



مطبوعة بيداغوجية

تحت عنوان:

محاضرات في مقياس النظم

الضريبية الدولية

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

قسم

العلوم المالية والمحاسبية

من إعداد:

د/ نوي نجاة

السنة الجامعية 2022/2021

فهرس المحتويات

SAHLA MAHLA

المصدر الاول للطالب الجزائري



الصفحة	العنوان
1	مقدمة
2	الفصل التمهيدي: مدخل لدراسة النظم الضريبية.
3	تمهيد
4	أولاً: ماهية النظام الضريبي.
6	ثانياً: أهداف ووسائل النظام الضريبي.
10	ثالثاً: مبادئ ومحددات النظام الضريبي.
16	رابعاً: فعالية النظام الضريبي ومؤشرات قياسها.
26	الفصل الأول: الازدواج الضريبي الدولي.
27	تمهيد
28	أولاً: ماهية الازدواج الضريبي الدولي.
35	ثانياً: أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي.
38	ثالثاً: آثار الازدواج الضريبي الدولي.
40	رابعاً: علاج الازدواج الضريبي الدولي.
47	الفصل الثاني: التهرب الضريبي الدولي.
48	تمهيد
49	أولاً: مفهوم التهرب الضريبي الدولي.
51	ثانياً: أسباب التهرب الضريبي الدولي.
52	ثالثاً: انتشار ظاهرة التهرب الضريبي عالمياً.
55	رابعاً: آليات التهرب الضريبي الدولي من خلال الشركات الدولية النشطة.
63	خامساً: آثار التهرب الضريبي الدولي.
65	سادساً: الجهود المبذولة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.
68	الفصل الثالث: الجنات الضريبية.
69	تمهيد

70	أولاً: مفهوم الجنات الضريبية.
72	ثانياً: خصائص الجنات الضريبية.
74	ثالثاً: أنواع الجنات الضريبية.
76	رابعاً: التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية في العالم.
78	خامساً: آليات التهرب الضريبي بواسطة الجنات الضريبية.
79	سادساً: الآثار السلبية للجنات الضريبية.
83	سابعاً: معالجة ظاهرة تنامي الجنات الضريبية.
87	الفصل الرابع: المنافسة الضريبية الضارة.
88	تمهيد
89	أولاً: نشأة ومفهوم المنافسة الضريبية.
91	ثانياً: مزايا وعيوب المنافسة الضريبية.
92	ثالثاً: أنواع المنافسة الضريبية.
93	رابعاً: معايير تحديد المنافسة الضريبية الضارة.
94	خامساً: مخاطر المنافسة الضريبية الضارة.
94	سادساً: آثار المنافسة الضريبية.
97	سابعاً: سبل معالجة ظاهرة المنافسة الضريبية الضارة.
99	الفصل الخامس: الاتفاقيات الضريبية الدولية.
100	تمهيد
101	أولاً: مفهوم الاتفاقية الضريبية.
102	ثانياً: أهمية الاتفاقيات الجبائية.
103	ثالثاً: أنواع الاتفاقيات الضريبية.
104	رابعاً: شروط صحة الاتفاقيات الدولية.
106	خامساً: مراحل إبرام الاتفاقية الدولية.
107	سادساً: مجال تطبيق الاتفاقيات الضريبية الدولية.
111	سابعاً: معايير توزيع الاختصاص الضريبي في الاتفاقيات الضريبية.

112	ثامنا: النماذج المستند إليها في إبرام الاتفاقيات الضريبية.
115	الفصل السادس: التنسيق الضريبي الدولي.
116	تمهيد
117	أولا: مفهوم التنسيق الضريبي.
120	ثانيا: أهداف التنسيق الضريبي.
122	ثالثا: أنواع التنسيق الضريبي .
123	رابعا: شروط نجاح التنسيق الضريبي.
126	خامسا: نماذج التنسيق الضريبي.
128	سادسا: أساليب التنسيق الضريبي.
132	سابعا: درجات التنسيق الضريبي
134	ثامنا: الآثار الايجابية والسلبية للتنسيق الضريبي.
136	تاسعا: المفاضلة بين التنسيق الضريبي والمنافسة الضريبية .
138	قائمة المراجع

مقدمة

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



مقدمة.

عرف الاقتصاد العالمي خلال السنوات الأخيرة تحولات هامة أفرزتها معطيات مختلفة أبرزها وأهمها العولمة و التطور التكنولوجي السريع الذي ساهم بشكل كبير في زيادة تدفق عوامل الإنتاج بين مختلف دول العالم سعيا لزيادة الاستثمار وتكثيف حركة المبادلات التجارية فيما بينهم ، لكن ترتب على ذلك ظهور العديد من المشاكل الضريبية ذات الطابع الدولي، كون أن جل الدول سواء المتقدمة أو النامية منها وجدت نفسها عاجزة عن مسايرة التغيرات العالمية المتسارعة وهو ما أثر سلبا في قدرة هذه الدول على تحصيل إيراداتها الضريبية وشكل تحديا هاما أمام أنظمتها الضريبية الوطنية كونها مكيفة أساسا لتطبق داخل الإقليم الاقتصادي للدولة استنادا لمبدأ السيادة الوطنية.

وعليه سنهدف من خلال هذه المطبوعة إلى تمكين الطالب من معرفة أهم المشاكل التي تواجه الضريبة عند تطبيقها على المستوى الدولي وكذا أهم السبل المستخدمة لمعالجتها.

تماشيا مع ما جاء به برنامج وزارة التعليم العالي والبحث العلمي لمقياس النظم الضريبية الدولية قمنا بتخصيص الفصول التالية للدراسة:

الفصل الأول: الازدواج الضريبي الدولي؛

الفصل الثاني: التهرب الضريبي الدولي؛

الفصل الثالث: الجناات الضريبية؛

الفصل الرابع: المنافسة الضريبية الضارة؛

الفصل الخامس: الاتفاقيات الضريبية الدولية؛

الفصل السادس: التنسيق الضريبي الدولي.



الفصل التمهيدي:

مدخل لدراسة النظم

الضريبية

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطلاب الجزائري



تمهيد:

اكتسبت السياسة الضريبية مكانة هامة ضمن السياسة الاقتصادية للدول، خصوصا بعد تطور دور الدولة و تحولها من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، هذا ما أدى إلى ازدياد حجم الإنفاق العام نتيجة تعدد مجالات تدخلها وتنوع نشاطاتها، وترتب على ذلك ضرورة إيجاد آلية توفر الإيرادات العامة بغية تحقيق أهدافها.

وعليه ازدادت أهمية الضرائب طالما أنها تعتبر موردا من الموارد العامة التي تعمل في اتجاه واحد وهو تمويل الخدمات المقدمة من قبل الدولة، وبذلك أضحت الدراسات الضريبية تحتل مكانة هامة في الدراسات المالية، إضافة للدور السابق للضرائب، أصبحت تلعب دورا فعالا كأهم أداة مالية تأثيرا في النشاط الاقتصادي.

وعلى هذا فإن الدول أصبحت تسهر على تنظيم الضرائب وضبطها من خلال اختيار النظام الضريبي الذي يترجم أهداف السياسة الضريبية مالية كانت أو اقتصادية، إذ أن الأنظمة الضريبية يتم صياغتها وفق ما يحقق الأهداف المخططة في المجال الضريبي "النظام الضريبي ما هو إلا الترجمة العملية للسياسة الضريبية".

وبناء على ذلك تسعى الدول إلى تعديل وإصلاح أنظمتها الضريبية بما يتواءم مع التغيرات الاقتصادية المحلية والدولية التي تؤثر على عمل هذا النظام.

يتجلى لنا مما سبق أن دراسة النظم الضريبية تكتسي أهمية كبيرة، لذا سنحاول فيما يلي التطرق إلى:

أولاً: ماهية النظام الضريبي؛

ثانياً: أهداف ووسائل النظام الضريبي؛

ثالثاً: مبادئ ومحددات النظام الضريبي ؛

رابعاً: فعالية النظام الضريبي ومؤشرات قياسها.

أولاً: ماهية النظام الضريبي.

1. مفهوم النظام الضريبي.

قبل التطرق إلى مفهوم النظام الضريبي ارتأينا أولاً تحديد مفهوم النظام والذي يقصد به "مجموعة العناصر المرتبطة والمتفاعلة مع بعضها البعض والتي تعمل ضمن بيئة واحدة لتحقيق الهدف المسطر"¹ على هذا الأساس فإن النظام الضريبي يعبر عن مجموعة من العناصر والعلاقات المرتبطة بالمجال الضريبي، إذ العناصر هي الأجزاء المكونة له أما العلاقات فهي تربط تلك العناصر ببعضها البعض.

تعددت تعاريف النظام الضريبي والتي يرى البعض أنها تتراوح بين المفهوم الضيق والواسع. فاستناداً للمفهوم الضيق يعرف النظام الضريبي على أنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل.² وقد عرفه الدكتور حامد دراز أنه مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.

أما الدكتور سعيد عثمان فيرى أن النظام الضريبي يتمثل في مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضرائب نوعية، ضرائب الدخل، ضرائب ثروة، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية... الخ) تتلائم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية، تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.³

ويتبين لنا من هنا أن النظام الضريبي يتكون من العناصر التالية:

أ. مجموعة الأهداف والغايات المحددة التي يسعى النظام لتحقيقها وهي عادة ماتكون مشتقة من أهداف السياسة المالية المتبعة.

¹ سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية - المفاهيم الأساسية -، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 16.

² يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 19.

³ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص ص 323-324.

ب. مجموعة التشريعات والقوانين الضريبية، بالإضافة إلى القرارات التنفيذية والمذكرات التفسيرية والتي تمثل إجراءات وطريقة عمل النظام الضريبي وأجهزته في طريقه لتحقيق أهدافه.

ت. مجموعة الأشكال والصور الفنية للضرائب، وهي تمثل وسائل تحقيق الأهداف.

خلاصة ذلك أن المفهوم الضيق للنظام الضريبي يركز على النمط الفني الذي يتم من خلاله اختيار الضرائب التي تفرض (معدلاتها، إجراءات فرضها، آليات وطرق تحصيلها)

أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي فهو مجموعة العناصر الايدلوجية، الاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والتي تختلف ملامحه العامة من مجتمع متقدم اقتصاديا إلى مجتمع اقل تقدما¹.

وقد عرفه المرسى سيد حجازي على أنه مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب (ضرائب موحدة أو نوعية على الدخل، ضرائب الثروة، ضرائب المبيعات، ضرائب جمركية، ضرائب الدمغة) تتلاءم والواقع الاقتصادي، السياسي والاجتماعي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية². وعليه يعد النظام الضريبي الصياغة الفنية لتحقيق أهداف السياسة الضريبية

تعرف السياسة الضريبية على أنها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية، اجتماعية وسياسة مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع³.

بما أن النظام الضريبي ماهو إلا الترجمة العملية للسياسة الضريبية، فقد تترجم هذه الأخيرة بعدة نظم ضريبية، لذا فإن اختلاف النظم الضريبية بين الدول قد لا يعني اختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول، أو بعبارة أخرى فإن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق أهداف نفس السياسة الضريبية

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية- مدخل تحليلي مقارنة، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 13.

² المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية- بين النظرية والتطبيق،-، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 7.

³ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية- مدخل تحليلي مقارنة،-، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 13.

في مجتمع آخر¹، حيث رغم تشابه الأهداف الاقتصادية والسياسات الضريبية بين الدول إلا أننا قد نجد اختلافات جوهرية في مستويات التقدم الاقتصادي، الهياكل الاقتصادية، الإيديولوجيات، العادات، الثقافة.

2. أهمية دراسة النظم الضريبية :

يعد النظام الضريبي احد العناصر المستخدمة في تحقيق أهداف النظام الاقتصادي والاجتماعي لمختلف الدول، لذا احتلت دراسته أهمية بالغة في المجتمع من قبل مجموعة كبيرة من الفاعلين².

أ- **المجموعة الأولى :** وتخص الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي، إذ يهتم المسؤولون الحكوميون بمدى تأثير التغيرات الضريبية على مستويات التشغيل، الادخار، الاستثمار والتأثير على حجم الحصيلة الضريبية الموجهة أساسا لتمويل النفقات العمومية، كما يهتم المسؤولون أيضا بإبرام المعاهدات الضريبية الدولية لتجنب الازدواج الضريبي، وكذا دراسة التنسيق الضريبي الدولي لإقامة التجمعات الاقتصادية.

أما قطاع الأعمال المحلي والدولي فيرتكز اهتمامه بالدرجة الأولى على مدى تأثير التغيرات الضريبية على أرباحهم من جهة وعلى نظام الحوافز الضريبية المقدمة لهم من جهة ثانية.

ب- **المجموعة الثانية:** وتضم القطاع العائلي والدارسين، إذ يركز اهتمام القطاع الأول على مدى تأثير هذه النظم على مستوياتهم المعيشية وعلى مدخراتهم، أما بالنسبة للدارسين والباحثين فان اهتمامهم يندرج ضمن مسعى معرفي من اجل معرفة مدى نجاعة هذه النظم في تحقيق أهدافها.

ثانيا: أهداف ووسائل النظام الضريبي.

يستند النظام الضريبي بمفهومه الواسع على ركنين أساسيين هما الهدف والوسيلة:

1. الهدف:

¹ حامد عبد المجيد دراز وآخرون، النظم الضريبية- دراسة مقارنة تطبيقية-، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 20.

² المرسي السيد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص ص 5-6.

يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق جملة من الأهداف المسيرة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية المحددة من قبل الدولة وفق السياسة الاقتصادية المتبناة والتي تحددها فلسفتها الاقتصادية، السياسية والاجتماعية.

لذلك تختلف هذه الأهداف بين الدول المتقدمة والنامية، فهدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يعتبر من احد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة للتدخل في النشاط الاقتصادي، ويتخذ التدخل الضريبي صورا عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الأخرى، أو من خلال إعادة توزيع الدخل حيث تستقطع الدولة جزء من الدخل والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات عائلية لفائدة أصحاب الدخل المحدودة، على خلاف الدول النامية، فان أهم أهداف النظام الضريبي تكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية.

وعلى هذا الأساس تتشكل أهداف النظام الضريبي للدول وفقا لظروف واقعها السياسي، الاقتصادي والاجتماعي لتواكب ما يلحق على هذا الواقع من تطور¹. وعلى العموم نجد أن أهداف النظام الضريبي تتشعب ما بين:

أ. **الهدف المالي:** إن هدف الحصول على الإيرادات لتغطية نفقات الدولة من أهم وأقدم الأهداف الضريبية، ويلاحظ جميع الدارسين في حقل المالية العامة أن نفقات الدولة تتسارع بمعدلات كبيرة نسبيا لتلبية الاحتياجات المتزايدة للمواطنين، لذا فكثيرا ما تلجأ إلى التوسع في الضرائب لتغطية نفقاتها المتزايدة الناجمة عن تزايد الخدمات التي تقدمها للمجتمع وتوسعها في دعم المشاريع الإنمائية الملحة.

وعليه فان نجاح النظام الضريبي يقاس بمدى قدرته على تحقيق أكبر حصيلة مالية ممكنة تكفل للدولة القيام بأهدافها المتعددة دون أن يكون ذلك على حساب تحقيق الأهداف الاقتصادية وكبح الأنشطة الإنتاجية أو المساس بأصحاب الدخل المحدودة،

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، بدون دار النشر، الجزائر، 2003، ص 19.

لأن تحقيق الهدف المالي ينبغي أن ينظر إليه دائماً في ضوء اعتبارات اقتصادية واجتماعية متعددة¹.

ب. **الهدف الاقتصادي:** تعد الضرائب في عصرنا الحالي من أهم أدوات التوجيه الاقتصادي تستعين بها الدولة في تحقيق سياستها الاقتصادية، إذ تقوم باستخدامها وتوجيهها وفقاً للسياسات الضرورية التي تحقق لها معالجة مشاكلها الاقتصادية، كاستخدام الضرائب في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية، بحيث يمكن لها أن تكون أحد أهم الأدوات التي تلجأ إليها لتنشيط الاقتصاد في كل من حالة الانكماش والتضخم.

حيث إن أرادت الدولة أن تحارب الانكماش عليها أن تخفف من العبء الضريبي لتهيئة المناخ للإنعاش الاقتصادي، فإذا اتبعت الدولة هذه السياسة أمكن الأفراد أن يحتفظوا بدخولهم التي ستتجه نحو الاستهلاك وبالتالي تستطيع المشاريع أن تزيد من استثماراتها². (حالة الانكماش= الركود الاقتصادي يقود إلى انخفاض الطلب على السلع والخدمات، ما يؤدي للجوء الدولة إلى خفض الضرائب وزيادة الإعفاءات العائلية، وبالتالي زيادة السيولة المتاحة لدى الأفراد، مما يسمح بزيادة في مستوى الإنفاق وبالتالي زيادة تنشيط الحركة الاقتصادية.) كما يمكن أن تستخدم الضرائب كأداة توجيه للاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوبة بها، كتشجيع القطاع الخاص على الاستثمار في المشاريع الإنمائية وبخاصة الصناعية، الزراعية، الفندقية، الصحية، وأعمال النقل البحري عن طريق³:

- منح إعفاءات ضريبية كاملة أو جزئية تخفف من الكلفة الإنتاجية وتزيد من إمكانية الأرباح الاستثمارية؛
- توفير الحماية الكافية للصناعة المحلية عن طريق منع استيراد السلع والبضائع المماثلة لها من الخارج أو فرض ضرائب عالية عليها؛
- إعفاء الصادرات إلى الخارج من الضريبة بشكل كلي أو جزئي.

¹ عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 518.

² صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، لبنان-الدار البيضاء، 1987، ص ص 6-7.

³ خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار حامد، الأردن، 2004، ص ص 28-29.

وخلاصة القول أن الأهداف الاقتصادية للنظام الضريبي تكبر أو تنحصر تبعاً للفلسفة الاقتصادية والسياسية التي ترعاه.

