بد أن يستجيب هذا النظام لمجموعة من المعايير يمكن على ضوءها تقييمه، ومن أبرز هذه المؤشرات تلك التي وضعها فيتو تانزي (VitoTanzi)، إضافة إلى مؤشرات (Richard Musgrave)، و التي يمكن تلخيصها كما يلي:

- مؤشرات فيتو تانزي Vito tanzi:

1. مؤشر التركيز: يتعلق بمصدر حصيلة الضرائب بالاعتماد على عدد قليل من الضرائب و تشكل أعمدة النظام الضريبي وتساهم بالحصصة الكبرى من إجمالي حصيلة الضرائب، أي محاولة وضع نظام ضريبي يركز على ضرائب قليلة بالإضافة إلى تبني معدلات ضريبية محدودة للضريبة الواحدة، و هذا من أجل تقليل تكاليف الجباية.

2. مؤشر التشتت: و جود الضرائب ذات المردود الضعيف، هو بمثابة عبء على مصلحة الضرائب، و بالتالي فإن إلغائها يشكل إزاحة لمشكلة و مساهمة في تخفيف العبء وبالتالي تبسيط النظام الضريبي.

3. مؤشر التآكل: يتعلق بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً. فإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات لمختلف الأنشطة والقطاعات فإن ذلك سوف يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، ومثل هذا المسعى من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

4. مؤشر تأخر التحصيل: ويتعلق الأمر بوضع الآليات التي تمكن من جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد من أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات

5. مؤشر التحديد: و يتعلق بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، و يمكن كن إدراجه ضمن اليقين و الوضوح و التي تفتقد إليها الكثير من التشريعات الضريبية في الدول النامية.

6. مؤشر الموضوعية: و يتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، وان الضريبة تحصل بالطرق التي لا تزج وترهق المكلف والابتعاد عن التقدير الجزافي، أي أن الموضوعية تعني مدى التزام النظام الضريبي بتطبيق قاعدتي اليقين والملائمة، ويقتررب هذا المؤشر أيضا بمبدأين في الحوكمة الضريبية، و يتعلق الأمر بمبدأ الرؤية والوضوح (la visibilité) ومبدأ المقروئية الواضحة (la lisibilité).

7. مؤشر التنفيذ: يتعلق الأمر بقدرة الإدارة الضريبية على التنفيذ الكامل والكلي والشامل للنصوص والتشريعات الضريبية، الكثير من النصوص التشريعية تبقى بدون تطبيق، لأسباب متعددة قد تكون لعدم صدور نصوص ولوائح تطبيقية أو لغياب الجدية والإرادة وبعض الأحيان التهاون واللامبالاة، فضلا عن مدى معقولة التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقعين الاقتصادي والاجتماعي.

8. مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في النفقات، وهذا يجعل تكلفة الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة، أي لا ينفق على جباية الضرائب أكبر من حصيلتها.

- مؤشرات Musgrave: وهي تعبر عن المتطلبات الواجب توفرها في النظام الضريبي لضمان فعاليتها، وهي¹:

1. ضرورة تساوي توزيع العبء الضريبي: إذ يجب أن يدفع كل فرد تبعا لحصته العادلة، وللقدرة على الدفع مظهران، المساواة الأفقية التي تقتضي بأن يتحمل الممولون الذين هم في وضعيات اقتصادية متساوية أعباء

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر و التوزيع، 2011، ص: 103 .

متساوية، أما المظهر الثاني فيتمثل في المساواة العمودية التي تقتضي أن تكون القدرة على الدفع متناسبة مع المستوى الاقتصادي للممول.

2. ضرورة اختيار الضرائب التي تقلل التعارض مع القرارات الاقتصادية، أي مع كفاءة السوق.

3. ضرورة ألا يتم استخدام السياسة الضريبية لتحقيق أهداف تتعارض مع هدف تحقيق المساواة ضمن النظام الضريبي.

4. ضرورة أن يسمح الهيكل الضريبي للنظام باستخدام السياسة الميزانية لتحقيق أهداف مثل النمو والاستقرار.

5. ضرورة أن يسمح النظام الضريبي للإدارة بالعمل بصورة عادلة وغير اعتباطية، وأن يكون أسلوبها واضحاً للمكلف، وتكون هذه الإدارة ذات كفاءة وتعمل على تخفيض تكلفة التحصيل الضريبي إلى أدنى مستوى ممكن.

خامساً: معوقات فعالية النظام الضريبي:

يواجه النظام الضريبي عدة معوقات و التي تحد من فعاليته و تمنعه من تحقيق أهدافه، و التي يمكن إجمالها في:

1. **التهرب الضريبي:** يشكل التهرب الضريبي عائقاً كبيراً أمام تحقق أهداف النظام الضريبي، فهو يؤثر بشكل مباشر على حصيلّة الإيرادات من الضرائب، و قد يأخذ التهرب صورتين أساسيتين:
 - إحداها تجنب دفع الضريبة بدون مخالفة التشريع و النظام الضريبي و يتم بالابتعاد عن مواطن الضريبة أو الضريبة المرتفعة أي تجنبها و ما يعبر لغويًا عن معنى تهرب ضريبي، و هو التحدي الأصعب أمام النظام الضريبي لأنه يتم أصلاً بسبب وجود هفوات و ثغرات في هذا النظام و يبين ضعفه، و لا يترتب عن حصوله مخالفات قانونية أو أي إجراءات عقابية.

- أما الصورة الثانية و هي الغش الضريبي، فيتم فيها تجنب الضريبة بالتهرب منها صراحة و ذلك بممارسة مخالفات قانونية كالغش و التزوير في التصريحات الجبائية و المعلومات المتعلقة بالأرباح و المداخل، و هذه الصورة تمثل عائقا كبيرا أمام إدارة الضرائب و النظام الضريبي و تقلل من فعاليته لأنها تحمل الإدارة الضريبية أولا خسارة في حصيللة الضريبة المتوقعة، و ثانيا تكاليف إضافية لمتابعة و ملاحقة حالات الغش الضريبي و اجراءات إضافية تكلف وقتا إضافيا.

2. **الإزدواج الضريبي:** يتحقق الإزدواج الضريبي double imposition, double taxation عندما يحدث أن يؤدي تطبيق القوانين المتعددة داخل الدولة و هي الصورة الأولى للإزدواج و تسمى الإزدواج الضريبي الداخلي أو المحلي، أو التشريعات المقارنة لمختلف الدول إلى خضوع المكلف الواحد لأكثر من قاعدة قانونية تخاطبه بدفع الضريبة عن نفس الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة و هي الصورة الثانية للإزدواج و هي الإزدواج الضريبي الدولي، وبالتالي يتعرض هذا الشخص لدفع الضريبة أو ضريبة من نفس النوع، أكثر من مرة لأكثر من سلطة مالية على الرغم من وحدة المناسبة التي فرضت من أجلها الضريبة، و يمثل الإزدواج الضريبي تحديا واضحا أمام فعالية النظام الضريبي لأنه في حالة وقوعه لا يحقق هذا النظام شروط الملاءمة و العدالة كما أن هذه الظاهرة تؤدي بشكل مباشر لتهرب المكلف من دفع الضريبة لمرة أو مرتين معا، كما أن الصورة الثانية للإزدواج و هو الإزدواج الضريبي الدولي هي الأصعب لأنها تتطلب تشاورا و تنسيقا بين دولتين أو أكثر أي نظامين ضريبيين أو أكثر من أجل القضاء على هذا المشكل. على عكس الإزدواج الداخلي الذي يتطلب حله مراجعة للنظام الضريبي للدولة الواحدة فقط.

3. **الضغط الضريبي:** إن الضغط الجبائي هو نسبة الاقتطاعات الجبائية مقارنة بعملية الثروة المنتجة، و المعبر عنها بالنواتج الخام، والذي يسمح لنا بتحديد العبء المالي الذي يتحمله الأشخاص (الطبيعيون والمعنويون) والاقتصاد الوطني ككل، حيث أن ارتفاع الموارد العائدة للخزينة العمومية من جهة و ضعف موارد المستثمرين يحول دون مواصلة أنشطتهم الإنتاجية لذلك فإن ارتفاعه بعد عائق في طريق التنمية، و عائقا حقيقيا أمام تحقيق

فعالية النظام الضريبي. وتتحدد معايير الضغط الجبائي في مختلف الدول على نسبة الاقتطاعات الكلية أو القطاعية أو الفردية، و التي تحدد كما يلي:

- الضغط الضريبي الكلي: و يحدد بحساب نسبة الاقتطاعات الجبائية / الناتج الوطني الخام
- الضغط الضريبي القطاعي: و يحدد بحساب نسبة الاقتطاعات الجبائية من القطاع / مداخيل القطاع
- الضغط الضريبي الفردي: و يحدد بحساب نسبة الاقتطاعات الجبائية على الفرد / دخل الفرد

المحور الثاني: النظم الضريبية الدولية المختلفة

تختلف النظم الضريبية بين الدول من حيث هيكلها و أهدافها، و يرتبط هذا الاختلاف ارتباطاً وثيقاً بالاختلاف بينها من حيث أنظمتها الاقتصادية و واقعها الاقتصادي و ظروفها العامة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، و من هنا نميز بين النظم الضريبية وفق الأنظمة الاقتصادية الرأسمالية و الاشتراكية و المختلطة، كما نميز بين النظم الضريبية في الدول المتقدمة و الدول النامية.

أولاً: الأنظمة الضريبية وفق الأنظمة الاقتصادية المختلفة

يتأثر النظام الضريبي بشكل مباشر بالنظام الاقتصادي السائد في الدول، و يؤثر فيه، و لهذا نستعرض خصائص و أهداف النظام الضريبي في إطار النظام الاقتصادي الرأسمالي، الاشتراكي و المختلط.

1. النظام الضريبي وفق النظام الرأسمالي: أولاً "التقليدي" في المراحل الأولى لظهور النظام الرأسمالي كان النظام الضريبي محايداً واقتصر دوره على الهدف التمويلي وحده، أي الحصول على إيرادات لتغطية النفقات العامة، دون الهدف إلى تغيير الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية، مع عدم اعطاء الأولوية للضرائب المباشرة أي عدم التوسع في فرض الضرائب المباشرة، وتفضيل الضرائب غير المباشرة أي التوسع في فرضها، إلى جانب تفضيل الضرائب العينية على الضرائب الشخصية، وهو ما يوحى إلى عدم مراعاة الظروف الشخصية والعائلية للمكلفين، وكذا تفضيل الضرائب التناسبية على التصاعدية. و بالتالي في المرحلة الأولى من النظام الرأسمالي كان هدف النظام الضريبي هدفاً مالياً بحتاً أي يهدف النظام من خلال الضريبة إلى توفير موارد مالية للدولة لممارسة مهامها.

أما عن النظام الضريبي الوظيفي والذي واكب النظام الرأسمالي المتقدم "تمام مرحلة النمو للنظام الرأسمالي"، حيث حقق النظام الرأسمالي جهازاً إنتاجياً ضخماً و أصبح الهاجس هو ضمان التشغيل الكامل لهذا الجهاز الضخم، و ضمان توازن التشغيل الكامل لعناصر الإنتاج بالتركيز على سياسة دعم

القوة الشرائية التي تلزم لضمان الطلب الفعلي الكافي لتحقيق التشغيل الكامل، وبطبيعة الحال ففي النظام الضريبي الوظيفي تغيرت النظرة للضرائب فبالإضافة إلى كونها أداة مالية، أصبحت أداة إقتصادية واجتماعية وسياسية، وأصبحت المورد الأساسي للإيرادات العامة، كما أصبح مبدأ شخصية الضريبة ومبدأ التصاعد مطلباً أساسياً في النظم الضريبية في الدول المتقدمة.¹

إن فكرة اعتبار الضريبة مجرد أداة مالية تغيرت لدى الدول الرأسمالية المتقدمة، خاصة في ظل عجز النظام الرأسمالي في مواجهة الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م ، وهذا ما أدى بهذه الدول إلى ضرورة التركيز على سياسة التدخل في النشاط الاقتصادي، وأدى أيضا إلى منح الضريبة وظائف جديدة استجابة لتطور النظام الرأسمالي، حيث أصبحت وسيلة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و حتى السياسية.²

2. النظام الضريبي وفق النظام الاشتراكي: تعتبر النظم الاشتراكية الضريبة أداة ضمنية من أدوات التوجيه الاقتصادي من جهة و أداة من أدوات الرقابة على الانتاج لكفايته من جهة أخرى.³

ففي الاقتصاد الاشتراكي لا توجد ضرائب لأنه لا توجد ملكية خاصة، و لا ذمة مالية خاصة، و بالتالي لا لزوم لفرض الضرائب على الدخل، لأن هذه الدخل موزعة أصلا من الدولة و هي التي تحدد مباشرة عند المستويات التي ترى أنها عادلة.⁴

و عليه لم تحضى الضرائب باهتمام كبير في الفكر الاشتراكي باعتبارها تعد اعترافا ضمنا بشرعية الدخل الخاصة، و عدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، فالدولة في النظام الاشتراكي تملك مقدرات الدولة الأساسية ووسائل الإنتاج المختلفة على اعتبار أنها نائبة عن الشعب الذي يملك كل مقدرات الدولة .وبالتالي

¹ رفعت المحجوب، "المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة- مصر، 1990، ص-ص: 441-442.

² يونس أحمد البطريق، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 19- 21.

³ يونس أحمد البطريق، "النظم الضريبية"، نفس المرجع ، ص: 24.

⁴ دراز حامد عبد المجيد، المرسي حجازي، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، مصر، 1990، ص: 26.

فإن الدولة في النظام الاشتراكي لا تحتاج إلى فرض ضرائب على الناس من أجل التمويل لأنها هي التي تملك أصل المال وتملك حق التصرف فيه.

و رغم أن النظم الاشتراكية المتعاقبة اختلفت نوعاً ما من حيث هيكلها المالي و الضريبي و طورته، إلا أن الأنظمة الضريبية فيها بقيت مختلفة عنها في الأنظمة الرأسمالية اختلافاً واضحاً، من حيث مضمون الضريبتين طبيعتها و أهميتها، فحصة الضرائب لمجموع الإيرادات العامة منخفضة بكثير في البلدان الاشتراكية مقارنة بالبلدان الرأسمالية، كما أن الضرائب تلعب دوراً هاماً يأتي في الدرجة الثانية في الأنظمة الإشتراكية، و ذلك في توجيه الإنتاج و التوزيع و مراقبتها.

ثانياً: النظم الضريبية في الدول المتقدمة و الدول النامية

يختلف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى تبعاً لدرجة التقدم الاقتصادي الحاصل في هذه الدول، كما تختلف أهدافه و خصائصه كذلك. و بالتالي فإن مميزات النظام الضريبي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول النامية، و هو ما نوضحه كما يلي:

1. خصائص النظام الضريبي في الدول المتقدمة: تتميز الدول المتقدمة بجهاز إنتاجي قوي، و هو ما يحقق لها دخلاً قومياً مرتفعاً و متنوعاً يعتمد على كافة القطاعات الاقتصادية، خاصة القطاع الصناعي و التكنولوجي و على درجة عالية من التقدم.

- **سعة الطاقة الضريبية** : بما أن الدولة المتقدمة تتميز بتنوع و تعدد أنشطتها الاقتصادية و من ثم فإنها تمتلك مصادر عدة و أوعية متنوعة للطاقة الضريبية "Taxable Capacity"، وحيث أن هذا التطور الإنتاجي و التقني ينعكس في حجم الدخل القومي، إذ يعد هذا الأخير مؤشراً واضحاً للتطورات الاقتصادية، لذا فإن حجم الطاقة الضريبية مرتبط هو الآخر بحجم الدخل القومي إذ ينظر إلى الدخل القومي بوصفه تياراً من السلع والخدمات مصدراً لهذه الطاقة و على الرغم من أن الدخل القومي الإجمالي يعد المؤشر الأساس لتحديد الطاقة الضريبية، فإن هناك مؤشرات أخرى تمارس تأثيرها في قياس الطاقة الضريبية، أبرزها مستوى النمو الاقتصادي

ومتوسط نصيب الفرد من الدخل القومي، وعلى ذلك فإن الدول المتقدمة في النمو تتميز بسعة الطاقة الضريبية لتعدد أنشطتها الاقتصادية وارتفاع مستوى الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد فيها، ومن ثم فإن العبء الضريبي يتناسب مع المقدرة التكاليفية القومية الفردية، وهو ما يؤكد تعاظم الإيراد. الضريبي في هذه الأقطار بحيث أصبح يشكل أهم مصادر الإيراد للدولة.

- **تعاظم المعدل (الضغط) الضريبي:** من المؤشرات المهمة التي تعتمد للمقارنة بين النظم الضريبية هو المعدل الضريبي، و الذي يمثل نسبة الإيرادات الضريبية من الناتج المحلي الإجمالي، و هو معدل يعكس بتطوره مستوى التطور الاقتصادي، و مستوى الدخل القومي و متوسط نصيب الفرد منه، و هو ما يتبعه اتساع الوعاء الضريبي و ارتفاع نسبة المعدل الضريبي، و غالبا هذا المعدل يكون حوالي 40% في المتوسط في الدول الأوروبية و الولايات المتحدة الأمريكية.

- **ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة:** أكبر نسبة من المداخل الضريبية يكون مصدرها الدخل وكان هذا هو السبب وراء الأهمية النسبية المرتفعة للضريبة على الدخل الشخصي (Personal Income) ودخول الشركات (Corporate Income) قياسا بالإيرادات الضريبية الاجمالية أو إجمالي الناتج المحلي. و بينما هناك دول منها توازن بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة وهي دول رأسمالية أيضا لكنها أقل في مستواها الاقتصادي من الدول التي تعتمد على الضرائب المباشرة فقط مثل ألمانيا وإيطاليا وفرنسا وتتسم تلك الدول بارتفاع في المستوى العام للاستهلاك لذلك نفضل استخدام الضرائب الغير مباشرة بجانب المباشرة.

- **اتساع مبدأ الضرائب التصاعدية:** اتساع مبدأ الضرائب التصاعدية وهذا جانب آخر من جوانب التنظيم الفني للضرائب، ويتعلق بتحديد سعر الضريبة. إذ يسود اتجاه عام في محيط الدول الرأسمالية في تبني مبدأ التدرج (Graduation) في سعر الضرائب المفروضة على الدخل الخاصة والثروات. إن هذا الاتجاه يستند أساسا إلى ظاهرة التفاوت الكبير في الدخل والثروات بين أفراد المجتمع واستمرار تفاقم هذه الظاهرة.

2. خصائص النظام الضريبي في الدول النامية: تمتاز الدول النامية بالاقتصاديات الهشة و من بين

مميزاتها:

■ انخفاض الدخل الفردي مقارنة بالدول المتقدمة

■ ضعف القطاع الصناعي و انخفاض الانتاجية و بدائية طرق الانتاج و المستوى الفني

■ الاعتماد على التجارة الخارجية، حيث تعتمد على تصدير المواد الأولية و استيراد المنتجات المصنعة، مما

يجعل الرسوم الجمركية تشكل مصدرا مهما للإيرادات الضريبية.

■ انتشار الاقتصاد غير الرسمي

و هذه المميزات تنعكس بشكل مباشر على النظام الضريبي، فيمتاز النظام الضريبي في الدول النامية

بالخصائص التالية:

- ارتفاع نسبة الضرائب غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة: تعتبر الضرائب غير المباشرة

المصدر الأساسي في الإيرادات الضريبية، و هذا نتيجة التركيبة الاقتصادية لها فيتم الاعتماد على ضرائب

الاستهلاك و التصدير و الاستيراد، بينما تنخفض بشكل واضح الأهمية النسبية للضرائب المباشرة و بكل أنواعها

خاصة التصاعدية و هذا أمر منطقي نظرا لانخفاض الدخل و الثروة في هذه البلدان ذات الناتج المحلي

المنخفض.

- ضعف الحصيلة الضريبية: ويرجع هذا الانخفاض في المعدل الضريبي إلى عوامل أبرزها، انخفاض

كل من الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد أي انخفاض المقدرة التكاليفية القومية والفردية وبالتالي ضيق حجم

الطاقة الضريبية و إلى سوء توزيع الدخل والثروة. وكذا حجم الإعفاءات في الدول النامية كبير جدا . لأنها تلجأ

إلى استخدام الإعفاء من الضريبة على الدخل كأداة لجذب رؤوس الأموال نحو الاستثمار، و ارتفاع نسب

التهرب الضريبي.

- **جمود النظام الضريبي:** يقصد بجمود الأنظمة الضريبية أنها لا تعكس في الحصيلة زيادة نسبية مساوية لتلك التي تحصل في الناتج القومي فنجد أن الأنظمة الضريبية في الدول النامية تتميز بعدم استجابتها لمتطلبات التنمية مما يجعلها قاصرة عن تأدية الدور الأساس الذي ينبغي أن تلعبه في إطار بناء التنمية الاقتصادية. وذلك لأن تلك الأنظمة نشأت في ظل أوضاع سياسية واجتماعية لا تعطي لهذا النظام دوراً فاعلاً يتيح له التأثير في حركة النشاط الاقتصادي.

- **ضعف الجهاز الإداري و الوعي الضريبي لدى المكلفين:** و هي صفات تلازم النظام الضريبي في الدول النامية، إذ لا يتمتع الجهاز الإداري الجبائي بالكفاءة المناسبة لتطبيق القوانين الضريبية و تحصيل الضريبة بنسبها المتوقعة، كما يسجل نقص كبير في الوعي الضريبي لدى المكلفين الذين لا ينظرون إلى الضريبة على أنها مساهمة منهم في إيرادات الدولة التي تعود عليهم بالانفاق في خدمات عامة يستفيدون منها بقدر ما ينظرون لها على أنها مجرد عبء يحاولون قدر الإمكان التخلص منه سواء بطرق شرعية أو غير شرعية إن أتيحت لهم.

المحور الثالث: أصل المشاكل الضريبية الدولية

منذ سنوات عديدة طرأت على العالم تغيرات و تحولات كثيرة، جعلته يسير نحو مصير موحد، لتسمى هذه التحولات بظاهرة العولمة على مختلف الأصعدة، و هي تعني جعل دول العالم تتميز بمبادئ و مظاهر موحدة في شتى المجالات. فظهرت العولمة السياسية و الاقتصادية و الثقافية و غيرها، و هو الأمر الذي وضع الدول في وضع حذر اتجاه هذه المبادئ، خاصة إذا كانت تمس بمصالحها الداخلية، و من هنا ظهرت مشاكل عديدة لها حدين هما توحيد العالم بالمبادئ الجديدة من جهة و خرق السيادة الوطنية للدول من جهة أخرى، و من بين هذه المشاكل صعوبة فرض السيادة الضريبية للدول على المعاملات الاقتصادية، خاصة و أن العولمة الاقتصادية تتسم بتحرير التجارة و المعاملات الاقتصادية من أي قيود تنظيمية، و بالتالي انطلقت المشاكل الضريبية من كيفية فرض الدولة لسيادتها الضريبية مع ظهور و انتشار العولمة بمفهومها الشامل و العولمة الاقتصادية بالأخص؟

أولاً: العولمة الاقتصادية:

أ/ تعريف العولمة الاقتصادية: رغم وجود تفسيرات و آراء كثيرة حول العولمة الاقتصادية و اختلاف وجهات النظر بين مؤيد و معارض لها، إلا تعريفها واضح و متفق عليه بين مختلف الكتاب و المنظرين، و من بين التعاريف نذكر:

– العولمة الاقتصادية تتمثل في عملية تحرير الأسواق و خصوصية الأصول و المشروعات، و انسحاب الدولة من النشاط الاقتصادي و من أداء بعض الوظائف، و نشر التكنولوجيا و التوزيع العابر للقارات للإنتاج من خلال الإستثمار الأجنبي المباشر و التكامل بين الأسواق الرأسمالية¹.

¹ محي محمد مسعد، " ظاهرة العولمة الأوهام و الحقائق"، ط1، مكتبة الإشعاع الفنية، الاسكندرية، 1999، ص: 44.

- العولمة الاقتصادية هي زيادة درجة الاندماج بين الإقتصادات في العالم من خلال التجارة والتدفقات المالية وتبادل التكنولوجيا والمعلومات بالإضافة إلى حرية تنقل الأفراد، هذا الاندماج تحدث آثاره من خلال أهمية التجارة و رأس المال¹.

- هي بروز تقسيم عمل جديد للاقتصاد العالمي غير خاضع للرقابة التقليدية، بعيدا عن تدخل الدولة في نشاطاته فيما يتعلق بانتقال السلع و الخدمات و رأس المال على الصعيد العالمي، و بروز الشركات عابرة القوميات المعولمة. التي تدير عملياتها الاستثنائية و الانتاجية كقوة مستقلة عن الدول، و بالتالي هي نظام اقتصادي رأسمالي عالمي جديد، تحكمه أسس عالمية مشتركة، و تديره مؤسسات و شركات عالمية ذات تأثير في الاقتصاديات المحلية، أما الأسواق التجارية و المالية العالمية لم تعد موحدة و حسب، بل خارجة عن تحكم كل دول العالم بما فيها أكبرها وأكثرها غنى².

من خلال التعاريف السابقة يمكن اعطاء بعد شامل لمفهوم العولمة الاقتصادية، فهي تحول العالم إلى سوق واحدة بفضل الثورة التكنولوجية و المعلوماتية و انخفاض تكاليف النقل و حرية التجارة الدولية وإلغاء القيود التنظيمية مثل الضرائب و الرسوم الجمركية على انتقال السلع و الخدمات و عوامل الانتاج. و تتجسد العولمة من خلال ارتفاع حجم المبادلات التجارية الدولية، و انتقال رؤوس الاموال بين مختلف دول العالم، مما أدى إلى تعميق الاعتماد الاقتصادي المتبادل بينها.