ت. **الهدف الاجتماعي** : إن تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع تعد من أبرز الأهداف الاجتماعية التي يسعى النظام الضريبي لبلوغها عن طريق تقليل حدة التفاوت بين مستويات الدخل لأفراد المجتمع الواحد بواسطة الضرائب، خاصة المفروضة منها على الدخل وبشكل تصاعدي، إذ كل فرد يدفع قدرًا من الضرائب المناسبة لدخله، وبالتالي فإن الجزء الأكبر منها يقع على عاتق أصحاب الدخل المرتفعة والتي سوف تصرف في تغطية نفقات الدولة من تعليم، صحة. كما يمكن الاستعانة بالضرائب في توجيه سياسة النسل، معالجة بعض الأزمات الاجتماعية كالسكن، **حماية البيئة** إذ لم يعد الأمر يقتصر في وقتنا الراهن على فرض الضرائب على الأنشطة الإيجابية فقط النشاط الاقتصادي ومختلف أوجه الإنفاق بل أصبح التوجه أكثر فأكثر إلى فرض الضرائب على الأنشطة السلبية لحماية البيئة والإنسان من مخاطر التلوث والمؤثرات الخارجية غير المحببة، فالنظم الضريبية أصبحت تتجه إلى فرض هذا النوع من الضرائب والتي تسمى **الضرائب الخضراء** بهدف المساعدة على حماية البيئة من الملوثات مثل الضرائب على الكربون المنبعث جراء النشاط الإنتاجي من قبل المؤسسات، حيث أن فرض هذه الضريبة سيجعل المؤسسات تعمل على التقليل من انبعاث غاز ثنائي أوكسيد الكربون مما يساعد على تحسين البيئة وفي الوقت نفسه تحصل الدولة على الإيرادات، الضرائب على الوقود¹.....

2. وسائل النظام الضريبي.

تتمثل وسائل النظام الضريبي في مجموعة من الأدوات اللازمة لتحقيق أهدافه، والتي ترتكز أساساً على عنصرين هما:

أ. **العنصر الفني**: يمثل النظام الضريبي من الناحية الفنية مجموع الضرائب المختلفة التي تطبق في فترة معينة وفي زمن معين، وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام.

¹ أنظر:- خليل حسين، السياسات العامة في الدول النامية، دار المنهل اللبناني، بيروت، 2007، ص 234.

- سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، الأردن، 2011، ص 160.

لدا تسعى الدولة دوماً إلى اختيار الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق أو بلوغ أهدافها كتحقيق حصيلة ضريبية مرتفعة تتصف بالثبات والمرونة، تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي....

وعليه ينطوي العنصر الفني على صياغة الأصول العلمية المختلفة للضرائب بصورة تجعل منها أصولاً وقواعد واضحة لها طابع الإلزام.

ب. **العنصر التنظيمي:** يكتسي هذا العنصر أهمية بالغة إذ توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار، الربط والتحصيل ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي، ولاستمرار وجود النظام الضريبي يجب توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه، وأهم الاعتبارات التي يجب مراعاتها لتحقيق ذلك¹:

❖ تجنب تراكم الضرائب الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر.

❖ تجنب إحداث أي تصدع في بنية النظام الضريبي نتيجة عدم التنسيق بين القواعد المختلفة لفرض الضرائب.

❖ مراعاة الالتزام بأسس العدالة الضريبية حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قائمة المساس بأسس هذه العدالة.

❖ مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يحتويها النظام الضريبي .

ثالثاً: مبادئ ومحددات النظام الضريبي.

1. مبادئ النظام الضريبي.

حتى تتمكن الدولة من تحقيق أهداف النظام الضريبي يجب عليها مراعاة مجموعة من المبادئ عند تصميمه والتي تتجلى في:

أ. **مبدأ العدالة:** يعتبر معظم المهتمين بالشؤون الضريبية وعلى رأسهم آدم سميث أن هذا المبدأ هو المرتكز الأول الذي يقوم عليه أي نظام ضريبي سليم، ويعني ضرورة

¹ هاشم عبد الرحمان تكروري، الأسس الفلسفية للضرائب، دار المناهج، الأردن، 2015، ص 124.

اشترك كل شخص في الدولة سواء أكان شخصاً طبيعياً أو معنوياً في دفع الضريبة المقررة عليه، وأن يتم توزيع الأعباء الضريبية بين مختلف المكلفين بصورة عادلة من خلال مراعاة المقدرة المالية لكل شخص عند إخضاعه للضريبة وينبغي أن تتناسب الضريبة مع دخل المكلف.¹

ولقد اختلف الفقهاء في تفسير مدلول العدالة الضريبية وميّزوا بين اتجاهين أساسيين، حيث يتضمن الاتجاه الأول تفسيراً ضيقاً يقتصر على تناول الجانب المالي للضريبة، بحيث ينطوي على المساواة في التضحية أو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين المواطنين، في حين يتضمن الاتجاه الثاني تفسيراً موسعاً للعدالة الضريبية بتناول جميع الجوانب الضريبية إلى غاية استخدام حصيلتها أو إنفاقها، إذا يقوم هذا المفهوم بتخطي النطاق التقليدي للعدالة والقاصر على مجرد تحقيق توزيع عادل للعبء مستهدفاً الحد من الاختلافات الاقتصادية والاجتماعية بتقرير توزيع عادل للعبء الضريبي.²

ومن بين صور العدالة الضريبية نجد:³

❖ **العدالة الأفقية:** ويقضي هذا المبدأ بأن يتم معاملة كل المكلفين الذين هم في ظروف اقتصادية متماثلة ضريبة، فإذا كان فردين يحصلان على نفس مستوى الدخل يجب أن يدفعوا نفس قيمة الضريبة.

❖ **العدالة الرأسية:** يقضي هذا المبدأ بأن تتم معاملة كل المكلفين الذين هم في ظروف اقتصادية غير متماثلة معاملة ضريبية غير متماثلة، وعلى ذلك الأفراد الأعلى دخلاً والأكثر قدرة على الدفع يجب أن يتحملوا عبئاً ضريبياً أكبر من نظرائهم الأقل قدرة على الدفع.

¹ حسن خلف فليح، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2008، ص 178.

² يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، بدون دار نشر، بدون بلد نشر، 2008، ص 50.

³ حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 1988، ص 263.

ب. **مبدأ اليقين:** يقصد بقاعدة اليقين أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام والغرض من ذلك أن يكون المكلف على علم يقيني بمدى التزامه بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثمّ يمكن أن يعرف مقدماً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل المتعلقة بالضريبة، بالإضافة إلى معرفته لحقوقه اتجاه الإدارة المالية والدفاع عنها¹، وكل هذا يتطلب ما يلي²:

- ❖ أن تكون التشريعات الضريبية واضحة وجلية لا غموض فيها.
- ❖ أن تكون جميع القوانين واللوائح والتعليمات المتعلقة بالضرائب في متناول يد المكلفين.

ت. **مبدأ الملائمة في التحصيل:** وتعني على الضريبة أن تجني في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف وبالكيفية الأكثر تيسيراً له، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة وفي هذه الحالة لا يترتب عنه إضرار بالخرينة العمومية ولا إرهاق للمكلف. فمثلاً يكون موعد تحصيل الضريبة الزراعية بعد جني المحصول، وموعد تحصيل ضريبة الأرباح التجارية بعد تحقق الأرباح وهكذا³.

ث. **مبدأ الاقتصاد في النفقات:** ويقصد به أنه على الدولة أن تختار الطريقة التي تكلفها أقل النفقات، حتى يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وبين ما يدخل للخرينة أقل ما يمكن، وتظهر أهمية هذه القاعدة في العصور الحديثة حيث تتحمل الدول نفقات كبيرة في سبيل تحصيل الضرائب ومراقبة المكلفين على أن لا يتهربوا من دفعها⁴.

ج. **مبدأ المرونة:** وهذا يعني أن تكون هناك درجة من الاستجابة للضرائب المفروضة للتغيرات في النشاط الاقتصادي، ويكمن الهدف منه جعل الهيكل الضريبي متلائم

¹ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص130.

² خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص28.

³ فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة الضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005، ص 86.

⁴ زينب حسن عوض الله، الأساسيات المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، مصر، 2006، ص126.

باستمرار مع متطلبات التغير في الظروف الاقتصادية ومع أحوال الخزينة، مما يؤدي إلى تسهيل تحقيق أهداف السياسة المالية¹.

ح. مبدأ الثبات والاستقرار: أي أنه لا يجب أن يدخل على النظام الضريبي من التعديلات إلا ما هو ضروري وحتمي، فلا يتغير سعر الضريبة وطرق تحديد وعائها بصفة مستمرة بما يقلق المكلف ويضر بالنشاط الاقتصادي.

إن فرض الاستقرار للنظام لا يعني جموده ورفضه لأي إصلاح أو تعديل بل يجب أن يتطور وفق التغيرات التي يفرضها الواقع آخذين بعين الاعتبار طبيعة المجتمع وأحواله الاقتصادية ودرجة الثقافة في محيط المجتمع².

خ. مبدأ البساطة: ينبغي على النظام الضريبي أن يضم ضرائب ضرورية بسيطة وسهلة وذات معدلات قليلة تعمل على شفافيته ووضوحه مما ينعكس إيجاباً على إدارة الضرائب والمكلفين، لذلك تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تحقيق بساطة النظام الضريبي من خلال تعويض الضرائب المعقدة بضرائب بسيطة.

2. محددات النظام الضريبي.

هناك عدة عوامل لها تأثير مباشر على أداء وكفاءة النظام الضريبي لأي دولة ومن أهمها نجد:

أ- النظام الاقتصادي: يؤثر النظام الاقتصادي المتبع في بلد ما على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم ومكوناته، لذا يختلف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى تبعاً لاختلاف النظام الاقتصادي القائم في الدولة، كما يتغير في الدولة الواحدة من زمن إلى آخر تماشياً مع تغير الأوضاع الاقتصادية.

❖ النظام الاقتصادي الاشتراكي: إن هذا النظام قائم على فلسفة جماعية هدفها الأساسي تحقيق المصلحة العامة وليس المصلحة الخاصة، ومن أهم خصائص اقتصاديات النظام الاشتراكي نجد.

¹ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 59.

² محمود السيد ناغي، الضريبة على الدخل، التحليل وإطار التطبيق والتطوير، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 34.

– زيادة الوزن النسبي للاقتصاد العام داخل الاقتصاد الوطني مقارنة بالاقتصاد الخاص.

– تتخذ هذه الاقتصاديات من التخطيط أسلوباً للقيام بكافة الأنشطة الاقتصادية سعياً لتحقيق أهداف المجتمع والتي تعكس المصلحة الجماعية ويتولى إعدادها وتنفيذها جهاز التخطيط.

– يتم توجيه الموارد بين القطاعات والأنشطة المختلفة وفقاً لأولويات الخطة وكما يحددها جهاز التخطيط وليس اعتماداً على تفضيلات المستهلكين.

في ظل الخصائص السابقة تصبح دخول الأفراد صورة من صور الإنفاق العام، وإنفاق الأفراد صورة من صور الإيرادات العامة، وعليه ينخفض دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع إلى أدنى مستوى، ولكن رغم ذلك يبقى للنظام الضريبي بعض المهام ولو كانت محدودة في تحقيق أهداف المجتمع، منها:

- استخدام الضريبة كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات وبها يسمح بتحقيق التوازن بين الطلب والعرض.

- عدم اختفاء القطاع الخاص بشكل نهائي، وعليه لابد من وجود نظام ضريبي ينظم نشاطات هذا القطاع فيما يخص الإخضاع الضريبي.

❖ **النظام الاقتصادي الرأسمالي:** إن هذا النظام يقوم على مجموعة من الخصائص منها، تدني دور الدولة في النشاط الاقتصادي إلى أدنى حد ممكن، سيادة مبدأ الحرية بمعناها الواسع، حرية التملك، حرية التعاقد، حرية الاختيار، سيادة المنافسة الحرة، ودافع الربح هو المحرك الأساسي للنشاط الاقتصادي.

وعليه يسعى النظام الضريبي في المجتمع الرأسمالي إلى تحقيق عدة أهداف منها¹:

– إعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع وبما يتفق مع إيديولوجيات المجتمع بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع توزيعاً عادلاً لأجل تحقيق العدالة الاجتماعية، وعليه أصبحت العدالة الضريبية هدفاً تسعى إلى تحقيقها مختلف النظم الضريبية.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره،

- يمارس النظام الضريبي في الدول الرأسمالية دورا مهما في تحقيق النمو الاقتصادي، من خلال ما يتضمنه من حوافز ضريبية مختلفة وأسعار تمييزية للضريبة تسمح بزيادة معدل التراكم الرأسمالي وتوجيه الموارد الاقتصادية في اتجاه الأنشطة التي تساهم بفاعلية في تحقيق النمو الاقتصادي.

❖ **النظام الاقتصادي الإسلامي:** يتسم هذا النظام بالملكية المزدوجة، فقد شرعت الملكية الفردية والجماعية دون أي تعارض بينهما محددا لكل منهما مجاله، وقد فرضت الضرائب في الإسلام منذ بداية عهد الدولة فقد كانت الزكاة التي فرضت ووجبت بأحكام تشريعية وبشروط محددة، وتم فرضها على المسلمين بصورة خاصة، دون غيرهم، وقد فرضت ضريبة الخراج على الأرض ولكن ضمن شروط محددة ووضع لها نظام تقدير وجباية خاصة بها، إضافة إلى الجزية التي فرضت على غير المسلمين وهي ضريبة على الرؤوس وبأسعار متدرجة يراعى فيها المقدرة التكليفية لدفعها. ويمكن تعريف النظام الضريبي الإسلامي على أنه عبارة عن مجموعة أنظمة الضرائب والاقتطاعات المالية والنقدية التي تقتطعها الدولة الإسلامية من أموال الأفراد قسرا وبصفة نهائية دون أن يكون مقابلها نفع معين مشروط وتخصص لتغطية النفقات العامة وفي نفس الوقت تستند فرضيتها إلى الأحكام والقواعد الكلية للشريعة الإسلامية.¹

ب- **النظام السياسي:** إن النظام الضريبي يتأثر بالنظام السياسي الموجود فيه، إذ لا تتأثر فقط مكونات هذا النظام الضريبي بل وحتى الأهمية النسبية لكل مكون داخل هذا النظام حيث أن النظام الضريبي في دولة دكتاتورية يختلف عن في دولة ديموقراطية، فمثلا إذا كان نظام الحكم في المجتمع يتخذ حكم الفرد أو الحزب الواحد منهجا له، فإنه يتوقع أن يتم تصميم النظام الضريبي وصياغته بما يسمح بتحقيق الأهداف الخاصة بنظام الحكم، أما إذا كان النظام السائد في المجتمع هو ديمقراطي حيث تتعدد الأحزاب السياسية وتزداد فرصة مشاركة أفراد الشعب في اتخاذ القرار، فمن المتوقع أن يتم صياغة النظام الضريبي بما يحقق أهداف كافة شرائح المجتمع ليس فئة بعينها.

¹ غازي حسين عناية، النظام الضريبي في فكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 05.

إن الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخرى يمكن أن تؤثر تأثيراً واضحاً على النظام الضريبي، كتضمنه لمعاملات ضريبية تفضيلية للدول التي تنتمي إلى نفس التكتل.

يمكن أن تؤثر الظروف السياسية التي تمر بها الدولة على نظامها الضريبي، كالحروب تؤدي إلى زيادة الضرائب أو استحداث ضرائب جديدة.

ت - العوامل الاجتماعية: هناك العديد من العوامل الاجتماعية التي تؤثر على النظام الضريبي كالنمو السكاني فالدول التي تسعى إلى زيادة السكان تقوم بمنح العديد من الإعفاءات الضريبية والعكس صحيح، وكذا القيم الأخلاقية، فالدولة التي تسمح بنظام الفائدة وتسهل بعض أنواع المعاملات كالقمار والنوادي والملاهي الليلية تكون لديها حصيلة مرتفعة، أما الدول التي تحكمها تقاليد مجتمعية ذات التزام ديني فإن مواردها قليلة¹.

ث - درجة التقدم الاقتصادي: تعتمد أهمية الموارد الضريبية وفعاليتها في مستوى الاقتصاد الوطني على القدرة التكاليفية للأفراد ومقدرة الاقتصاد الوطني لتحملها إضافة للعلاقة القائمة بين المقدرة الضريبية والبنية الاقتصادية، إذ أن مرحلة النمو الاقتصادي التي يمر بها أي مجتمع من المجتمعات تنعكس دون أدنى شك على النظام الضريبي السائد ومدى الأهمية النسبية التي تتمتع بها كل ضريبة داخل هذا النظام.

وبالتالي فواقع النظام الضريبي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول النامية.

رابعا: فعالية النظام الضريبي ومؤشرات قياسها. (مؤشرات النظام الضريبي الفعال).

1. مفهوم فعالية النظام الضريبي.

تعد الفعالية من المؤشرات الهامة التي من خلالها نستطيع الحكم على مدى نجاح أو فشل النظام الضريبي لأي دولة، والتي سوف تنعكس على فعالية السياسة الاقتصادية ككل باعتباره جزء من السياسة المالية.

¹ هاشم عبد الرحمان تكروري، مرجع سبق ذكره، ص 126.

لقد ارتأينا أنه من الضروري قبل التطرق لمفهوم فعالية النظام الضريبي، لابد من إلقاء الضوء أولاً على مفهوم الفعالية بشكل عام .

أ. تعريف الفعالية

لقد تعددت التعاريف التي حاول من خلالها باحثوا ومفكرو الإدارة تحديد مفهوم الفعالية ومنها التعريف الذي قدمه دراكر Drucker باعتبارها فعل الأشياء الصحيحة ومن ثم تقييم الفعالية قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف والغايات التي تم تحديدها مسبقاً، واقترح بيتر دراكر خمس متطلبات يجب توفرها لتحقيق الفعالية التنظيمية وهي إدارة الوقت، التوجيه بالنتائج، تحديد وترتيب الأولويات، صنع القرار، تعزيز وتقوية البناء الشخصي.¹

أيضاً تم تعريفها على أنها هي محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للمنظمة بما يتضمن من أنشطة إدارية وظيفية وفنية، كما أنها ترتبط بمدى تحقيق المنظمة لأهدافها.²

كما يتفق كل من إيتوزوني A.Etzioni وبلودرن Bludorn في تعريف الفعالية باعتبارها قدرة المنظمة على تحقيق رسالتها والأهداف التي أنشأت من أجلها، في حين ينظر كل من سنتياغو سمباس R.Garcia ورومان غارسيا R.Garcia إلى الفعالية باعتبارها مؤشر هام لقياس الأداء ويمكن تعريفها بمدى قدرة المنظمة على تحقيق الأداء الموجودة فضلاً عن تحقيق رضا العملاء، فلكي تكون فعالاً يجب أن يتم الفعل وأن تقدم الخدمة في الوقت المناسب، وأن تتوفر بالجودة المناسبة وبالكمية المطلوبة ومن النظرة السلوكية يمكن النظر إلى الفعالية باعتبارها الأداء الناجح لدور محدود.³

وما تجدر الإشارة إليه أنه هناك تداخل كبير بين مصطلحي الفعالية والكفاءة، لذا رأينا من الضروري أن نرجع على تحديد مفهوم هذه الأخيرة.

حيث يقصد بالكفاءة قدرة المنظمة على الاستخدام الأمثل لكمية الموارد المتاحة بشكل يسهم في تحقيق النتائج المتوقعة.

¹ دعاء رضا رياض محمد، التأصيل النظري لمفهوم الكفاءة والفعالية وتحليل العلاقة بينهما، تطور الفكر الإداري، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2015، ص ص 10-11.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الجزائر، 2003، ص 74.

³ دعاء رضا رياض محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 11-12.

كما عرفت على مدى الرشد في استخدام الموارد المتاحة للمنظمة، أي أنها ترتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات¹.

ومن خلال ما سبق ، يمكننا التمييز بين كل من الفعالية والكفاءة بأن هذه الأخيرة ينطوي مفهومها على بعدين أساسيين وهما البعد الاقتصادي والبعد الإداري، حيث يشير البعد الاقتصادي للكفاءة إلى العلاقة بين المدخلات والمخرجات مع التركيز أكثر بالأساس على المدخلات من حيث مدى قدرة المنظمة على الاستخدام الأمثل للموارد بغرض تحقيق الأهداف التنظيمية، بينما يركز البعد الإداري على الأنشطة والعمليات الإدارية داخل المنظمة من حيث أداء المهام المفترض القيام بها بالشكل الصحيح وخلال وقت محدد وبأقل تكلفة ممكنة مما يساهم في تحقيق الأهداف التنظيمية. بينما يرتبط مفهوم الفعالية بالمخرجات والآثار أكثر من ارتباطه بالمدخلات، حيث تشير الفعالية إلى مدى قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها وما يترتب عليها من نتائج وآثار على المجتمع ككل، كما تأخذ في اعتبارها مدى جودة السلع والخدمات المقدمة ومدى رضا العملاء على المنتجات والخدمات المقدمة لهم وكذا قدرة المنظمة على النمو من خلال البحوث والتطوير.

غير أن الاختلاف بين مفهوم الفعالية والكفاءة لا ينفي تلازمهما، حيث أن حسن استخدام الموارد يضمن بدرجة كبيرة تحقيق الأهداف وتحقيق الأهداف قد يعكس حسن الاستخدام الموارد. وقد أشار كل من سنتياغو ورومان غارسيا، إلا أنه يمكن تحقيق الكفاءة دون الفعالية والعكس، بمعنى أن المنظمة في بعض الحالات قد تكون كفؤة لكنها غير فعالة وفي بعض الأحيان قد تكون فعالة ولكنها غير كفؤة، وهو ما يعني أن الكفاءة والفعالية قد لا يسيرا في نفس الاتجاه ونفس الوقت، في حين يذهب دراكر Drucker إلى أنه لا يمكن تحقيق الكفاءة بدون تحقيق الفعالية بمعنى الفعالية تعد شرطاً أساسياً في تحقيق الكفاءة ذلك أنه من المهم أولاً فعل الأشياء الصحيحة والمخططة (الفعالية) ثم فعلها بشكل جيد (الكفاءة) ثانياً.²

¹ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 74.

²دعاء رضا رياض محمد، مرجع سبق ذكره، ص 15.

ب. تعريف فعالية النظام الضريبي.

هناك العديد من التعاريف التي حاولت تحديد مفهوم فعالية النظام الضريبي والتي نجد من بينها: تعريف **Pierre Beltrame** حيث يرى أن فعالية النظام الضريبي وتحقيقها ينبغي أن يكون هناك جواب عن إمكانية تصميم نظام ضريبي يتسم بالحصول على أقصى مردودية وبأقل تضحية جماعية.¹

وحسب تعريف **Annie vallee**، فإن النظام الضريبي الفعال هو ذلك النظام الذي يحتوي على ضرائب لا تشوه ولا تغير هيكل الأسعار النسبية ولا تقوم إلا بأثر الدخل وليس الإحلال.²

كما عرفها **Bernard Salanie** على أنها التوفيق بين العدالة الضريبية التي تأخذ في الحسبان مختلف الاعتبارات الاجتماعية والفعالية الاقتصادية التي تمكن من تخفيف التشوهات الاقتصادية الناتجة عن فرض الضرائب.³

من خلال ما سبق يتجلى لنا أن مفهوم فعالية النظام الضريبي يتمحور حول مدى قدرة هذا النظام القائم والمختار على تحقيق الأهداف المسيطرة في إطار السياسة الضريبية، وهو بذلك يتعلق بمدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق وتمكين أهداف المالية الاقتصادية والاجتماعية بشكل متوازن، إلا أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها فالهدف المالي قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق الهدف الاقتصادي.

لذا يتعين على المشرع الضريبي أثناء فرض الضرائب مراعاة المصالح الثلاثة التالية:⁴

❖ **مصلحة الدولة:** تتحقق من خلال ما توفره الضريبة من حصة مالية تساهم في تغطية نفقاتها المحتملة، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

¹Pierre Beltrame, L Mehl: **Techniques politiques et institutions fiscales comparées**, PUF, France, 1997, p365.

²Annie valle, **les systèmes fiscaux**, Ed, Seuil, France, 2000, p 54.

³Bernard Salanie: **Théorie économique de la fiscalité**, édition economica, France, 2002, p 67.

⁴ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص76.

❖ **مصلحة المكلف:** تتحقق من خلال فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه عائناً أمام طموحاته، بالإضافة إلى ما يوفره فرض الضرائب من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.

❖ **مصلحة المجتمع:** تتحقق من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من تعليم، صحة، بنى تحتية و غيرها، والحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع، ونشير هنا على أن التوفيق بين هذه المصالح الثلاثة السابقة صعب التحقيق لذلك يحاول المشرع دوماً أن يحدث تقارباً وتوازن بين هذه المصالح على ضوء الأولويات والظروف المحيطة به.

إلا أنه يجب التفريق بين كل من فاعلية النظام الضريبي و كفاءة النظام الضريبي حيث يقصد بهذه الأخيرة الاستخدام الأمثل والأنسب للموارد المتاحة في يد النظام الضريبي، أي اختيار أحسن بديل من البدائل المتاحة الذي يوفر أقل تكلفة ممكنة، وعليه فإن وجود الكفاءة يتضمن بدرجة كبيرة تحقيق الفعالية.

2. مراحل قياس فعالية النظام الضريبي

يمكن قياس فعالية النظام الضريبي بعدة طرق كالتالي:¹

أ. **مدخل الأهداف:** يقوم هذا المدخل بقياس فعالية النظام الضريبي بناءً على مدى تحقيق الأهداف المسطرة، وهنا تبرز عدة مراحل فرعية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

❖ **مدخل الهدف السائد:** أي قياس فعالية النظام الضريبي انطلاقاً من الهدف الرسمي المعلن، كحجم الحصيلة الضريبية المنتظر تحصيلها أو عدد المشاريع الواجب إنجازها نتيجة التحفيز الضريبية للاستثمار.

❖ **مدخل تعدد الأهداف:** أي قياس فعالية النظام الضريبي بقدرته على تحقيق أكبر هدف مثل تحقيق حصيلة ضريبية غزيرة، وكسب رضى موظفي الإدارة، وكذا ثقة

¹ نفس المرجع السابق ، ص ص: 77 - 79.

المكلفين، غير أنّ تحقيق جميع تلك الأهداف صعب، لذلك يتعين على المشرع ترتيبها حسب الأولوية، ووفق الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

❖ **مدخل الأهداف المرحلية:** أي قياس فعالية النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الأهداف حسب المعيار الزمني، والمقسمة من الناحية الزمنية إلى أهداف قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل.

ب. **مدخل المورد:** يستند هذا المدخل على فرضيتين هما:

❖ أنّ النظام الضريبي هو نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة.

❖ تتوقف فعالية النظام الضريبي على قدرته في توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة به، أي كلما استطاع النظام توفير احتياجاته من الموارد كلما زادت فعاليته واستطاع تحقيق الأهداف المحددة.

ورغم أهمية هذا المورد في قياس الفعالية إلا أنّ درجة توافر الموارد المادية والبشرية مسألة نسبية، كما أن استخدامها قد يتصف بالقصور وعدم الرشد والذي يرجع لأسباب تنظيمية أو سلوكية أو بيئية.

ت. **المدخل المالي:** يستند هذا المدخل على القياس الكمي لفعالية النظام الضريبي، وذلك بمقارنة حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية مع حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية ويمكن صياغة ذلك المقياس كما يلي:

$$\text{الفعالية المالية الضريبية} = \text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية} / \text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية}$$

وبناءً على العلاقة السابقة يكون النظام الضريبي فعال كلما اقتربت أو تجاوزت هذه النسبة الواحد الصحيح، أمّا في حالة العكس فإنّ هذا يدل على نقص معدم فعالية النظام الضريبي، كما يجب مقارنة هذه النسبة مع السنوات السابقة من أجل متابعة تطور فعالية النظام الضريبي عبر الزمن، بالإضافة إلى مقارنة هذه النسبة مع معدلات الدول النامية والمتقدمة.

3. مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي

تعتبر فعالية النظام الضريبي عن مدى قدرته على تحقيق الأهداف المحددة له، ولقياس هذه الفعالية لابد من الاستناد إلى مجموعة من المعايير والتي يمكن على ضوءها تقييمه، ومن أهم هذه المؤشرات تلك التي وضعها كل من فيتو تانزي* Vito. Tanzi، مجموعة العمل الأوروبية وكذا ريتشارد موسغراف** Richard. Musgrave .

أ. مؤشرات فيتو تانزي" Vito. Tanzi".

لقد اقترح " فيتو تانزي vito tanzi "مجموعة من المؤشرات يمكن الاعتماد عليها لتصميم نظام ضريبي فعال والمتمثلة في¹:

❖ **مؤشر التركيز:** يقتضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيرادات الضريبية من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ.

❖ **مؤشر التشتت:** ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد وإن كانت موجودة هل عددها قليل، وهل التخلص منها سعيًا لبسيط النظام الضريبي لا يكون له تأثير مهم على مردودية النظام ككل.

❖ **مؤشر التآكل:** ويتمثل فيما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، حيث إذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط أو منح الإعفاءات للأنشطة فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي وهو ما يقود إلى الرفع من المعدل الضريبي طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات وهذا من شأنه أن يحفز على التهرب.

❖ **مؤشر تأخر التحصيل:** ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون مستحقاتهم في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات

* Vito. Tanzi إقتصادي أمريكي باحث في الشؤون الضريبية

** Richard. Musgrave إقتصادي أمريكي باحث في شؤون المالية العامة.

¹ قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية - دراسة تحليلية تقييمية-، ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 2003، ص 165-167 .

الضريبية بفعل التضخم، وعليه يجب وضع عقوبات صارمة للحد من التأخر في دفع المستحقات.

❖ **مؤشر التحديد:** ويتمثل في مدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة.

❖ **مؤشر الموضوعية:** ضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين تقديرها بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها.

❖ **مؤشر التنفيذ:** ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي لأهدافه بالكامل وبفاعلية، ويتعلق بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية فضلا عن معقولية التشريع.

❖ **مؤشر تكلفة التحصيل:** يجب أن تكون تكلفة تحصيل الضريبة أقل ما يمكن حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.

ت. مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية .

حددت مجموعة العمل الأوروبية مجموعة من المعايير الواجب توفرها في النظام الضريبي وذلك في اجتماعها حول وضع وعاء مشترك للضرائب على أرباح الشركات وتشمل هذه المعايير في مايلي:¹

❖ **العدالة الرأسية:** من خلال توزيع الأعباء حسب المقدرة التكلفة للممولين.

❖ **العدالة الأفقية:** بمعنى ضرورة معاملة الأفراد الذين هم في نفس الوضعية نفس المعاملة الضريبية.

❖ **الحيادية:** تجاه مختلف الاستثمارات.

❖ **الفعالية:** أي قدرة الوعاء على تحقيق الأهداف الأساسية.

❖ **البساطة واليقين والشفافية.**

❖ **الانسجام والتجانس:** بحيث إذا كان للمتعاملين نفس النتيجة التجارية فيجب أن يحققوا نفس النتيجة الجبائية.

¹لقد عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 104 .

- ❖ **المرونة:** أي ضرورة نمو الأوعية الضريبية مع نمو الأسواق والنشاط عبر الزمن.
- ❖ وضع آليات رقابية.

ث. مؤشرات ريتشارد موسغراف "Richard. Musgrave".

تتمثل هذه المؤشرات في المتطلبات الواجب توفرها في النظام الضريبي لضمان فعاليته وهي:¹

- ❖ **ضرورة تساوي العبء الضريبي:** أي يجب أن يدفع كل فرد تبعا لحصته العادلة، وللقدرة على الدفع مظهران العدالة الأفقية التي تقضي بأن يتحمل الممولون الذين هم في نفس الوضعية الاقتصادية أعباء متساوية، أما العدالة العمودية فتتمثل في أن تكون القدرة على الدفع متناسبة مع المستوى الاقتصادي للممول.

- ❖ **ضرورة اختيار الضرائب التي تقلل التعارض مع القرارات الاقتصادية أي مع كفاءة السوق.**

- ❖ **ضرورة أن لا يتم استخدام السياسة الجبائية لتحقيق أهداف تتعارض مع هدف تحقيق العدالة في النظام الضريبي.**

- ❖ **ضرورة أن يسمح النظام الضريبي باستخدام سياسة الميزانية لتحقيق أهداف مثل النمو والاستقرار.**

- ❖ **ضرورة أن يسمح النظام الضريبي للإدارة الضريبية بالعمل بصورة عادلة وغير اعتباطية، وأن يكون أسلوبها واضحا للمكلف وأن تكون هذه الإدارة ذات كفاءة وتعمل على تخفيض تكلفة التحصيل إلى أدنى مستوى ممكن.**

ج. مؤشرات الأستاذ "حمدي أحمد الغناني".

يرى أن تصميم الأنظمة الضريبية وفقا لمقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين:²

- ❖ **الأسلوب الأول:** وذلك بوضع معايير محددة يجب توافرها في النظام الضريبي وهي:
 - احترام المبادئ الأساسية للضريبة (العدالة، اليقين والوضوح، الملائمة في الدفع والاقتصاد في نفقة التحصيل).
 - المحافظة على كفاءة جهاز السوق.

¹ نفس المرجع السابق، ص 103.

² قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 167.

- عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.
- ❖ **الأسلوب الثاني:** ويتم ذلك من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهية العامة للمجتمع، وطالما أن نظرية الرفاهية لم تتطور وتتكون بشكل كافي، إلا أنه بالرغم من ذلك يجب مراعاة الأهداف التالية التي تحقق الحجم الأمثل للرفاهية:
 - توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار.
 - تحقيق أعلى مستوى من المعيشة.
 - توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل.
 - تحقيق النمو الاقتصادي والعدالة في توزيع الدخل.
- من خلال ماسبق يتضح أنه وبالرغم من اختلاف هذه المؤشرات واختلاف أصحابها إلا أنها تتقاطع فيما بينها إلى حد كبير كونها صياغات معاصرة ومكيفة للمبادئ التقليدية للضريبة.

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



الفصل الأول:

الازدواج الضريبي

الدولي

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطلاب الجزائري



تمهيد:

تعد ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي من المشاكل الضريبية التي نالت اهتمام واسع من قبل الباحثين والدارسين في المجالين الاقتصادي والضريبي ونادوا بإلغائها أو على الأقل الحد من آثارها لأنه ينتج عنها توزيع غير عادل للعبء الضريبي ما بين المكلفين الذين يتوفرون على أنشطة خارج بلدانهم ومكلفين ينحصر نشاطهم داخله، زيادة على أنها تشكل عرقلة في وجه توسيع التجارة والاستثمارات الدولية خصوصا من طرف الشركات المتعددة الجنسيات .

وبناء على سبق سنحاول في هذا الفصل الإلمام بدراسة مختلف الجوانب المتعلقة بظاهرة الازدواج الضريبي الدولي من خلال التطرق للعناصر التالية:

أولا: ماهية الازدواج الضريبي الدولي؛

ثانيا: أسباب قيام الازدواج الضريبي الدولي؛

ثالثا: آثار الازدواج الضريبي الدولي؛

رابعا: صور معالجة الازدواج الضريبي الدولي.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول للطالب الجزائري



أولاً: ماهية الازدواج الضريبي الدولي.