ب/ خصائص العولمة و مظاهرها: تتميز العولمة الاقتصادية بمجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي:

1. **قطبية اقتصادية موحدة**: و هو ما يغلب على العالم الموحد الآن فالإقتصاد العالمي حاليا يتركز في يد ثلاث قوى اقتصادية عظمى. فالنظام الاقتصادي العالمي الجديد يأخذ الشكل الهرمي فيما يتعلق بترتيب مراكز القوى الاقتصادية الثلاثة (الو.م.أ، اليابان، الاتحاد الأوروبي)، و يسمح هذا السيناريو بأن تتوحد فيما بينها

¹ فؤاد أبو ستيت، " التكتلات الاقتصادية في ظل العولمة"، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2004، ص: 119.

² هيفاء عبد الرحمان ياسين التركيتي، " آليات العولمة الاقتصادية و آثارها المستقبلية في الاقتصاد العربي"، ط01، دار الحامد، 2010، ص: 229.

بحيث تغلب على علاقاتها عوامل التجانس، و الاعتماد المتبادل على عوامل التناظر و الانفراط مع قبول مبدأ الصراع فيما بينها وخاصة من الناحية التجارية و الاقتصادية واقتسام أسواق العالم الثالث، و لكنها تترتب بحيث تقف الولايات المتحدة الأمريكية منفردة على قمة الهرم تتلوها كل من أوروبا و اليابان و خاصة مع نهاية القرن العشرين و بداية القرن الحادي والعشرين¹.

2. الاعتماد الاقتصادي المتبادل: تعاظم التشابك و الترابط بين الدول في العلاقات الاقتصادية، فقد أصبحت معظم دول العالم تعتمد على بعضها بشكل كبير في التعاملات الاقتصادية، إذ لا توجد فروقات كبيرة بين داخل وخارج البلد أو بين الدول البعيدة أو القريبة و ذلك بفضل الثورة التكنولوجية و سرعة و سهولة الاتصالات، وكذلك التقليل من الحواجز التنظيمية مثل الضرائب و الرسوم في وجه هذه التعاملات.

3. تقسيم دولي جديد للعمل: فالنظام الجديد اتسم بظهور أنماط جديدة لتقسيم العمل لم تكن معروفة، حيث كانت الصورة التقليدية لتقسيم العمل الدولي تتمثل في تخصص بعض البلاد في المواد الأولية و التعدينية و السلع الغذائية وتخصص بلاد أخرى في المنتجات الصناعية، و كان الافتراض أن البلاد النامية تتمتع بميزة نسبية في النوع الأول بينما تتمتع البلاد المتقدمة بميزة نسبية في السلع الصناعية، لكن النظام الجديد و بفضل الثورة التكنولوجية و اشتداد المنافسة غير مفهوم التقسيم الدولي للعمل، حيث لم يعد هناك نوع واحد من السيارات أو أجهزة الراديو أو التليفزيون أو الحاسب الآلي، و إنما هناك أنواع متعددة و ما يحتاجه نوع منها من حيث ظروف الإنتاج قد يختلف عما يحتاجه الآخر، و من هنا ظهر تقسيم العمل بين البلاد المختلفة في نفس السلعة و بالتالي أصبحت قرارات الإنتاج والاستثمار تتخذ من منظور عالمي، و وفقا لاعتبارات الرشادة الاقتصادية فيما يتعلق بالتكلفة و العائد².

¹ حشماوي محمد، "الاتجاهات الجديدة للتجارة الدولية في ظل العولمة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص: 77.

² محمد عبد الله شاهين محمد، " التجارة الدولية و أثرها على التجارة الخارجية للدول العربية"، دار حميثرا للنشر والترجمة، القاهرة، 2018، ص: 95.

4. الثورة التكنولوجية: يشهد العالم ثورة كبيرة في مجال تكنولوجيا الاتصالات و المعلومات و هو ما جعل التواصل بين الدول سهل و سريع، و هو مما زاد من حدة العولمة و ساهم في انتشارها، فسهولة و سرعة التواصل سهلت من انتقال وسائل النتاج و سهلت حركة التجارة و الأموال بين الدول.

5. سيادة آليات السوق و اشتداد المنافسة العالمية: والسعي لاكتساب القدرات التنافسية من خلال الإستفادة من الثورة التكنولوجية وثورة الإتصالات، وتعميق تلك القدرات المتمثلة في الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة وبأحسن جودة وبأعلى إنتاجية والبيع بسعر تنافسي على أن يتم ذلك بأقصر وقت ممكن، حيث أصبح الزمن أحد القدرات التنافسية الهامة التي يجب اكتسابها في ظل العولمة.

6. زيادة دور الشركات متعددة الجنسيات: ويبدو ذلك واضحا من خلال النظر إلى حجم إيراداتها وحصتها في التجارة العالمية، إذ تزامن هذا التزايد في الشركات وبالتوازي مع هذه الحركة العالمية و التي عادت عليها بأرباح ومنافع هائلة، حيث تمحورت مبادلات الشركات العظمى المتعددة الجنسيات حول أربعة قطاعات أساسية (البترو، السيارات، التكنولوجيا، العالمية، البنوك) و لكن تعتمد هذه الأخيرة على خلق شبكة معتبرة من الفروع في الخارج كامتداد و تابع لها في الدول النامية، و تتضمن تلك الشركات العظمى كل المبادلات، و تحقق 70% من الاستثمارات المباشرة في الخارج باعتبارها المحرك الرئيسي لتوسعها.

7. تزايد دور المؤسسات الإقتصادية العالمية: إذ تساهم هذه المؤسسات في توحيد المبادئ الاقتصادية وتعميمها، و تتمثل هذه المؤسسات في صندوق النقد الدولي، البنك العالمي والمنظمة العالمية للتجارة.

8. زيادة حركة رأس المال: وذلك بسبب تعاضم الإستثمارات غير المباشرة عن طريق أسواق المال العالمية، وتوحيد الأسواق المالية و ترابطها، و هو ما يثبت مؤخرًا سهولة و سرعة انتقال الأزمات من بلد معين لجموع بلدان العالم.

9. تقليص درجة سيادة الدولة: في مجال السياسة النقدية والمالية، فحكومات الدول أصبحت تطبق

سياسات مالية ونقدية وفقا للخطوط والمعايير التي ترسمها جهات فوق إقليمية أي المؤسسات الاقتصادية الدولية.

ثانيا: السيادة الضريبية و اقليمية الضريبة

1. تعريف السيادة الضريبية: تتمتع كل دولة مستقلة بحق سن القوانين الخاصة بها في مختلف المجالات،

و حق تطبيق هذه القوانين على اقليمها، و هو ما يمنح سيادة تنظيم شؤونها الداخلية، و من 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 تتنافس¹.

- هي سلطة الدولة في فرض الضرائب و الرسوم على كافة الأنشطة التي تدر أرباحا داخل اقليمها، دون أن

تمتد هذه السلطة لدولة أخرى و إلا كان ذلك اعتداء على سيادة دولة أخرى².

- الضريبة شكل من أشكال إبراز و إظهار سيادة الدولة، فهي توضع و تحصل عن طريق السلطة أو

الاجبار³.

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 تشريعها

¹ Ben Sahli Mustapha, " Droit fiscal international et expérience algérienne", office de presse universitaire- Alger, 1987, P :07.

² سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية"، ط01، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008، ص: 23.

³ محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، دار هومه- الجزائر، 2004، ص: 16.

الضريبي وتطبيقه داخل اقليمها. و يعني هذا أن تقوم الدولة بسن قانونها الضريبي الخاص بها، وفقاً لمصالحها و أهدافها ثم تطبق هذا التشريع الضريبي داخل اقليمها.

2. شروط السيادة الضريبية: حتى تتمتع الدولة بسيادتها الضريبية يجب توفر بعض الشروط، نذكرها كما يلي:

1.2 إنشاء نظام ضريبي: على أن يتميز هذا النظام بما يلي

- أن يكون النظام الضريبي للدولة مستقلاً 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

2.2 قدرة الدولة على تطبيق هذا النظام داخل ترابها: أي أن السلطة الوطنية هي التي تملك الحق في تطبيق القانون الجبائي.

2 إقليمية الضريبة: 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 أم أجنبياً، وببرر 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 والأمن¹.
 - 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:

¹ جوزيف طربية، "الضرائب على الدخل في لبنان"، الدار الجامعية، بيروت، 1982، ص: 53.

- جميع المتعاملين الطبيعيين و الخواص المقيمين فيها
 - جميع الأنشطة الممارسة على أراضيها
 - جميع الممتلكات المتواجدة في الدولة
 - جميع المداخل و الأرباح المحققة داخل الدولة
- و مبدأ اقليمية الضريبة ناجم عن استقلال الدولة و سيادتها فوق أراضيها، فكل دولة تنظر إلى مصلحتها في فرض الضريبة، و يثير هذا المبدأ أكثر من سؤال، لأنه يوجد استثمارات صناعية و تجارية و غير تجارية تمارس في أكثر من دولة، هذا ما يؤدي إلى تنازع ضريبي بين الدول من جهة و تعرض المكلفين لازدواج ضريبي من جهة أخرى.

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 و تشابك العلاقات التجارية و الاقتصادية بين الدول بسبب حرية تنقل الأفراد و كذا وسائل الانتاج. و بالنظر لتمسك الدول بفرض سيادتها الضريبية، فإن ذلك سوف يؤدي إلى ظهور الكثير من المشاكل منها ثقل العبء الضريبي على المكلفين، و تعرضهم 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 و تجنبها في دولة أخرى أو التخلص منها في كلتا الدولتين بسبب ثقلها، و هذا يضر بمصالح الدولتين.

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

1. **تضحية الدول بجزء من ضرائبها ورسومها:** و يحدث هذا في بعض الدول التي اختارت أن تقلص من القيود الضريبية و الجمركية في وجه التدفقات التجارية نحوها لتستفيد من مزايا هذه التدفقات، و هو ما حدث في الدول التي اختارت الانضمام لمنظمة التجارة الدولية (OMC)، و كذلك في الدول التي اختارت الانخراط في التكتلات والاتحادات الاقتصادية الدولية. و لكن تجدر الإشارة إلى أن اختيار هذه الدول من المؤكد يكون نابعا من قناعتها بأن المكاسب التي تحققها ستكون أكثر من تضحياتها التي قدمتها (التقليل من ضرائبها و رسومها)، فزيادة التدفقات التجارية والاستثمارات نحوها في حد ذاته سيوسع حصيلتها من ضرائب أخرى.

2. **زيادة و اتساع حصيلة الضرائب:** يتحقق هذا بسبب زيادة حجم المبادلات التجارية و زيادة حركية التعاملات الاقتصادية بين الدول بسبب انفتاحها، و هو ما يؤدي إلى زيادة الوعاء الضريبي بالنسبة للضرائب المتعلقة بهذا المجال، كفتحها الأبواب القانونية و التنظيمية أمام دخول الاستثمارات الأجنبية المباشرة و غير المباشرة و فرض الضرائب عليها.

3. **التقليص من السيادة الضريبية:** إن افرازات العولمة فرضت على الدول الانخراط في تكتلات و مناطق 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 و الرسوم و هذا 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 وثقل العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، و هو ما سيعيق حركة الاستثمارات الأجنبية و يؤدي 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 تهريبهم من دفع الضرائب في بلد واحد أو كلا البلدين، بل تعدى الأمر إلى أن بعض الدول تستغل هذا الأمر في جعل حدودا كملاجئ و مستقبلات لهذا التهرب و هي الدول التي تسمى بالجنانات الضريبية.

المحور الرابع: الازدواج الضريبي الدولي

إن انعكاس النظم الضريبية للدول على الاستثمارات الدولية يسجل العديد من المشاكل، من أبرزها الازدواج الضريبي الدولي (le double imposition international)، نتيجة تمسك الدول بسيادتها الضريبية. و هو ما يشكل

عقبة في وجه هذه الاستثمارات و التبادلات، التي لا تستطيع تحمل عبء الضريبة أكثر من مرة. و لتحديد معالم وكيفيات هذه الظاهرة سنحاول تعريفها، ثم بيان أسباب حدوثها، أنواعها، و من ثم آثارها الاقتصادية.

أولاً: تعريف الازدواج الضريبي الدولي:

لا تختلف كتابات المالية العامة كثيرا في تحديد مفهوم لظاهرة الازدواج بشكل عام، فالازدواج الضريبي الدولي ماهو إلا ازدواج في دفع الضريبة لكن على النطاق الدولي، و يمكن الالمام بمفهومه التعاريف الموالية:

- في الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة ، لأكثر من إدارة ضريبي و قد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي.¹
- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة قيام سلطات مالية تابعة لدول مختلفة بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء، ومن المعروف أن كل دولة تستقل بوضع تشريعها الضريبي بما يتماشى مع مصلحتها الخاصة و يحقق أهدافها دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، ومن هنا يجد المكلف نفسه مخاطبا بقانون الدولة الأولى استنادا إلى مبدأ الجنسية وبقانون الدولة الثانية استنادا إلى فكرة التوطن، و بقانون الدولة الثالثة استنادا إلى موقع المال و هكذا، و بالتالي تفرض الضريبة على هذا المكلف عن نفس المادة بواسطة سلطات الدول الثلاث.²

¹ محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية OPU، الجزائر، 2004، ص: 329.

² عادل أحمد حشيش، " العلاقات الاقتصادية الدولية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000 ، ص: 179.

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي، عندما تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء و عن نفس المدة¹.

من خلال ما سبق نلاحظ أن الازدواج الضريبي الدولي يتمثل في خضوع نفس الدخل أو المال إلى نفس الضريبة أو ضريبة من نفس النوع خلال نفس الفترة من طرف أكثر من دولة.

ثانيا/أنواع الازدواج الضريبي الدولي: يمكن أن يقسم الازدواج الضريبي الدولي حسب تصنيفين كما يلي:

1.2 المعيار الأول: الازدواج الضريبي الدولي القانوني و الاقتصادي

أ/ الازدواج الضريبي الدولي القانوني: يحدث الإزدواج الضريبي الدولي القانوني عندما يخضع نفس المكلف وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي و خلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر. إن هذا التعريف يسمح لنا بتحديد الشروط الواجب توفرها من أجل حدوث إزدواج ضريبي قانوني و هي:

- نفس الشخص المكلف بالضريبة : أي أن يخضع نفس المكلف بالضريبة لآدائها مرتين أو أكثر.
- لنفس الضريبة المفروضة: أي أن تكون الضرائب التي يخضع لها المكلف من نفس النوع أو متشابهة.
- عن نفس المادة الخاضعة للضريبة : بمعنى أن تفرض الضريبة على نفس الوعاء الضريبي، كأن يكون الوعاء ربحا، أو دخلا.

- لنفس الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة : فإن خضوع المكلف إلى نفس الضريبة مرتين أو أكثر و بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي و لكن لفترات زمنية مختلفة لا يعد ازدواجا ضريبيا.
- خضوع المكلف للضريبة في أكثر من دولة : أن يخضع لهذه الضريبة بالشروط السابقة و في دولتين أو أكثر.

¹ محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، مرجع سابق، ص: 197.

نلاحظ أن الشروط السابقة هي نفسها التي تعرف الأزواج الضريبي الداخلي أو المحلي و يقع الاختلاف فقط في تعدد الدول و ليس دولة واحدة. و من ما سبق نستخلص أن الأزواج الضريبي القانوني يحدث عن قيام دولتين أو أكثر بفرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة أي تقع ضريبتين من نفس النوع على نفس المكلف و بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي خلال نفس الفترة.

حالات حدوث الأزواج الضريبي القانوني: يحدث الإزدواج الضريبي الدولي القانوني عادة في الحالتين

التاليتين¹ :

✓ الحالة الأولى: إذا اعتبر الشخص مقيما في دولتين

إذا كان الشخص مقيما في دولة ما فيحق لهذه الأخيرة أن تفرض عليه الضريبة المداخل المحققة داخل إقليمها وخارجه و كذا ثروته داخل الاقليم و خارجه ، بمعنى أن لدولة إقامة المكلف الحق في فرض الضريبة على مداخله الإجمالية و كذلك على ثروته الإجمالية التي يمتلكها داخل و خارج إقليمها و هو ما تنص عليه عادة التشريعات الضريبية للدول. و بالتالي يقع المكلف في حالة ازدواج ضريبي دولي قانوني إذا اعتبر مقيما في دولتين فيحق لكل دولة منهما أن تفرض عليه الضريبة ليس فقط على المداخل المحققة داخلها أو الثروة التي يملكها في الدولة، بل وجميع المداخل التي يحققها في الدولة الأخرى أو الثروة التي يملكها في الدولة الأخرى، و بهذا يكون قد خضع للضريبة على مداخله الإجمالية أو ثروته الإجمالية (المحققة في الدولتين معا) مرتين.

مثال: شخص مقيم في الدولة أ و يسافر للدولة ب من أجل العمل، و تبقى إقامته الأصلية في البلد أ بسبب تواجد مسكنه و عائلته و يحصل على الإقامة في الدولة ب بسبب عمله، و على افتراض أنه يحقق دخلين: دخل من عمله في البلد ب و دخل من تأجيريه لمحلات تجارية في الدولة أ، فإنه حسب معيار الإقامة سيخضع للضريبة على مجموع مداخله في الدولتين (دخل العمل و دخل الايجار) في الدولة ب و كذلك للضريبة على

¹ بوقرة إيمان، "كيفية تفادي الأزواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية"، رسالة ماجستير في المناجمنت، جامعة سكيكدة 2010، ص: 18 (بتصرف).

الدخل على مجموع نفس المداخل (دخل العمل و دخل الايجار) في الدولة أ، و هو في هذه الحالة وقع في ازدواج ضريبي دولي قانوني.

✓ الحالة الثانية: إذا كان شخص مقيم في دولة ما و يحصل على دخل من دولة أخرى

إذا كان الشخص مقيماً في دولة و يزاول عمله بها، و إضافة لذلك يملك مداخل تحول له من دولة أخرى دون أن يقيم فيها، في هذه الحالة فإن مداخله من الدولة الأخرى ستتعرض للضريبة مرتين مرة في الدولة التي تعتبر مصدر لهذه المداخل باعتبارها حققت داخل اقليمها و مرة أخرى في الدولة التي يقيم فيها الشخص باعتبارها دولة الإقامة وتفرض على المقيمين ضريبة على مجموع مداخلهم.

مثال: لنفرض أن شخص مقيم في الدولة A و قام بتوظيف أمواله عن طريق شراء سندات من شركة في الدولة B، في هذه الحالة سيخضع للضريبة كما يلي: - في الدولة A : و التي تعتبر موطن إقامته سيخضع للضريبة على مجموع مداخله التي يحققها داخل و خارج الدولة A. - في الدولة B : فإن هذا الشخص سيخضع للضريبة على فوائد السندات التي تحول له من الشركة الواقعة في الدولة B. و لهذا يتعرض دخل هذا الشخص المتأتي من فوائد السندات للازدواج الضريبي القانوني، فهو يدفع عليه ضريبة في بلد المصدر (مصدر الدخل) و في بلد اقامته.

ب/ الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي

يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي على المستوى الدولي عندما يخضع مكلفين مختلفين إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي و من طرف أكثر من دولة، و عليه فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين لكن بالنسبة لنفس الأساس الضريبي

مثال: إذا امتلك مكلف بالضريبة حصص أسهم أو سندات من شركة خارج بلده، هذه الأخيرة ستحول له الأرباح، في هذه الحالة سيخضع للضريبة على دخله الذي هو عبارة عن مداخل رؤوس أموال منقولة (IRG)،

و نفس الأرباح قبل أن تحول له كانت قد دفعت عليها الشركة ضريبة على الأرباح (IBS) في البلد الآخر، و بالتالي ستكون نفس المادة قد خضعت لضريبتين متشابهتين و على نفس الوعاء و في نفس الفترة ، و لكن لم يدفعها نفس المكلف فمرة تحملتها الشركة و مرة تحملها الشخص.

2.2 المعيار الثاني: الازدواج الضريبي الدولي المقصود و غير المقصود

أ/الازدواج الضريبي الدولي المقصود : يكون الازدواج الضريبي الدولي مقصودا إذا ما اتجهت نية المشرع و إرادته إلى إحداثه¹، وذلك لأهداف معينة منها:

- الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية وذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو لرفض استثمارها في مشروعات قد ترى الحكومة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية².
- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية، نظرا للحاجة إليها في تمويل المشروعات الوطنية.
- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية.

ب/ الازدواج الضريبي الدولي غير المقصود : في حالة فرض نفس الضريبة على دخل مؤسسة ما وعلى فروعها³. و يمكن القول أن الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود يتم بالنظر لوضع كل دولة لأحكامها الضريبية طبقا لظروفها المالية والاقتصادية الخاصة دون مراعاة التشريعات القائمة في الدول الأخرى خاصة فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة و تحديد الواقعة المنشئة لها.

ثالثا/أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي:

إن ممارسة الدول لسيادتها الضريبية حتى خارج إقليمها، وفي ظل انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية و تشابك العلاقات الاقتصادية الدولية برزت مشكلة ازدواج ضريبي دولي، و يمكن التفصيل في الأسباب التالية :

1.3 اختلاف معايير الإخضاع الضريبي:

¹ فوزي عطوي ، " المالية العامة - النظم الضريبية وموازنة الدولة " ، منشورات الحلبي الحقوقية - دمشق، 2003، ص: 261.

² ناصر مراد ، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق " ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص: 133.

³ العاقر جمال الدين ، "التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي- دراسة حالة بلدان المغرب العربي" ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية- جامعة قسنطينة، (2008/2009)، ص: 46.

إن الاختلاف المتجسد في تطبيق القانون الضريبي يمكن إرجاعه إلى اختلاف المبدأ المتبع في الإخضاع للضريبة بين الدول، حيث تختلف الدول في نوع المبدأ أو الأساس المعتمد عليه في الإخضاع للضريبة، و يمكن ذكر أبرز المعايير المعتمدة لتحديد الإخضاع الضريبي، في الضوابط التالية:

ضابط الجنسية (التبعية السياسية): تتبع بعض الدول رابط الجنسية كأساس للالتزام بدفع الضريبة، حيث تعتبر الجنسية رابطة قانونية بين الشخص والدولة تجعل الشخص بمركز تابع للدولة تقرر له الحقوق وتحمله التزامات، ودفع الضريبة يعد واحدا من بين تلك الالتزامات، بصرف النظر عن موطن إقامته، و بالنسبة لجميع مداخلهم بصرف النظر عن مصدرها.

ضابط الإقامة (التبعية الاجتماعية): و تحقق باستناد الدول إلى مبدأ التبعية الاجتماعية حيث يقر هذا المبدأ حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه المداخل . و يمكن استخدام مصطلح موطن التكليف للدلالة على مكان إقامة المكلف.

وبمفهوم التشريعات الضريبية هو إقامة الشخص في مكان ما إقامة دائمية على وجه الاعتياد، وتتحقق الإقامة الفعلية إذا ما توافرت نية البقاء والاستقرار في ذلك المكان.¹

ضابط المصدر (التبعية الاقتصادية): و ينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم. إذ يتخذ هذا المبدأ من مكان نشوء الدخل أو الربح أساسا للخضوع للضريبة، حيث يعتبر مكان نشوء الدخل أو الربح سببا كافيا لفرض الضريبة².

¹ طارق الضب، " الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال وفعالية الآليات التوفيقية "، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، العدد 23، 2018، جامعة قاصدي مرباح ورقلة-الجزائر ص: 67.

² طارق الضب، نفس المرجع، ص: 67.

إن اختلاف الدول في تطبيق المعيار المتخذ كأساس لفرض الضريبة ما بين اعتماد ضابط الجنسية بغض النظر عن إقامة الشخص، وبين اعتماد البعض الآخر على معيار الإقليمية القائم على أساس التبعية الاقتصادية بغض النظر عن مصدر الدخل والأرباح، ومنها من اتخذ من معيار الإقامة والموطن أساساً لتحديد خضوع الدخل أو الربح للضريبة من عدمه، وفي ظل تمسك كل دولة بمبدأ سيادتها الضريبية المطلقة فسيبقى هذا سبباً رئيسياً مباشراً يؤدي إلى تحقيق الازدواج الضريبي الدولي غير المقصود، بخضوع المكلف بالضريبة لأكثر من ضريبة على نفس الوعاء لا لقصد وإنما لاختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي المعتمدة من قبل الدول.

2.3. تباين الشرائع الوطنية المختلفة في تفسير الاصطلاحات الفنية : يقصد بذلك تباين الشرائع الوطنية

المختلفة في تفسير الاصطلاحات في الميدان الضريبي ، وأفضل مثال على ذلك هو اختلافات التشريعات الضريبية في معظم الدول حول مجموعة من المفاهيم كالإقامة ، الموطن والمنشأة المستقرة، حيث تتباين الشرائع الضريبية الوطنية المختلفة في تحديد الموطن إذ يستند بعضها على فكرة الإقامة الرئيسية بينما يستند البعض الآخر إلى فكرة موقع مصالح المكلف الرئيسية أو إلى الجمع بين الضابطين كما هو الحال في التشريعين المصري و الفرنسي¹، أين يعتبران الأجنبي مستوطناً في حالة ما إذا اتخذ محل إقامته بمصر أو فرنسا حسب الحالة.

1.3 تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول : أكثر الأسباب أهمية حيث تأخذ ببعض الدول

النظام الشخصي الكلي في تأسيس ضرائب الدخل (الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على الدخل الإجمالي) و بعض الدول بالنظام النوعي (الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية، الضريبة على المداخل الفلاحية، الضريبة على المداخل العقارية...) و تأخذ بعض الدول بنظام مركب بين النظامين السابقين، و هذا التباين بين

¹ يونس أحمد بطريق، المرسي السيد حجازي، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية - الإسكندرية، 2002 ، ص: 115.

الدول بولد ازدواجا ضريبيا حيث يخضع الوعاء الواحد إلى ضريبة نوعية في بلد المصدر، و ضريبة عامة في بلد الموطن¹.

رابعاً/آثار الازدواج الضريبي الدولي: على الرغم من مشروعية الازدواج الضريبي الدولي، الذي يستمد هذه المشروعية من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها وعلى الأموال والدخول المحققة داخلها، إلا أن ذلك لا يخفي ما يترتب عنه من آثار سلبية متباينة الخطورة، سواء كانت هذه الآثار على المستثمرين و المبادلات الدولية، أو على النظام الضريبي للدول في حد ذاتها، و سنحاول ادراج بعض الآثار المباشرة في النقاط التالية:

- عرقلة حركة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية: يعتبر الازدواج الضريبي الدولي، عقبة أمام انسياب رؤوس الأموال الأجنبية إلى مختلف الدول للاستثمار فيها، لأن خضوع المستثمر لنفس الضرائب، على نفس الدخل، في بلد إقامته، و كذلك في البلد الذي يمارس فيه نشاطا، سيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل، و ثقل العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، مما يؤدي إلى تقليص العوائد التي كان يأمل في تحقيقها، الشيء الذي يجعل المستثمر يحجم عن إعادة استثمار تلك العوائد، و يكون عائقا أمام انتقال رؤوس الأموال بين مختلف الدول².

- هروب رؤوس الأموال و نزوحها: يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى هروب رؤوس الأموال إلى الدول التي تفرض ضرائب أقل أو تتعدم فيها الضرائب، الأمر الذي ينجم عنه التوزيع غير المتوازن لرؤوس الأموال وتمركزها في مناطق معينة ما ينعكس سلبا على الدول الأخرى ويجعلها في حاجة إلى استثمارات ورؤوس أموال لتمويل مشاريعها وتغطية نفقاتها كما هو الحال بالنسبة للدول النامية.

¹ علي عزوز، " آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي - الواقع والتحديات"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف- الجزائر، 2014، ص: 66.

² بوقرة إيمان، "كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية"، مرجع سابق، ص: 23.

- النيل من مبدأ العدالة الضريبية: إن الازدواج الضريبي الدولي يؤدي إلى توزيع عبء الضريبة توزيعاً غير عادل بين الممولين الذين يحققون دخلاً خارج بلدانهم، و الممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم، حيث تكون الأعباء الضريبية التي يتحملها الشخص المقيم في دولة و يحصل على دخل من الخارج نتيجة لاستثمار أمواله في دولة أخرى، أكبر من تلك الأعباء التي يتحملها شخص يحصر نشاطه داخل دولة الإقامة¹.

- تشجيع التهرب 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 و غير المشروعة، مما يؤدي إلى تخفيض حصيلة الضريبة.

¹ لعجال ياسمين، طارق الضب، "اشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية"، دفا تر السياسة و القانون، العدد 15- جوان 2016، ص:117.

المحور الخامس: التهرب الضريبي الدولي (مفاهيم عامة)

ينتج عن الازدواج الضريبي الدولي تحمل المكلفين لعبئ ضريبي أنقل، حيث يمكن أن يدفعهم ذلك إلى التخلص من الضريبة أو جزء منها باستعمال العديد من الأساليب المشروعة منها و غير المشروعة. الأمر الذي يعود سلبا على خزينة الدولة، خاصة إذا كانت الضرائب و الرسوم تعتبر ممولا هاما للميزانية العامة كما هو حال الدول النامية عموما.

و بالتالي ينتج عن الازدواج الضريبي الولي ظاهرة أخرى تسمى التهرب الضريبي الدولي، و من خلال المحاور المالية سنتعرف على مفهوم التهرب الضريبي الدولي، أسبابه، و آثاره.

أولا/مفهوم التهرب الضريبي الدولي: سنحاول في مايلي تعريف التهرب الضريبي الدولي اصطلاحا و كذلك تمييزه عن ظواهر مشابهة و متلازمة معه كالتهرب الضريبي الداخلي و الغش الضريبي الدولي.

أ/تعريف التهرب الضريبي الدولي:

- يعتبر التهرب الضريبي الدولي صورة من صور التهرب الضريبي بصفة عامة وأن ما يميزه أنه ذو صفة دولية، إذ يتعدى حدود الدولة، إلى دولة أخرى أو أكثر . فالتهرب الضريبي الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، في حين التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب من الضريبة في البلد التي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز بنظامه الجبائي ببعض من المرونة¹.

- و يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي على أنه العمل على التخلص من الضريبة المفروضة في موطنها عن طريق تهريب المداخل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم².

¹ جمال فوزي شمس، "ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقته"، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة- مصر، 1982، ص: 63.

² لعجال ياسمين، طارق الضب، "اشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية"، مرجع سابق، ص: 117.

- يعرف كذلك على أنه ما يغطي كل انتهاك إرادي وعن قصد للقانون الضريبي، بهدف حجب الدخل ذات

الطابع الدولي من الخضوع للضريبة، التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة¹.

- و المكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخل

والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته. لهذا

فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو إقامته

إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبي².

عرف **Neuer.J.J** التهرب الضريبي الدولي بأنه: " كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه

أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إى ارداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشرع الدولي النشاط طرقا مشروعة

أو غير مشروعة، أو يتوفر لديه إرادة التهرب أولا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين

الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه

تماما³"

مما سبق نستنتج أن التهرب الضريبي الدولي هو تملص المكلف من دفع الضريبة المستحق عليه داخل إقليم

دولة معينة تتميز بعبء ضريبي مرتفع من أجل الاستفادة من المزايا أو الحوافز الجبائية لدولة أخرى، يتم

باستعمال طرق وآليات كثيرة منها المشروعة و غير المشروعة كنقل الإقامة أو تحويل الأرباح أو تغيير مكان

إقامة الاستثمار وغيرها.

ب/ التهرب الضريبي الداخلي و الدولي:

¹ سوزي عدلي ناشد ، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية - الإسكندرية، 1999، ص:23.

² Paul Marie Gaudemet, Joel Moliner, "Finances Publiques Fiscalité", éditions Montchrestien - Tome 2, 6 ème édition, 1997, P:242.

³ مهدي عبد القادر، " الآليات القانونية والإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي " ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، جامعة قصدي مرباح ورقلة، العدد 12، 2015، ص: 04.

إن ملاحظة تعريف كل من الظاهرتين تنفي وجود فرق بين الظاهرتين فهما تحملان نفس الشكل و نفس المفهوم ولكن الاختلاف يكمن في نطاق الارتكاب إذ يكون التهرب الضريبي الداخلي داخل الدولة الواحدة، بينما يتعدى ذلك إلى دولة ثانية أو أكثر بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي، و هو ما يجعل الأسباب ربما تختلف و الآليات كذلك و حتى سبل المعالجة للظاهرتين، و سنحاول من خلال الجدول الموالي بيان الفرق بينهما.

الجدول رقم (01): الفرق بين التهرب الضريبي الداخلي و الدولي

وجه الاختلاف	التهرب الضريبي الدولي	التهرب الضريبي الداخلي
من حيث نطاق الارتكاب	يأخذ نطاق خارجي (بين دولتين أو أكثر)	يحدث داخل اقليم الدولة
السيادة الضريبية	اسقاط مبدأ السيادة في معالجة الظاهرة و تأخذ القوانين	تطبق القوانين الجبائية الداخلية المجسدة لمبدأ السيادة الضريبية للدولة
الشكل	يعتبر تهربا له بعد اقتصادي أي مالي لأنه نقص من إيرادات دولة معينة و توجهها لدولة أخرى	له بعد قانوني أولا فهو مخالفة التشريعات الضريبية الداخلية و كذلك بعد مالي فهو يؤثر على الإيرادات الضريبية المتوقعة في الدولة
المعالجة	تتم معالجته أو التخفيف منه عن طريق الاتفاقيات الجبائية الدولية و التنسيق الضريبي الدولي.	تتم معالجته داخليا فتقوم الدولة باتخاذ اجراءات صارمة و سن تشريعات تقلل من امكانية التهرب من دفع الضريبة و تسليط عقوبات قانونية على المرتكبين.

ج/التهرب الضريبي الدولي و الغش الضريبي الدولي: نلاحظ من خلال الممارسات و التعاريف المتداولة عن

ظاهرة التهرب الضريبي بشكل عام أن الغش الضريبي الدولي يعتبر صورة أو نوعا من أنواع التجنب الضريبي الدولي، فتجنب المكلف للضريبة في دولة ما عن طريق تحويل نشاطه أو أرباحه مثلا إلى دولة أقل عبئا جباييا دون اختراقه للقوانين الضريبية في هذه الدولة يسمى تملصا أو تجنبيا مشروعا و جرت العادة على تسميته التهرب الضريبي الدولي، و لكن إذا ما تجنب المكلف بالضريبة دفعها في دولة عن طريق التنقل الدولي لنشاطه أو أرباحه أو استثماراته و لكن بطريقة غير شرعية أي باختراق قوانين الدولة الضريبية، في هذه الحالة يعد ارتكابا لغش ضريبي دولي. و قد جرت العادة أن نشير للتهرب الضريبي بدون اختراق القانون بتسمية التهرب الضريبي، بينما التهرب باختراق القوانين والنصوص بتسمية الغش الضريبي. و لكن المتصفح لظاهرة التهرب الضريبي على نطاقها الدولي، سيلاحظ استعمال تسمية التهرب الضريبي الدولي للدلالة على الحالتين الغش و التهرب، كما أن أكثر الحالات انتشارا هي حالات التهرب بدون اختراق القوانين.

ثانيا/أسباب التهرب الضريبي الدولي:

إن السبب الرئيسي الذي يدفع المكلف بالضريبة إلى التهرب منها عموما، هو محاولته للتخفيف من عبئها باعتبارها تكلفة أو خسارة مالية، و بالتخصيص في ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، فإن هناك دوافع و أسباب ساعدت على تفاقم هذه الظاهرة، و يمكن حصرها في جانبين:

أ/ أسباب اقتصادية: إن طبيعة الظروف الاقتصادية في فترة معينة كثيرا ما يكون لها التأثير البالغ على استفحال وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، فنجد فترة الرخاء و ازدهار الاقتصاد، تزداد حركية البيع والشراء وعمليات الاستيراد و التصدير وينتج عن ذلك زيادة في دخول الأفراد و المؤسسات من جهة ، و زيادة فرص نقل العبء الضريبي لأن المنتجين سيتمكنون من رفع الأسعار ، و من ثم فإنهم لن يلجؤوا للتهرب من سداد ضرائبهم خشية المسائلة القانونية، أما في حالة الكساد و الركود الاقتصادي فيحدث العكس حيث أنه في هذه الحالة تلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضرائب القائمة، و فرض ضرائب جديدة تحت الحاجة الماسة لتمويل

الاتفاق العمومي، كما أن المقدرة الضريبية للمكلفين تكون ضعيفة نظرا لصعوبة الأوضاع الاقتصادية مما يسبب ضغطا كبيرا على المكلفين، و بالتالي تزداد فرص التهرب الضريبي¹، و ستتجه نحو الدول الأقل عبئا ضريبيا.

ب/أسباب قانونية: تعتبر النصوص و التشريعات الضريبية أهم مؤثر على ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، فقد يتم التهرب الضريبي بين الدول إذا ما تعرض المكلف إلى الازدواج الضريبي ففي هذه الحالة سيحاول التهرب من دفع الضريبة في دولة واحدة أو كلتا الدولتين، و هذا بسبب عدم تواجد اتفاقيات جبائية بينهما تجنبه الوقوع في الازدواج، كما أن التهرب الضريبي الدولي يحدث غالبا من دول تتسم بتعقيد تشريعها الضريبي و كثرة عبئه إلى دول تمتاز بالبساطة و الخفة في فرض ضرائبها، أو أنها تمثل مناخا مناسباً للاستثمار بسبب قوانينها الجبائية المحفزة.

ج/أسباب تنظيمية و إدارية: و يكون ذلك نتيجة ضعف الأنظمة الجبائية في الدول النامية، نذكر منها:

- الاعتماد على أنظمة التصريح من طرف المكلفين بالضريبة مما يساعد على التهرب.
- عدم التجانس في أنظمة الإعفاءات الجبائية.
- ضعف أنظمة الرقابة الجبائية و يعود ذلك إلى تعقد المعاملات التجارية الدولية بالإضافة إلى غموض التشريعات الجبائية.
- نقص في كفاءة و خبرة أعوان الرقابة الجبائية و عدم إلمامهم بالتقنيات الحديثة التي تنتهجها الشركات متعددة الجنسيات.

ثالثا/آثار التهرب الضريبي الدولي: ينتج عن التهرب الضريبي الدولي مبدئيا نفس الآثار الناتجة عن التهرب الداخلي بالنظر للخسارة المالية التي يحدثها في خزانة الدولة، و اختراقه لمبدأ عدالة الضريبة بين المكلفين، و كذلك اخلاله بمبدأ المنافسة بين المؤسسات و الشركات و رفع سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الحصيلة الناتج عن التهرب.

¹ علي عزوز، " آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي - الواقع والتحديات"، مرجع سابق، ص: 48.

ثم ينتج التهرب الضريبي الدولي آثارا أبعد من التهرب الداخلي و هي آثار ذات نطاق داخلي و خارجي و

نذكر منها:

- **اختلال استراتيجية التنمية الدولية:** من خلال التأثير على التوزيع العادل للثروات بين الأفراد مما يؤدي ذلك إلى اللامساواة الدولية أمام الضريبة كما أنه يمس بنية المبادلات التجارية بين الدول المتقدمة والدول النامية باعتباره يعيق عملية التنمية ويحرم الخزينة العامة للدول من جزء مهم من الموارد المالية التي تنتعش بها الشركات المتعددة الجنسية والأشخاص الطبيعيون من جراء ممارستهم للتهرب الضريبي، كما يعمق الفجوة بين الدول المتقدمة و الدول النامية، فالمعروف أن الهيكل الاقتصادي القوي يتخلص سريعا من الآثار السلبية للتهرب بينما تغرق الدول النامية بهيكلها الاقتصادي الهش في هوة التخلص من هذه الآثار و دفع عجلة نموها معا.

- **التهرب الضريبي الدولي العامل المساعد للتبعية الاقتصادية الدولية:** أصبحت الشركات المتعددة وسيلة لتكريس التبعية الاقتصادية بين الدول النامية والدول المتقدمة وذلك بغية استغلال ثرواتها، من خلال التواجد الدولي و الاستثمار المباشر في الدول النامية.

- **اختلال التوازن في توزيع الاستثمار عبر العالم:** إذ تتجمع أموال المتهربين من دفع الضرائب في الدول و المناطق ذات الضرائب المنخفضة، بينما تقل الاموال و الاستثمارات المنجزة عنها في الدول ذات الضرائب المرتفعة و التي تعاني من التهرب الضريبي الدولي منها نحو الدول الأخرى.

المحور السادس: آليات التهرب الضريبي الدولي (1): الشركات متعددة الجنسيات

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي حسب العديد من الاقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات عابرة القارات، و يرجع ذلك إلى نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس فتح أسواق جديدة بين اقتصاديات الدول المختلفة، كما عرفت معدلات التهرب الضريبي أسقفها في الدول المعروفة بأنها ملاجئ ضريبية، لذلك سنتعرف أولاً على الشركات متعددة الجنسيات و الملاجئ الضريبية و نعتبرها أدوات أو آليات استعملت للتهرب الضريبي، ثم سنتعرف على كيفية طرق التهرب الضريبي الدولي المنتشرة عن طريق هذه الأدوات أو بغيرها.

أولاً/ تعريف الشركات متعددة الجنسيات:

تعتبر الشركات متعددة الجنسية ظاهرة دولية معقدة تتميز عن الشركات وحيدة الجنسية بالطابع الدولي لنشاطاتها، بحيث تعمل على الاستثمار في دول متعددة لتستفيد بذلك من الميزات التي توفرها البلدان المستقبلية لاستثمارها. فتعتمد هذه الشركات إلى تبني استراتيجيات متنوعة، تسمح لها بتخطي العقوبات الوطنية والانسجام مع المحيط الدولي الذي تنشط فيه، من أجل التأثير على الاقتصاد الدولي والوطني المستقبل (المضيف) والمصدر (الأصلي).

لقد اختلف المختصون في تعريف الشركات متعددة الجنسية بدليل اختلاف التسميات التي تطلق عليها، فسميت بالشركات الدولية (Internationales) و بالعابرة للوطنية (Transnationales)، و بالمعددة الجنسية (Multinationales). و عبارة " الشركات متعددة الجنسية " هي الأكثر استعمالاً والأوسع انتشاراً.

تعرف الشركات العابرة للقارات أو متعددة الجنسيات بأنها كيان يقوم بإنتاج السلع والخدمات و تسويقها وذلك بمساعدة مؤسسات تقع في عدة دول¹.

¹ Michel Belanger, "Institutions économiques internationales", Economica, Paris, 1997, p:17.

و هي عبارة عن شركات اقتصادية ضخمة سواءا من حيث حجمها الفعلي أو مجال نشاطها أو حجم رأسمالها، أو امتدادها في المكان، فهي تقوم بانتاج و تسويق منتجاتها في عدة دول سواءا انتجا سلعيا أو خدمات مقدمة، و تمارس هذه الشركات نشاطها في عدة دول عن طريق الشركات الوليدة، و عليه كلما زاد عدد الشركات الوليدة كلما كانت الرقابة على الشركة الأم أكثر تعقيدا¹.

و بشكل عام يمكننا تعريف الشركات المتعددة الجنسيات بأنها شركات اقتصادية ضخمة من حيث النشاط و رأس المال و الإيرادات، و تتميز بدولية نشاطها و توطنها في أكثر من دولة.

ثانيا/ خصائصها: على الأساس ما سبق من التعاريف فالشركات متعددة الجنسيات تتميز عن غيرها من المنظمات و الظواهر بمجموعة من الخصائص يمكن إجمالها في النقاط التالية:

– **ضخامة حجم الشركات متعددة الجنسيات:** تتميز الشركات متعددة الجنسيات بضخامة حجمها واستثماراتها إذ تستحوذ على 80 % من إجمالي مبيعات العالم، ويمكن الاستدلال على ضخامة حجمها استنادا إلى عدة مؤشرات: حجم رأس المال وحجم استثماراتها وتنوع إنتاجها وأرقام المبيعات السنوية والإيرادات التي تحققها، والشبكات التسويقية التي تملكها، وحجم إنفاقها على البحث و التطوير، فضلا عن هياكلها التنظيمية وكفاءة أدارتها، و أهمها هو رقم المبيعات المحققة. فإن أكبر 500 شركة متعددة الجنسية وصل إجمالي إيراداتها نحو 44% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي.

فضخامة هذه الشركات تشير إلى القوة الاقتصادية التي تتمتع بها في الدول المضيفة و من ثم قدرتها الكبيرة على التأثير في الشؤون السياسية والاجتماعية و الاقتصادية لتلك الدول خاصة الدول النامية.²

¹ سوزي عدلي ناشد ، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سابق، ص: 62.

² دريد محمود علي، "الشركة متعددة الجنسية، (آلية التكوين وأساليب النشاط)"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص: 17.

- **التفوق التكنولوجي** : تمتاز الشركات متعددة الجنسيات باستخدام التكنولوجيا المتطورة و يعتبر التقدم التكنولوجي أحد الأسلحة الأساسية في يد الشركات متعددة الجنسيات في فرض سيطرتها حيث تلجأ هذه الأخيرة إلى الاتفاقات الخاصة بمنح واستخدام البراءات، و تفوقها التكنولوجي يمنحها ميزة تنافسية عالية.

- **تنوع المنتجات و النشاطات** : حيث تمتاز هذه الشركات بخروجها عن دائرة التخصص في الإنتاج لكي لا ترتبط بقيود سلعة معينة وذلك تفاديا لأخطار تقلبات السوق، ففي دراسة أجرتها جامعة هارفورد الأمريكية أن الشركات متعددة الجنسيات الموجودة في الولايات المتحدة الأمريكية تنتج في المتوسط 22 سلعة من أنواع مختلفة فمثلا : شركة "جنرال موتورز" لا تكتفي بإنتاج قاطرات السكك الحديدية ، بل تقوم كذلك بإنتاج الثلاجات و السيارات، كما تنوع هذه الشركات نشاطها في ميادين متغايرة مثل ممارسة الأنشطة الزراعية والصناعية والتجارية والسياحية في وقت واحد، من أجل تفادي أخطار السوق التي قد تلحق بأحد الأنشطة الاقتصادية.

- **التخطيط الإستراتيجي و إقامة التحالفات الإستراتيجية**: تسعى الشركات متعددة الجنسيات دوما إلى إقامة تحالفات إستراتيجية فيما بينها، من أجل تحقيق مصالحها الاقتصادية المشتركة و تعزيز قدرتها التنافسية والتسويقية، وتستفيد كل واحدة منها بالمزايا التي تملكها الأخرى: كالمزايا التكنولوجية والمعرفة الفنية وأساليب التسويق والمهارات الإدارية.

ثالثا/ أمثلة رائدة عن شركات متعددة الجنسيات¹:

- شركة وول مارت WAL- MART:

و هي شركة أمريكية للبيع بالتجزئة تعد أكبر شركة في العالم من حيث الإيرادات. إذ قدرت إيراداتها السنوية 2015 نحو نصف ترليون دولار. تمتلك السلسلة أكثر من 10900 متجر حول العالم، منها 4092 في الولايات المتحدة والبقية متفرقة بين 27 دولة من أبرزها: كندا، المكسيك، بريطانيا وألمانيا .

¹ بالإطلاع على موقع الموسوعة الحرة ويكيبيديا: <https://ar.wikipedia.org> ، تاريخ الإطلاع: 2020/02/17.

تسيطر عائلة والتون على الشركة مما أهل أفرادها لاحتلال المراتب الأولى في لائحة مجلة فوربس لأغنى أغنياء العالم.

- شركة أبل (Apple):

هي شركة أمريكية متعددة الجنسيات تعمل على تصميم و تصنيع الإلكترونيات الاستهلاكية ومنتجات برامج الحاسوب تشمل منتجات الشركة الأكثر شهرة أجهزة حواسيب "ماكينتوش"، والجهاز الموسيقي "آي بود" (iPod) والجهاز المحمول "آي فون (iPhone)" وتتضمن برامج شركة أبل نظام التشغيل "ماك أو إس عشرة (Mac OS X)"، ومتصفح وسائل الإعلام "آي تونز (iTunes)"، ومجموعة "آي لايف (iLife)" لبرمجيات الوسائط المتعددة والبرمجيات الإبداعية، ومجموعة "آي وورك (iWork)" للبرامج الإنتاجية، وبرنامج التصميم "فاينال كات ستوديو (Final Cut Studio)"، والجهاز المحمول "آي باد (iPad)" ومجموعة من المنتجات البرمجية لصناعة الأفلام والمواد السمعية، ومجموعة لوجيك ستوديو للأدوات السمعية. تدير شركة أبل أكثر من مئتين وخمسين متجرا من متاجر التجزئة في تسعة بلدان، ومتجرا على شبكة الإنترنت تباع عليه الأجهزة و المنتجات البرمجية.

- شركة مايكروسوفت (Microsoft Corporation) :

شركة أمريكية متعددة الجنسيات تعمل في مجال تقنيات الحاسوب، يبلغ عائدها لسنة 2016 أكثر من 85 مليار دولار، ويعمل بها 114,000 موظف (2016)، وهي أكبر مصنع للبرمجيات في العالم من ناحية العائدات اعتباراً من عام 2016. تطوّر وتصنّع وترخّص مدى واسعاً من البرمجيات للأجهزة الحاسوبية.

رابعاً/ طرق التهرب الضريبي الدولي عن طريق الشركات متعددة الجنسيات: أخذت ظاهرة التهرب الضريبي الدولي حيزاً واسعاً في النقاشات الدولية، واعتبرت سبباً في العديد من النزاعات الدولية، و من بين الأشكال الأكثر انتشاراً تلك الطرق التي تعتمد عليها الشركات متعددة الجنسيات، و فيما يلي سنحاول التركيز على أهم آليات و طرق التهرب الضريبي:

أ/ آلية السعر التحويلي: يعرف سعر التحويل أنه السعر المحدد لتحويل السلع أو بيعها بين الشركات المرتبطة ببعضها بعضاً، أو بين المركز الرئيسي للشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولية، أو هو عبارة عن الثمن المحدد لبيع السلع بين فروع و أعضاء الشركة الواحدة.

و بالتالي سعر التحويل هو السعر الذي تعتمد عليه الشركات المنتمة لكيان واحد للبيع و تحويل السلع و الخدمات بين بعضها البعض.

و يتم استعمال السعر التحويلي كآلية للتهرب الضريبي الدولي حين تعتمد الشركات و فروعها المنتشرة عبر دول العالم، من أجل تضخيم التكاليف و بالتالي تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، من التهرب من هذه الضرائب.

إن ما يشغل الشركة الأم عند تحديد أسعار التحويل في المعاملات مع الشركات الوليدة، أو بين الشركات الوليدة ببعضها البعض، هو النظام الجبائي للدول المختلفة الكائنة لهذه الشركات. و مستوى أسعار الضريبة على الأرباح فيها، فهي تحدد مسبقاً الربح الذي تحققه، حيث يرتفع معدل الربح في الدول ذات النظام الجبائي المخفف، ويقل معدله أو قد يصل لدرجة الخسارة في الدول ذات النظام الجبائي المشدد¹.

و يتم التهرب عن طريق هذه الآلية كما يلي:

- **التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح :** و يتم عن طريق التلاعب بالمادة الخاضعة للضريبة سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم للاستفادة من التباين في الأنظمة الضريبية واللجوء للنظام الضريبي الأكثر ملائمة ويكون ذلك إما بأن تكون الشركة الوليدة قائمة في دولة من دول الجناح الضريبية، إذ تحاول زيادة أرباحها الخاضعة للضريبة خاصة في حالة ما إذا كانت الشركة الأم متواجدة في دولة ذات نظام ضريبي متشدد، ويكون ذلك عن طريق تخفيض نفقاتها وزيادة إيراداتها مما يؤدي إلى تخفيض قيمة الضريبة المفروضة على إجمالي الربح في الدولة الأم، وهو ما تهدف إليه معظم الشركات دولية النشاط. وإما بأن تقلل

¹ سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سابق، ص: 14.

الشركة الوليدة من أرباحها إذا ما كانت كائنة في دولة ذات نظام ضريبي مشدد ويتم ذلك عن طريق رفع النفقات و تخفيض الإيرادات .