1. مفهوم الازدواج الضريبي الدولي.

ارتأينا بداية قبل تقديم مفهوم الازدواج الضريبي الدولي تحديد تعريف الازدواج الضريبي المحلي والذي عرف على أنه " فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال في المدة ذاتها".¹

أما الازدواج الضريبي الدولي فقد عرف " في مفهوم القانون الضريبي الدولي على أنه تنازع سيادتين ضريبيتين أو أكثر بمناسبة إخضاع شخص طبيعي أو معنوي أو وعاء ضريبي".²

كما يقصد به "ذلك الازدواج الذي يتحقق عندما تفرض دولتان أو أكثر نفس الضريبة على نفس الخص بالنسبة لنفس الوعاء ، أي يتحمل الممول الضريبة مرتين أحدهما بالنسبة لما يفرضه قانون الدولة التي يعمل بها من ضرائب على ما تحقق فيها من مداخيل، ومرة ثانية بالنسبة للدولة التي ينتمي إليها من ضريبة على نفس المداخيل".³

وعليه يتحقق الازدواج الضريبي الدولي عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض ذات الضريبة أو ضرائب متشابهة على نفس المادة ونفس المكلف خلال نفس المدة الزمنية ويحدث ذلك نتيجة تباين المبادئ المعتمدة في النظم الضريبية لمختلف الدول.

ويبرر البعض الازدواج الضريبي الدولي بأن الضريبة تدفع مقابل حماية الدولة، ولما كان حصول المكلف على جزء من دخله في الدولة وإنفاقه في دولة أخرى يجعله يستفيد من حماية كلتا الدولتين فإن عليه أن يدفع ضريبة لكل منهما، أي أن ازدواج الضريبة يبرره ازدواج الحماية.

هذا ولا توجد قاعدة من قواعد القانون الدولي ولا عرف دولي يحرم الازدواج الضريبي الدولي، إلا أنه مرهق للمكلف خاصة إذا كان مجموع ما يدفعه من الضريبة كبيراً.⁴

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون سنة النشر، ص 281.

² محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، دار النشر المغربية، دار البيضاء، 2004، ص 80.

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 60.

⁴ محي محمد سعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية مقارنة)، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية،

2002، ص 334-335.

2. عناصر الازدواج الضريبي الدولي.

إن حدوث الازدواج الضريبي الدولي يستلزم توافر العناصر التالية¹:

أ. **وحدة الضريبة:** بمعنى أن تكون الضريبتان المفروضتان من نوع واحد (أو متشابهتين كالضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال).

ب. **وحدة المكلف:** بمعنى أن تفرض الضريبة مرتين أو أكثر على نفس الشخص المكلف، وعليه يشترط لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي الشخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة في دولتين مختلفتين، وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً بالنسبة للشخص الطبيعي، إلا أن الآراء اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص الاعتبارية وخاصة الشركات كونها أشخاصاً معنوية ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء المساهمين فيها.

ت. **وحدة المادة الخاضعة:** بمعنى فرض الضريبة على نفس المادة سواء كانت دخلاً أو رأس مال أكثر من مرة، ومن أمثلة ذلك أن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية، كما يدفع ضريبة عن دخله كموظف وكذلك عن دخله من مهنة حرة، فهنا شرط وحدة المادة المفروض عليها الضريبة غير متوفر ولذلك لا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي.

أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد وخارجها عن مدة معينة وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها، فإن هذا الشخص يكون قد تعرض للازدواج الضريبي الدولي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

ث. **وحدة المدة:** يشترط لقيام الازدواج الضريبي الدولي بالإضافة للأركان الأخرى أن تكون نفس المدة الزمنية التي تم فيها فرض نفس الضريبة، أما إذا فرضت الضريبة

¹ أنظر: - عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار الإثراء، الأردن، 2009، ص 218-220.

- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص 226-

على دخل المكلف في سنة معينة ودولة معينة ثم فرضت مرة أخرى على دخله في دولة أخرى ولكن في سنة تالية، فإننا لا نكون بصدد الإزدواج الضريبي الدولي نظرا لاختلاف المدة المفروض عليها الضريبة.

وكمثال حول الإزدواج الضريبي الدولي ندرج الحالتين التاليتين:

❖ الحالة الأولى: الضريبة على أرباح الشركات.

قد يكون للمؤسسة ما فروع في دول أخرى فتقوم الدولة الموجود بها كل فرع من الفروع بفرض الضريبة على أرباح هذا الفرع، وفي نفس الوقت تقوم فيه الدولة التي موجود بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض نفس الضريبة على مجموع أرباح هذه الأخيرة.

❖ الحالة الثانية: الضريبة على نواتج القيم المنقولة (الأسهم والسندات)

قد يقيم شخص في دولة ما ويمتلك أسهم وسندات صدرت في دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى بصفتها دولة الموطن بفرض ضريبة على دخل هذه القيم، كما تقوم الدولة الثانية بصفتها مصدر هذا الدخل أيضا بفرض نفس الضريبة على الدخل نفسه وهكذا يتحقق الإزدواج الضريبي الدولي.

3. أنواع الإزدواج الضريبي الدولي

يمكن أن يأخذ الإزدواج الضريبي الدولي أنواعا مختلفة تبعا لعدة معايير، فهناك الإزدواج الضريبي الدولي القانوني والاقتصادي، ومن جهة أخرى هناك الإزدواج الضريبي الدولي المقصود وغير المقصود.

أ. الإزدواج الضريبي الدولي القانوني والاقتصادي.

❖ الإزدواج الضريبي الدولي القانوني.

لقد أثار القانون الضريبي الدولي مختلف التعاريف للإزدواج الضريبي القانوني، ومن أهمها نجد ما يلي¹:

¹ مولود مليكاوي، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة - حالة الاتحاد الأوروبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015، ص 86

تعريف الاقتصادي B.Sppitz والذي يعتبر هذه الظاهرة أنها تحدث عندما تقوم السلطات الضريبية في دولتين أو أكثر بتحصيل الضرائب على نفس الأساس أو نفس التأثير، وفي مثل هذا الوضع فإن الشخص قد يتحمل ضريبة ثقيلة إجبارية مقارنة بحالة خضوعه لسلطة ضريبية واحدة.

ويعرف الأكاديمي Iulian Vacarel الأزواج الضريبي الدولي القانوني بأنه خضوع بعض المكلفين بالضريبة في دولتين مختلفتين لنفس النوع من الضرائب وفي نفس السنة المالية.

كما يعرف البروفيسور Gheorghe D.Bistriceann الأزواج الضريبي الدولي القانوني وفق المعايير التالية عندما تفرض الضرائب على الدخل والممتلكات بين بلدين على نفس النوع من الدخل وفي نفس السنة المالية. ففي بعض الحالات يكون فيها نفس الدخل يخضع للضريبة مرتين على نفس المكلف، وهذا ما يشير إلى الأزواج الضريبي الدولي القانوني.

والمثال الكلاسيكي لهذه الظاهرة هو الحالة التي يضطر فيها الشخص غير مقيم بدفع الضريبة على التوزيعات Divident في دولة مصدر الأرباح الموزعة (مساهم في شركة مقيمة) أو في دولة يكون فيها المساهم مقيم، وفي هذه الحالة فإن موضوع الإخضاع الضريبي يعاني الأزواج الضريبي الدولي على نفس الدخل أي في الدولة مصدر الدخل والدولة محل الإقامة.

❖ الأزواج الضريبي الدولي الاقتصادي.

هناك حالات يتم فيها فرض الضريبة على نفس الدخل مرتين على مكلفين مختلفين، وهذا ما يشير إلى الأزواج الضريبي الدولي الاقتصادي فالشركة التي تحقق أرباحاً تخضع للضريبة على أرباح الشركات، ثم تخضع التوزيعات (عوائد الأسهم) لضريبة عوائد الأسهم الموزعة من الأرباح المحققة في بلد المصدر، اقتصادياً فإن أرباح الشركة وأرباح الأسهم تمثل نفس الدخل بينما تخضع للضريبة من طرف مكلفين مختلفين، فالشركة قامت بدفع الضريبة على أرباح الشركات وكذلك المساهم يخضع للضريبة على التوزيعات، ولأزواج الضريبي الدولي الاقتصادي قد يحدث سواء داخل البلد أو يتجاوز الحدود في بعض الحالات، ففي حالة الشركات متعددة

الجنسية فالمساهمين المقيمين في دول أخرى الذين يقومون بتحويل الأرباح (عوائد الأسهم) ويخضعون للضريبة في دولة الإقامة، والتي سوف تكون خاضعة لضريبة الدخل، فالازدواج الضريبي الاقتصادي يحدث في هذه الحالة بالتجاوز الواضح للإطار الوطني، وفي هذه المرة الازدواج الضريبي الدولي يكون كنتيجة حتمية للنظام الضريبي القائم في الدولة مصدر الدخل وليس لنقص التنسيق في القوانين الضريبية للدول المشاركة في هذه الظاهرة. وتسعى الاتفاقيات الضريبية السائدة للحد من الازدواج الضريبي الدولي القانوني الذي يتجاوز الحدود، ولكن في بعض الحالات قد تستخدم الاتفاقيات الضريبية أيضا للحد أو التخفيض من الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي من خلال اشتراط تعديل معدل الضريبة على الممتلكات ما بين الشركات التي تتجاوز الحدود¹.

ب. الازدواج الضريبي المقصود وغير المقصود.

❖ الازدواج الضريبي المقصود.

يكون الازدواج الضريبي مقصود عندما تريد الدولة أن تحد به انتقال رؤوس الأموال منها واليها، كما لو فرضت ضريبة على رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج والمفروض عليها ضريبة في الدولة التي فيها مصدر الإيراد، وذلك لمنع استثمار رؤوس الأموال في الخارج أو الحد من هجرة رؤوس الأموال². وعلى العموم يمكن تلخيص أهم الأهداف الاقتصادية والسياسية التي يسعى الازدواج الضريبي الدولي المقصود تحقيقها في³:

- الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية وذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو لرفض استثمارها في مشروعات قد ترى الدولة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية.
- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية و ذلك لشدة الحاجة إليها في تمويل المشروعات الوطنية.
- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية.

¹ نفس المرجع السابق، ص 86-87.

² عادل فليح العلي، مالية الدولة، دار الزهران للنشر، الأردن، 2010، ص 311.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 133.

❖ **الازدواج الضريبي غير المقصود.**

وهو الحالة الغالبة في الازدواج الضريبي الدولي بسبب عدم وجود سلطة عليا تنسق بين التشريعات الضريبية في البلدان المختلفة، إذ عادة ما تقوم كل دولة بفرض ضرائبها على ضوء ظروفها الخاصة دون النظر إلى التشريعات الضريبية الدولية الأخرى مما يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تعتمد عليها كل دولة في فرض ضرائبها، ويعالج عن طريق الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية بين الدول.¹

ت. الازدواج الضريبي المتعدد.

في ظل التوسع الذي تشهده الأنشطة الاقتصادية التي يمارسها المتعاملون الاقتصاديون، والتي أصبحت تتم في العديد من الدول، نشأت مشكلة أكثر تعقيدا من الازدواج الضريبي الدولي الثنائي ألا وهي الحالة التي يخضع فيها المكلف لنفس الضريبة أو ضرائب متشابهة وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي وخلال نفس المدة من طرف ثلاث دول، حيث تستند كل دولة لضابط من ضوابط الإخضاع الضريبي، وبتعبير آخر فهي الحالة التي يحقق فيها المكلف دخلا يعتبر ضمن مجال الاختصاص الضريبي لثلاث دول وغالبا ما يكون ذلك الدخل عبارة عن أرباح أسهم أو فوائد أو إتاوات، أما الدول المتدخلة في هذه الحالة هي²:

– الدولة مصدر الدخل و التي يحصل منها على أرباح الأسهم أو الفوائد و التي نرسم لها بالدولة (ص).

- الدولة التي توجد فيها المنشأة أو الفرع المستفيد من ذلك الدخل ونرسم لها بالدولة (ن).
- الدولة التي يوجد فيها المقر الرئيسي للمؤسسة المالكة للفرع أو المنشأة، ونرسم لها بالدولة (أ).

¹ أنظر: - محمد طاقة، هدى العزاوي، المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، ص 117.

- سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار الدجلة، 2011، ص 129.

² بوقرورة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المالية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2010، ص 24-26.

وفي غياب اتفاقية جبائية تجمع بين الدول الثلاث أو أي إجراءات من خلال تشريعاتها الضريبية لتفادي تلك المشكلة أو التقليل من عبئها فإن الدخل المحقق في الدولة (ص) يخضع لاقطاعات ضريبية كما يلي:

• الدولة (ص) تفرض الضريبة على الدخل المحقق من طرف المنشأة أو الفرع باعتبارها الدولة مكان تحقق الدخل) اقتطاع من المصدر الدولة (ن) التي توجد فيها المنشأة أو الفرع المستفيد تفرض الضريبة على جميع المداخل التي تحققها تلك المنشأة أو الفرع بما فيها الدخل الناشئ في الدولة (ص)

• الدولة (أ) تفرض الضريبة على الأرباح و المداخل العالمية لهذه المؤسسة ، والتي تضم المداخل التي يحققها ذلك الفرع أو تلك المنشأة في كل من الدولة (ن) وفي الدولة (ص) ، وبالتالي يتضح لنا أن الدخل المحقق من طرف الفرع أو المنشأة في الدولة (ص) خضع للضريبة ثلاث مرات ومن طرف الدول الثلاث، مما يؤدي إلى ثقل العبء الضريبي ، وإلى انخفاض الدخل الصافي الذي كان من المتوقع تحصيله من طرف الفرع وبعده المؤسسة المالكة لهذا الفرع ، الشيء الذي من شأنه أن يؤدي إلى تشجيع المؤسسات التي تمارس أنشطة في دول مختلفة على إتباع أساليب للتخلص من ذلك العبء أو تخفيضه ، كاللجوء إلى التلاعب في التصريح حول أسعار الصفقات التجارية ، أو عن طريق إنشاء فروع أو ممارسة أنشطة داخل مناطق ذات ضرائب منخفضة أو معدومة والتي تدعى بالجنادات الضريبية . و حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإن الحالة الثلاثية في الخضوع للضريبة ، ومشكلة التعدد الضريبي تعتبر أكثر انتشار في قطاع البنوك والتأمين ، حيث تمارس مؤسسات هذا القطاع أنشطة في العديد من الدول من خلال فروعها المنتشرة عبر العالم ، فعلى سبيل المثال إذا قام فرع متواجد في دولة ما ، والذي يملكه بنك متواجد في دولة أخرى ، لتقديم قرض إلى شخص مقيم في دولة ثالثة ، فإن الفائدة التي يتحصل عليها ذلك الفرع تعتبر خاضعة للضريبة في الدولة التي يقيم فيها المستفيد من القرض ، والذي يدفع مقابله الفائدة إلى الفرع ، والدولة التي يتواجد بها الفرع المستفيد من الفائدة ، بالإضافة إلى الدولة التي يوجد فيها المقر الرئيسي للبنك المالك للفرع والتي تخضع للضريبة الدخول الإيرادات العالمية للبنك ويمكن تفادي تلك المشكلة من خلال إعفاء الفائدة من الضريبة في كل من الدولة التي يوجد فيها المقر الرئيسي للبنك والدولة التي يقيم فيها المستفيد من

القرض، إما ضمن التشريعات الضريبية لتلك الدول أو عن طريق إبرام اتفاقية ضريبية بين الدول الثلاث ومحاولة التوصل من خلالها لحل لتلك المشكلة.

ثانياً: أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي.

تعتبر مشكلة الازدواج الضريبي من أهم المشاكل التي تواجه العلاقات الاقتصادية الدولية، والتي ظهرت نتيجة العديد من الأسباب و التي يمكن تلخيص أهمها فيما يلي¹:

1. **اختلاف ضوابط الإخضاع:** يمكن إرجاع مختلف هذه الضوابط إلى ثلاث مبادئ هي:
 أ. **مبدأ التبعية السياسية (الجنسية) :** والذي ينطوي على إقرار بحق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بغض النظر عن مواطنهم أو محل إقامتهم وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ومداخلهم مهما كان موقعها أو مصدرها.² فهذا المبدأ يقتضي بضرورة تطبيق المساواة في العدالة الضريبية بين مواطني البلد وذلك تطبيقاً لمبدأ سيادة الدولة على رعاياها، ذلك أن الحماية التي يتمتع بها المواطن في الخارج إضافة إلى الامتيازات ما هي إلا نتيجة عن حملة لجنسية دولته الأصلية.

ولقد كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي تركز عليه الدول في فرض الضريبة نتيجة الصلة التي تربط الفرد بالدولة واعتبارها صلة سياسية تظهرها الجنسية.³

ب. **مبدأ التبعية الاقتصادية (معياري المصدر) :** وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بغض النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص المستفيدين منها، فبموجب هذا المبدأ يحق للدولة إلزام الأفراد بدفع الضرائب من منطلق الإقرار بالسيادة والاحترام لهذه الدولة حتى تتمكن من القيام بمهامها في الحفاظ على حقوق مواطنيها والدفاع عنهم وتمويل نفقاتها العامة.

¹ يونس أحمد البطريق، عبد العزيز السوداني، البناء الضريبي مدخل تحليل النظم، جامعة الإسكندرية، 1995، ص 25-27.

² حامد عبد المجيد دراز، يونس البطريق وآخرون، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 134.

³ يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986، ص 118.

ج. **مبدأ التبعية الاجتماعية (معيار الموطن):** وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تقول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بغض النظر عن جنسيتهم أو مصدر هذه الدخول.¹

وبالتالي فإن الاختلاف في معايير تحديد الوعاء الضريبي يؤدي إلى تزام قوانين الضرائب في أكثر من دولة خلال فترة واحدة بالنسبة لنفس الشخص أو نفس الإيراد ما يؤدي إلى حدوث ازدواجي ضريبي دولي.

وتجدر الإشارة إلى أن معظم التشريعات الضريبية تأخذ بأكثر من مبدأ في تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي بعدما أن كان مبدأ التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي تركز عليه معظم الدول في فرض الضريبة، وذلك نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة، باعتبارها صلة سياسية مظهرها الجنسية. إلى أن تضاءلت أهميته بعد ذلك حيث أصبحت الدول تمزج بين هذه المبادئ لتحديد مجال اختصاصها في فرض الضرائب .

فعل سبيل المثال، تأخذ الولايات المتحدة الأمريكية بمعياري التبعية السياسية والاجتماعية أو ما يسمى بمعيار الإقامة أو مبدأ عالمية الإيراد، في حين أن المشرع الجزائري يأخذ بمبدأ التبعية الاجتماعية ضابط (موطن الإقامة)، حيث يخضع المقيمون في الجزائر للضريبة وفقاً لأحكام القانون ومبدأ التبعية الاقتصادية (مصدر الدخل) إذ يخضع غير المقيمين في الجزائر للضريبة على الجزء من الدخل الذي يحققونه في الجزائر وفقاً لمبدأ الإقليمية الضريبة. ومن خلال ما سبق فإنّ اختلاف ضوابط الإخضاع يؤدي إلى تراكم القوانين الضريبية لأكثر من دولة في وقت واحد بالنسبة لنفس الشخص أو نفس المال.

وبالتالي قد يحدث الازدواج الضريبي نتيجة لاختلاف المبادئ والأسس المستند إليها في عملية الإخضاع الضريبي لكل دولة، بحيث نجد دخلاً معيناً يخضع للضريبة في البلد الذي تحقق فيه أو دولة المصدر وقد يتم إخضاع نفس الدخل أيضاً من طرف دولة إقامة المكلف، بل وفي بعض الأحيان يتم الإخضاع الضريبي بناءً على الجنسية.

¹ يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الطبعة الثانية، الدار الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 2002،

2. **تعدد ضوابط الإخضاع:** ينشأ في حالة تعدد الضوابط التي تقررها دولتين أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصة ممكنة كما في حالة سريان ضريبة الدخل في كل دولة على المقيمين بالنسبة لمجموع مداخيلهم بصرف النظر عن مصدرها، وعلى غير المقيمين بالنسبة لمداخيلهم التي تتحقق في أقاليم كل دولة، فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الازدواج الضريبي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الموطن، نتيجة خضوعها في نفس الوقت لكل من ضريبة دولة الموطن وضريبة دولة المصدر.

3. **اختلاف التنظيم الفني للضرائب:** إنَّ اختلاف المبادئ الفنية للنظم التي يقوم عليها التشريع الضريبي في الدول يؤدي إلى حدوث الازدواج الضريبي الدولي، فبعض الدول تأخذ بالضريبة الموحدة والتي تمتد إلى كافة إيرادات الخاضع لها، حتى ما تحقق منها في الخارج، وبعضها يأخذ بالضرائب النوعية، والتي غالباً ما تطبق داخل الحدود الإقليمية للدولة.

4. **اختلاف تفسير المصطلحات الفنية:** يعتبر اختلاف تفسير المصطلحات الفنية المستخدمة في مجال تحديد الاختصاص الضريبي من أهم أسباب الازدواج الضريبي الدولي، ولعل من أبرز الأمثلة عن ذلك هو تباين التشريعات الضريبية للدول المختلفة حول مفاهيم الإقامة، حيث يمكن أن تستند بعض الدول لتحديد هذا إلى امتلاك الشخص لمسكن داخل أراضيها، وأن يقيم بصفة دائمة، وقد يستند البعض الآخر إلى فكرة أخرى غير المسكن الدائم، ويترتب على هذا التباين في مدلول وتفسير الاصطلاحات، إمكانية حدوث الازدواج الضريبي، بالنسبة لنفس الوعاء الضريبة وينظر إليه من وجهتي نظر مختلفين.

5. **ظهور التجارة الإلكترونية:** لقد أدى ظهور وتطور المعاملات التجارية عن طريق وسائل الاتصال الإلكترونية إلى احتمال حدوث الازدواج الضريبي على الصفقة الواحدة لأن دولة مكان دفع قيمة الصفقة ترى أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل في حين ترى دولة موطن الشركة المستفيدة من هذه الصفقة هي التي لها الحق في فرض الضريبة وقد يؤدي ذلك في نهاية المطاف إلى تقليص حجم التجارة الإلكترونية.

- كما يمكن إرجاع انتشار الازدواج الضريبي الدولي إلى أسباب كثيرة أخرى أهمها:¹
- ❖ سهولة انتقال رؤوس الأموال و اليد العاملة بين الدول المختلفة.
 - ❖ انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار شركات المساهمة التي يتم التعامل في ما تصدره من أسهم و سندات في مختلف الدول.
 - ❖ اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أيا كان مصدره، بما في ذلك الدخل المتأتي من الخارج.
 - ❖ ازدهار التجارة الدولية وانتشار الشركات التي تعمل في الأسواق الدولية بحكم ما يتوفر لديهم من إمكانيات متعددة.
 - ❖ سهولة تنقل رؤوس الأموال بين الدول سعيا وراء تحقيق ربح أكثر، جعل تلك الدول تحدد سياسات تختلف في معاملة رؤوس الأموال الأجنبية، فمنها من يشجعها، ومن ثم تخفف عنها الضرائب وأحيانا يعفيها منها، ومن الدول من لا يشجع ذلك وبالتالي تخضعها للضريبة وبالأسعار التي تراها، ويؤثر ذلك في رسم سياسة كل دولة ظروفها المالية، والاقتصادية والتجارية.
 - ❖ تدخل الدولة في الكثير من المجالات، تقديمها الكثير من الخدمات لرعاياها أدى إلى زيادة أعبائها وكثرة نفقاتها، وهذا بالتالي يدفعها إلى التوسع في فرض الضرائب ودون مراعاة أو تجنب الازدواج.
 - ❖ رغبة الدولة في تشجيع رعاياها على استثمار أموالهم داخلها بدلا من استثمارها في دول أخرى.

ثالثا: آثار الازدواج الضريبي الدولي .

بالرغم من أن الازدواج الضريبي يعد عملا مشروعاً من وجهة النظر القانونية إذ يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها ، إلا انه يمثل في الواقع عقبة هامة أمام استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية إلى

¹ أنظر: - فوزي عطوي، المالية العامة وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص 263.

- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 230.

الدول المختلفة للاستثمار فيها، بل يشكل عقبة أمام التجارة الدولية، لأنه سيعمل على تراكم الضرائب على الدخل أو المال نفسه وبالتالي يقود إلى تقليص العوائد التي كان يأمل المستثمر تحقيقها وراء نشاطه الاستثماري. وعليه يمكن القول أن الازدواج الضريبي الدولي هو ضار من الناحية الاقتصادية لأنه يعيق انتقال رؤوس الأموال والأشخاص مما يؤثر في توزيع القوة المنتجة في العالم على أفضل وجه.¹

كما أن الازدواج الضريبي الدولي يؤثر على كفاءة التصدير والقدرة التنافسية للسلع للدول، لأن السلع والخدمات التي تكون عرضة لظاهرة الازدواج الضريبي الدولي تتحمل ضرائب أثقل مما لو تم إخضاعها لضريبة واحدة وفي دولة واحدة وهذا ما يؤثر على أسعارها، كون أن هذا الثقل الضريبي يجعل من هذه السلع أكثر تكلفة في الدولة المصدرة لها وأقل تنافسية مقارنة بمنتجاتها من السلع الأخرى المنتجة من طرف دول أخرى في الإقليمية المفتوحة، كما أن افتقاد السلعة لتنافسياتها بسبب ارتفاع الأعباء الضريبية الناجمة عن الازدواج الضريبي الدولي أو التعدد الضريبي يقلل من الكفاءة التصديرية للدولة لهذه السلع بسبب ارتفاع أسعار السلع التي تمسها ظاهرة الازدواج الضريبي مقارنة بالسلع الأخرى في الدول الأعضاء والتي يتم تصديرها بأسعار أقل من السلع ذات الأعباء الضريبية المرتفعة، والأعباء الضريبية يكون أكبر مقارنة بالدخل والثروة التي تخضع للتشريع الضريبي في دولة واحدة.²

أيضا يؤدي الازدواج الضريبي إلى هروب رؤوس الأموال و نزوحها إلى الدول و الأقاليم التي تفرض ضرائب أقل، أو قد تنعدم فيها الضرائب، مما يؤدي إلى توزيع غير متوازن لرؤوس الأموال، و تمركزها في مناطق معينة، في حين تبقى الدول الأخرى في حاجة إلى استثمارات و رؤوس أموال لتمويل مشروعاتها، كما هو الحال بالنسبة للدول النامية.³ إضافة إلى ما سبق يقود الازدواج الضريبي الدولي إلى إنشاء مشكلة ضريبية أخرى لا تقل

¹ عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 222-223.

² مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 88.

³ بوقرورة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 24.

خطورة عنه والمتجسدة في ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، 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 مما يؤدي إلى تخفيض حصيله الضريبة

رابعاً: علاج الازدواج الضريبي الدولي.

تعد ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي من أبرز العقبات التي تعمل دون اتساع التجارة وحرية تداول رؤوس الأموال ، وعليه فإن إلغائها أو التقليل منها يعد أمراً ضرورياً لكن لا تتعدى الحلول العملية لعلاجها تلك الإجراءات الداخلية المتخذة أو المعاهدات الدولية.

1. الإجراءات الداخلية:

أ. الإجراءات المتخذة من قبل الدول المستقطبة لرأس المال.

بغرض تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق زيادة الاستثمارات الأجنبية خاصة للدول التي تعاني من نقص في رؤوس الأموال المحلية وبغرض اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية إليها لا بد عليها أن تتخذ جملة من الإجراءات من جانب واحد بغرض تلافي الازدواج الضريبي للمستثمرين الوافدين إليها ومنها¹:

❖ خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية.

❖ خصم الإيراد الخاضع للضريبة الأجنبية من ذلك الإيراد الخاضع للضريبة الوطنية.

وبالرغم من أن هذا يشكل في حقيقة الأمر منها بالضريبة التي ستحصلها من هذا المستثمر الأجنبي إلا أن هذه التضحية سيقابلها استفادة الدولة من الأموال المستثمرة ، الخبرة الفنية.

ب. الإجراءات المتخذة من قبل الدولة المصدرة لرأس المال:

إن الازدواج الضريبي الدولي ينجم عن قيام الدولة المصدرة لرأس المال بفرض ضريبة مرة أخرى على عوائد الاستثمار رغم وإن سبق فرضها من قبل الدولة المستقطبة له، لكن للمشروع الوطني في الدولة المصدرة لرأس المال إمكانية تفادي حدوث الازدواج الضريبي

¹ عادل فليح العلي، مالية الدولة، مرجع سبق ذكره، ص 314

من خلال تقديم تسهيلات تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي على مواطنيها الذين يزاولون نشاطا استثماريا في الخارج كإعفاء الأرباح المحولة من فرع تابع لشركة وطنية بشكل كلي أو جزئي ، أو خصم مبلغ الضريبة المدفوعة في الخارج من حصة الضرائب الوطنية. والتي يمكننا إجمالها فيما يلي¹:

❖ نظام الإعفاء الكامل.

بموجب هذا القانون تمنح الدولة إعفاء ضريبيا كاملا للإيرادات رأس المال أيا كان الشكل القانوني لاستثماره في الخارج، فلا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها، والمستثمر هنا يستفيد من ضمان عدم فرض ضرائب في دولته على أرباحه التي تحققت في الدول الأخرى، وعملت الكثير من الدول على الأخذ بهذا النظام لتجنب الازدواج الضريبي نهائيا مما يساعد على تدفق الاستثمارات الأجنبية إلى البلدان الراغبة في الاستثمار، خاصة إذا ما كانت هذه البلدان قد ضمنت تشريعاتها إعفاءات وحوافز ضريبية.

إلا أن هذا النظام يؤخذ عليه أنه يؤدي في واقع الأمر إلى إغراض المستثمر عن إعادة استثمار أرباحه في الدولة المستقطبة نظرا لأن تلك الأرباح لن تكون خاضعة للضريبة عند تحويلها إلى دولته الأصلية. لذا فإن معظم الاتفاقيات الضريبية الجماعية أو الثنائية تتبع هذا النظام لتتلاقى الازدواج الضريبي الدولي، حيث تعطي حق فرض الضرائب للبلد المضيف عملا بمبدأ الإقليمية .

❖ نظام تنزيل الضريبة الأجنبية من وعاء الضريبة الوطنية.

يفترض هذا النظام من حيث الأصل أن الإيرادات التي حققها المستثمر في الخارج قد خضعت للضريبة في الدولة المستقبلة للاستثمار، فيتم تنزيلها من تلك الإيرادات عند حساب وعاء الضريبة الوطنية.

بيد أن هذا النظام لا يترتب عليه أثرا ملموسا في التخفيف من العبء الضريبي إلا إذا اتحد الوعاء الضريبي لدولتي المستثمر وموطن الاستثمار فضلا عن أنه لا يمنع الازدواج

¹ عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 227-229.

الضريبي مادام الدخل الصافي - بعد خصم الضريبة الأجنبية- يظل خاضعا للضريبة الوطنية

❖ نظام خصم الضريبة الأجنبية من قيمة الضريبة الوطنية.

في ظل هذا النظام يقوم المستثمر بدفع الضريبة عن إيراداته في الدولة المستضيفة للاستثمار، هنا يتم خصم تلك الضريبة من الضريبة التي فرضتها الدولة المصدرة للاستثمار، وهذا النظام يؤدي بشكل كلي إلى تلافي الازدواج الضريبي خاصة في حالة ما إذا كانت الضريبة التي يدفعها المستثمر في الدولة المستضيفة للاستثمار مساوية أو أعلى من الضريبة المستحقة عليه في الدولة المصدرة للاستثمار، وقد أخذت بهذا النظام كل من السويد والنرويج ، إيرلندا.

❖ نظام تخفيض سعر الضريبة.

وفقا لهذا النظام لا يتم إعفاء الإيرادات الأجنبية من الضريبة إعفاء كاملا أي أن الدولة لا تقدم إعفاء ضريبيا كاملا لإيرادات الأموال المستثمرة في الخارج وإنما تخضع هذه الإيرادات لسعر ضريبي مخفف يقل عن السعر الضريبي المفروض على الإيرادات المحلية وقد أخذت بهذا النظام كل من بلجيكا وفرنسا والبرتغال وإيطاليا.

❖ نظام تأجيل الضريبة.

طبقا لهذا النظام فإنه يمكن اللجوء إليه عند قيام شركة تتمتع بجنسية دولة مصدرة لرأس المال باستثناء مشروع أو شركات تابعة لها في الخارج، فهنا لا تستحق الضريبة الوطنية على أرباحها إلا عند تحويلها إلى الشركة الأم، وهذا النظام لا يعدو إلا أن يكون إعفاء ضريبيا مؤقتا إلى حين تحويل الأرباح إلى الخارج خاصة وأن بعض القوانين المقارنة التي تأخذ بهذا النظام تقيده بمدة زمنية محددة.

2. جهود الهيئات الاقتصادية الدولية.

أ. جهود غرفة التجارة الدولية:

أبدت هذه الأخيرة منذ نشأتها اهتماما بالغا بدراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ، فأنشأت في أول اجتماع لها لجنة خاصة لدراسة المشكلة، والبحث في التشريعات الضريبية

للدول المتقدمة وقد صادقت على أربع مبادئ في مؤتمر لندن 1921 وهي¹ :

❖ **المبدأ الأول:** على الدولة فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها معاملة

كافة المكلفين الوطنيين منهم والأجانب معاملة ضريبية لا تمييز فيها.

❖ **المبدأ الثاني:** على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات ذات المصدر الأجنبي

معاملة المكلفين الوطنيين والأجانب منهم معاملة ضريبية لا تمييز فيها، ويفضل

إعفاء هذه الإيرادات من الضريبة لتفادي الازدواج مادامت أنها خضعت للضريبة في

الدول المصدرة.

❖ **المبدأ الثالث:** على الدولة أن تراعي عدم وقوع العبء الضريبي للضريبة العامة على

الدخل التي يخضع لها الأجانب المقيمين بها إلا بقدر الإيرادات الناتجة في إقليمها.

❖ **المبدأ الرابع:** على الدولة مراعاة تطبيق المبادئ السالفة الذكر على جميع الأشخاص

الطبيين والمعنويين على السواء.

ب. جهود منظمة الأمم المتحدة

قامت منظمة الأمم المتحدة ومن قبلها عصبة الأمم بدور هام في مجال البحث عن الحلول

الكفيلة بهدف معالجة مشكلات الازدواج الضريبي الدولي، حيث شكلت لجنة الخبراء

الاقتصاديين عام 1921 لبحث المشكلة والتي قدمت تقريرها عام 1923 وجاء تقريرها في

قسمين²:

تناولت في القسم الأول النتائج الاقتصادية للازدواج الضريبي وأثاره على عدالة توزيع

الأعباء المالية في العلاقات الاقتصادية وحركة تداول رؤوس الأموال.

جاء في القسم الثاني كيفية تحديد أساس حق الدولة في فرض الضرائب ورأت اللجنة أن

تجنب الازدواج الضريبي يمكن أن يتم بإتباع أحد الصيغ التالية:

❖ أن تقوم الدولة المصدرة لرأس المال بإعفاء عوائد الاستثمارات في الضريبة الوطنية.

❖ أن تقوم الدولة المستقطبة للاستثمار بإعفاء عوائده من الضريبة الوطنية.

¹ يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، 1986، مرجع سبق ذكره، ص 135.

² براهيم محمد، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر دراس حالة الجزائر خلال الفترة (1990-2014)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع تخطيط، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية

والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016، ص 105-106.