- **التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح :** ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة Société intermédiaire، من طرف الشركة الأم، و هي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم؛ و ذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم.

ب/ آلية المنشأة الثابتة:

تدعى المنشأة الدائمة أو المستقرة أو الثابتة، و تعرف المنشأة الدائمة في الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) بأنها المقر أو المكان الثابت الذي يزاول من خلاله كل لنشاط المشروع أو بعضه.

و حسب الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الجزائر و العديد من الدول¹ "عبارة المنشأة الدائمة تعني مكان عمل ثابت تمارس من خلاله مؤسسة عملها (نشاطها) بشكل كلي أو جزئي، و تتضمن عبارة منشأة دائمة بصورة خاصة:

أ. مكان الإدارة

ب. الفرع

ج. المكتب

د. المصنع

هـ. الورشة

و. المنجم أو بئر نفط أو غاز أو المقلع أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية

¹ المرسوم الرئاسي 01-78 المتضمن التصديق على الاتفاقية الجبائية بين الجزائر و سوريا لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي، ج ر العدد 19 الصادرة في 01 أفريل 2000، ص:14.

ز. الاماكن المستخدمة كمنافذ للبيع

و عليه تعتبر المنشأة الثابتة أساسا للإخضاع الجبائي في معظم الدول، فتخضع الشركات للضريبة على أرباح الشركات إذا كانت منشأة ثابتة في الدولة، و قد برز مصطلح المنشأة الثابتة حديثاً بظهور الشركات متعددة الجنسيات، التي تلجأ إلى استعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي.

و يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الثابتة بإحدى الطرق

التالية:

- تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلية من الضرائب.
- تقوم بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب و لا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلجأ إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية و شركات وليدة في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (خدمات ما بعد البيع، التنسيق، التوزيع،...) و لا تعتبر منشأة دائمة، ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.

المحور السابع: آليات التهرب الضريبي الدولي (2): الجناات الضريبية

يرتبط مصطلح الجناات الضريبية بالأنظمة الضريبية لبعض الدول ذات الامتيازات الضريبية و المالية الخاصة، وقد تعددت المصطلحات التي تطلق على هذه الدول فهناك من يطلق عليها اسم الملجأ الضريبي Fiscal Refuge والبعض الآخر يفضل تسميتها بالواحة الضريبية "Fiscal Oasis" باعتباره أكثر ملائمة من مصطلح الجناات الضريبية ، أو دول الإجازات الضريبية Fiscales Vacances ، أما الدول " الأنجلوسكسونية فأطلقت عليها اسم " Haven Tax " أي الجناات الضريبية.

و قد شهد التهرب الضريبي الدولي رواجاً واسعاً لانفتاح اقتصاديات دول العالم على بعضها بعضاً وهذا بسبب زيادة نشاط الشركات متعددة الجنسيات التي تشكل اليوم شبكات ضخمة لتهريب رؤوس الأموال والبحث عن سبل ومنافذ للتخفيف من حدة الاقتطاعات الجبائية التي تمس أرباحها، وهذا باللجوء إلى دول ذات نظام ضريبي متميز، وهي ما تُعرف بدول الجناات الضريبية¹.

أولاً/ تعريف الجناات الضريبية: رغم عدم وجود اتفاق بين المنظرين و الكتاب على تعريف موحد للملاجئ الضريبية، إلا أن معظم التعاريف على الامتيازات الضريبية لها. و من بين التعاريف ندرج التعاريف الموالية:

تعد دول الجناات الضريبية، بما تقرره من الامتيازات و مميزات ضريبية تصل في كثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول و الأنشطة، مناخاً مناسباً و أكثر ملائمة للاستثمارات.²

تعرف الجناات الضريبية بأنها مجموعة من الدول أو الأقاليم تستطيع جذب الإستثمارات الأجنبية من خلال تمتعها بعدة خصائص أهمها إنعدام الضريبة أو تفرض بمعدلات منخفضة.³

¹ زهرة حبو، "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 27 -العدد الأول-2011، ص: 424. تم التحميل من موقع جامعة دمشق : <http://www.damascusuniversity.edu.sy> بتاريخ: 2020/03/19.

² محمود مراد، "النظرية العامة للمناطق الاقتصادية الحرة"، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2002، ص: 68.

³ مهدي عبد القادر، " الآليات القانونية والإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مرجع سابق، ص: 09.

وتعرف الجنات الضريبية على أنها إقليم وطني تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في مجموعها أقل من غيرها

في أي مكان آخر، وحيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق.¹

يمكننا في الأخير أن نعرف الجنات أو الملاجئ الضريبية بأنها دول تمنح امتيازات ذات طبيعة جبائية و مالية ملفتة و جاذبة للاستثمارات و رؤوس الأموال الأجنبية، كما تتميز بمجموعة من الخصائص الاقتصادية الأخرى. الأمر الذي يسهل و يحفز التهرب الضريبي و تهريب الأموال نحوها.

ثانيا/ خصائص الجنات الضريبية: يوجد دوليا صعوبات وخلافات في تعريف الجنات الضريبية ولكن في

المقابل يوجد توافق على خائصها التالية:

1. **الضرائب المخفضة أو المنعدمة:** من أهم ما يميز الجنات الضريبية الحوافز و المزايا الضريبية فيما

يتعلق بالضرائب على المداخل و رؤوس الأموال وهو ما يساهم مباشرة في جذب الاستثمارات و رؤوس الأموال، و عادة ما تكون هذه الدول صغيرة بحاجة لتحقيق التنمية و بذلك تجد المعدلات الضريبية المنخفضة أو المعدومة هي أفضل حل. كما تتميز الدول التي تمثل جنات ضريبية أنها لا تعقد الاتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل للمعلومات مع الدول الأخرى لمواجهة التهرب الضريبي.

2. **الاستقرار السياسي ، الاقتصادي ، القانوني و الاجتماعي:** تتمتع هذه البلدان عادة بالاستقرار السياسي

مما يبعدها عن المشاكل السياسية و الانقلابات أو الحروب، كما تتمتع باستقرار اقتصادي يضمن بيئة سليمة للاستثمار، أما الاستقرار القانوني يضمن للمستثمرين عدم وجود تغيرات مفاجئة في القوانين الضريبية و الاستثمارية، مما يضمن لهم دراسات توقعية أكثر دقة بالنسبة لأرباحهم و أنشطتهم و حركة أموالهم، كما يتمثل الاستقرار الاجتماعي في توفر الخدمات الاجتماعية و البنى التحتية.

¹ سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سابق، ص:128.

3. **السرية المصرفية:** تتمتع الجنات الضريبية بامتلاكها قدرا كبيرا من السرية، واحترامها لخصوصيات المستثمرين والمشروعات المشتغلة في أراضيها¹، إذ تلتزم البنوك في هذه البلدان على ضمان السرية التامة لزيائنها فلا يمكن لأي جهاز أن يتحصل على المعلومات المتعلقة بالزيائن حول مداخيلهم و تحويلات أموالهم. و تعد هذه السرية كذلك من أهم المحفزات أمام الشركات لتحويل أموالها لهذه البلدان، و من أمثلتها سويسرا.
4. **سهولة خلق أو إنشاء مؤسسات:** ، حيث تمنح دول الجنات الضريبية امتيازات في هذا المجال منها (صغر حجم رأس المال، عدم الخضوع لشروط الإقامة أو الجنسية).
5. **قوة العملة:** ويقصد بذلك أن تكون العملة الوطنية على قدر كبير من الاستقرار وذات نقل على المستوى الدولي مع قابليتها للتحويل.²
6. **شبكة اتصالات ومواصلات حديثة:** ويقصد بذلك أن تمتلك الدول الجنات الضريبية شبكة واسعة ومتقدمة من وسائل الاتصال و النقل بأنواعه بين الدولة و دول أخرى، مما يسهل الاتصال بين الشركة الأم وفروعها.

ثالثا/ أنواع الجنات الضريبية:

- **الجنات الضريبية العامة:** هي النوع الأكثر شيوعا وانتشارا في العالم، تمتاز بوجود نظام ضريبي خاص يطبق على الجميع، ويقدم حوافز ضريبية ومالية للاستثمارات الأجنبية.³
- **الجنات الضريبية الخاصة:** هي دول أو أقاليم تنشئ أنظمة ضريبية خاصة لأنواع معينة من الشركات فقط.⁴

¹ سوزي عدلي ناشد: "ظاهرة التهرب الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سابق، ص: 133.

² موقع موسوعة ويكيبيديا: Fr. wikipedia.org. ORG/ WIKI/ PARADIS. FIXALE LE

³ منصور فرج السعيد: "النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في ظل قانون الاستثمار الجديد"، دراسة قانونية مقارنة، مجلة الحقوق، الكويت، العدد 03، السنة 2003، ص: 27.

⁴ يونس أحمد البطريق: "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001، ص: 20.

- المراكز المالية الخارجية "مراكز الأوفشور": مركز مالي أوفشور Offshore Financial Centre

اختصاراً (OFC)، ما سمي بمناطق الأوفشور هي مناطق أو دول تتراكم فيها رؤوس الأموال الأجنبية نظراً لإعفاءات وشروط ضريبية خاصة في تلك المناطق. بنوك الأوفشور بأنها ممارسة تقديم الخدمات المالية في مواقع تجذب الزبائن غير المقيمين إليها نتيجة انخفاض الضرائب، هذا يعني أن الفرق الأساسي بين البنوك التقليدية وبنوك الأوفشور هو أن خدمات الأخيرة هي عادة لا تكون لمواطني البلد الذي تعمل فيه¹.

- المناطق الحرة: المنطقة الحرة هي عبارة عن مساحة جغرافية من إقليم الدولة المضيفة تخضع لسيادتها الكاملة ويتم تحديدها على المنافذ البرية أو البحرية أو الجوية للدولة.

رابعاً: أسباب قيام الدول بالتخلي عن الضرائب و تصنيفها كملجأ ضريبي:

هناك العديد من الأسباب الحافزة لقيام الملاذات الضريبية ومن أهمها نذكر:

- (1) إن بعض هذه الدول قد تجد نفسها أنها ليست في حاجة لأن تفرض ضرائب عالية، كما تفعل الدول الصناعية التي لا تحقق لها الضرائب سوى إيرادات عامة غير كبيرة في ميزانياتها السنوية.
- (2) قد تفضل دول أخرى تطبيق أسعار ضريبية منخفضة على الشركات الكبرى في مقابل أن تقيم هذه الشركات فروعا أو كيانات تابعة لها في تلك الدول للاستفادة منها في تشغيل سكانها.
- (3) ترى دول أخرى أنها وسيلة لأن تقوم الكيانات الأجنبية العملاقة بنقل مهاراتها وخبراتها الفنية إليها ليكتسبها مواطنو الملاذ الضريبي وهناك دول أخرى ترى أنه ليس في إمكانها تحمل التكلفة العالية لمنافسة الدول الأخرى في جذب الاستثمارات الأجنبية في ظل نظام ضريبي عادي.²

¹ موقع الموسوعة investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/o/offshore.asp> ، بتاريخ: 2020/03/20.

² سيد محسن مرسي شاهين: "قيام أثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية كمنظمات الأعمال على ممارسات التجنب الضريبي"، رسالة ماجستير قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2001، ص: 93.

خامسا: التهرب عن طريق الجنات الضريبية:

يتم اللجوء للجنات الضريبية من أجل التهرب الضريبي بأحد الطرق الموالية:

- إنشاء الشركات الوهمية أو الساترة (trusts, relais, écrans) في الجنة الضريبية: هذه المنشآت لها دور في الوساطة و في تمركز و تحويل المداخل إليها بنية أن لا يتم ضبطها من قبل الإدارة الضريبية في بلد الإقامة. ويتم تأسيس هذه الشركة في الملاجئ الضريبية أي بلد ذي معدل ضريبة منخفض أو لا تفرض ضرائب فيها نهائيا من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في بلد ذي معدل ضريبة مرتفع، استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أساس إدارة الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الساترة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل . و يصعب في هذه الطريقة تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات و مكانهم، فالمقر في الجنة الضريبية وهمي، في حين أن المقر الحقيقي في البلد الأم، ومن هناك تقوم هذه الأخيرة بالإدارة والتوجيه .

- تخفيض التكاليف ومنه تقليل من العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع وتزيد منه في الدول ذات الجنات الضريبية، وهذا قبل توزيع الأرباح.

- أما بعد توزيع الأرباح فإن الشركات الوليدة الموجودة في الجنات الضريبية لا تقوم بتحويل أرباحها إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة، و إنما تعيد استثماره في الجنات الضريبية نفسها أو تحويلها إلى دول أخرى أقل خضوعاً للضريبة.

سادسا: دراسة اقتصادية لحجم التهرب الضريبي نحو الجنات الضريبية حول العالم :

تحولت الملاذات الضريبية وعددها حوالي 50 منطقة في العالم حاليا، إلى حاضنات لنحو عشرة تريليون دولار من الأصول المالية وحسب منظمة الشفافية الدولية في فرنسا فإن الملاذات الـ 50 في العالم فيها أكثر من 400

مؤسسة مصرفية، ونحو ثلثي صناديق الاستثمار، ونحو مليوني شركة في العالم وتضم فيما بينها قرابة عشرة تريليون دولار، أي ما يعادل 4 أضعاف الناتج المحلي الاجمالي في فرنسا.

الجدول (02): قائمة الجنات الضريبية و حجم الاموال المحولة لها لسنة 2017

الترتيب	الملاذ الضريبي	أموال "الأوف شور"	وتيرة النمو السنوية ما بين 2012 - 2017	مصادر الأموال
1	سويسرا	2.3 تريليون دولار	3%	ألمانيا، فرنسا، السعودية
2	هونغ كونغ	1.1 تريليون دولار	10%	الصين، تايوان، اليابان
3	سنغافورة	0.9 تريليون دولار	11%	الصين، إندونيسيا، ماليزيا
4	الولايات المتحدة	0.7 تريليون دولار	5%	المكسيك، الصين، الأرجنتين
5	جزر الفئال الإنجليزي وجزيرة مان	0.5 تريليون دولار	2%	المملكة المتحدة، روسيا، الصين
6	الإمارات	0.5 تريليون دولار	4%	السعودية، العراق، إيران
7	لوكسمبورغ	0.3 تريليون دولار	2%	ألمانيا، فرنسا، المملكة المتحدة
8	المملكة المتحدة (بريطانيا)	0.3 تريليون دولار	2%	الصين، السعودية، روسيا
9	موناكو	0.2 تريليون دولار	1%	فرنسا، إيطاليا، المملكة المتحدة
10	البحرين	0.2 تريليون دولار	5%	السعودية، إيران، العراق

المصدر: يومية المحور اليومي: أهم الملاذات الضريبية في العالم لسنة 2017، <http://elmiwhar.com/ar/index.php/>

تاريخ الاطلاع: 2020/03/04.

نلاحظ من خلال الأرقام التي كشف عنها تقرير "مجموعة بوسطن الاستشارية" في الجدول أعلاه أن سويسرا هي اكبر مركز في العالم لإدارة الثروة العابرة للبحار بقيمة 2.3 تريليون دولار، وتظل متقدمة على هونغ كونغ "1.1 تريليون دولار" وعلى سنغافورة "900 مليار دولار". وتمثل قيمة الثروة التي تديرها المراكز المالية في سويسرا ما يعادل ثلث الثروة العالمية في الخارج ويأتي الجزء الأكبر من الثروات الأجنبية التي تدار في سويسرا

من ألمانيا، فرنسا، السعودية. كما أن المركزان الآسيويان سنغافورة وهونغ كونغ حققت أكبر معدلات نمو إذ تجاوزت وتيرة النمو بهما معدل 11% و 10% على التوالي خلال الخمس السنوات (2012_2017) مقارنة بسويسرا التي حققت معدل نمو يصل إلى 03 % خلال الفترة نفسها.

كما يشير التقرير أن الولايات المتحدة الأمريكية احتلت المركز الرابع "0.7 ترليون دولار" بوتيرة نمو 05% خلال السنوات الخمس. و نلاحظ كذلك وجود ول عربية مصنفة كملاحي ضريبية يضمها التقرير و هي الإمارات و البحرين و التي تحقق أرقام لا يستهان بها من الاموال المحولة نحوها كونها جنات ضريبية محققة بذلك وتيرة نمو 4% و 5%.

القائمة السوداء للملاذات الضريبية: رغم أن الملاذات الضريبية تدافع عن نفسها بكونها قنوات تتسم «بالحياد الضريبي» تساعد التمويل والاستثمار الدوليين على التدفق بسلاسة. ولكن في حين أن المنافع التي تعود على الجهات الفاعلة الخاصة المعنية واضحة، فقد لا يكون الأمر ذاته صحيحا بالنسبة للعالم ككل؛ فمن المقبول الآن بشكل واسع أنه بالإضافة إلى الخسائر الضريبية، فإن السماح بتدفق رؤوس الأموال بحرية عبر الحدود ينطوي على مخاطر، بما في ذلك خطر عدم الاستقرار المالي في اقتصادات الأسواق الصاعدة¹.

و لهذه الأخطار يصدر الاتحاد الأوروبي منذ سنة 2016 قائمة لهذه الملاذات بألوانها حسب خطورتها، فالقائمة السوداء تضم ملاذات ضريبية خارج الاتحاد الأوروبي لا تتعاون مع الاتحاد فيم يخص الضرائب، ولا تتوافق نظمها الضريبية مع الاتحاد، في حين تم إدراج قائمة "رمادية" للدول التي لا تتوافق مع معايير الاتحاد الأوروبي، لكنها ملتزمة بإجراء تغييرات على أنظمتها الضريبية.

¹ نيكولاس شكسون، "المليارات التي تجذبها الملاذات الضريبية تلحق الضرر بالدول المرسل و المستقبل على حد سواء"، مجلة التمويل و التنمية، عدد سبتمبر 2019، الصادرة عن صندوق النقد الدولي، ص: 06، على موقعه: <https://www.imf.org/external/arabic/pubs/ft/fandd/2019/09/index.htm> ، تاريخ الاطلاع: 2020/03/06.

و الجدول الموالي يبين التغيرات التي طرأت على القائمة السوداء للملاحي الضريبية، الصادرة عن الاتحاد الأوروبي للسنوات التي أصدر فيها قائمة بذلك.

الجدول رقم (03) القائمة السوداء للملاذات الضريبية الصادرة عن الاتحاد الأوروبي

السنوات	2017	2018	2019	2020
الدول المصنفة في القائمة السوداء للملاذات الضريبية	• ساموا الأمريكية • البحرين • باربيدوس • غرانا • غوام • كوريا الجنوبية • مكاو • جزر مارشال • مونغوليا • ناميبيا • بالاو • باناما • سانت لوشا • ساموا • ترينيداد وتوباغو	• ساموا الأمريكية • سانت لوشا • البحرين • جزر مارشال • ساموا • ترينيداد وتوباغو • ناميبيا • غوام • بالاو • الإمارات • الأمريكية • فانواتو	• ساموا الأمريكية • بليز • دومينيكا • فيجي • غوام • جزر مارشال • عمان • ساموا • ترينيداد وتوباغو • الإمارات • الجزر العذراء • الأمريكية • فانواتو	• فيجي • غوام • جزر الكايمان • الجزر العذراء • الأمريكية • عمان • بالاو • بنما • ساموا • ساموا الأمريكية • السيشل • ترينيداد وتوباغو • فانواتو

			• تونس • الإمارات	
--	--	--	----------------------	--

المصدر: من اعداد الأستاذة بالاطلاع على القائمة السنوية (للسنوات المذكورة) عبر موقع: www.touteurope.eu

نلاحظ من خلال الجدول أن هناك تعديلات سنوية على القائمة، بإدراج دول جديدة أو سحب دول أخرى، بينما تبقى بعض الدول مصنفة كل سنة في القائمة السوداء، و يعود سبب هذه التغيرات إلى استجابة بعض الدول الجنات لتوصيات الاتحاد الأوروبي و بالتالي تسحب من القائمة أو تدخل دول جديدة بعد تبيان تقديمها لتسهيلات ضريبية كثيرة أو عدم التزامها بالشفافية الضريبية الموصى بها من طرف الاتحاد الأوروبي. كما تجدر الإشارة أن هناك قائمة أخرى و هي "القائمة الرمادية" و هي البلدان التي لا تقي حاليًا بمعايير الاتحاد ولكنها ملتزمة بتغيير قواعدها الضريبية، و من هنا فأن بعض الدول قد تكون مصنفة في القائمة السوداء و تتغير للقائمة الرمادية و العكس صحيح، و هذا حسب تنفيذ التزاماتها للاتحاد الأوروبي حول منح المعلومات الضريبية الصحيحة المتعلقة بها.

المحور الثامن: آليات التهرب الضريبي الدولي (3): التجارة الالكترونية

أصبحت التجارة الالكترونية نتيجة حتمية و ضرورية للتطورات الحديثة في مجال تكنولوجيا المعلومات و الاتصال، فهي من بين القطاعات الأسرع نموا في الاقتصاد العالمي، حيث فرضت وجودها على جميع المتعاملين الاقتصاديين و الساحات الاقتصادية الدولية.

أولا/ تعريف التجارة الالكترونية:

تختلف الكتابات الاقتصادية و القانونية في ايجاد تعريف شامل و موحد للتجارة الالكترونية:

- تعرف بأنها كافة الأنشطة التجارية للبضائع و الخدمات التي تتم باستخدام تكنولوجيا المعلومات و عبر شبكة اتصال دولية، و باستخدام التبادل الالكتروني للبيانات لتنفيذ العمليات التجارية سواء تمت بين الأفراد أو بين الهيئات¹.

- هي تبادل السلع و الخدمات عن طريق وسيلة إلكترونية أو وسيط الكتروني².

- و قد أخذت منظمة التجارة العالمية تعريف أوسع حيث تشمل التجارة الالكترونية أنشطة إنتاج السلع و الخدمات و توزيعها و تسويقها و بيعها أو تسليمها للمشتري من خلال الوسائط الإلكترونية و عليه تشمل المعاملات التجارية ثلاثة أنواع من العمليات: عمليات الدعاية و البحث عن المنتج، عمليات طلب الشراء و سداد ثمن المشتريات و عمليات تسليم المشتريات .

و من خلال ما تقدم من التعاريف نلاحظ أن التجارة الالكترونية تشمل كل العمليات التجارية من بحث و بيع و شراء و تبادل و تسويق و حتى سداد التي تتم عن طريق شبكة الانترنت أو الوسائط الالكترونية.

¹ خالد ممدوح إبراهيم، " المستهلك في المعاملات الالكترونية"، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الاسكندرية - مصر، 2007، ص: 8.

² ابراهيم العيسوي، "التجارة الالكترونية"، ط1، المكتبة الأكاديمية - مصر، 2003، ص: 10.

ثانيا/ خصائص التجارة الالكترونية:

تتميز التجارة الالكترونية بمجموعة من الخصائص، يمكن إيجازها في العناصر المئوية:

- **اختفاء الوثائق الورقية للمعاملات:** تتميز عمليات التجارة التي تتم عن طريق وسائط إلكترونية، بعدم

استعمال المستندات و الوثائق الورقية، و ذلك نتيجة لعملية التبادل و الاتصال التي تتم الكترونيا دون الحاجة لتدوينها ورقيا ، و تبقى المعلومات و البيانات الالكترونية هي الاثبات القانوني الوحيد متاح لاثبات التعاملات و استعماله في حال وجود نزاعات.

- **التداول الواسع و العالمي:** من منطلق أن التجارة الالكترونية متواجدة في كل مكان و في كل الأوقات،

فهي لا تحتاج إلى سوق ملموس و نستطيع التعامل من خلال الدخول إلى هذا السوق في أي وقت و أي مكان بواسطة الكمبيوتر¹. و هذا ما يجعل التعامل بها سهل و بسيط و متاح للجميع، الأمر الذي يفسر انتشارها بشكل واسع في جل دول العالم مهما اختلفت خصائصها.

- **صعوبة تحديد الهوية:** بما أن التعامل يتم الكترونيا فعادة، لا يقابل طرفي التعامل التجاري الإلكتروني كل

منهما الآخر، مما ينتج عنه عدم التأكد من هوية الطرف المتعامل و صعوبة تحديدها، مما يجعل العملية عرضة لمخاطر السرقة و التحايل.

- **استخدام آليات مبتكرة:** إذ يتم استخدام آليات مبتكرة لإنجاز الصفقات تختلف عن مثيلتها في التجارة

التقليدية، حيث تحل الفواتير و السجلات الالكترونية و النقود الالكترونية محل الفواتير و النقود العادية.

¹ إبراهيم جابر، "المحاسبة الدولية و علاقتها بالتجارة الالكترونية"، ط1، دار غيداء للنشر و التوزيع - الاردن، 2014، ص:191.

ثالثا/ التهرب عن طريق التجارة الالكترونية:

تعد التجارة الالكترونية وسيلة مستحدثة لتبادل السلع و الخدمات عن طريق وسائل الاتصالات الحديثة و أهمها الانترنت، و تتميز عن التجارة التقليدية بأنها تخرق حاجز الزمان و المكان، و من شأن هذه الخصائص أن تجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة (من حيث تحديد الوعاء، التحصيل والرقابة) على دخل التجارة الالكترونية أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا¹. فيصعب تحديد حق السيادة الضريبية للدولة. و بالنظر للضرائب على أنها مصدر تمويلي هام لميزانية الدولة و كذلك وسيلة رقابية على المشاريع و النشاطات العاملة، فإن التجارة الالكترونية بشكلها غير الملموس صعبت من هذا الدور التمويلي و أضعفت هذه الرقابة، فهي تساعد على التملص من دفع الضرائب و ابعاد الدولة عن معرفة الحقائق المرتبطة بها من حجم و نوع. و سنحاول فيما يلي توضيح أوجه مخاطر التجارة الالكترونية على فرض الضرائب و جبايتها من خلال النقاط التالية:

- **صعوبة ممارسة السيادة الضريبية للدولة:** وفقا للسيادة الضريبية فمن حق الدولة فرض ضرائب على جميع الأفراد و المتعاملين المتواجدين داخل اقليمها و على كل المداخل و الأرباح المحققة داخل لإقليمها، لكن في ظل التجارة الالكترونية يصعب تحديد التواجد المكاني لعمليات البيع و الشراء و يصعب بالتالي بسط السيادة الضريبية للدولة على هذا النوع من التجارة كونه لا يرتبط بمكان معين.