❖ أن تقوم كل من الدولتين المصدرة لرأس المال والمستقطبة له بتقسيم إيراداتها من الضرائب المفروضة على عوائد الاستثمار بينهما.

وقد اقترحت اللجنة بإتباع طريقة إعفاء الدخل المصدر إلى الخارج من الضريبة الوطنية لأنها أقل الطرق صعوبة عند التطبيق، أي أن اللجنة اختارت من بين الطرق الحل الذي يحقق مصالح الدولة المصدرة حيث أوصت بإعفاء الدخل المصدرة إلى الخارج، أما الدخل الناتجة عن رأس المال المستثمر في " الدائنة " بلد خارجي والتي ترسل إلى أصحاب رؤوس الأموال في دولهم أو حسب موطنهم فلا يخضع للضريبة في البلد الذي تنتج فيه . ويتضح من هذا الحل أنه يحقق مصالح الدولة المصدرة " الدائنة " لرأس المال.

وتعتبر الاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف هي أنجح وسيلة لتجنب الازدواج الضريبي الدولي كونه يهدف بوجه عام لتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة على مصادر الدخل المختلفة وفقا لعدة مبادئ عامة نلخصها فيما يلي¹:

- أن يكون فرض الضرائب على الدخل لدولة موقع العقار.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وإن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات
- أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة.
- أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.
- أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى.
- أن يكون فرض الضرائب على التركات في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 201.

كما أنشأت لجنة الضرائب في عام 1929 التي واصلت نشاطها حتى نهاية الحرب العالمية الثانية وكان من أهم إنجازاتها مجموعتين من نماذج الاتفاقيات الجبائية الثنائية الأولى مجموعة المكسيك سنة 1943 والتي غلب عليها مراعاة المصالح الضريبية للدول المستوردة لرؤوس الأموال، بينما الثانية مجموعة لندن سنة 1946 غلب عليها مراعاة المصالح الضريبية للدول المصدرة للأموال، وكل منهما يتناول ثلاثة نماذج¹:

الأول معالجة الازدواج الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل (وعلى رأس المال بالنسبة لمجموعة لندن)، الثاني بالنسبة للضرائب على التركات، أما الثالث فيختص بالتهرب الضريبي.

كما قامت بإنشاء لجنة مالية سنة 1946 والتي بدأت نشاطها في ماي 1947 وقد أسفرت أعمال هذه اللجنة لتقادي الازدواج الضريبي الدولي ما يلي²:

- تقديم المساعدة الفنية الضريبية للدول الأعضاء
- جمع الاتفاقيات الضريبية التي عقدتها الدول ونشرها في عدة أجزاء بعنوان الاتفاقيات الضريبية الدولية.
- التعاون مع الهيئات الدولية المهمة بمعالجة الازدواج الضريبي الدولي كالغرفة التجارية الدولية وهيئة الطيران المدني ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.
- ت. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE.

لقد بذلت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، و التي كانت تدعى سابقا بمنظمة التعاون الأوربي، جهودا جد معتبرة في سبيل القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، التي تعيق نمو التجارة الدولية، و تؤثر سلبا على انتشار الاستثمار الأجنبي في مختلف دول العالم . حيث أدت تلك الجهود إلى اعتماد طرق لمعالجة تلك المشكلة في إطار اتفاقية جبائية ثنائية نموذجية، و المعتمدة من طرف معظم دول العالم حاليا عند إبرامها لاتفاقيات جبائية.

¹ يونس أحمد البطريق، عبد العزيز السوداني، مرجع سبق ذكره، ص 31-32.

² نفس المرجع السابق، ص 32-33.

إن بداية أعمال منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) في هذا المجال، كانت بإنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة في مارس من سنة 1956 ، حيث أمرت هذه اللجنة عام 1957 بإعداد مشروع اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي بالنسبة للدخل و الثروة، و اقتراحات عملية لتطبيق هذه الاتفاقية.

كما قامت اللجنة الضريبية بنشر تقارير بعنوان "القضاء على الازدواج الضريبي " و تضمنت خمس و عشرون مبدأ، وبعدها نشرت تقريراً سنة 1963 بعنوان " : مشروع الاتفاقية النموذجية بشأن ازدواج الضرائب على الدخل والثروة " بعد أن أقرت مواد جديدة. ثم نشرت سنة 1966 مشروع اتفاقية نموذجية بشأن ازدواج الضرائب على العقارات والتركات.

كما قامت تلك اللجنة سنة 1967 (التي أعيد تسميتها بلجنة الشؤون الضريبية) بتعديل مشروع الاتفاقية النموذجية لسنة 1963 نظراً للتغيرات الاقتصادية العالمية، حتى تتماشى الاتفاقية مع تلك التغيرات، و قامت بعدها بنشر الاتفاقية النموذجية للازدواج الضريبي على الدخل و الثروة، والتي تم تنقيحها بعد ذلك في العديد من المرات.

وتجدر الإشارة إلى أن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تعتمد على الدول الأعضاء في إبرام اتفاقياتها الجبائية، سواء أكانت تلك الاتفاقيات مبرمة بين الدول الأعضاء، أو تلك الاتفاقيات التي تجمع بين دولة عضو فيها، و أخرى غير منظمة إليها.

كما تبقى الاتفاقية النموذجية لهذه المنظمة مرجعاً أساسياً لا يمكن الاستغناء عنه في مجال عقد الاتفاقيات الجبائية، من أجل تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، غير أنه يعاب عليها خدمتها لمصالح الدول المتقدمة، لأنها تمنح الحق في فرض الضريبة لدولة إقامة المكلف على حساب دولة مصدر الدخل¹.

¹بوقرورة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 51-52.

الفصل الثاني:

التهرب الضريبي

الدولي

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



تمهيد:

تعد ظاهرة التهرب الضريبي الدولي أحد الموضوعات البارزة التي نالت ولا تزال اهتماما واسعا سواء للدول المتقدمة أو النامية، لما لها من تأثير واضح وجوهري في فقدان وضياح الملايير من الإيرادات الضريبية سنويا لمختلف الدول .

وظاهرة التهرب الضريبي ليست حديثة بل قديمة غير أن انتشارها في الوقت الحالي وخاصة على المستوى الدولي يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي من جهة ، وإلى اتساع التجارة الدولية والاندماج الاقتصادي المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى. فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدولة مما دفع المكلف إلى القيام بمحاولات مستمرة للتقليل من العبء الضريبي الذي يتحملونه على الصعيدين الداخلي والخارجي.

وبناء على سبق سنحاول في هذا الفصل الإلمام بدراسة مختلف الجوانب المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي الدولي من خلال التطرق للعناصر التالية:

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي الدولي؛
ثانياً: أسباب التهرب الضريبي الدولي؛

ثالثاً: انتشار ظاهرة التهرب الضريبي عالمياً؛

رابعاً: آليات التهرب الضريبي الدولي من خلال الشركات الدولية النشطة؛

خامساً: آثار التهرب الضريبي الدولي؛

سادساً: الجهود المبذولة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي الدولي .

ارتأينا قبل تحديد مفهوم التهرب الضريبي الدولي أن نقوم بداية بتحديد مفهوم التهرب الضريبي الذي تم تعريفه بأنه: "عدم إقرار المكلف بدفع الضريبة سواء من خلال تقديم بيانات مضللة، أو من خلال استعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة"¹

من خلال هذا التعريف يمكننا تقسيم التهرب الضريبي من حيث نطاق مشروعيته إلى:

❖ **التهرب الضريبي المشروع:** وهو قيام المكلف بالتخلص من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم، كأن يتجنب المكلف دفع الضريبة على وجوه معينة من النشاط الاقتصادي بتوجيه جهوده وأمواله إلى وجوه الأنشطة الأخرى المعفاة أو المفروضة عليها ضرائب أقل سعراً.²

يتبين من ذلك رغم توافر سوء النية في هذه الحالة إلا أن هذا التهرب يظل مشروعاً لأن الواقعة المنشأة للضرائب لم تتحقق طبقاً للقانون، ومن ثم فإن إلزام الفرد الضريبي لم ينشأ أصلاً.³

❖ **التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي):** لقد عرفه "A.Barilari" بأنه "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير مشروعة عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جداً، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، وتضخيم النفقات".⁴ وعليه فهو امتناع المكلف الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش التي يعاقب عليها القانون كأن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته، أو لا يرفق معه جميع

¹ محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الأصالة للنشر، الجزائر، 2018، ص 58.

² زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003، ص 183.

³ محمد إبراهيم الدسوقي علي، اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011، ص 127.

⁴ -Andrè Barilari, *lexique fiscale*, 2ème édition, Dalloz, paris, 1992, p 92.

البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي بهدف التخلص من دفع الضريبة أو التخفيض من قيمتها.¹

أما إذا قمنا بتقسيم التهرب الضريبي من حيث نطاق محليته فيوجد:

❖ **التهرب الضريبي الداخلي:** يكون بمخالفة قواعد التشريع الضريبي داخل إقليم الدولة الواحدة.

❖ **التهرب الضريبي الدولي:** الذي يحدث نتيجة استغلال عدة أقاليم من الدول، وهو موضوع دراستنا.

لقد تم تعريف ظاهرة التهرب الضريبي الدولي على أنها التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة، نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول، سواءً لحمله جنسية إحداها أم بعضها، بحسب معيار التبعية السياسية (الجنسية)، أم حسب معيار التبعية الاجتماعية (الإقامة) سواء بشكل عرضي أو دائم، أم وفقاً لمعيار التبعية الاقتصادية (العلاقة بين الدولة و الفرد و على أساس مشاركة هذا الأخير في الحياة الاقتصادية للدولة)، وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية.

كما عرفت على أنها "كل انتهاك إرادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب الدخل ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة".
فخروج المستثمر من دولة إلى دولة أخرى يتم بناءً على تخطيط ودراسة مسبقة من وضع السوق في الخارج والميزات التي قي يحصل عليها والتي من شأنها أن تضخم أرباحه وتقلل من نفقاته، فاختياره للدولة الأجنبية للاستثمار فيها لا يتم بمحض الصدفة².

وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي يحدث نتيجة استغلال الثغرات، النقائص والتسهيلات في التشريعات الداخلية وفي الاتفاقيات الجبائية من أجل تفادي الدفع الكلي للضرائب أو الإنقاص منها على المستوى الدولي.

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص216.

² سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، مصر، بدون سنة النشر، ص 23.

ثانيا: أسباب التهرب الضريبي الدولي

يمكن تلخيص أسباب التهرب الضريبي الدولي في¹:

1. اتساع التجارة الدولية من خلال فتح الأسواق وتحرير التجارة الخارجية للسلع والخدمات و إزالة القيود التي تحكمها.
2. ازدياد الحاجة للتعاون الدولي خصوصا بعد الحرب العالمية الثانية قد دفع الدول إلى إنشاء شركات مشتركة بشكل واسع لها حرية انتقال الأموال .
3. عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي في بعض الدول الذي دفع الأفراد إلى تهريب الأموال عن طريق نقل مشروعاتها إلى الخارج.
4. عدم تجانس النظم الضريبية العالمية، ويرجع هذا إلى اختلاف الأسعار الضريبية وتقنيات إخضاع رؤوس الأموال الأجنبية للضريبة.
5. عدم وضع اتفاقيات الازدواج الضريبي موضع التنفيذ، أو عدم الاتفاق على وضع اتفاقيات منع الازدواج، حيث يجد المكلف ذو النشاط الدولي انه بسبيل الخضوع للضرائب مرتين، مرة للدولة المحصل منها الإيراد أو الربح، ومرة ثانية في دولته الأصلية .
6. ارتفاع أسعار الضرائب الوطنية، مثل فرض ضرائب تركبات تصاعدية كبيرة، أو ضرائب دخل ذات نسب عالية، الأمر الذي يدفعه إلى التهرب من السعر الأعلى في الضريبة، أو الأقل أحكاما في التنفيذ.
7. يرى الأستاذ A.Vogel ان الثغرات التقنية التي تعتري النصوص الجبائية تعد عاملا أساسيا في التهرب الضريبي الدولي، كما يقر بالمسؤولية على المشرع الجبائي الذي أهمل الصياغة الدقيقة للنصوص الجبائية، مما ترتب على ذلك من فراغ تشريعي استغله

¹ أنظر: بتصرف - حبو زهرة، التهرب الضريبي الدولي، مقال في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، 2011، ص 42 .

- مجهول، التهرب الضريبي الدولي أسبابه وتقنياته وآثاره وطرق مكافحته، مقال في مجلة مغرب

القانون، 2018، على الموقع: <https://www.maroclaw.com/publication>.

الأشخاص والشركات للزيادة في أرباحهم ودخولهم، واستنادا لذلك تقوم بعض الشركات المتعددة الجنسية بالتحايل على الأنظمة الجبائية للدول المتخلفة مستغلة بذلك العيوب التقنية التي تعتري النصوص الجبائية، وكذلك يتم الاستفادة من القواعد المحاسبية عن طريق حالة الغلط أو تقديم إقرارات إلى الإدارة الضريبية مزيفة ووهمية، لا تعبر عن حقيقة العمليات المبرمة من طرف الشركة الأجنبية أو الشخص الأجنبي، كما أن بعضهم يقومون بتوزيع الأرباح على أشخاص وهميين من أجل تفادي الضريبة المطبقة على الأرباح أو رقم الأعمال.

8. قلة الخبراء الذين يعملون مع الإدارة الجبائية، فضلا عن العدد القليل للمفتشين الماليين، ويضاف إلى ذلك عدم تبادل المعلومات بشكل فعال ودقيق بين الإدارة الجبائية والمؤسسات الأخرى كالبنوك التي يفرض عليها القانون إخبار المؤسسات والإدارات المختصة بأسرار عملاتها خاصة إلى إدارة الضرائب. وكمثال على ذلك ما شهدته ألمانيا في فضيحة الرئيس السابق لشركة بريدية ألمانية **كلأوس تسو مفينكل** وغيره من الأثرياء الذين تهربوا من الضرائب بتوظيف أموالهم في إمارة لشتنشتاين مستفيدين بذلك من قوانين السرية المصرفية.

ثالثا: انتشار ظاهرة التهرب الضريبي عالميا.

لقد عرفت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا على المستوى العالمي وأخذت أبعاد مالية واقتصادية جد خطيرة حتى في الدول المتقدمة ، إذ لم تقلح حتى تكنولوجياتها المتقدمة وكفاءتها العلمية ومواردها المادية الهائلة التي تتوفر عليها من كبح جماحها فوفقا لتقديرات شبكة العدالة الضريبية وفقا للتقرير الصادر في نوفمبر 2020 فإن التهرب الضريبي يقلص الإيرادات الضريبية بمقدار 427 مليار دولار سنويا ، حوالي 245 مليار دولار منها بسبب عمليات التهرب الضريبي لشركات متعددة الجنسيات التي تقوم بتحويل أموالها إلى الجنات الضريبية بهدف عدم الإفصاح عن الأرباح الفعلية المحققة والباقي أي حوالي 182 مليار دولار ناتجة عن التهرب الضريبي للأفراد¹.

¹ tax justice network, **The State of Tax Justice 2020- Tax Justice in the time of COVID-19.**, reports (November 2020), page 4.

وفي هذا الإطار يقول أليكس كوبهام (Cobham Alex) الرئيس التنفيذي لشبكة العدالة الضريبية أن "النظام الضريبي العالمي الذي يخسر أكثر من 427 مليار دولار سنويا ليس نظاما معطلا، إنه نظام مبرمج للفشل وتحت ضغط من الشركات المتعددة الجنسيات وسلطات الجنات الضريبية التي قامت بإعطاء الأولوية لرغبات الشركات والأفراد الأكثر ثراء على احتياجات أي شخص آخر."

حيث جاء في التقرير أن الشركات متعددة الجنسيات تعمل على تحويل 1.38 تريليون دولار من أرباحها سنويا إلى الجنات الضريبية.

كما تطرق عالم الاقتصاد غابرييل زوكمان في كتابه "الثروة المخفية للشعوب" آفة الجنات الضريبية عام 2017، قال إن ما يُعرف بـ "الجنات الضريبية" كانت تحتفظ بما يقرب من 8 تريليونات دولار من ثروة العالم منها 75 % غير معلن.

أيضا قدر الاتحاد الأوروبي أن أكبر المصارف الأوروبية تعمل على حجز ما يقرب من 20 مليار دولار من الأرباح سنويا لتحويلها إلى الملاذات الضريبية.

وقد بلغ حجم التهرب الضريبي حسب الإحصائيات لسنة 2020 ما يلي¹:

– تفقد الدول منخفضة الدخل حصة أكبر من إجمالي إيراداتها الضريبية مقارنة بالدول المرتفعة الدخل أي ما يعادل 5.8 %، بينما تفقد الدول مرتفعة الدخل حوالي 2.5 %.

– تخسر الدول المرتفعة الدخل ضرائب أكثر من الدول منخفضة الدخل أي حوالي 383 مليار دولار مقابل 45 مليار دولار للبلدان منخفضة الدخل أي ما يعادل 8.41 % و 52.36 % على التوالي من ميزانياتها المخصصة للصحة.

– تخسر دول أفريقيا 26 مليار دولار من الضرائب، حوالي 90 % منها ناتجة عن تجاوزات الشركات وهو ما يعادل 52.46 % من ميزانيتها الصحية.

¹ Ibid.

- سجلت أوروبا وأمريكا الشمالية أكبر الخسائر الضريبية ب 184 مليار دولار و 95 مليار دولار على التوالي، أي ما يعادل 12.58 % و 5.7 % من ميزانياتها الصحية على التوالي.
- فقدت دول آسيا حوالي 73 مليار دولار أي ما يعادل 6.48 % من ميزانياتها الصحية، بينما فقدت أمريكا اللاتينية 43 مليار دولار ما يعادل 20.41 % من ميزانياتها الصحية.

وفيما يلي نستعرض حصيلة خسائر الإيرادات الضريبية الناتجة جراء التهرب الضريبي ل:

- **بعض الدول المتقدمة:** فرنسا حوالي 14 مليار دولار أمريكي، ألمانيا تفوق 24 مليار دولار أمريكي، إيطاليا حوالي 9 مليار دولار أمريكي، إسبانيا بحوالي 3 مليار دولار أمريكي، كندا تفوق 3 مليار دولار أمريكي، والولايات المتحدة الأمريكية تفوق 49 مليار دولار أمريكي.
- **بعض الدول العربية:** الجزائر حوالي 435 مليون دولار أمريكي، المغرب 452 مليون دولار أمريكي، تونس 257 مليون دولار أمريكي، مصر حوالي 2 مليار دولار أمريكي.

من خلال كل ما سبق يتضح لنا مدى حجم خطورة هذه الظاهرة على مختلف اقتصاديات دول العالم، خاصة في ظل زيادة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، مع إتاحة تنامي الجناات الضريبية، والشركات المتعددة الجنسيات التي أصبحت تشكل ممارستها في التهرب الضريبي تحديات صعبة لكل الدول المتقدمة خاصة النامية، لما قد يكون له من تأثير سلبي على احتمالات تحقيق التنمية المستدامة في هذه الدول علما أن الخسائر في الإيرادات الضريبية التي تتكبدها الدول بسبب التهرب الضريبي تكفي لدفع الأجر السنوي ل 70 مليون ممرض وممرضة سنويا، ما يعادل 4,22 % من الميزانيات الصحية لدول العالم.

رابعاً: آليات التهرب الضريبي الدولي من خلال الشركات الدولية النشاط

إن عمليات التهرب الضريبي الدولي تتم في غالب الأمر بواسطة الشركات المتعددة الجنسيات الأمر الذي دفع بالعديد من الباحثين الاقتصاديين إلى اعتبار أن التهرب الضريبي الدولي مرادف للتهرب الضريبي للشركات الدولية النشاط.

1. مفهوم الشركات المتعددة الجنسيات.

هناك العديد من التعريفات التي حاولت تحديد مفهوم الشركات المتعددة الجنسيات والتي نجد من بينها:

– هي تلك الشركات التي تزاول نشاط إنتاجي ، خدمي أو تمويلي في دول مختلفة ذات جنسيات مختلفة من خلال مجموعة من الفروع المستقلة أو غير المستقلة، أو من خلال مجموعة من الشركات التابعة الأجنبية أو المحلية ، أو من خلال مجموعة من الشركات الزميلة¹

– هي مؤسسة ضخمة تملك أعمالاً ووسائل إنتاج في أكثر من دولة ويدير نشاطها على المستوى الدولي مجلس إدارة يتخذ من الوطن الأم مركزاً رئيسياً لها.²

– أنها شركة رئيسية تمارس أنشطة اقتصادية متباينة عن طريق عدد من الشركات على الأقل خمس شركات ذات مصلحة اقتصادية واحدة تتمثل في تعظيم الربح لأصحاب حقوق ملكية الشركة الأم ويملكها أشخاص ينتمون إلى دول كثيرة وتسمى الشركة الرئيسية بالشركة الأم وتحمل جنسية الوطن الأصلي لها أما الشركات الأخرى التي تقع في دول أجنبية تسمى شركات تابعة وتحمل جنسية الدولة الأجنبية المضيفة.³



¹ جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية الأثر على الضرائب في مصر، مقال في كتاب الأهرام الاقتصادي، مصر 2002، ص 22.

² موسى مطر وآخرون، المالية الدولية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 177.

³ الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ص 56.

من خلال ما سبق يمكننا تعريف الشركات المتعددة الجنسيات أنها تتمثل في قيام شركات كبرى ممثلة بالشركة الأم التي يتواجد فيها مركز إدارتها في إقليم دولة معينة بتأسيس شركات وليدة (فرعية) في مناطق مختلفة من دول العالم .

2. خصائص الشركات المتعددة الجنسيات:

تتجلى أهم خصائص الشركات المتعددة الجنسيات في:

– **الطبيعة الاحتكارية** حيث أن ضخامة هذه الشركات يزيد من قوتها الاقتصادية و من قدرتها على السيطرة مما يدعم طابعها الاحتكاري. و يمكن رد الطبيعة الاحتكارية لها إلى ، رأس المال الضخم ، المضاربة في أسواق النقد للاستفادة من أسعار الصرف في السوق العالمية، الكفاءة في الإدارة، السيطرة على السوق العالمي للتكنولوجيا، السيطرة على شبكات التسويق والتوزيع العالمية، الهيمنة على استخراج المواد الأولية ، تعدد من عمالقة الصناعة و التجارة و البنوك.

– **الطبيعة الدولية و الانتشار الجغرافي لأنشطتها** حيث يمتد نشاط الشركات دولية النشاط ليشمل الدول المتقدمة و النامية معاً، مما يجعلها تستفيد من التباين بين هذه الدول سواء في الثروات الطبيعية أو اليد العاملة أو الأنظمة القانونية المختلفة لتحقيق مصالحها الخاصة.

– **السيطرة المركزية للشركة الأم على جميع فروعها** حيث أن الشركة الأم تسيطر على جميع فروعها ولها سلطة اتخاذ القرارات الإستراتيجية الهامة المتعلقة بسياسات الاستثمار، الأسعار، التسويق، التشغيل و التمويل.

بناءً عليه و بحكم الخصائص التي تميزها عن بقية الشركات فهي تسعى إلى تحقيق أقصى ربح وبأقل التكاليف وعبء ضريبي ممكن، مما يجعلها تلجأ إلى التهرب الضريبي

3. طرق التهرب الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات

إن الشركات المتعددة الجنسيات تستفيد من تباين الأنظمة الضريبية وما تقرره من إعفاءات أو امتيازات ضريبية ، فعندما تختار الشركة الأم دولة معينة لإنشاء شركة وليدة (فرع) فإنها لا تقوم بذلك بدون دراسة أو تخطيط بل أنها تقوم بدراسات متعددة وعلى

أعلى مستوى للنظام الاقتصادي، السياسي، الاجتماعي وما يهمها في المقام الأول النظام الضريبي لتلك الدولة لتحديد مدى ملائمة هذه الدولة ومدى الاستفادة من الامتيازات الضريبية لنشاطها الاقتصادي .

وتلجأ الشركات المعنية لتحقيق غرضها الضريبي في التقليل من أعباءها الضريبية إلى العديد من الآليات من بينها:

أ. المنشأة الثابتة: أثارت الشركات الدولية النشاط الكثير من المشاكل الضريبية من أهمها معايير تحديد الضريبة للبلد المضيف لنشاط هذه الشركات فتلافياً لظاهرة الازدواج الضريبي الذي ينال من أرباح هذه الشركات استقر في فقه العلاقات الضريبية الدولي مبدأً بموجبه لا تخضع أرباح هذه الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناجمة عن تنظيم محدد مسمى بالمنشأة الثابتة¹.

وتعرف حسب المادة 5 من الفقرة 1 من نموذج OCDE منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية " بأنها المقر أو المكان الثابت الذي تزاوّل من خلاله كل نشاط مشروع أو بعضه.

وقد حددت الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المعايير الأساسية لتحديد ما إذا كانت هناك منشأة دائمة أم لا والمتمثلة في²:

- وجود مكان لممارسة الأعمال وأن يكون ثابتاً ؛
- أن يتوافر للمنشأة قدر من الدوام والاستقرار؛
- أن تتم مزاولة نشاط المشروع كلياً أو جزئياً من خلال المكان الثابت؛
- يجب أن تكون الأنشطة المنفذة من خلال المكان الثابت من ذات طابع الأعمال حسب التعريف الوارد في المعاهدة وقوانين الضرائب المحلية.

¹ مختار عبدالحكيم طلبه، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط، دار النهضة، مصر، 1998، ص40.

² نزيه عبد المقصود محمد مبروك، المعاملة الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية- الاتجاهات، المشاكل والتحديات-، دار الفكر الجامعي، مصر، 2011، ص76.

(تنظيم مادي ثابت لمزاولة الأعمال؛ تمتع هذا التنظيم بقدر من الاستقلال؛ مزاولة التنظيم لنشاط محقق للربح أو مساهم في تحقيقه).

❖ كيفية التهرب عن طريق المنشأة الثابتة:

يتم التهرب الضريبي الدولي من قبل الشركات المتعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الثابتة عن طريق:

الحالة الأولى: قيام الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلية من الضرائب.

الحالة الثانية: في حالة ما إذا قامت الشركة الأم بإنشاء منشأة ثابتة لها في دولة لا تقر أي إعفاءات أو امتيازات ضريبية للنشاط الذي تمارسه هذه المنشأة فإن الشركة ستحاول إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة عن طريق إنشاء وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة يقوم كل منها بنشاط معين بحيث أن كل وحدة لو أخذت منفردة لا تعتبر منشأة ثابتة بينما لو نظر إليها مجتمعة تعتبر منشأة ثابتة.

و للتوضيح أكثر سندرج المثال التالي¹:

تقوم الشركة الأم بإنشاء عدة وحدات اقتصادية لها وهي:

- وحدة اقتصادية مهمتها التوزيع؛
- وحدة أخرى تقوم كمركز للخدمات المتميزة و المستقلة مثل خدمات ما بعد البيع، الإعلان، التسويق، دراسة حالة السوق، معلومات عامة؛
- وحدة أخرى للتنسيق أو للإشراف والمتابعة على عمل الشركات الوليدة.

¹سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و تأثيرها على اقتصاديات الدول النامية ، مرجع سبق ذكره، ص

وكلها وحدات لا تحقق دخلاً بصورة مباشرة فهي تعد من قبيل الأعمال التمهيدية والتحضيرية وكل منها منفردة لا تعد منشأة ثابتة وفق لنص المادة الخامسة من اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي و بالتالي الأرباح التي تحققها لا تخضع للضريبة.

كما تستطيع هذه الشركات تحقيق التهرب الضريبي بالاستفادة من قواعد القانون الضريبي الدولي عن طريق الاستفادة من المعاهدات بالبحث عن أفضل الامتيازات المقدمة لجلب الاستثمار لدولتين المتعاقبتين .

ب. **أسعار التحويل:** وهي وسيلة أخرى من الوسائل التي تستعملها من زمن بعيد الشركات المتعددة الجنسيات للتهرب من دفع الالتزامات الضريبية.

وتعرف على أنها: تلك الأسعار الموضوعة من طرف الشركة على مبيعاتها داخل المجموعة سواء أكانت مبيعاتها للسلع الوسيطة من طرف الشركة الأم إلى الشركات الوليدة أم مبيعات نهائية.¹

ويرى تزנקوتا Czinkota وزملاؤه أن سعر التحويل هو السعر المحدد لتحويل السلع أو بيعها بين الشركات المرتبطة ببعضها بعضاً، أو بين المركز الرئيسي الشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولية. أو هو عبارة عن الثمن المحدد لبيع السلع بين أعضاء عائلة الشركة الواحد²

وما تجدر الإشارة إليه أنه عند تحديد سعر التحويل من قبل مجموعة الشركات المتعددة الجنسيات فإنها تقوم بتكييفه مع متطلبات السوق والتشريعات الجمركية والضريبية بهدف بلوغ أهدافها والمتمثل أغلبها في تعظيم قيمة المجموعة، زيادة الحصة السوقية للمنتج، وتحقيق وفورات (اقتصادات) الحجم وتحسين نوعية المنتج وصلاحيته.³

¹دريد محمود علي، الشركة المتعددة الجنسية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص 271

²زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مقال في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 27 - العدد الأول 2011 - ص 427.

³سعود جايد مشكور العامري، المالية الدولية - نظرية وتطبيق -، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 516.

وبما أن الهدف الأساسي لهذه الشركات تحقيق أقصى ربح ممكن بأقل التكاليف (كالتكاليف الضريبية) فهي تلجأ إلى التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل كتقنية لنقل الأرباح إلى البلد الذي تكون فيه أسعار الضرائب منخفضة حتى تقوم بدفع أدنى ضريبة (تقليل التكاليف الضريبية) وتحقيق أعلى ربح ممكن.

❖ كيفية التهرب عن طريق أسعار التحويل:

يتم التهرب الضريبي الدولي من قبل الشركات المتعددة الجنسيات باستخدام أسعار آلية سعر التحويل وفق مايلي :

إذا كانت الضريبة على أرباح الشركات مرتفعة في الدولة الأم عنه في الدولة المضيفة ، وكانت الشركة الأم تصدر إلى الشركة التابعة لها فإنها في هذه الحالة تسعر صادراتها إلى فرعها في الدولة المضيفة بسعر أقل من السعر الفعلي ناقلة بذلك الأرباح من الشركة الأم إلى الشركة التابعة ، وبهذا تقلل من العبء الضريبي الكلي ، وتعتمد إلى رفع سعر البيع في الحالة العكسية¹

– الصورة الأولى قبل توزيع الأرباح: يتم أساسا عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة (رقم الأعمال، فوائد القروض، الإتاوات، أجور والخدمات) سواء بالزيادة أو بالنقصان من جانب الشركة الأم و ذلك بالاستفادة من النظام الضريبي الذي يحقق مصالحها، وتستخدم أسعار التحويل من قبل شركة دولية النشاط لنقل الأرباح إلى البلد الذي تكون فيه سعر الضريبة منخفضا و تكون آلية سعر التحويل وفق ما يلي:

- إذا كانت الشركة الوليدة مقرها دولة ذات نظام ضريبي مشدد بالنسبة للشركة الأم هنا ستحاول الشركة الوليدة بالتقليل من أرباحها عن طريق زيادة النفقات وتخفيض الإيرادات.
- إذا كانت الشركة الوليدة مقرها في دولة من دول الجناات الضريبية هنا ستحاول الشركة الوليدة بالزيادة من أرباحها عن طريق زيادة الأرباح و تخفيض النفقات.

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سبق ذكره، ص 92.

– الصورة الثانية عند توزيع الأرباح: ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة (الساترة أو شركة الأساس) من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم إما بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم أو تحول إليها أرباح الشركة الأم ليعاد استثمارها في الخارج في ظل ظروف ضريبية أخف.

➤ مثال:

نفرض ثلاث شركات وليدة تابعة لشركة متعددة الجنسيات تعمل كل منها في دول مختلفة، فأحدها A تعمل في فرنسا في ظل نظام ضريبي قاص نسبيا، والثانية B تعمل في لكسمبورغ في ظل نظام ضريبي أفضل، والثالثة C تعمل كذلك في إنكلترا في ظل نظام ضريبي قاص أيضا. وأن هذه الشركات الثلاث ترتبط فيما بينها بعقود بيع سلع وسيطة ونقل التكنولوجيا، فيكون من مصلحة الشركة الأم أن تحدد للسلع الوسيطة والتكنولوجيا التي تصدرها الشركة A إلى الشركة B سعرا منخفضا، بينما تحدد سعرا مرتفعا للسلع الوسيطة والتكنولوجيا التي تصدرها الشركة B إلى الشركة A، أما بالنسبة للعلاقة بين الشركتين B و C فيكون من مصلحة الشركة الأم أن تحدد للسلع الوسيطة والتكنولوجيا التي تصدرها الشركة B إلى الشركة C سعرا مرتفعا بينما تحدد سعرا منخفضا للسلع الوسيطة والتكنولوجيا التي تصدرها C إلى B ، الأمر الذي يؤدي إلى نقل الأرباح المحققة في الشركتين A و C إلى الشركة B التي تعمل في ظل نظام ضريبي أفضل وتهربهما من الخضوع للضريبة في مل من فرنسا وإنكلترا¹.

❖ مواجهة الدول لأسعار التحويل.

يمكن للدول المضيفة أن تلجأ إلى وسائل وأساليب متعددة لمواجهة مشكلة أسعار التحويل والتي نجد منها²:

¹ دريد محمود علي، مرجع سبق ذكره، ص 273.

² نفس المرجع السابق، ص ص 276-277.

– البحث عن السعر الحقيقي للسلع والخدمات.

يمكن للدولة المضيفة معرفة السعر الحقيقي للسلع والخدمات التي يتم تبادلها بين مجموعة الشركات المنتسبة للشركة المتعددة الجنسيات بعدة أساليب من أهمها:

• **طريقة السعر المقارن:** وبمقتضاها يتم تحديد سعر السلعة التي تبيعها الشركة الأم للشركة الوليدة بالاستناد إلى السعر الذي تباع به ذات السلعة أو سلعة مماثلة لها في الجودة إلى شركة مستقلة أي لا تنتمي إلى مجموعة الشركة المتعددة الجنسيات.

• **طريقة سعر إعادة البيع:** وبمقتضاها يتم تحديد سعر السلعة أو الخدمة بالاستناد إلى السعر الذي يعاد به بيعها إلى شركة غير منتسبة لمجموعة الشركة المتعددة الجنسيات، ثم يخفض هذا السعر الأخير في حدود نسبة معينة كهامش ربح، وبذلك يمكن الوصول إلى السعر المناسب للسلعة أو الخدمة.

• **طريقة الربح الإجمالي الثابت:** حيث يتم تحديد سعر السلعة أو الخدمة عن طريق تحديد تكلفة إنتاجها ثم تضاف إليها نسبة معينة كهامش ربح، مع الأخذ بعين الاعتبار بعض العوامل التي تؤثر في سعر المنتج مثل نوع المنتج، والحقوق المعنوية والموقع الجغرافي في السوق.