- **صعوبة تحديد هوية المكلفين:** يتطلب تحديد الموقف الضريبي للمكلف، و تقدير الضريبة و تحصيلها أن تطلع الإدارة الضريبية على البيانات الضرورية التي توافق تطبيق الضريبة على الدخل أو الضريبة على المبيعات، و من أهم هذه البيانات اسم المكلف، عنوان منشأته، محل إقامته إلى جانب بيانات أساسية عن حجم

¹ Allain Bensoussan, « **Le commerce électronique – aspects juridiques** », Ed- Hermes – France, 1998, p :99.

الصفقات التي أبرمها و بيانات عن المتعاملين خلال الدورة الضريبية¹. لكن المعاملات الالكترونية كما وضحنا سابقا لا تلتزم بالاثباتات الورقية، و نتيجة لذلك قد يجد البائعون عبر الإنترنت صعوبة في استكمال الملفات الضريبية التي تلزمهم بها السلطات التشريعية، وقد يستغل هؤلاء البائعون ذلك للتهرب من الضريبة بعدم تسجيل هذه التعاملات في الدفاتر المحاسبية الرسمية.

- **المنتجات الرقمية:** أدت شبكة الإنترنت إلى ظهور إنتاج و بيع بعض المنتجات إلكترونيا، مثل برامج الكمبيوتر، التسجيلات الموسيقية، أفلام الفيديو، الكتب، إلى جانب بعض الخدمات مثل الاستشارات، ويشكل ذلك تحديا أمام السلطات، حيث لا يوجد حتى الآن آليات متفق عليها لإخضاع المنتجات الرقمية غير المنظورة للضريبة. وتعتبر تجارة هذه المنتجات أكثر التجارة تملصا من الضرائب، و التي لا يمكن متابعتها و لا رصدها إلا باعتماد تقنيات من نفس بيئتها، أي باعتماد ضرائب إلكترونية.

- **استخدام النقود الالكترونية:** و هو الدفع بالنقود أو العملة الالكترونية و يطلق عليه e-cash cyber cash، و يتم الحصول عليها و تخزينها على الحاسب الشخصي (كخزانة) و عند الشراء يتم تحويلها إلكترونيا من حاسبك إلى البائع، و إن كان هذا النظام حلا يزال في مراحله الأولى، بينما ينتشر استخدام بطاقات الائتمان المصرفية بصورة أكثر شيوعا². و يرى الكثير من الباحثين أن النقود الإلكترونية ستحل محل النقود الورقية في معاملات الأفراد بمرور الزمن نتيجة حلول البطاقات الإلكترونية، و التي تحتوي على أرصدة الأفراد واستخدامها في دفع مستحقات المعاملات وتسوية الحسابات، الأمر الذي يزيد من الصعوبات التي تواجه السلطات الضريبية، لأن هذه النقود عادة ما تصدر دون تسجيل محاسبي، بمعنى لا تحتوي على حسابات ممسوكة لدى الجهة المصدرة لها مما يشكل صعوبة ومخاطرة في تحصيل الضرائب³.

¹ علي عزوز، "آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي - الواقع والتحديات"، مرجع سابق، ص : 70.

² عبد الصبور عبد القوي، "التنظيم القانوني للتجارة الالكترونية"، ط1، مكتبة القانون و الاقتصاد- السعودية، 2012، ص: 38.

³ طارق الضب، "الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال وفعالية الآليات التوفيقية"، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، العدد 23، 2018، جامعة قاصدي مرباح ورقلة-الجزائر ص: 67.

- سهولة التهرب الضريبي: نلاحظ من خلال خصائص التجارة الالكترونية و ما يرتبط بها من أعمال، أن المتعاملين بها يمكنهم التملص من دفع الضرائب بسهولة من خلال عدم وجود اثباتات مستندية على هذه التجارة، وكذلك بسبب عدم قدرة إدارة الضرائب على تتبعها و تحديد هوية أطرافها و حجم أرباحها الحقيقي، و رغم أن بعض الدول حاولت اللحاق بهذا التطور الحاصل في التجارة من خلال فرض جباية ملائمة له أو اخضاع أعماله قانونيا لمجموعة من الضرائب، كما أن بعض الدول اتجهت إلى إعفاء هذا النوع من مجموعة من الضرائب، و هذا بحجة تشجيع هذا النشاط و التطور الحاصل في المجال الالكتروني. إلا أن هذا لا ينفي أن التعاملات الالكترونية تمثل بابا مفتوحا على مصرعيه للتهرب من دفع الضرائب.

المحور التاسع: آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي

يعتمد التعاون الدولي آليات متعددة في مواجهة التهرب الضريبي على النطاق الدولي، أهمها الاتفاقيات الجبائية و التنسيق الضريبي و معاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني (المساواة في المعاملة) والشفافية الجبائية و المصرفية و تبادل المعلومات و التعاون في مجال التحصيل الضريبي.

- **الاتفاقيات الجبائية:** و هي عقد اتفاق بين دولتين من أجل تفادي الازواج الضريبي و محاربة التهرب الضريبي من خلال صياغة قواعد قانونية تقلل من الخلافات الموجودة بين النظامين الضريبيين للدولتين المعنيتين و تبين حدود السيادة الضريبية لكل دولة فيما يخص المداخل و الأشخاص الواقعة بين الدولتين، تتم عن طريق التنسيق بين الإدارات الضريبية و تبادل المعلومات وعدم التمييز في المعاملة بين الوطني و الأجنبي، و تكمن أهمية الاتفاقيات الجبائية في معالجة التباينات بين قواعد التنازع المدرجة في قوانين الدولتين المعنيتين بالتعاون الضريبي. و ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع للضريبة، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئا ضريبيا أكثر مما يتحمله حاملون لجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية¹.

- **التنسيق الضريبي:** يمثل التنسيق الضريبي تنسيق النظم و التشريعات الضريبية بحيث تصبح و متقاربة ومتماثلة، الأمر الذي يساوي بين مناخ و فرص الاستثمار في تلك الدول.

- **الشفافية الضريبية:** و تعني تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين و الأنظمة و الاجراءات الضريبية، وذلك يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة حجم الضرائب المفروضة على دخولهم و ممتلكاتهم. حيث إن موظفي الضرائب لا يمكنهم التلاعب بمقدار الضريبة، كما تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن

¹ المادة 25 من الاتفاقية الجزائرية الفرنسية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب و الغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و التركات المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 121-02 المؤرخ 27 أبريل 2002، ج ر العدد 23، الصادرة في 30 أبريل 2002.

اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، و تعزز الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الاستثمارات الأجنبية.

- **الشفافية المصرفية:** نتيجة لتزايد حجم المبادلات الدولية و حجم تنقل الأموال دوليا ازداد حجم الجرائم المتعلقة بتهرب الأموال و تبييضها نحو الدول ذات البنوك المعروفة بسريتها، لذلك أصبح أمر الشفافية المصرفية مطلوباً جداً من طرف المنظمات الدولية (مثل منظمة OCDE و الاتحاد الأوروبي)، و هذا من أجل معرفة و مراقبة حجم الاموال المتداولة عبر العالم و تمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة و المداخل.

- **المساعدة المتبادلة و المشتركة بين الإدارات الضريبية:** عملت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على إبرام اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي التي دخلت حيز التنفيذ منذ 01 جوان 2011، و كان أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة، و نطاق المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية والتفتيش الضريبي المشترك و التحصيل الضريبي و تبادل البيانات¹.

و سنحاول التفصيل في بعض هذه الآليات في المحاور اللاحقة من هذه المطبوعة.

¹ موقع منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية: www.oecd.org ، تاريخ الإطلاع: 2020/03/24.

المحور العاشر: المنافسة الضريبية المضرّة

نتيجة لتنامي ظاهرة العولمة و ما نتج عنها من إلغاء للحواجز الجمركية و التنظيمية أمام حركة السلع، الخدمات، العمال ورؤوس الأموال، أصبحت الضريبة من أهم محددات العلاقات الاقتصادية الدولية، مما دفع بالدول للتنافس فيما بينها بتقديم الحوافز و تخفيض الضرائب على حركة رؤوس الأموال و تكييف أنظمتها بما يتجاوب مع هذه التحولات، هذه المنافسة التي غالبا ما تكون مضرّة للدول.

1. تعريف المنافسة الضريبية:

تعني المنافسة الضريبية مجمل الإجراءات الضريبية التي تتخذها الحكومات من جانب أحادي من أجل تشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي، بتخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية¹. و هذا من أجل استقطاب و توجيه الاستثمارات نحوها على حساب دول أخرى.

وقد أدى ارتفاع حجم المبادلات والاستثمار إلى تغير جذري في طبيعة العلاقات بين الأنظمة الضريبية خاصة بعد إلغاء القيود غير الضريبية على المبادلات الدولية والاستثمار الدولي ، مما وضع الأنظمة الضريبية في حالة منافسة.

كما يمكن تعريف المنافسة الضريبية على أنها الوضعية التي تكون فيها قرارات السياسة الضريبية لدولة مبنية على قرارات الدول الأخرى بشأن ضرائبها، بشكل يؤدي إلى بالمستثمرين للمفاضلة بين الدول في لاختيار موطن الاستثمار.

و مما سبق يمكن القول أن المنافسة الضريبية المضرّة تتمثل في تسابق الدول في منح المزيد من الامتيازات الجبائية لرؤوس الأموال الأجنبية نحوها، و هذا ما يلحق أضرارا و خسائر مالية بالنسبة لحصيلة الضرائب

¹ Annie VALLEE, « Les systèmes Fiscaux », Editions du Seuil, France, 2000, p :207.

للدول الأصلية لهذه الاستثمارات، و في نفس الوقت حصيلة الدول المستفيدة من هذه الاستثمارات التي ضحت بجزء من إيراداتها الضريبية في سبيل الحصول على هذه الاستثمارات، و لكن بالمقابل تكون حققت مكاسب أخرى أهم بالنسبة لها من الحصيلة الضريبية التي ضحت بها.

2. أسباب قيام المنافسة الضريبية الدولية: بالعودة لتاريخ ظهور المنافسة الضريبية بين الدول، يمكننا

إيجاز الأسباب التالية:

- ساهم تسارع عولمة المبادلات و الاستثمار في اعتماد الدول لإصلاحات جبائية مركزة على توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض المعدلات الضريبية. مما أدى إلى تخفيض العوائق الناتجة عن الضريبة. في وجه الاستثمارات.

- قامت المؤسسات الدولية النقدية الدولية المتمثلة أساسا في البنك العالمي و صندوق النقد الدولي وكذا منظمة التجارة العالمية، بتشجيع البلدان على تقويم أنظمتها الضريبية و نفقاتها العمومية بغرض القيام بتصحيحات إذا اقتضى الحال و تحسين المناخ الضريبي للاستثمار.

- ساعدت زيادة حركة رأس المال في انتعاش الأسواق المالية شكل عام و تشجيع البلدان على تخفيض الحواجز الضريبية أمام حركة رؤوس الأموال و تطوير أنظمتها الضريبية للتجاوب مع هذه الظواهر.

3. آثار المنافسة الضريبية المضرّة: بما أن مصطلح المنافسة الضريبية الدولية ارتبط بمصطلح المضرّة

فهذا يعني أن هناك ضررا واضحا على الدول، و يجب الإشارة إلى أن للمنافسة الضريبية آثارا إيجابية أكيدة على الدول التي تسعى للتنافس، بينما ينعكس الأمر سلبا على دول أخرى اختارت عدم التنافس ضريبيا مع الدول الأخرى، و على تركيز الاستثمارات في الساحة الدولية، و هذا ما يفسر وجود آثار إيجابية و أخرى سلبية للمنافسة الضريبية.

الآثار الإيجابية:

بالنظر لتسابق الدول نحو تقديم أكبر قدر ممكن من الحوافز الضريبية، فإن هدفها يكون الحصول على الاستثمارات و ضمان جذبها نحو الدولة، و هو ما يكون له أثر مباشر على الدولة المضيفة بالاستفادة من المزايا الاقتصادية التي تقدمها الاستثمارات لأي دولة كانت، و بالرغم من أن الدولة بهذا الاجراء ستضحي بقدر معتبر من إيراداتها الضريبية التي تمول ميزانيتها، إلا أنها تتوقع تحقيق إيرادات ضريبية أكبر باتساع الوعاء الضريبي من خلال زيادة حجم المؤسسات و زيادة حجم الأرباح المحققة على أرض الدولة و كذا حجم اليد العاملة.

الآثار السلبية:

مقارنة بالآثار الإيجابية التي تحصل عليها الدول جراء خوضها للمنافسة الضريبية، فإن الانعكاس على باقي الدول التي تنهزم في هذه المنافسة يكون سلبيا. و كثيرا لا تشجع الدول الكبرى و الدول صاحبة التكتلات كالاتحاد الأوروبي حدوث المنافسة الضريبية، لهذا تسمى غالبا بالمنافسة الضريبة المضرة، و لهذا انعكاسات خطيرة على البلدان التي تعتمد على ضريبة دخل الشركات كمصدر للإيرادات. و لذلك، فمما يثير القلق البالغ احتمال أن تفرض عليها المنافسة الضريبية ضغوطا تدفعها إلى تطبيق سياسات ضريبية تهدد هذا المصدر الرئيسي للدخل، كما أن المنافسة تؤدي إلى تحويل تدفقات الاستثمارات الحقيقية و حركة التدفقات المالية، و تدمير تكامل و عدالة الهياكل الضريبية. كما أن من بين الانعكاسات التي تحدث في الدول التي تبحث عن تعويض لضرائب التي تخلت عنها في فرض ضرائب على أسس أخرى و بالتالي التحويل دون حق لجزء من العبء الضريبي نحو أسس ضريبية أقل حركة، وكذا اليد العاملة والأموال العقارية و الاستهلاك.

4. تباين أثر المنافسة الضريبية بين الدول النامية و الدول المتخلفة:

ذهب كثيرون إلى أن المنافسة الضريبية بين الحكومات يمكن أن تحد من تبذير الموارد و الانفاق بلا حدود، وتعمل على تحسين الحوكمة، وهو الرأي المؤيد لسياسة "شد الأحزمة". لكن حركية الأوعية الضريبية عبر

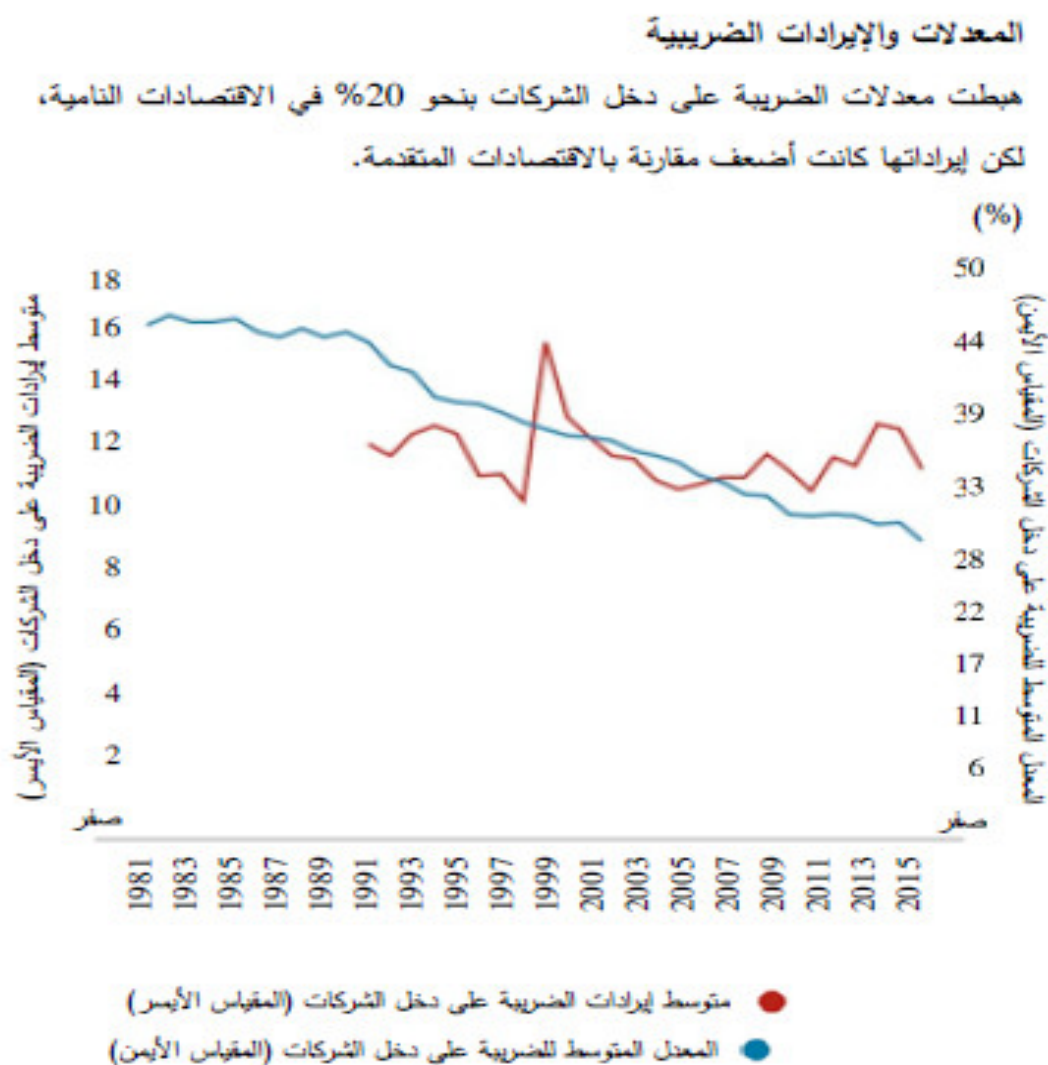
الحدود الوطنية تجعل هذه الميزة أقل وضوحاً، سواء كان الوعاء الضريبي مرتبطاً بدخل العمل أو المعاملات في السلع الأولية أو الدخل الرأسمالي، وهو المصدر الأكثر شيوعاً .

ومن منظور فني أعمق، نجد أن البلدان غالباً ما تفرض ضرائب - لأسباب وجيهة - على أشياء ضعيفة الاستجابة للضرائب. لكن الحركة الدولية تعني أن استجابة الأنشطة للضرائب تكون أكثر بكثير من المنظور القومي مقارنة بالمنظور الجماعي. وينطبق هذا بوجه خاص على أنشطة الشركات متعددة الجنسيات والدخل الذي تحققه. فبإمكان هذه الشركات أن تتلاعب بالتسعير التحويلي وتستخدم أدوات أخرى لتجنب الضرائب ونقل الأرباح من البلدان ذات الضرائب المرتفعة إلى البلدان التي تفرض ضرائب منخفضة، كما يمكنها اختيار البلد الذي تستثمر فيه. لكنها لا تستطيع نقل أرباحها أو استثماراتها الحقيقية إلى كوكب آخر. فعندما تتنافس البلدان على أوعية ضرائب الشركات و/أو الاستثمارات الحقيقية، يأتي ذلك على حساب بلدان أخرى - تفعل بدورها نفس الشيء. وإذا لم تستفد البلدان من كون الأوعية الضريبية والاستثمارات أقل استجابة على المستوى الجماعي منها على المستوى القومي، فإنها تخاطر بإحداث ضرر مشترك عن طريق ما تسببه من تآكل لمصدر إيرادات قد يكون أكفاً من البدائل الأخرى المتاحة لها.

وقد انخفضت المعدلات العليا المطبقة على دخل الشركات منذ عام 1980 بمتوسط 20% تقريباً. ولا شك أن ذلك يرجع إلى مجموعة متنوعة من العوامل المؤثرة - كتغير الآراء بشأن تأثير ضرائب الشركات على النمو - لكنه ينبئ بوجود منافسة ضريبية على المستوى الدولي، وهو ما تميل إلى تأكيده الدراسات التجريبية.

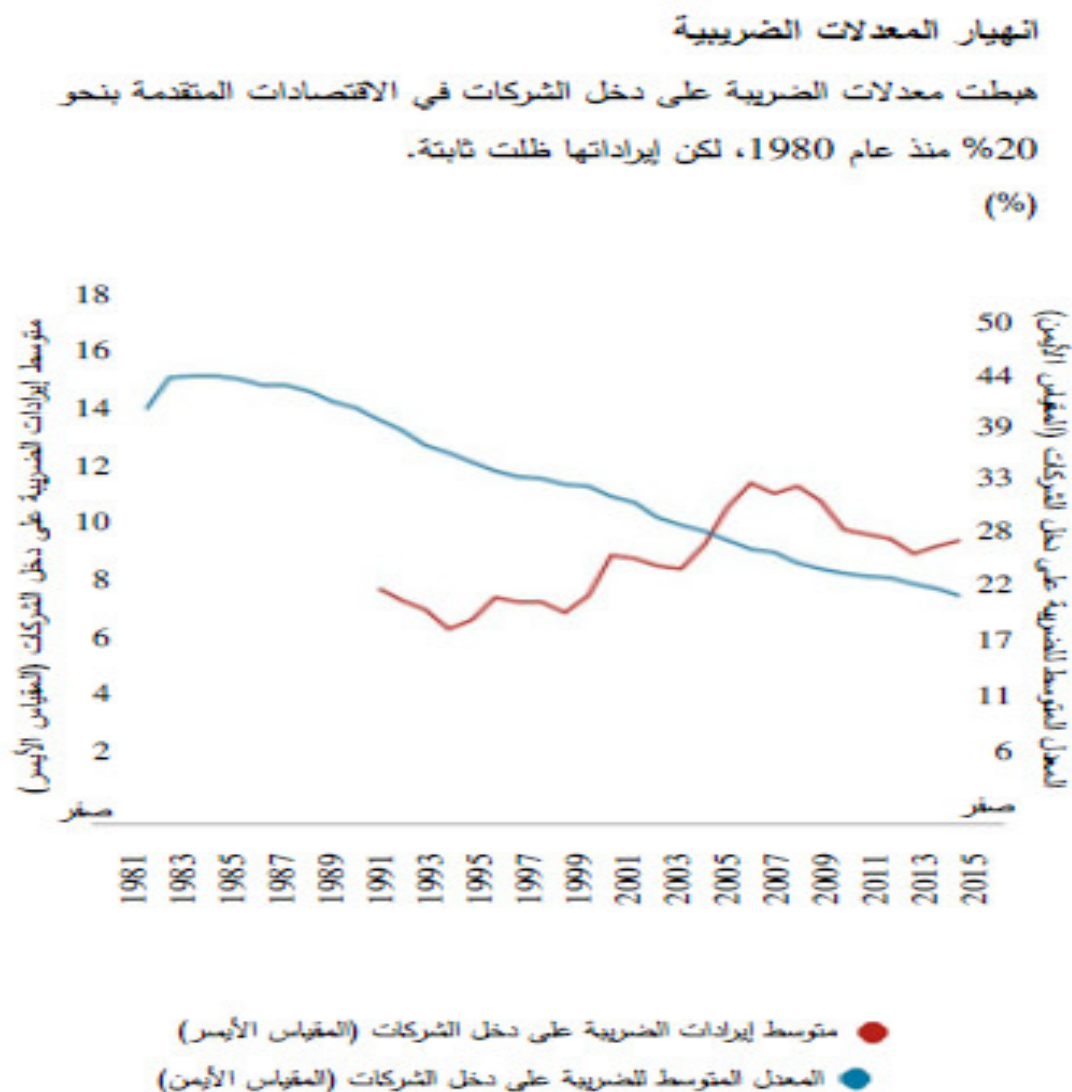
و يوضح الشكلين المواليين العلاقة بين المعدلات الضريبية للشركات و الإيرادات الضريبية منها، و من خلال بيان أثر التغير في معدلات الضرائب على أرباح الشركات على الإيرادات الضريبية المحققة.

الشكل رقم (01): المعدلات و الإيرادات الضريبية في الدول النامية



المصادر: المكتب الدولي للتوثيق الضريبي، وشركة KPMG، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD)، وقاعدة بيانات الضرائب العالمية لدى جامعة ميشيغان، وقاعدة البيانات الطولية للإيرادات العالمية (World) لدى صندوق النقد الدولي، وحسابات خبراء صندوق النقد الدولي.

الشكل رقم (02): المعدلات و الإيرادات الضريبية في الدول المتقدمة



المصادر: المكتب الدولي للتوثيق الضريبي، وشركة KPMG، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD)، وقاعدة بيانات الضرائب العالمية لدى جامعة ميشيغان، وقاعدة البيانات الطولية للإيرادات العالمية (World) لدى صندوق النقد الدولي، وحسابات خبراء صندوق النقد الدولي.

من خلال الشكلين السابقين نلاحظ أن الإيرادات لا تزال ثابتة في البلدان النامية بينما زادت الإيرادات في الاقتصادات المتقدمة - ربما نتيجة ارتفاع نسبة رأس المال في الدخل القومي لأسباب أخرى غير مرتبطة بالضرائب - غير أنه لا يوجد ما يضمن بقاء الحال على ما هو عليه. وقد تطرأ بعض التطورات التي تتسبب في اشتداد المنافسة الضريبية، كأن يؤدي المشروع المشترك بين منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ومجموعة العشرين بشأن "تآكل القواعد الضريبية ونقل الأرباح" إلى الحد من تجنب الضرائب، فتزداد المنافسة من خلال وسائل أخرى.

من خلال التحليل السابق نستنتج أن الضرائب تؤثر بشكل مباشر على الاستثمار لكن المنافسة الضريبية الداعية بالتسابق نحو تخفيض معدلات الضرائب، ليست وحدها العامل المباشر و المؤثر على ما ستكتسبه هذه الدول من مزايا استثمارية، إذ تجتمع عوامل أخرى غير ضريبية للتأثير على حجم الاستثمار في الدولة، من بينها هيكل الاقتصاد إذ تكون درجة الاستجابة في الدول المتقدمة أكبر من الدول النامية، و كذا توفر البنى التحتية و القاعدة القانونية المساعدة.

المحور الحادي عشر: التنسيق الضريبي الدولي

في ظل تزايد حدة العولمة الاقتصادية و انتشار الاستثمارات و الشركات العالمية و بسبب وقوعها كذلك في الازدواج الضريبي الدولي، انتشرت ظاهرة التهرب و الغش الضريبي الدولي التي تأثر بشكل مباشر على المداخل الجبائية للدول. الأمر الذي أدى بهذه الأخيرة إلى تبني حلول لمكافحة هاتين الظاهرتين و تقادي الازدواج الضريبي بينها، ومن أبرز هذه الحلول هو التنسيق الضريبي بين النظم الضريبية الدولية، بهدف حماية مصالح الدول من جهة، و تشجيع الاستثمارات الدولية و انتقال رؤوس الأموال من جهة أخرى، فبينما اختارت دول معينة أن تقدم تحفيزات واعفاءات جبائية تتنافس بها دول أخرى، ذهبت بعض الدول للتنسيق و التعاون بينها و بين دول أخرى من أجل فتح المجال لبعضها لتبادل الاستثمارات و تسهيل حركة التدفقات التجارية و المالية فيما بينها.

1. تعريف التنسيق الضريبي:

- يعرف التنسيق الضريبي (tax coordination) على أنه العملية التي يتم من خلالها التوصل بشكل أحادي أو من خلال التعاون الجماعي إلى حالة من التوافق الضريبي بين الدول.
- و التنسيق قد لا يصل إلى تماثل أو تشابه أو توحيد النظم الضريبية بين الدول، و إنما يعني تعديل الدول لنظمها الضريبية لتنماشى مع دولة أخرى أو مجموعة من الدول تربطها بها علاقات اقتصادية قد تكون منطقة تجارة حرة مثلاً أو سوق مشتركة.
- يتمثل التنسيق الضريبي في مجموعة من القواعد والاتفاقات، و التعاقدات التي تبرم مع عدد من الدول من أجل إزالة الاختلافات في النظم الضريبية المختلفة فيما بينها.

- كما يشمل التنسيق الضريبي الدولي مجموعة من الاتفاقات والتعاقدات التي تبرم عدد من الدول بين عدد من الدول، ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية، وتهدف تلك الاتفاقات أساساً إلى تنمية الاستثمارات المشتركة والتجارة البينية لصالح الأطراف المتعاقدة، وكذا الحد من المشاكل الجبائية الدولية¹.

- يشهد العالم اتجاهاً نحو قيام تكتلات دولية، بغرض إحداث التكامل الدولي نظراً للمزايا التي يترتب عليها هذا الأخير، كتحرير انتقال السلع وعوامل الإنتاج بالإضافة إلى تنسيق المعايير التقنية ودعم التنمية الاقتصادية، وفي هذا يعمل التنسيق الضريبي على تفعيل التكامل الدولي بجذب رؤوس الأموال والاستثمارات اللازمة إلى الدول الأعضاء، والعمل على تفادي المنافسة الضريبية الضارة التي من نشأتها إعاقة هذا التكامل.

- يقوم التنسيق بين الدول على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم الضريبية، بحيث تصبح متناغمة و متناسقة و متقاربة، في مختلف المجالات الضريبية، و من أهمها: قواعد تحديد الواقعة المنشأة للضريبة، و أحوال و شروط منح الإعفاءات الضريبية، و معدلات أو أسعار الضريبة، و ذلك بهدف ضمان حياد الضريبة تجاه التجارة الدولية لدول التكامل، و منع المعوقات التي تحول دون الانتقال الحر للأشخاص و السلع و الخدمات و رأس المال بين الدول الأعضاء².

مما سبق يمكن القول أن التنسيق الضريبي هو تعديل في الأنظمة الضريبية للدول المعنية بالتنسيق تدريجياً و جزئياً بهدف تقريبها و محاولة تساوي العبء الضريبي بين الدول و تحقيق العدالة بين المكلفين في هذه الدول مع تجنب الازدواج الضريبي، وذلك من أجل إزالة الحواجز التي تحد من المنافسة بين الدول و تكثيف التبادل التجاري.

¹ فريد النجار، الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص: 81.

² رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، العدد 1، ديسمبر 2002، الكويت ص: 06.

2. أهداف التنسيق الضريبي:

عادة يكون أقصى هدف للتنسيق الضريبي هو تحقيق التكامل الاقتصادي بين الدول الأعضاء، كما يمكن توضيح الأهداف التي تسعى لها مختلف الدول من خلال دخولها في اتفاقيات تنسيق ضريبي على المدى القصير و على المدى الطويل كما يلي:

الجدول رقم (04): أهداف التنسيق الضريبي

على المدى البعيد	على المدى القصير
1. التوجه نحو التكامل الاقتصادي.	1. جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة.
2. التنسيق في السياسات النقدية و المالية.	2. تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال.
3. زيادة حجم التجارة البينية	3. الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي.
4. زيادة حجم الاستثمار المشترك.	4. توفير قاعدة لبناء أسواق المال و البورصات المحلية.
5. القضاء على التضخم	5. توفير فرص للمنافسة مع الدول الصناعية الكبرى.
6. تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير الدولي.	6. تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مشروعات مشتركة جديدة.
7. جذب مزيد من الاستثمارات	7. تشجيع توطن رأس المال المحلي.
8. استقرار مناخ الاستثمار	
9. تحسين العائد من الاستثمار	

10.توظيف عوامل الانتاج المحلية	8.الاستفادة من مزايا مثلية من الدول الأعضاء في التنسيق.
11.تحقيق مزايا الانتاج الكبير	9.تشجيع التجارة البينية.
12.جذب تكنولوجيا متقدمة	10.تحسين مناخ الاستثمار.
13.الاستخدام الامثل للموارد	11.تشجيع مناطق التجارة الحرة.
14.زيادة الائتمان الدولي و من ثم القضاء على البطالة.	

المصدر: فريد النجار، "التنسيق الضريبي و الاستثمار الدولي"، مرجع سابق، ص:90.

3. آليات التنسيق الضريبي: يعتبر التنسيق في مجال الضريبة من أهم متطلبات التكاملات الاقتصادية فيستحيل أن يتم تكامل اقتصادي بين مجموعة من الدول دون أن يتم بينها نوع من التنسيق أو التعاون في مجال الضريبة، و لهذا يمكن أن يكون التنسيق بأقل درجاته عبارة عن اتفاقية جبائية بين بلدين هدفها القضاء على الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي بينهما و زيادة حجم التبادلات التجارية بينهما، و يمكن أن يصل التنسيق إلى درجة التوحيد في إطار وحدة اقتصادية بين دولتين أو أكثر.

أولاً: الاتفاقية الجبائية: تعتبر الاتفاقية الجبائية عقد ممضي بين دولتين لتنظيم أمور جبائية بهدف تقادي الازدواج الضريبي بين الدولتين و مكافحة التهرب الضريبي، و ذلك بإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب و مبادئ المعاملة بالمثل، و العدالة و المساواة بين مواطني الدولة و مواطني الدولة الأخرى في البلد الآخر.

أ. أنواع الاتفاقيات الجبائية: يوجد نوعان من الاتفاقيات الجبائية و هما: الاتفاقية الجبائية الثنائية و المتمثلة في تلك المعاهدات الضريبية التي تبرم بين دولتين فقط، و هو الشكل الأكثر شيوعاً، و ما يميزها هو سهولة التوصل إلى اتفاق حول الاجراءات و الأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقبتين و تجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة للمكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية

(الإقامة) و الاقتصادية (ممارسة نشاط اقتصادي) بالبلدين معا إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة، إلا أن مجال تطبيقها يبقى محدودا بالدولتين طرفي المعاهدة فقط أي على نطاق ضيق.

أما بالنسبة للاتفاقيات الضريبية متعددة الاطراف فتعقد بين أكثر من دولتين و نادرا ما يتم اللجوء إلى عقد مثل هذه المعاهدات، لأن الوصول إلى حلول للمشاكل الضريبية بين مجموعة من الدول يعتبر عملية صعبة و معقدة و تتطلب جهودا كبيرة للتنسيق من أجل إرضاء جميع الأطراف، و خاصة في ظل اختلاف الانظمة الضريبية لكل منها غير أن هذا الشكل من الاتفاقيات له قدرة اكبر عبي حل مشكلة الازدواج أو التعدد الضريبي و بالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف.

ب. أهداف عقد الاتفاقيات الجبائية: يكون غالبا السبب الرئيسي لعقد الاتفاقيات الجبائية هو تفادي الازدواج الضريبي الدولي من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية حيث يمكن أن يمنح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط (سواء كانت دولة إقامة المكلف أو الدولة مصدر الدخل) وفي هذه الحالة فإنه يتم القضاء كليا على كل تلك المشكلة، وإما أن يوزع الحق في فرض الضريبة على كلتا الدولتين مع الاتفاق على طرق وتقنيات لمعالجة الازدواج الضريبي كإعفاء المكلف من دفع الضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حققه في دولة أخرى، إلى جانب ذلك يمكن الحديث عن الأهداف التالية:

- منع الازدواج الضريبي الدولي، و حماية حقوق المكلفين و تخفيف العبء المزدوج عليهم.
- مكافحة التهرب الضريبي عن طريق تعاون الدولتين في تبادل المعلومات حول المكلفين بالضرائب.
- تحقيق مبدأ المعاملة بالمثل بين المكلفين بالضرائب المحليين و رعايا الدولة المتعاقدة الأخرى.
- تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة و الاستثمار و نقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي.

ج. الإطار القانوني القانوني للاتفاقيات الجبائية (المراحل): تمر الاتفاقية الجبائية إلى حين تنفيذها بأربع

مراحل أساسية متتلة في : مرحلة المفاوضات، التوقيع، التصديق و أخيرا النشر.

المرحلة الأولى: مرحلة المفاوضات: و هي أول المراحل و يتم فيها إبداء وجهات النظر بين الجهات

المختصة في كلتا الدولتين، وغالبا ما تتم بمشاركة الأجهزة التالية للدولتين:

- وزارة الخارجية والتي تهتم بالجانب الدبلوماسي والسياسي للمفاوضات.
- وزارة المالية، و بالتحديد المديرية العامة للضرائب التي تهتم بالجانب التقني للمفاوضات ويزود المتفاوضون بآراء الإدارات الأخرى المعنية بالاتفاقية، وكذلك آراء المتعاملين الاقتصاديين ذوو الأنشطة الدولية، من خلال تعبيرهم عن الصعوبات والمشاكل التي تواجههم من الناحية الضريبية عند توسيعهم لأنشطتهم خارج الوطن. و يتم أخيرا الاتفاق على نصوص و مواد الاتفاقية و ترتيبها و كذا لغتها.

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

المرحلة الثالثة: مرحلة التصديق: التصديق هو عبارة عن إجراء خاص تعلن الدولة به رسميا قبولها الالتزام بالمعاهدة، و هو إجراء جوهري بدونه لا تنقيد الدولة أساسا بالاتفاقية التي وقعتها، فالتصديق عبارة عن الإقرار الصادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على المعاهدة و الذي يجعل الدولة ملزمة بها نهائيا.¹

¹ زغموم كمال، "مصادر القانون الدولي"، دار العلوم للنشر و التوزيع، غنابة 2004، ص: 84.

المرحلة الرابعة: مرحلة النشر: بعد المراحل السابقة تأتي مرحلة النشر و التسجيل كآخر مرحلة لتدخل الاتفاقية حيز التنفيذ، و تأتي مرحلة النشر في الجريدة الرسمية لإعلام الهيئات و المواطنين داخل الدولة بوجود اتفاقية، و من ثم يمكن للجميع الإطلاع عليها للإلتزام بها من قبل كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين للدولة المتعاقدة، كما نص ميثاق هيئة الأمم المتحدة في مادته 102 على تسجيل الاتفاقيات الدولية في أمانة الهيئة، و تقوم الأمانة بنشر الاتفاقية و تسجيلها ضمن المعاهدات المسجلة في هيئة الأمم المتحدة.¹

ثانيا: منطقة تجارة حرة: (Free trade area) (Zone de libre-échange) و هي صورة من صور التكتل بين دولتين أو أكثر، و تهدف إلى إزالة كافة القيود الجمركية و الضريبية على التجارة في السلع والخدمات فيما بينها، لزيادة حجم التبادل التجاري ورفع معدلات النمو الاقتصادي. و تخص منطقة التجارة الحرة بمعالجة الضرائب و الرسوم فقط بالنسبة للتجارة البينية للدول الأعضاء، و ترك الحرية لكل دولة في فرض الضرائب و الرسوم الجمركية المناسبة لها بالنسبة للدول غير الأعضاء.

ثالثا: اتحاد جمركي (Customs union) (Union douanière) هو نوع من التكتل التجاري الذي يتألف من منطقة تجارة حرة مع تعريف جمركية وسياسات خارجية مشتركة، أي أن الدول الأعضاء تكون فيما بينها منطقة تجارة حرة باعفاء الرسوم الجمركية فيما بينها و إضافة إلى ذلك توحد تعرفتها الجمركية مع الدول غير الأعضاء، أي تشكل بما يسمى جدار جمركي، و في هذه الحالة يكون التنسيق أكبر من الدرجة السابقة.

رابعا: السوق المشتركة تختلف السوق المشتركة عن منطقة التجارة الحرة و الاتحاد الجمركي، في أنها تتم بتنسيق مختلف أنواع الضرائب، و قد يكون ذلك بشكل جزئي أو كلي في السوق، و يتم تداول السلع و الخدمات و حتى عوامل الإنتاج بحرية أي بدون ضرائب أو رسوم تنقل، عادة تكون السوق المشتركة خطوة متقدمة لإقامة تكتل اقتصادي بين الدول الأعضاء. تعتبر بعض الاتجاهات يعتبر التجانس الضريبي في إطار الأسواق المشتركة بمثابة توحيد جميع أو بعض الضرائب المفروضة أي التماثل التام في جميع صورها و معدلاتها.

¹ عطية عصام، "القانون الدولي العام"، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة بغداد - العراق، 2012، ص: 97.

خامساً: التكامل و الوحدة الاقتصادية: تعتبر الوحدة الاقتصادية أحد الآليات المهمة في تحقيق التنسيق

الضريبي بين الدولن و يمثل الاتحاد الاقتصادي مرحلة متطورة في مسيرة التكامل الاقتصادي، و هي مرحلة حاسمة في مسيرة التكامل حيث تنطوي ليس فقط على كل ملامح و جوانب السوق المشتركة و لكن تتضمن أيضاً ما يسمى بتكامل السياسات (Policy intégration)، حيث تسعى كل الدول مجتمعة إلى توحيد السياسات الاقتصادية المالية و النقدية و الضريبية، و هذا قصد تحقيق التنمية و الاستقرار الاقتصادي فيما بين الدول الأعضاء.¹ و في هذا الإطار يتم إزالة كل الفوارق و الاختلافات في النظم الضريبية بسبب اعتماد نظام ضريبي موحد و يكون التنسيق في أعلى درجاته و هو ما يسمى بالتجانس الضريبي أو التوحيد الضريبي.

4. درجات التنسيق الضريبي: أياً كان نوع التنسيق الضريبي بين الدول أو الآلية التي يتم بها فإنه يمكن النظر إلى التنسيق من حيث درجته إذ يمكن تصنيف أحوال الدول من حيث الاختلافات القائمة بين ضرائبها من الأكثر اختلافاً إلى الأقل كما يلي:

الدرجة الأولى حالة اللاتنسيق: في حالة المنافسة الضريبية: و هي حالة يستحيل فيها قيام تنسيق ضريبي، و ذلك في حالة تعارض تام أو عدم تنسيق تام بين الأنظمة الضريبية للدول، كالحالة التي يتم فيها تحديد سيادة الضريبة للدولة الواحدة و تتمسك كل واحدة بسيادتها، أو الحالة التي تتنافس فيها الدول بينها لجذب الاستثمارات الخارجية إليها عبر الحوافز الضريبية، كالحالة التي تقع فيها معظم الدول النامية، مما يضر بالسياسات الضريبية للدول وبالأهداف الاقتصادية التي تبتغيها منها، وخاصة عندما تكون تلك الدول متجاورة أو متقاربة جغرافياً، ويمكن وصف هذه الحالة اللاتنسيق.

الدرجة الثانية حالة التعاون الضريبي: هي الحالة التي تنشأ بين الدول في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية العادية عند اتفاقها على الحد من الأعباء الضريبية المباشرة وغير المباشرة وتبسيط إجراءاتها بالقدر اللازم للحفاظ على تلك العلاقات عبر تقريرها بعض الإعفاءات أو التخفيضات في بعض رسومها الجمركية، أو

¹ عبد المطلب عبد الحميد، "السوق العربية المشتركة- الواقع و المستقبل في الألفية الثالثة"، الطبعة الأولى مجموعة النيل العربية، 2003، ص: 28.

معالجتها للازدواج الضريبي و التهرب الضريبي، سواء بواسطة تشريعاتها أم بعقد اتفاقيات جبائية ثنائية أو جماعية بهذا الغرض، ويمكن وصفها بحالة عدم التنسيق المخفف.

الدرجة الثالثة: حالة التوافق أو التناسق الضريبي: وهي حالة من التوافق بين الأنظمة والتشريعات الضريبية

تسبق حالة التنسيق الضريبي التي يتم فيها تحضير تلك الأنظمة والتشريعات للعمل على التنسيق الضريبي المرغوب فيه بين الدول، وتتشأ هذه الحالة بين الدول عندما تكون أهداف وأدوات سياساتها الضريبية متقاربة، وظروفها الاقتصادية والمالية متقاربة أيضاً، مع احتفاظ الدول بحريتها الكاملة في اختيار ضرائبها وفق نظمها وقواعدها الفنية، لتحقيق أهدافها من منظورها العام على أن تكون متفقة فيما بينها على وجود منظومة من الضرائب، وتوافق على الهدف من وجودها، مما يقلل من اختلاف نظمها وقواعدها الفنية، وقد تكون تلك الحالة موجودة بين الدول في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية العادية، مما يُسهّل عملية التنسيق الضريبي بينها في إطار علاقاتها التكاملية، فكلما قلت درجة الاختلاف الضريبي ارتفعت نقطة البداية و سرعت عملية التنسيق الضريبي بين الدول في إطار علاقاتها التكاملية، وقللت من المدة اللازمة للوصول إلى درجة التنسيق المرغوب فيها في ظل تلك العلاقات، سواء كانت جزئية لتحقيق مرحلة **منطقة التجارة الحرة** أو **الاتحاد الجمركي** أم كانت لتحقيق هدف بذاته، كجذب الاستثمارات الأجنبية إليها أو قيام مشروعات مشتركة فيها، أم كانت كلية لتحقيق مراحل تكاملية أكثر عمقاً وشمولاً، كمرحلة **السوق المشتركة** أو غيرها. وسعي الدول ضمن التكتلات الاقتصادية الدولية إلى إيجاد حالة من التناسق الضريبي فيما بينها هو أولى خطواتها باتجاه تنسيق ضريبي قابل للتطبيق.

الدرجة الرابعة: حالة التنسيق الضريبي: وهي الحالة التي تنشأ بين الدول في ظل تكتلاتها الاقتصادية و من

خلالها يتم التقليل من اختلافاتها الضريبية في أنظمتها وقواعدها الفنية، من أجل تحييد أثر تلك الاختلافات في المنافسة فيما بينها من أجل تحقيق أهداف تلك التكتلات، ويتطلب تشكيلها تنازل الدول الأعضاء عن جزء من سيادتها الضريبية ونقلها إلى أجهزة التكتل بما يقتضيه تحقيق أهدافها، لذلك يختلف نطاق التنسيق المرغوب فيه

باختلاف المرحلة التكاملية التي تعمل دول التكتل على تشكيلها. كما تنشأ هذه الحالة في الدولة الواحدة عندما تكون دولة فيدرالية، فهذا الشكل الدستوري يستدعي تقاسم السيادة الضريبية بين الحكومة الفيدرالية والحكومات المحلية لتوزيع اختصاصات فرض الضرائب فيما بينها، ويمكن أن تنشأ في الدول الموحدة عندما تعطي الحكومة المركزية وحداتها المحلية بعض اختصاصاتها في فرض بعض الضرائب استناداً إلى مبدأ اللامركزية في الإدارة المالية.

الدرجة الخامسة: حالة التنسيق التام أو التجانس أو التوحيد الضريبي: وهي الحالة التي يمكن أن تنشأ بين

الدول نتيجة التوافق الكامل في أنظمتها وتشريعاتها الضريبية ضمن علاقاتها التكاملية، ويتطلب تحقيقها تنازل الدول الأعضاء عن كامل سيادتها الضريبية الوطنية لتمارسها أجهزة التكامل، لذلك فهي غير مرغوب فيها في ظل التكتلات الاقتصادية حتى بين دول الاتحاد الأوربي على الرغم من وصوله إلى مرحلة الوحدة النقدية، ويمكن التمييز في هذه الحالة بين التنسيق الكامل الكلي، الذي يعني التطابق أو التماثل التام في الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول في جميع الضرائب المؤلفة للهيكل الضريبي فيها لتظهر كأنها تملك تشريعاً ضريبياً موحداً، ومن غير الضروري الوصول إليها قبل مرحلة الاندماج الاقتصادي الكامل، فهي لا يمكن تصورها إلا في هذه الحالة، وبين التنسيق التام الجزئي والذي يعني توحيد جزء من الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول الأعضاء، التي يتطلبها قيام مراحل تكاملية معينة، كتوحيد الأنظمة والتعريفات الجمركية التي يتطلبها قيام الاتحاد الجمركي.

5. أساليب التنسيق الضريبي: تتوزع أساليب التنسيق الضريبي تبعاً لنوع الضرائب المطلوب تنسيقها، فإما

تكون الضرائب المباشرة و أهمها الضرائب على الدخل، أو تكون الضرائب غير المباشرة و أهمها الضريبة على القيمة المضافة.

و فيما يلي نستعرض هذه الأساليب باختلاف نوع الضريبة:

أولاً: تنسيق الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل)

تفرض الضرائب على الدخل وفق مبدئين: إما وفق مبدأ الإقامة فتفرض الضريبة على دخل المكلف المقيم مهما كان مصدر تحقق دخله، أو وفق مبدأ الإقليمية (مصدر الدخل)، فتفرض الضريبة على مصدر الدخل مهما كانت اقامة المتحصل على الدخل، فيؤدي الاختلاف بين الدول في مبدأ الفرض إلى وقوع المكلفين في حالات ازدواج ضريبي، الأمر الذي يدفعهم للتهرب من دفع الضريبة الواقعة عليهم، و يتم تجنب ذلك إما بالاجتهاد الفكري للدولة أو بالاتفاقيات الثنائية بين الدول، و من بين الأساليب المقترحة للتنسيق في الضرائب المباشرة مايلي:

أ. أسلوب توحيد الضرائب: و في هذه الحالة تتفق الدول الأعضاء على توحيد أنظمتها و تشريعاتها في مجال الضريبة المعنية، فيتم توحيد النظم والتشريعات الضريبية و جميع القواعد الفنية التي تحكمها لتظهر كأنها نظام أو تشريع ضريبي واحد. واستند هذا الأسلوب في البداية، في السوق الأوروبية المشتركة وخاصة في ضريبة الشركات.

و على الرغم من بساطة هذا الأسلوب فإنه لا يمكن تحقيق أهدافه في توحيد الضرائب؛ لأن اختلاف درجة المنافسة التي تواجهها الشركات في الدول الأعضاء، كما يتطلب أسلوب التوحيد إرادة سياسية قوية، بحيث تتنازل كل دولة عن سيادتها الضريبية لمصلحة أجهزة التكامل، ولا يمكن تصور ذلك في مرحلة السوق المشتركة. كما أنه يتطلب برنامجاً طويل الأمد يلزمه فترة طويلة ويعمل بالتوافق مع التنسيق بين الهياكل الاقتصادية والاجتماعية الأخرى في السوق، مما يسمح بتقاربها لظهور دول التكامل كأنها دولة واحدة، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا في مرحلة الاندماج الاقتصادي الكامل، و ليس في مرحلة السوق المشتركة.

ب. الأسلوب المتدرج أو المعاملة التفضيلية (التمييزي): قد تختار الدول الأعضاء إتباع سياسة الخطوة بخطوة في تنسيق التشريعات و النظم الضريبية فيما بينها، بحيث يمكن إزالة الخلافات و الاختلافات بين هذه

النظم بالتدرج و على مراحل زمنية مسطرة وفقاً لظروف كل دولة على حدى، و أن تتفق الدول الأعضاء على نمط أو نموذج معين من التنسيق يتم تطبيقه وفق برنامج زمني يتم العمل به خلال فترة معينة.

وهو يفترض . كما هو في الواقع . وجود ضرائب مختلفة ومتمايزة في أنظمتها وأحكامها الفنية، ويفترض صعوبة تغييرها أيضاً، كما يفترض أن أولويات تغيير تلك الأنظمة والقواعد تحددها أهداف التكامل، مما يستلزم الانطلاق من واقع الاختلاف بين الدول الأعضاء والتدرج في إزالة الاختلافات في الأنظمة والتشريعات الضريبية بين دول التكامل خطوة خطوة تحددها الأهمية النسبية لإزالة تلك الاختلافات في تحقيق أهداف التكامل. و يمتاز أسلوب المعاملة التفضيلية في التنسيق الضريبي بالواقعية في التعامل مع التنسيق الضريبي لتجنب الصدمة التي يمكن أن يحدثها التغيير الشامل للنظام الضريبي لكل دولة على اقتصادياتها، حتى يكون المجتمع الضريبي مهيباً للتعامل مع النظام الجديد بصورة أفضل.

ج. الأسلوب النمطي: يعني هذا الأسلوب اتخاذ نمط أو نموذج ضريبي معين يتم تطبيقه في جميع الدول الأعضاء في التكامل الاقتصادي، كما يدعو إلى بدء التنسيق بتمائل أنظمة الضرائب دون القواعد الفنية التي تحكمها، وقد اتبع عند تعميم نظام الضريبة على القيمة المضافة، التي بدأت تطبيقها فرنسا على دول السوق الأوروبية المشتركة عام 1970 وفق النموذج المعدل لها في فرنسا عام 1967، وفق تصور مفاده أن لتمائل الأنظمة الضريبية في الضرائب على رقم الأعمال أو ضرائب المبيعات دوراً مهماً في ضبط آثارها الاقتصادية أكثر من تماثل قواعدها الفنية، لذلك يجب الاتفاق على توحيد تلك الأنظمة، ثم العمل على تنسيق قواعدها الفنية للتقريب بين تلك القواعد في الدول الأعضاء. ولكن لم يؤخذ بهذا الأسلوب في الضرائب المباشرة لصعوبة الاتفاق على النظام الأكثر فاعلية في تلك الضرائب، مما جعل كل دولة تدعو إلى تعميم نموذجها الضريبي على دول السوق الأوروبية المشتركة، وتدّعي أنه الأكثر فعالية في تحقيق أهدافها، وهذا ما دعا الاقتصاديين إلى تبني أسلوب آخر لا يتطلب هذه التغييرات في تلك الضرائب.

د. أسلوب دولة الإقامة: ويعني هذا الأسلوب خضوع الدخل المكتسب لضريبة دولة إقامة المكلف بغض النظر عن مكان اكتساب الدخل، أي إن الدخل المكتسب في مكان الإقامة يخضع للضريبة نفسها سواء اشتق من المنتجات المباعة في الداخل أم المصدرة إلى الأسواق الخارجية أو اشتق من رأس مال مستثمر في الداخل أم مصدر إلى الخارج، لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية الاستيراد سواء كانت المستوردات منتجات أم رأس مال.

هـ. أسلوب دولة المنشأ: ويعني خضوع الدخل المكتسب لضريبة الدولة التي نشأ فيها بغض النظر عن دولة إقامة المكلف أو جنسيته، وأياً كان مكان استخدامه، مما يعني أن تصدير هذا الدخل إلى دول أخرى غير الدولة التي نشأ فيها لا يغير من المعاملة الضريبية له ومن ثم يفترض إعفاؤه من ضريبة دولة الإقامة أو الجنسية عند تصديره إليها بعد اكتسابه، لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية التصدير سواء كانت الصادرات منتجات أم رأس مال، وقد التزمت الدول الأوروبية بهذا الأسلوب في الضرائب المباشرة لأنه يضمن حيادية مواقع الإنتاج، فالاتفاق على هذا الأسلوب بين الدول الأعضاء يؤدي إلى منع الازدواج الضريبي فيما بينها من دون الحاجة إلى اتفاقيات لذلك، وهذا ما جعله أسلوباً مناسباً للضرائب المباشرة.

ثانياً: أساليب تنسيق الضرائب غير المباشرة

أ. أسلوب دولة المصدر أو المنشأ:

حيث يكون للدولة المصدرة للسلعة وفق هذا الأسلوب الحق في فرض الضريبة على هذه السلعة بغض النظر عن جنسية القائم بالتصدير وطنيا كان أم أجنبياً، و بغض النظر عن المكان الذي تستقر فيه السلعة أو الخدمة المصدرة بصورة نهائية، و بعبارة أخرى فإن السيادة الضريبية للدولة مرتبطة بالسلعة، فتكون هذه الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المبيعات أو الضريبة و الجمركية على تلك السلعة، و لا تمتد سيادة

الدولة الضريبية على السلع و الخدمات التي تتم في الخارج كما لا يكون للشخص القائم بعملية التصدير أو الاستيراد أي اعتبار في تحديد هذه السيادة.

ب. أسلوب دولة المقصد أو دولة الاستهلاك:

يعني هذا المبدأ، أن الدولة التي يتم فيها استهلاك السلعة أو تقديم الخدمة هي صاحبة الاختصاص بفرض الضريبة عليها بغض النظر عن الدولة التي تأتي منها هذه السلعة أو الخدمة أو تكون مصدراً لها، مما يستدعي خصم جميع الضرائب التي يتحملها المنتج عند تصديره من دولة الإنتاج إلى دولة الاستهلاك، ليخضع بعد ذلك لضرائب هذه الدولة من أجل ضمان المساواة في المعاملة الضريبية بينه وبين المنتج المستورد. وهذا يجعله صالحاً للضرائب غير المباشرة دون المباشرة؛ لأنها الأكثر انعكاساً على مستوى أسعار المنتجات بين الدول، فهو يعمل على ضمان مساواة العبء الضريبي بين المنتجات بغض النظر عن مكان إنتاجها، مما يضمن حرية انتقالها بين الدول الأعضاء بسهولة وسرعة أكبر، ولضمان أكبر قدر من المساواة في هذا العبء تم الاتفاق على تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في السوق الأوروبية المشتركة، لأنها أفضل ضريبة داخلية غير مباشرة يمكن أن تحقق تلك المساواة بين أقرانها، فهي ذات أساليب واضحة في حساب الضرائب على الصادرات تسمح بإعمال مبدأ رد الضرائب المدفوعة عنها، وهي الوحيدة التي تسمح بخصم كامل الضريبة على المنتج عند تصديره، فتمنع أي تراكم ضريبي في عبئها بين دولتي الإنتاج والاستهلاك عبر تطبيقها للمعدل الصفري في هذه الحالة وسعة نطاق الخصم فيها، وتسمح من ثم باتساق ذلك العبء بين دولها عند تنسيقها.

6. الآثار الاقتصادية للتنسيق الضريبي: يحقق التنسيق الضريبي بين الدول مجموعة من الآثار منها

الإيجابية و منها السلبية:

أ. الآثار الإيجابية: و تتمثل في مايلي:

- التقليل من التشوهات الاقتصادية: إن الاختلاف بين الدول في فرض ما يناسبها من الضرائب و وضع انظمتها الضريبية حسب رغباتها و أهدافها إلى تشوه الاقتصاد العالمي، حيث يؤثر ذلك بشكل مباشر على قرار المستثمرين و المستهلكين، حيث لا تصبح الضريبة حيادية بالقدر المطلوب للتبادل الحر للسلع و الخدمات و رأس المال.

و يظهر التشوه بمقارنة أسعار المنتجات التي تتأثر بتلك القواعد الضريبية، مع الأسعار البديلة لهذه المنتجات في حالة التنسيق بين الدول، مما يعني أن عدم وجود التنسيق، الضريبي يؤدي إلى تخصيص غير كفؤ لموارد العالم نتيجة تباعد أو انحراف الأسعار الحدية للمنتجات البديلة.

- الحد من الآثار السلبية للعناصر الخارجية: تسعى كل دولة لتطبيق معدلات ضريبية مناسبة لسياستها الاقتصادية، و التي تساعد على تحقيق الرفاهية المطلوبة. و باعتبار مبدأ المنافع المتبادلة بين الدول فإن هذا سيؤثر على رفاهية الدول الأخرى صاحبة المنافع المتبادلة، و هو ما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة. و بالتالي إذا قامت إحدى الدول بفرض ضرائب منخفضة على الانتاج مقارنة بالدول الأخرى، فإن هذا سيؤدي إلى خسائر في رفاهية الدول الأخرى، و يحدث هذا في حالة المنافسة الضريبية بين الدول. و لهذا فإن من نتائج التنسيق الضريبي بين الدول التقليل من التأثيرات الخارجية، بحيث يتم اعتماد أسعار ضريبية متقاربة تضمن المنافسة بشكل فعلي و تساعد على تحسين الوضع الاقتصادي للدولتين و زيادة الرفاهية عن طريق التعاون بينهما و هذا دائما بفرض المنافع المتبادلة بينهما.

و لكن ليس من الضروري أن يكون التنسيق بتوحيد أسعار الضرائب، حيث يمكن التنسيق بطرق أخرى و حفاظ الدولتين على الأسعار المختلفة بين الدول الأعضاء، إذا ما توفرت لهذه الدول خيارات مختلفة تساعد على الحد من التأثيرات السلبية للمنافسة الضريبية، و مثال ذلك توفير الوعاء الضريبي الملائم، و القواعد القانونية الواضحة.

- تخفيض التكاليف الإدارية: و يظهر هذا التخفيض باستفادة الإدارات الضريبية في دول التنسيق الضريبي من التقليل من التكاليف الإدارية لمتابعة و تحصيل الضريبة، بحيث لا يوجد معاملات ضريبية مختلفة بينها نظرا لتوحيد المفاهيم المتعلقة بالأوعية و المداخل الخاضعة فتبسط الإجراءات و تتوحد. و يستفيد الممول من هذا التنسيق، فنقل التكاليف الإدارية التي يتحملها بما أن التنسيق يبسط و يوحد النظم الضريبية في الدول الأعضاء، مما يسهل عليه الإلتزام الضريبي بتكلفة أقل من التكلفة التي يتحملها في ظل تعدد و تنوع النظم و الإجراءات للدول التي يرتبط نشاطه بها.

- القضاء على مشكلتي الازدواج و التهرب الضريبي الدولي: يساهم التنسيق الضريبي بشكل مباشر في حل مشكلتي الازدواج و بالتالي التهرب الضريبي الدولي، و ذلك من خلال توحيد الجهود و توحيد طرق و كفاءات التحصيل بين الغدارات الضريبية للدول الاعضاء.

فالازدواج الضريبي يؤدي إلى استنفاد الجانب الأكبر من أرباح الشركات التي يمتد نشاطها إلى أكثر من دولة مما يحول دون تحقيق التوزيع الجغرافي لأمثل للأنشطة الانتاجية ، كما يؤدي هذا الازدواج إلى إخضاع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة للضرائب في الدولة محل الاستثمار علاوة على خضوعها للضرائب في دولة موطن المستثمر إلى فقدان هذه الأموال لصفاتها القائمة على سهولة الحركة و الانتقال، و يشكل بالتالي عقبة رئيسية في سبيل تشجيع الاستثمارات الدولية و خاصة المشروعات المشتركة التي تحتل مكانة هامة في برامج التنمية الاقتصادية في كثير من الدول، و لما كانت مشكلة الازدواج تعود في الأصل إلى توسع الدول في اختصاصاتها الجبائية لغرض تحقيق المزيد من الإيرادات العامة، فإن تسوية هذه المشكلة تحتاج إلى التنسيق بين هذه الاختصاصات الجبائية بما يقتضيه من قبل كل دولة التنازل عن بعض هذه الاختصاصات و التضحية بجزء من إيراداتها الجبائية¹.

¹ يونس أحمد البطريق " السياسات الدولية في المالية العامة "، مرجع سبق ذكره، ص _ ص: 231 _ 232.

كما يساهم تضافر الجهود بين الإدارات الضريبية للدول الاعضاء على تسهيل الحصول على المعلومات المتعلقة بالمكلفين و بالتالي محاربة التهرب الضريبي الذي يقع بين حدود هذه الدول.

ب. الآثار السلبية: تحمل عملية التنسيق الضريبي الكثير من المزايا و الآثار الإيجابية، لكن هذا لا ينفي وجود بعض الآثار السلبية المحتملة و المتفاوتة بين الدول الأعضاء، و التي يمكن توضيحها كما يلي:

- إعادة توزيع الإيرادات الضريبية: من المعروف أن التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول يترتب عليه تعديلات ضريبية مختلفة نتيجة محاولة تقريبها و تقليل الاختلافات بينها، مما يترتب عليه زيادة في معدلات الضريبة لبعض الدول و تخفيضها في دول أخرى، زيادة عن تعديل قواعد الوعاء الضريبي، الأمر الذي يوفر إيرادات ضريبية أكثر مما كانت تحصله بعض الدول قبل التنسيق، بينما تفقد بعض الدول قبل التنسيق، و هذا يعني أن التنسيق الضريبي يؤدي إلى إعادة توزيع الإيرادات و الحصيلة الضريبية بين الدول الأعضاء، فيمكن أن يضر الدول التي تعتمد بصفة أساسية على الإيرادات الضريبية في ميزانيتها العامة، مما يثير مخاوف الدول من جدوى هذا التنسيق. و قد حاولت بعض المجموعات من الدول تعويض هذه الخسائر عن طريق تعويض الدول المتضررة انطلاقاً من تقارير التجارة البينية بينها و تقدير خسائرها.

- تشويه الاقتصاد المحلي: لا يخلو التنسيق الضريبي من آثار سلبية على الاقتصاد المحلي للدولة العضو في التنسيق، فالبرغم مما ينتجه التنسيق في الحد من التشوه الناتج من المنافسة التي تؤدي إلى عدم التخصيص على المستوى الدولي، إلا أن هذا التنسيق يمكن أن يتسبب في التشوه داخل الدولة أو كل الدول الأعضاء. و يظهر هذا جلياً إذا ما عرفنا حجم و كيفية تمويل الدولة لنفقاتها العامة، ما لمنتج الدول في اختيار الأسلوب الذي يلائمها بما يضمن في النهاية زيادة العبء الضريبي الإجمالي. و حتى في حال الوصول إلى نظام ضريبي موحد ملائم إلا أن ذلك لن يكون ضرورياً لبعض الدول لك لأن الغرض من الضريبة هو توفير مصدر لتمويل النفقات العامة، و هذه النفقات العامة تختلف في أهميتها من دولة لأخرى، و من ثم تختلف الأساليب الضريبية الملائمة لتمويلها مما يتعارض مع هدف التنسيق الضريبي، و تزداد الصعوبة عندما تكون الدول

الساعية إلى التكامل مختلفة في مستوى التنمية الاقتصادية، حيث تهتم الدول المتقدمة بإحترام الملكية الخاصة و العمل على حيادية الضريبة، بينما تهتم الدول النامية بالإيرادات الضريبية و رأس المال.

7. المقارنة بين المنافسة الضريبية و التنسيق الضريبي:

- عرفنا سابقا من خلال درجات التنسيق الضريبي أنه يستحيل قيام التنسيق الضريبي في حالة وجود منافسة ضريبي، و بهذا هناك تعارض واضح بينهما فإما أن تختار الدولة مصالحها الذاتية المنفردة بمنافستها للدول الأخرى من خلال منح امتيازات و اغراءات ضريبية تجذب لها الاستثمارات و رؤوس الأموال، أو تختار التعاون مع الدول الأخرى ذات المصالح الموسعة المشتركة و تدخل معها في تنسيق ضريبي يتيح لهم التعاون من أجل كسب مزايا اقتصادية أكبر.

- ففظرية التنسيق الضريبي بين الدول تسعى إلى نزع الخلافات الموجودة بين النظم و التشريعات الضريبية حتى تصبح متناسقة و متقاربة في مختلف المجالات الضريبية، و بذلك فإن معنى التنسيق الضريبي معنى متقدم عن المنافسة به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح إعفاءات ضريبية.

- و بينما تمثل المنافسة الضريبية سياسة الحماية و الدعم التي تقوم بها الدولة لحماية أو دعم صادراتها، دون مراعاة السياسات المضادة التي تقوم بها الدول الأخرى لصالح وارداتها أو صادراتها أو بما يحقق المصلحة المشتركة لها جميعا.

- كما تجدر الإشارة أن أسلوب المنافسة الضريبية يمنح المستثمرين الاختيار بين الحوافز المشجعة للاستثمار، مما يجبر العديد من الدول إلى التخلي عن العديد من القيود التشريعية و الإدارية التي تحول دون تدفق الاستثمار، و في بعض الأحيان يكون ارتفاع معدلات الضريبة في دولة ما مقبولا إذا كانت هذه الضرائب تمول بناء مشاريع البنى التحتية التي تضمن حصول المستثمرين و المؤسسات على خدمات عمومية ذات كفاءة

عالية و أسعار مقبولة الأمر الذي يؤدي إلى توفيرهم لهذه التكاليف و بالتالي حصولهم على أرباح صافية عالية رغم دفعهم للضريبة.

- كما أن للمنافسة الضريبية أضرار كبيرة، فهي تفتح المجال أمام الشركات دولية النشاط للتخطيط الضريبي الدولي فتختار الدول التي تقدم مزايا ضريبية أفضل، و هذا ما يشوه هيكل التجارة و الاستثمار العالمي.

- كما يمكن أن تواجه الدول على المستوى الفردي مشكلات تتعلق بالتنسيق الضريبي الدولي نتيجة آثاره السلبية الناجمة عن توضيحيتها بجزء من إيراداتها الضريبية.

المحور الثاني عشر: التعاون الدولي في المجال الضريبي

تجتمع مجموعة من الدول و المنظمات و الأجهزة الدولية في تقارير سنوية و اجتماعات، هدفها تقديم توصيات و اقتراحات هدفها التعاون في المجال الضريبي وإيجاد أفضل الممارسات المتعلقة بحوكمة الضرائب الدولية، و مكافحة التهرب الضريبي الدولي، و من بين هذه الأطراف نذكر منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و الاتحاد الأوروبي و صندوق النقد الدولي، و فيما يلي سنقدم عرضاً عن أهم الجهود و المبادرات في مجال التعاون الضريبي الدولي.

1. المنظمات الفاعلة في إطار التعاون في المجال الضريبي

أولاً- الاتحاد الأوروبي:

منذ سنوات عديدة يعمل الاتحاد الأوروبي على مكافحة التهرب الضريبي الدولي واتخاذ تدابير أكثر فعالية لمكافحة إساءة استعمال المعاهدات ووضع مدونة لقواعد السلوك لغرض التبادل التلقائي للمعلومات المالية، مع العمل على محاربة الجناة الضريبية باعتبارها عنصر أساسي في تهرب الشركات متعددة الجنسيات، و من جهود الاتحاد نذكر المبادرات التالية:

- مدونة قواعد السلوك لضرائب الأعمال التجارية : نتيجة عدم التوحيد التام للنظام الضريبي للدول الأعضاء فإن كل دولة لازالت محتقظة بنظامها الضريبي الداخلي، و هو الأمر الذي يضع بعض الدول أكثر استفادة من غيرها من الأعضاء في تحقيق مكاسب ضريبية ، بينما تتحمل الأخرى أضرار ضريبية، و لهذا الأمر أقر مجلس الشؤون الاقتصادية و المالية للاتحاد الأوروبي منذ سنوات مدونة قواعد السلوك لضرائب الأعمال التجارية، وهي مدونة غير ملزمة تتعهد الدول، بموجبها بتجنب الممارسات الضريبية الضارة، و من ضمن المعايير المحددة لما يشكل إجراءات ضريبية محتملة الضرر المكاسب الضريبية التي يختص بها غير المقيمين وانعدام الشفافية.

ومع ذلك اجمع الفريق المعني بمدونة قواعد والسلوك عن الحرص على عدم استخدام الصفقات التفضيلية، بينما تشير أحداث البيانات المتعلقة بمثل هذه الترتيبات إلى أنها متجهة إلى التزايد ومن ناحية أخرى، تحظر المادة 87 من المعاهد المنشئة للجماعة الأوروبية المساعدة التي تقدمها الدول وتهدد بنشوبه السوق الأوروبية الموحدة وقد جرى تفصيل عملية تطبيق المادة 87 في مذكرة المفوضة بشأن تطبيق قواعد المساعدة التي تقدمها الدول على تدابير المتصلة بفرض الضرائب المباشرة على الأعمال التجارية (1998) وبموجب هذه المذكرة، يمكن اعتبار الإجراءات التي تتخذها دول عضو بمثابة مساعدة مقدمة منها إذا كانت محددة وانتقائية، وليس ذات طبيعة عامة، وعلاوة على ذلك، لا يلزم أن يكون التدبير المعني متخذاً بشكل إعانة مباشرة، وتنص الفقرة 22 من المذكرة على أن أي قرار تتخذه الإدارة ويبعد عن القواعد الضريبية العامة لصالح التزامات فردية في المقام الأول، يقود إلى الافتراض بوجود مساعدة مقدمة من الدولة، ولا بد أن يجري تحليله على نحو تفصيلي، وبناء على ذلك فتحت المفوضية الأوروبية تحقيقات فيما يزعم أنها صفقات تفضيلية مع شركات متعددة الجنسية بما فيها آبل في أيرلندا، وستار باكس في هولندا وفيات وأمازون دوت كوم وماكدونالد في لكسمبرغ¹.

وفي 11 يناير 2012 خلصت المفوضية إلى أن الامتيازات الضريبية الانتقائية التي منحتها بلجيكا بموجب خططها الضريبية المتعلقة بالأرباح الفائضة تنتهك قواعد الاتحاد الأوروبي المتعلقة بالمساعدة المقدمة من الدولة، ولا بد من وضع حد لهذه الخطة أيضاً أن تعيد هذه الشركات متعددة الجنسيات الضرائب الغير مسددة إلى بلجيكا وتتيح خطة الأرباح الفائضة المطبقة منذ عام 2005 للمجموعة المعينة من الشركات متعددة الجنسيات أداء القيمة ضريبية شديدة الانخفاض في بلجيكا استناداً إلى قواعد الضريبية تخفيض الوعاء الضريبي للشركات بما يتراوح 50-90 في مائة للخصم ما يدعي بالأرباح الفائضة التي زعم بأن الشركة تحققها لكونها جزء من

¹ الامم المتحدة، الجمعية العامة، "تعزيز حقوق الإنسان وحمايتها" مسائل حقوق الإنسان بما فيها النهج البديلة لتحسين التمتع الفعلي لحقوق الإنسان والحريات الأساسية"، مذكرة منشورة من الموقع الرسمي: <https://www.un.org/ar>، ص: 24.

مجموعة متعددة الجنسيات، وقد انتهى التحقيق المتعمق الذي فتح في فبراير 2010 إلى أن الخطة تخرج عن الممارسة المعتادة المعمول بها بموجب قواعد قانون الضرائب البلجيكي، وما يطلق عليه مسمى "مبدأ الندية"¹.

ويوضح ما جاء بعالية الطابع الواسع النطاق للتجاوزات وضرورة التمسك بالإبلاغ العلني في ما يخص كل بلد على حده، لإظهار التناظر الهائل بين أنشطة الأعمال التجارية في الأماكن الأخرى والأرباح المعلنة في بلجيكا وإيرلندا ولكسمبرغ وهولندا وغيرها من البلدان التي تطبق معدلات ضريبية مواتية، وقد دعا البرلمان الأوروبي إلى الإفصاح العلني عن العناصر الرئيسية للصفقات التفضيلية لكن هذا الاقتراح لم يحظ لا بدعم المفوضية الأوروبية ولا مجلس الاتحاد الأوروبي.

- محاربة الجناات الضريبية:

بعد نشر "وثاق بنما" سنة 2016 و الكشف عن مؤسسات وشركات وشخصيات، تستخدم حسابات "أوفشور" للتهرب الضريبي، وتكون هذه المؤسسات واقعة خارج بلد إقامة المودع، وتكون غالباً في بلدان ذات ضرائب منخفضة أو مؤسسات مالية لا تخضع للرقابة الدولية، في عام 2017، أطلق الاتحاد الأوروبي صياغة قائمة عن الملاذات الضريبية (تم تفصيل المعلومات المتعلقة بهذه القائمة في محور آليات التهرب الضريبي)، وتهدف هذه القائمة إلى مكافحة التهرب الضريبي، عبر دراسة النظام الضريبي للعديد من الدول.

وفي حال سمح النظام الضريبي لدولة ما، لدولة أخرى بالتهرب الضريبي، يدرج الاتحاد الأوروبي الدولة المعنية في قائمتها السوداء للدول غير المتعاونة ضريبياً، ولدى تعهد هذه الدول لدى الاتحاد الأوروبي، بإصلاح نظامها الضريبي، تحذف من القائمة السوداء و تدرج في القائمة الرمادية بينما تعدل نظامها الضريبي، و هذا يعني وجود تعديلات سنوية على هذه القائمة كما رأينا سابقاً في دراسة التهرب الضريبي. و يتم الضغط على الدول المدرجة في القائمة السوداء بمنع التعامل معها بسحب كل الاستثمارات و الأموال الأوروبية نحوها.

¹ الامم المتحدة، الجمعية العامة، تعزيز حقوق الإنسان وحمايتها مسائل حقوق الإنسان بما فيها النهج البديلة لتحسين التمتع الفعلي لحقوق الإنسان والحريات الأساسية، نفس المرجع السابق، ص:25

ثانياً- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE):

ظلت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تقوم بدور قيادي عالي في مكافحة الفساد على مدى سنوات كثيرة، وتواجد حاجة متزايدة إلى إيجاد منهج منسق للتصدي لظاهرة التهرب من دفع الضرائب والرشوة المنقصات لذلك فقد قامت المنظمة بوضع مبادرة إقليمية تسمى (cleangovbiz) ، تدعم هذه المبادرات جهود لتكثيف التصدي للفساد بمعنية المجتمع المدني والقطاع الخاص من تعزيز التغيير نحو تحقيق النزاهة، و من مبادرات المنظمة نذكر:

- محاربة التهرب الضريبي (برنامج مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح):

تم تأسيس الإطار الشامل لبرنامج مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح في يناير 2016، بعد أن أوكلت لمجموعة الـ 20 لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مهمة إيجاد آلية لانتقال الفوائد، ووضع إطار عمل أكثر شمولاً، مع إشراك الدول والهيئات القضائية المعنية من خارج مجموعة العشرين، بما في ذلك الاقتصادات النامية. يهدف تشريع تآكل الضريبة ونقل الأرباح إلى الحد من التهرب الضريبي وضمان تحصيل الدول للضرائب المستحقة لها مما يساعدها على تنفيذ خطط التنمية لديها. تشكل تدابير تآكل الضريبة ونقل الأرباح أهمية كبرى للدول النامية نظراً لاعتمادها الكبير على ضريبة دخل الشركات ولاسيما الشركات متعددة الجنسيات. وفي هذا السياق، فقد دعا وزراء المالية بدول مجموعة العشرين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لوضع خطة عمل لمعالجة المشكلات المترتبة على تآكل الضريبة ونقل الأرباح.

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة إجراءات وتدابير بشأن تآكل الضريبة ونقل الأرباح تتضمن 15 إجراءً تزود الحكومات بالوسائل المحلية والدولية اللازمة لمواجهة تآكل الضريبة ونقل الأرباح. تضمن هذه الإجراءات للدول فرض الضريبة على الأرباح عندما تتم مزاوله الأنشطة الاقتصادية التي تدر الأرباح فيها.

تتضمن تدابير تآكل الضريبة ونقل الأرباح على سبيل المثال لا الحصر وضع قواعد الإفصاح وتسيير التحويل ووضع آليات لتسوية المنازعات بطريقة أكثر فاعلية ووضع مستند متعدد الأطراف لتعديل الاتفاقيات الضريبية الثنائية بهدف تنفيذ إجراءات تآكل الضريبة ونقل الأرباح بطريقة أكثر كفاءة.

- مساعدة الدول غير الأعضاء على تحسين نظمها الضريبية: تعمل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا لمساعدة على تحسين النظام الضريبي وتعزيز الإدارة الضريبية عبر إتباع أربعة محاور رئيسية:¹

- إعداد جدول مراجعات شاملة لنظام الضريبي للبلد بغية مساعدة للحكومات في إصلاحاتها عبر إيجاد حوافز ضريبية من أجل الاستثمار وإتباع سياسات ضريبية ترمي إلى تشجيع المشاركة في سوق العمل والأخذ بالأحكام ضريبية تشجيع على التدريب ورفع مستوى المهارات.

- تيسير الحوار بضمن السياسات الإقليمية على سبيل المثال، اتخذت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مع المنظمات الدولية الأخرى لتعزيز الحوار الدولي بشأن قضايا الضرائب والحكم في إطار الحوار الدولي بشأن الضرائب.

- تنظيم مبادرة متعددة الأطراف لدعم الكفاءات فيما يتعلق بالسياسة والإدارة الضريبية، وتم تطوير برنامج جديد خاص ببلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا في عام 2013 في مركز الضريبي المتعدد الأطراف المنظمة (الاويسيد) بأنقرة تدعم من الحكومة التركية، وشمل الحوار حول فعالية وكفاءة الإدارة الضريبية: التنظيم، التصرف، التكنولوجيا في 8-12 أبريل 2013 الحوافز الضريبية والاستثمار: متابعة تقرير النفقات والتكنولوجيا 25-21 أكتوبر 2013، كما تم دعوة بلدان منظمة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا إلى ستة لقاءات عادية إضافية منظمة سنة 2013 بالمركز الضريبي متعدد الأطراف التابعة لمنظمة (الاويسيد) تمحورت حول المسائل

¹ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الفاعلة مع دول الشرق الأوسط و شمال افريقيا، "السياسة الضريبية"، منشور على موقع المنظمة ، ص:52، https://www.oecd.org/global-relations/oecd_arabe_web.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2020/04/07

الضريبية الدولية خاصة بالاتفاقيات الضريبية والسياسة فيما يتعلق بضرائب وأسعار التحويل والإدارة الضريبية العالمية: وترتب عليه قيام الإمارات العربية المتحدة، البحرين، تونس، قطر، والمغرب والمملكة العربية السعودية، بوصفها أعضاء في المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية بالمساهمة على قدم المساواة في وضع قواعد مشترك لجميع الجهات الفاعلة المعنية بمجال الشفافية وتبادل المعلومات.

ثالثاً-صندوق النقد الدولي:

يقدم صندوق النقد الدولي مبادرات سنوية و بشكل كثيف في سبيل محاربة التهرب الضريبي الدولي و ارساء أحسن الممارسات في مجال اتعاون الضريبي الدولي، و من بين أعماله نذكر:

- يقوم صندوق النقد الدولي سنويا باصدار توصيات و ممارسة ضغوطات على دول معينة بهدف التصدي للتهرب الضريبي الدولي النابع عن الشركات المتعددة الجنسيات و المعاملات الرقمية، فمع ظهور نماذج الأعمال ذات الربحية العالمية والاعتماد الكبير على التكنولوجيا والتقنيات الرقمية والتي تقوم على الأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع، التي يصعب تقييمها ويسهل انتقالها وأصبح هذا الأمر حسب الصندوق يستدعي إعادة التفكير في القواعد الحالية لفرض الضرائب الدولية.

- كما يشجع الصندوق و يتعاون مع كل المبادرات الدولية الأخرى في هذا المجال كتعاونه مع الاتحاد الأوروبي و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

- اصدار تقارير و دراسات سنوية عن حجم الجرائم المتعلقة بالأموال و منها التهرب الضريبي و النقل غير المشروع للأموال عبر الدول. مثلا مجلة التمويل و التنمية الصادرة فصليا عن الصندوق، و في عددها لسبتمبر 2019، نشرت تقريرا بعنوان " المليارات التي تجتذبها الملاذات الضريبية تُلحق الضرر بالبلدان المرسل و المستقبل على حد سواء" و الذي يحتوي قراءة لحجم و خطورة التهرب الضريبي عن طريق الجناة الضريبية، و مدى انعكاسها على الدول التي تقدم تسهيلات ضريبية كبيرة و على الدول الأخرى.

2. استراتيجيات جديدة لتفعيل مكافحة الجناة الضريبية

دفع التهرب الضريبي الدولي الحكومات في العديد من أنحاء العالم إلى تبني إجراءات أكثر صرامة ضد المتهربين من الضرائب للحد من استنزاف الأموال الدخل وتصديرها للخارج في الوقت الذي تعاني فيه الحكومات ضائقة مالية.

- المنتدى العالمي للشفافية:

أنشئ المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية في عام 2009 من قبل مجموعة الـ 20 ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بهدف تطبيق المعايير الدولية لتبادل المعلومات، بعدما أصبح التهرب من الضرائب خطراً يهدد إيرادات الدول في ظل العولمة ذات المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمخاطر. ولتقادي هذه المخاطر كانت الحاجة ملحة لتعاون دولي في تبادل المعلومات بحيث لا يتمكن المتهربون من الضرائب من إخفاء ثرواتهم وأصولهم المالية، ولكي تستطيع الدول تبادل هذه المعلومات كان لا بدّ من إيجاد آلية مرجعية قانونية متمثلة في وجود اتفاقيات ثنائية لتجنب الإزدواج الضريبي¹.

ويضم المنتدى العالمي للشفافية 104 دول، ويتولى مسؤولية تقييم أداء الدول، على مرحلتين، لتحديد مدى التزامها بمعايير الشفافية وتبادل المعلومات وذلك من خلال لجنة خاصة تسمى لجنة المناظرة (المراجعة):

المرحلة الأولى: تتضمن تقييم القوانين والأطر المنظمة لتبادل المعلومات.

المرحلة الثانية: تشمل التطبيق العملي لتبادل المعلومات والتزام الشفافية وفق المعايير الدولية ومدى توافق القوانين مع المعايير الإسترشادية للمنتدى.

¹ "المعيار الدولي للأفصاح المشترك في المسائل الضريبية"، منشور على موقع اتحاد المصارف العربي:

<https://uabonline.org/> تاريخ الاطلاع: 2020/04/23.

عضوية المنتدى مفتوحة لجميع الدول لكنه يتم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات تبعاً لمدى التزامها بمعايير

الشفافية كما يلي:

• دول ملتزمة بتنفيذ المعايير/القائمة البيضاء.

• دول ملتزمة لكنها تحتاج لمعونة فنية/ القائمة الرمادية.

• دول غير ملتزمة/ القائمة السوداء.

ويؤدي عدم التزام الدول بمعايير الشفافية إلى حرمانها من استثمارات الدول الصناعية الـ 20. علماً أن تآكل الأوعية الضريبية تطرح تحديات حقيقية أمام مختلف دول العالم، سواء المتقدمة منها أو النامية بما فيها الدول الإسلامية، وخصوصاً أنها تمس مبدأ أساسياً ترتكز عليه الأنظمة الضريبية، كما أن عملية تحويل الأرباح أصبحت اليوم تشكل قضية عالمية تتطلب تعاوناً دولياً للتعامل معها في ظل العولمة وتحويل كثير من الأنشطة الاقتصادية والتجارية والخدمية إلى الفضاء الإلكتروني، الأمر الذي أتاح للشركات متعددة الجنسيات إمكانية استغلال التباين في السياسات والأنظمة الضريبية بين مختلف الدول بهدف تقليص التزاماتها الضريبية¹.

-اتفاقية RUBIK الإبقاء على السرية المصرفية:

لاستبعاد شبح التبادل التلقائي للمعلومات، وهو ما يعنى القضاء النهائي على السرية المصرفية، اختارت الحكومة السويسرية في 2011 الأخذ بالاتفاقيات الضريبية الثنائية الجديد المسماة RUBIK والتي وقعت في كل من بريطانيا وألمانيا ونمسا، والصين على دفع ضريبة على الثروة لتسوية الماضي وضريبة الماضي وضريبة مستقطعة من المصدر على المداخل في المستقبل².

¹ المعيار الدولي للأفصاح المشترك في المسائل الضريبية"، نفس المرجع السابق.

² التقرير السنوي لصندوق النقد الدولي، جوان 2019، ص: 03، <https://www.imf.org>، تاريخ الاطلاع: 2020/04/23.

تتص الاتفاقيات المبرمة مع ألمانيا وبريطانيا على تسوية وضعية أصول غير مصرح بها مملوكة في سويسرا لمواطنين من هذين البلدين، وفي هذه المرة يتم دفع الضريبة التقديرية لمرة واحدة على المبلغ المودع ويقطع من طرف وكيل للسحب (يكون مصرفا من الناحية المبدئية) ويحول بطريقة مجهولة (أي انه لا يتم ذكر اسم المدخر) إلى السلطات الجبائية الألمانية أو البريطانية بما يؤدي إلى تسوية المخالفات السابقة تتراوح نسبة الاقتطاع ما بين 19% و 34% أما بنسبة للمردود المرتقب في المستقبل على رؤوس الأموال، فسيتم اقرار ضريبة تحريرية على الفوائد وعلى الأرباح بالنسبة لألمانيا حددت النسبة التي سيتم اعتمادها بـ 26.375% وهذا مطابق لما معمول به في هذا البلد في المقابل، تتراوح هذه النسبة ما بين 27% و 48% لبريطانيا تبعا لأصناف الفوائد والمردودية على رؤوس الأموال.¹

إن الذي يهم الدول التي تتعرض إلى تهرب ضريبي كبير ليس معرفة المتهربين ولكن استرجاع الإيرادات الجبائية المفقودة لذلك اقترحت سويسرا هذه الاتفاقية مع كل من فرنسا وإيطاليا اليونان والسويد وكانت الساحة المالية السويسرية أول من توجب عليه مواجهة هذه الظاهرة بحيث تم خلال السنوات الأخيرة تسليم أو بيع العديد من الأقراص المدمجة المحتوية على آلاف البيانات المصرفية للسلطات الضريبية في البلد المجاور وذلك في تحدي واضح للسر المصرفي المعمول به في الكونفدرالية.²

و في نهاية عام 2015، تعهدت سويسرا بالإمتثال للمعيار الجديد في مجال التبادل الآلي للمعلومات الذي صاغته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية استناداً إلى معايير قانون الالتزام الضريبي الأميركي للحسابات الأجنبية FATCA. في إطار سعيها إلى تطبيق المعيار المذكور، وقّعت كل من سويسرا و 82 حكومة أخرى على اتفاقية متعددة الأطراف (CRS MCAA) تعترزم بموجبها هذه الدول بدء التبادل الآلي للمعلومات المالية بدايةً

¹ معزوز نشيدة، "تفعيل مكافحة الجناة الضريبية لمواجهة الأزمة العالمية"، مجلة الابحاث الاقتصادية، العدد 08، البلدة 2 - 2011، ص: 52

² رمزي محمود المحامي، "مافيا اقتصاد الظل وبنوكاوف شور"، الطبعة 2019، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019، ص: 187.

من عام 2017 وحتى 2019. وقد أعلنت سويسرا أنها ملتزمة بجمع المعلومات بدايةً من عام 2017 وتقديمها إلى الحكومات الأخرى بدايةً من سبتمبر عام 2018.¹

- اتفاقية فاتكا الامتثال الضريبي الأمريكي للحسابات الخارجية:

فاتكا FATCA Foreign Account Tax Compliance Act قانون أمريكي تم التصديق عليه من قبل الكونغرس الأمريكي سنة 2010 يهدف بالدرجة الاولى إلى مواجهة عمليات التهرب الضريبي الأمريكي للذين يحتفظون بالأصول المالية خارج الولايات المتحدة، يمثل تجربة مهمة لتطوير التنسيق بين الجهات القائمة على تحصيل الضرائب على مستوى العالم والسلطات الضريبية الأمريكية، وهو يُعد الطريق أمام اعتماد المعيار الدولي الجديد للتبادل الآلي للمعلومات والمعروف بمعيار الإفصاح المشترك، حيث يلتزم عدد كبير من الدول حول العالم بما فيها الدول الإسلامية بتطبيقه خلال عامي 2017 و 2018.

بموجب أحكام قانون FATCA يتعين على كافة المؤسسات المالية - سواء التي تمارس أعمالها داخل الولايات المتحدة الأمريكية أو خارجها - أن تقوم بتصنيف عملائها إلى شريحتين الأولى للعملاء الأمريكيين والثانية لغير الأمريكيين. وسوف يطالب القانون المؤسسات المالية الأجنبية بتقديم تقارير بصورة مباشرة إلى مصلحة ضريبة الدخل الأمريكية (IRS) على أن تتضمن هذه التقارير معلومات محددة عن الحسابات المالية التي يحتفظ بها دافع الضرائب الأمريكيين أو الكيانات الأجنبية التي يمتلك فيها دافع الضرائب الأمريكيين حصص ملكية. جوهرية.

بمقتضى قانون (FATCA) فإنه سيتعين على بعض دافعي الضرائب الأمريكيين الذين يمتلكون أصولاً مالية خارجية تتجاوز قيمتها الإجمالية مبلغ 50 ألف دولار أمريكي تقديم بيان يتضمن معلومات معينة بخصوص تلك الأصول من خلال نموذج جديد والذي يجب إرفاقه بالإقرار الضريبي السنوي لدافع الضرائب.

¹ "المعيار الدولي للإفصاح المشترك في المسائل الضريبية"، مرجع السابق.

عدم الإبلاغ عن الأصول المالية الخارجية من خلال النموذج سيؤدي للتعرض لغرامة تبلغ 10,000 دولار (وغرامة تصل إلى 50,000 دولار نتيجة الإستمرار في عدم الإبلاغ بعد إخطار مصلحة الضرائب). علاوة على ذلك، فإن المبالغ التي لم تسدد للضرائب نتيجة عدم الإفصاح عن الأصول المالية الخارجية ستخضع لغرامة إضافية كبيرة تصل إلى 40%.

حيث تهدف الحكومة الأمريكية إلى الآتي:¹

- تحديد الأشخاص الأمريكيين أو كيانات الأمريكية المحتفظين بأصول مالية تخصهم بالخارج أو الكيانات التي يمتلك فيها أمريكي أو أكثر حصة جوهرية (الحصص تزيد عن 10%) وذلك بهدف التعرف على القائمين بالتهرب الضريبي من خلال الاحتفاظ بأصول مالية في حسابات مصرفية أجنبية أو كيانات خارج حدود الولايات المتحدة الأمريكية تعويض الخسائر التي تتكبدها سنوياً.
- إشراك المؤسسات المالية في التعاون وتفعيل دور المؤسسات المالية الأجنبية في مساعدة الولايات المتحدة الأمريكية لمواجهة عمليات التهرب الضريبي.
- إعادة جزء من الاستثمارات الخارجية إلى أمريكا.
- الحد من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.
- منصة التعاون بشأن الضرائب:

أطلق صندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والأمم المتحدة، ومجموعة البنك الدولي، في سنة 2016 منصة التعاون بشأن الضرائب، وهي مبادرة مشتركة لتعزيز التعاون فيما بين هذه المنظمات في المجال الضريبي، و ربطها بأهداف التنمية المستدامة 2030 للأمم المتحدة.

¹ بنك الأمل للتمويل، "قانون الامتثال الضريبي الأمريكي"، ص5، منشور على موقع: <https://alamalbank.com>، تاريخ الاطلاع 2020/04/25 .

وتروم المنصة إقامة مناقشات دورية بين المنظمات الدولية الأربعة، لتعزيز الدعم في مجال بناء القدرات الضريبية لفائدة البلدان النامية. ولتحقيق ذلك، ستيسر المنصة عملية منتظمة لتقاسم المعلومات بشأن الأنشطة ذات الصلة، وإصدار النواتج ومجموعات الأدوات المشتركة، وتحسين التفاعل والتآزر بين وضع المعايير وتنمية القدرات. وفضلا عن ذلك، ستعمل المنصة على زيادة الوعي حول أهمية الشفافية وآليات تبادل المعلومات الفعالة والشاملة في معالجة قضايا التهرب الضريبي والتدفقات المالية غير القانونية. وستعمل أيضا على تقديم التوجيه للبلدان النامية بشأن تأطير ومعالجة القضايا الضريبية المتصلة بالاقتصاد غير النظامي. كما ستشكل المنصة مكانا للتنسيق وتقاسم المعلومات بشأن مجموعة من القضايا الضريبية ذات الأولوية العالية، من قبيل إحصاءات الإيرادات، وتشخيص الإدارة الضريبية، والضرائب على الموارد الطبيعية¹.

¹ "منصة التعاون بشأن الضرائب: خطوة كبيرة لتعزيز التعاون الدولي في المجال الضريبي"، منشور على موقع الأمم المتحدة، <https://www.un.org/>، تاريخ الإطلاع: 2020/04/26.

قائمة المراجع:**1. كتب باللغة العربية:**

- إبراهيم العيسوي، "التجارة الالكترونية"، ط1، المكتبة الأكاديمية - مصر، 2003.
- إبراهيم جابر، "المحاسبة الدولية و علاقتها بالتجارة الالكترونية"، ط1، دار غيداء للنشر و التوزيع - الاردن، 2014.
- بسام الحجار، عبدالله رزق، "الإقتصاد الكلي"، الطبعة الأولى، دار المنهل اللبناني، بيروت-لبنان، 2010.
- جمال فوزي شمس، "ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقته"، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة- مصر، 1982.
- جوزيف طربية، "الضرائب على الدخل في لبنان"، الدار الجامعية ، بيروت، 1982.
- حشماوي محمد، "الاتجاهات الجديدة للتجارة الدولية في ظل العولمة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.
- خالد ممدوح ابراهيم، " المستهلك في المعاملات الالكترونية"، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الاسكندرية - مصر، 2007.
- دراز حامد عبد المجيد، المرسى حجازي، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، مصر، 1990.
- دريد محمود علي، "الشركة متعددة الجنسية، (آلية التكوين وأساليب النشاط)"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009.
- رفعت المحجوب، "المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة- مصر، 1990.
- رمزي محمود المحامي، "مافيا اقتصاد الظل وبنوك اوف شور"، الطبعة 2019، دار التعليم الجامعي، الأسكندرية، 2019.
- زغموم كمال، "مصادر القانون الدولي"، دار العلوم للنشر و التوزيع، عناية 2004.
- سوزي عدلي ناشد ، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية - الإسكندرية، 1999.
- سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية"، ط01، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008.
- صلاح زين الدين، "الإصلاح الضريبي"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000.
- عادل أحمد حشيش، " العلاقات الاقتصادية الدولية"، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية، 2000 .
- عبد الصبور عبد القوي، "التنظيم القانوني للتجارة الالكترونية"، ط1، مكتبة القانون و الاقتصاد- السعودية، 2012.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر و التوزيع، 2011.

- عبد المطلب عبد الحميد، "السوق العربية المشتركة- الواقع و المستقبل في الألفية الثالثة"، الطبعة الأولى مجموعة النيل العربية، 2003.
- عطية عصام، "القانون الدولي العام"، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة بغداد- العراق، 2012.
- فريد النجار، الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2000.
- فؤاد أبو ستيت، التكتلات الاقتصادية في ظل العولمة"، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2004.
- فوزي عطوي، المالية العامة - النظم الضريبية وموازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية - دمشق، 2003.
- محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، دار هومه- الجزائر، 2004.
- محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية OPU، الجزائر، 2004.
- محمد عبد الله شاهين محمد، " التجارة الدولية و أثرها على التجارة الخارجية للدول العربية"، دار حميثرا للنشر والترجمة، القاهرة، 2018.
- محمود مراد، "النظرية العامة للمناطق الاقتصادية الحرة"، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2002.
- محي محمد مسعد، " ظاهرة العولمة الأوهام و الحقائق"، ط01، مكتبة الاشعاع الفنية، الاسكندرية، 1999.
- مرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1998.
- ناصر مراد ، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق " ، دار هومة- الجزائر، 2003 .
- هيفاء عبد الرحمان ياسين التركيتي، " آليات العولمة الاقتصادية و آثارها المستقبلية في الاقتصاد العربي"، ط01، دار الحامد، 2010.
- يونس أحمد بطريق: "النظم الضريبية"، الدار الجامعية- الاسكندرية، 2001.
- يونس أحمد بطريق، المرسي السيد حجازي، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية - الإسكندرية، 2002 .
- 2. رسائل جامعية ماجستير و دكتوراه:
 - العاقر جمال الدين، "التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي- دراسة حالة بلدان المغرب العربي"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية- جامعة قسنطينة، (2008-2009).
 - علي عزوز، "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي - الواقع والتحديات"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف- الجزائر، 2014.
 - بوقروة إيمان، "كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية"، رسالة ماجستير في المناجمنت، جامعة سكيكدة 2010.
 - سيد محسن مرسي شاهين: "قيام أثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية كمنظمات الأعمال على ممارسات التجنب الضريبي"، رسالة ماجستير قسم المحاسبة، كلية التجارة- جامعة القاهرة، 2001.

3. مقالات، أوراق وبحوث:

- <https://alamalbank.com>، تاريخ الاطلاع 2020/04/25 .
- الامم المتحدة، الجمعية العامة، "تعزيز حقوق الإنسان وحمايتها" مسائل حقوق الإنسان بما فيها النهج البديلة لتحسين التمتع الفعلي لحقوق الإنسان والحريات الأساسية"، مذكرة منشورة من الموقع الرسمي: <https://www.un.org/ar>.
- بنك الأمل للتمويل، "قانون الامتثال الضريبي الأمريكي"، مقال منشور على موقع:
- التقرير السنوي لصندوق النقد الدولي، جوان 2019، ص: 03، <https://www.imf.org>، تاريخ الاطلاع: 2020/04/23.
- رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، العدد 1، ديسمبر 2002، الكويت.
- زهرة حبو، "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 27 -العدد الأول-2011، الموقع الالكتروني لجامعة دمشق : <http://www.damascusuniversity.edu.sy> بتاريخ: 2020/03/19.
- طارق الضب، " الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال وفعالية الآليات التوفيقية "، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، العدد 23، 2018، جامعة قاصدي مرباح ورقلة-الجزائر
- لعجال ياسمين، طارق الضب، "اشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية"، دفاتر السياسة و القانون، العدد 15- جوان 2016.
- معزوز نشيدة، "تفعيل مكافحة الجناة الضريبية لمواجهة الأزمة العالمية"، مجلة الابحاث الاقتصادية، العدد 08، البلدة 2، 2011.
- المعيار الدولي للأفصاح المشترك في المسائل الضريبية"، منشور على موقع اتحاد المصارف العربي: <https://uabonline.org/> تاريخ الاطلاع: 2020/04/23.
- منصة التعاون بشأن الضرائب: خطوة كبيرة لتعزيز التعاون الدولي في المجال الضريبي"، منشور على موقع الأمم المتحدة، <https://www.un.org/>، تاريخ الإطلاع: 2020/04/26.
- منصور فرج السعيد: "النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في ظل قانون الاستثمار الجديد"، دراسة قانونية مقارنة، مجلة الحقوق، الكويت، العدد 03، السنة 2003.
- منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الفاعلة مع دول الشرق الأوسط و شمال افريقيا، "السياسة الضريبية"، منشور على موقع المنظمة، https://www.oecd.org/global-relations/oecd_arabe_web.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2020/04/07.
- مهداوي عبد القادر، " الآليات القانونية والإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي "، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 12، 2015.

▪ نيكولاس شكسون، "المليارات التي تجذبها الملاذات الضريبية تلحق الضرر بالدول المرسلّة و المستقبلّة على حد السواء"، مجلة التمويل و التنمية، عدد سبتمبر 2019، الصادرة عن صندوق النقد الدولي، ص: 06، على موقعه: <https://www.imf.org/external/arabic/pubs/ft/fandd/2019/09/index.htm> ، تاريخ الاطلاع: 2020/03/06.

4. قوانين و مراسيم:

▪ المرسوم الرئاسي 01-78 المتضمن التصديق على الاتفاقية الجبائية بين الجزائر و سوريا لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي، ج ر العدد 19 الصادرة في 01 أفريل 2000.

▪ الاتفاقية الجزائرية الفرنسية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب و الغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و التركات المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ 27 أبريل 2002، ج ر العدد 23 الصادرة في 30 أفريل 2002.

5. مواقع الكترونية:

▪ موقع موسوعة ويكيبيديا: <https://ar.wikipedia.org>

▪ موقع منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية: www.oecd.org

▪ موقع صندوق النقد الدولي: <https://www.imf.org>

6. مراجع باللغة الأجنبية:

- JEAN MARIER MONNIER, "LES PRELEVEMENT OBLIGATOIRES", éd ECONOMICA, FRANCE-1998.
- PIERE BELTRAME, LUCIEN MEHL: **TECHNIQUES POLITIQUES ET INSTITUTIONS FISCALES COMPAREES**, PUF, FRANCE-1997.
- BERNARD SALANIE: **THEORIE ECONOMIQUE DE LA FISCALITE**, ED ECONOMICA, FRANCE-2002,.
- Annie VALLEE, « **Les systèmes Fiscaux** », Editions du Seuil, France, 2000.
- Allain Bensoussan, « **Le commerce électronique - aspects juridiques** », Ed-Hermes – France, 1998.
- Paul Marie Gaudemet, Joel Moliner, "**Finances Publiques Fiscalité**", éditions Montchrestien - Tome 2, 6 ème édition, 1997.
- Ben Sahli Mustapha, "**Droit fiscal international et expérience algérienne**", office de presse universitaire- Alger, 1987.
- Michel Belanger, "**Institutions économiques internationales**", Economica, Paris, 1997.