• **طريقة تحديد أسعار أجزاء المنتج وتجميعها أو تقدير أسعاره بمعرفة جهاز مستقل وذلك في ضوء وقائع وظروف كل منتج على حدة.**

والواقع أن هناك الكثير من المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الطرق من قبل الدول المضيفة نظرا للعديد من الاعتبارات كعدم إمكانية تحديد سعر السوق كون أن العديد من السلع والخدمات غير متداولة في الأسواق العالمية

وعليه يمكن للدول المضيفة التصدي لهذه العقبات عن طريق:

➤ إنشاء جهاز قانوني متخصص تناط به مهمة الرقابة على أسعار السلع والخدمات التي توردها الشركة الأم أو إحدى الشركات الوليدة العاملة في الدولة وكذلك الرقابة على أسعار السلع والخدمات التي تصدرها هذه الشركة إلى الخارج، ويجب تزويد هذا

الجهاز بكل الوسائل التي تكفل له تجميع المعلومات عن أسعار السلع الوسيطة ومستلزمات الإنتاج التي تحتاجها الدولة في عملية التنمية الاقتصادية، أو التي تشكل جزءا كبيرا من حجم إيراداتها السلعية.

➤ فرض عقوبات على الشركات التي يثبت مبالغتها في أسعار السلع والخدمات التي تستوردها أو تصدرها إلى الشركة الأم أو إحدى الشركات الوليدة، كأن تتراوح تلك العقوبات بين الغرامة وحرمانها من الضمانات والمزايا القانونية التي تتمتع بها.

➤ عقد الاتفاقيات الضريبية يمكن للدولة المضيفة كذلك من لجوء الشركات المتعددة الجنسيات إلى استعمال أسعار التحويل وذلك بعقد اتفاقيات ثنائية مع الدولة الأم على الدخل الذي تحققه الشركة بحيث لا تحصل الشركة المتعددة الجنسيات على أية مزايا من استعمال أسعار التحويل ونقل الأرباح من الشركة الوليدة إلى الشركة الأم.

➤ يجب على المساهمين الوطنيين في الشركة الوليدة التصدي لمشكلة أسعار التحويل كلما تمكنوا من اكتشافها لأنها تتطوي على أضرار كبيرة لمصالحهم، كما يلعب العاملون الوطنيون في الشركة الوليدة دورا كبيرا في الرقابة على أسعار السلع والخدمات التي تستوردها وتصدرها الشركة الوليدة وتزداد شدة تلك الرقابة إذا كان لهم حق المساهمة في الأرباح التي تحققها الشركة الوليدة.

خامسا: آثار التهرب الضريبي الدولي.

أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي الدولي تؤثر على اقتصاد الدول المرتكب داخلها، إذ تبين للكثير منها أثناء القيام بإحصاء مخلفات هذه الظاهرة إلى اكتشاف مدى الأضرار الجسيمة والخطيرة التي تلحقها بميزانيتها العامة نتيجة النقص في الموارد الجبائية، وهو ما يؤثر بشكل سلبي على سيادتها الاقتصادية والاجتماعية ويشكل حاجزا لبلوغ أهداف التنمية. وعليه أضحت آثار التهرب الضريبي الدولي مقارنة مع التهرب الداخلي تشكل أضعاف حجم هذا الأخير، وذلك بسبب ارتفاع نسبة المبالغ المالية التي يتم التهرب منها، فالمعروف أن الشركات المتعددة الجنسيات تتوفر على رؤوس أموال ضخمة وهائلة تستثمر في مشاريع كبيرة مما يجعلها تحققها أكبر قدر ممكن من رقم الأعمال، هذا الرقم الذي دفع بالشركات

الدولية للمحافظة عليه عبر التهرب الضريبي الذي يساعد هذه الشركات على إنعاش مكانتها المالية وبذلك يخلف التهرب الضريبي الدولي عدة آثار سلبية على الدول النامية نتيجة للممارسات التي تقوم بها الشركات المتعددة الجنسيات داخل حدودها الجغرافية الأمر الذي يؤدي إلى إفراز العديد من المشاكل والتي يمكننا إيجازها في¹:

- يعمل على التخفيض من حجم الموارد الضريبية، هذه الأخيرة التي تعتمد عليه الدول النامية بشكل كبير لتمويل التنمية، وأي نقص فيها ينعكس سلباً على المسار التنموي لهذه الدول، في ظل مردودية الضرائب الهزيلة وغير الكافية لتغطية حجم النفقات مما يسبب عجز على مستوى ميزانيتها العامة وهو ما يدفعها للاستدانة كطريقة تنتهجها لسد الفراغ المالي الكبير.
- يولد أفكار إجرامية مثل عمليات تبييض الأموال التي تضر بالمناخ العام للاستثمار وباقتصاد الدول النامية .
- مدعم للتخلف الاقتصادي الدولي نتيجة تأثيره على إستراتيجية التنمية الدولية و ذلك بسبب اللامساواة الدولية، بحيث أنه لا يمكن الحديث عن ازدهار التجارة الدولية دون الأخذ بعين الاعتبار اقتصاد الدول النامية.
- مساعد للتبعية الاقتصادية بين الدول النامية و الدول المتقدمة بسبب سيطرة هذه الأخيرة على التكنولوجيا الحديثة و الصناعات المتطورة التي بلغت نسبتها 90 % من الإنتاج الصناعي العالمي.
- عدم المساواة الذي يخل بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم في دفع الضريبة ، مما يؤدي إلى اتساع الفجوة بين مختلف طبقات المجتمع مما يسمح بتعميق الفوارق الاجتماعية.
- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين .
- تدهور عامل الصدق في المعاملات .

¹ مجهول، التهرب الضريبي الدولي أسبابه و تقنياته، مرجع سبق ذكره (بتصرف)

– تفشي الرشوة و الفساد واستغلال النفوذ.

وما يمكن الإشارة إليه في الأخير إلى إن آثار التهرب الضريبي الدولي لا ينحصر في الدول النامية فقط بل يتسع ويمتد إلى التأثير على الاقتصاد الدولي، نظرا لارتباط اقتصاد الدول النامية بالدول المتقدمة، وبهذا أصبح يشكل عامل مدعم للتخلف على المستوى الدولي وهو ما يؤثر سلبا على إستراتيجية التنمية الدولية.

سادسا: الجهود المبذولة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

لقد تبين للمجتمع الدولي ضرورة محاربة التهرب الضريبي الدولي نتيجة الآثار السيئة التي يخلفها على اقتصاد الدول، وهكذا أصبح الاهتمام بإيجاد وسائل لمجابهته ضرورة ملحة.

1. جهود منظمات دولية في إطار مكافحة التهرب الضريبي الدولي

والتي نجد من بينها:

– أصدرت جمعية الشؤون الضريبية في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية توصية سنة 1977، تدعو فيها الدول الأعضاء إلى مضاعفة الجهود من أجل مواجهة هذه الظاهرة الدولية، كما اتضح للدول أن تباين الإجراءات الضريبية بينهما كان سببا من أسباب انتشار التهرب الضريبي الدولي وتفاقمه بشكل كبير، ومن أجل ذلك اتخذت مجموعة من التدابير من بينها تفعيل تبادل المعلومات والمساعدة على التحصيل والعمل على التنسيق بين السياسة الضريبية للدول.

– تعزيز التعاون الدولي في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي وتبادل المعلومات بخصوصه. وفي هذا الإطار دعا Vito Tanzi سنة 1999 باعتباره المسؤول عن قسم المالية العامة في صندوق النقد الدولي إلى إقامة سلطة ضريبية دولية لضمان عدم لجوء الأقطار إلى ممارسات ضريبية ضارة.

– قامت الأمم المتحدة بدعوة الأمين العام للأمم المتحدة في 25 جوان 2001 والموجهة إلى رئيس الجمعية العامة بالتوصية بإنشاء منظمة دولية للضرائب تقوم ب¹:

- جمع ووضع الإحصاءات وتعيين الاتجاهات والمشاكل، وتقديم التقارير والمساعدة الفنية ووضع القواعد الدولية للسياسة الضريبية والإدارة؛
 - مواصلة رصد التطورات الضريبية بنفس الطريقة التي يرصد بها الصندوق النقد الدولي سياسات الاقتصاد الكلي؛
 - الاضطلاع بدور رائد في تقييد المنافسة الضريبية التي تستهدف جذب الشركات المتعددة الجنسيات بالحوافز المفرطة وغير الحكيم؛
 - وضع إجراءات بشكل أكثر طموحاً من أجل التحكيم عندما تثار الاحتكاكات بين الدول بشأن الجوانب الضريبية؛
 - الإشراف على آليات لتقاسم أطراف متعددة للمعلومة الضريبية مثل تلك القائمة فعلاً داخل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحد من نطاق التهرب الضريبي المستحق على الإيرادات الاستثمارية المحققة في الخارج؛
 - وضع ضمن طموحات المنظمة السعي في الوقت المناسب إلى وضع اتفاق دولي عن صيغة جديدة لتوحيد فرض الضرائب على الشركات المتعددة الجنسيات.
- وفي ظل الغياب الفعلي لمثل هذه المنظمة وفي إطار تجسيدها على أرض الواقع تلجأ الحكومات إلى إبرام اتفاقيات لتبادل المعلومات الضريبية وللتعاون في مجال مكافحة التهرب الضريبي .

2. جهود المنظمات غير الحكومية في إطار مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

وفي إطار جهود المنظمات غير الحكومية الهادفة لمحاربة التهرب الضريبي تم في المنتدى الأوروبي المنعقد في فلورنسا اجتماع المنظمات غير الحكومية والحركات الاجتماعية

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص ص 229-230

الأوروبية الناشطة في مجال الجريمة المالية، وأسست شبكة العدالة الضريبية الأوروبية لمكافحة التهرب الضريبي ومواجهة الاتجاهات الضارة الضريبية على الصعيد العالمي، وتوسعت هذه الشبكة في المنتدى العالمي في بورتو أليغري سنة 2003 لتصبح شبكة عالمية بانضمام منظمات أمريكا الشمالية والجنوبية، وزادت توسعا في المنتدى العالمي المنعقد في مومباي في يناير 2004 لتشمل آسيا وكان هدف هذه الشبكة¹:

- القضاء على التهرب الضريبي عبر الحدود؛
- تحديد مجال الامتناع عن دفع الضريبة؛
- نشر الوسائل وتعليم الأطراف المهمة وذات المصلحة؛
- المرافعة على الصعيد الدولي ضمن الأمم المتحدة، صندوق النقد الدولي، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوروبي.... إلخ؛
- تشجيع الأنشطة الوطنية والاقليمية ودعمها وتنسيقها؛
- تعزيز الروابط والعلاقات ما بين الأطراف ذات الاهتمام والمصلحة في العالم وتحديد علاقات الشمال والجنوب.

كما ناقشت الشبكة في بورتو أليغري مسودة إعلان بيان يحتوي على نقاط أخرى إستراتيجية منها:

- زيادة تأثير المواطنين في الرقابة الديمقراطية على الضريبة والحد من قدرة رأس المال على إملاء وفرض السياسة الضريبية فيما يحقق مصالحه؛
- إحياء معالجة ضريبية متماثلة لأشكال الدخول المختلفة وعكس نقل العبء الضريبي إلى كاهل المواطنين العاديين؛
- إلغاء الحوافز والسرية الضريبية بما يعزز توجيه التدفقات الرأسمالية الاستثمارية إلى الدول الأكثر حاجة للتنمية.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 230-231.

الفصل الثالث:

الجنات الضريبية

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



تمهيد:

ظهر مصطلح الجنات الضريبية في أواخر القرن 19 وبالضبط في سويسرا لينتشر فيما بعد في كافة أرجاء المعمورة، وهي عبارة عن أقاليم ودول يسمح بتدفقات تجارية، ومالية على المستوى الدولي وبحرية تامة لكن يخلق فرصا لتهرب المكلفين غير الأمناء، خاصة إذا توفرت البيئة الملائمة للإغراء مثلما توفره هذه الجنات الضريبية من مرونة في قوانينها التجارية والمالية مما يجعلها هدفا لجلب الاستثمارات الخارجية إليها.

وبناء على سبق سنحاول في هذا الفصل الإلمام بدراسة مختلف الجوانب المتعلقة بظاهرة الجنات الضريبية من خلال التطرق للعناصر التالية:

أولاً: مفهوم الجنات الضريبية؛

ثانياً: خصائص الجنات الضريبية؛

ثالثاً: أنواع الجنات الضريبية؛

رابعاً: التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية في العالم؛

خامساً: آليات التهرب الضريبي بواسطة الجنات الضريبية؛

سادساً: الآثار السلبية للجنات الضريبية؛

سابعاً: معالجة ظاهرة تنامي الجنات الضريبية.

أولاً: مفهوم الجنات الضريبية.

يرتبط مصطلح الجنات الضريبية بالأنظمة الضريبية للدول، وقد تعددت المصطلحات فهناك من يطلق عليها اسم الملجأ الضريبي، والبعض الآخر يفضل تسميتها بالواحة الضريبية ودول الإجازات الضريبية أما الدول الأنجلوساكسونية أطلقت عليها اسم الجنات الضريبية وهو المصطلح الأكثر شيوعاً.

أما الدول فتستخدم في نصوصها القانونية مصطلح النظام الجبائي التفضيلي، (Régime fiscale favorable) كما هو الحال بالنسبة للقانون العام الضرائب الفرنسي، حيث اعتبرت المادة 238 أنه "يعتبر شخص خاضع لنظام ضريبي تفضيلي في دولة أو إقليم معين، إذا كان الشخص لا يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة، أو أن يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة بمبلغ أقل من نصف المبلغ الواجب دفعه في فرنسا لو كان مقيماً بها"¹

هناك العديد من التعريفات التي حاولت تحديد مفهوم الجنات الضريبية والتي نجد من بينها:

– هي ولاية قضائية قد تكون دولة أو دولية أو إقليم، تكون فيه الضريبة على الدخل أو الربح منخفضة جداً أو معدومة وتعمل على جذب الأموال اعتماداً على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الولايات القضائية ميزة أخرى تتمثل في السرية وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال.²

– لقد عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE اللجنة الضريبة على أنها " المكان الذي يتم فيه فرض ضرائب قليلة أو معدومة على مداخيل رؤوس الأموال

¹ إيمان بوقرورة ، منصور بن أعمارة، أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات-إشارة لشركة Google-، مقال في مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الثامن، جامعة سكيكدة، ديسمبر 2017، ص 121.

² أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، تقرير صادر عن وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، القاهرة، 2015، ص 5.

إضافة إلى توفر إحدى الخصائص التالية: نقص الشفافية، رفض منح معلومات للسلطات الأجنبية ، إمكانية إقامة شركات وهمية ¹

– كما عرفت الجمعية من أجل فرض الضرائب على المعاملات الفرنسية ATTAC على أنها "أقطار جزئية أو دول ذات تشريع ضريبي رخو متسامح أو بدونه أصلا إحدى خصائصها المشتركة الاستقبال غير المحدود والمغفل لرؤوس الأموال ، وفي هذا الإطار يمكن الحديث عن دول تتاجر بسيادتها بتوفير أنظمة تشريعية وضريبية ملائمة لها لكي رؤوس الأموال مهما كان مصدرها ²

من خلال التعريفات السابقة يتبين لنا أن الجنات الضريبية يمكن أن تكون منطقة أو جزء من دولة أو دولة بأكملها تقر امتيازات ضريبية كبيرة تصل لحد الإعفاء على الدخل الأجنبية المستثمرة فيها إضافة لتوفيرها عامل السرية على جميع تعاملاتها. وهو ما يميزها بأن تكون مركز لاستقطاب الأموال مهما كان مصدرها.

وقبل أن نتعرض لخصائص الجنات الضريبية لابد أن نشير إلى أن هناك بعض الدول تعتبر الجنة الضريبية هي التي يكون فيها سعر الضريبة أقل من غيرها من الدول أي لا يشترط أن تقرر إعفاءات أو مميزات ضريبية . ومثال ذلك فرنسا حيث إعتبر القانون الضريبي الفرنسي أنه في حالة ما إذا كانت الدولة تفرض ضريبة بسعر أقل من تلك المفروضة في فرنسا فإنها تعد دولة ذات نظام ضريبي متميز.

وقد تم تحديد دول الجنات الضريبية من جانب مصلحة الضرائب الفرنسية في قائمة محددة على سبيل الحصر وتم تصنيف هذه الدول إلى ثلاث مجموعات ³:

- الدول الأجنبية أو الأقاليم التي لا تفرض ضريبة على الإطلاق على الأرباح الناتجة عن أنشطة مهنية أو على الدخل؛
- الدول أو الأقاليم الأجنبية التي لا تفرض ضريبة على الأرباح أو الدخل ذات المصدر الأجنبي؛

¹ Christian chavagneux, **les paradis fiscaux**, édition la découverte, paris, 2012, p9.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 205.

³ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي، مرجع سبق ذكره، ص 130.

- الدول أو الأقاليم الواقعة خارج فرنسا وتكون الضريبة فيها على الأرباح أو الدخل أقل ارتفاعاً من الضريبة الفرنسية سواء بالتطبيق للقانون العام أو لأي نظام قانوني خاص آخر.

ثانياً: خصائص الجناات الضريبية.

من خلال التعاريف السابقة للجنة الضريبية يمكن أن نستشف الخصائص المميزة لها والمتجلية في¹:

- **انعدام الضرائب أو معدلات ضريبة منخفضة:** تتميز الجناات الضريبية بانخفاض معدلات الضرائب أو عدم فرضها وهذا بغية استقطاب الاستثمارات الأجنبية لها بغرض تنمية اقتصادها، لأنها عادة ما تكون هذه الدول صغيرة الحجم أو نامية فلا تجد أمامها سوى تقرير هذه المزايا والإعفاءات وأحسن مثال على ذلك دول الكاريبي إذ تعاني من فقر فلا تجد وسيلة للخروج من هذه الوضعية إلا بتقديم هذه المميزات الضريبية للاستثمارات الأجنبية.

لكن السؤال المطروح هل كل دولة لديها سعر منخفض عبارة عن جنة ضريبية ؟
لا يكفي السعر وحدة لإقرار جنة ضريبية وفي حقيقة الأمر لتحديد الجنة الضريبية هناك عنصران يجب أخذهما بعين الاعتبار:

• **العنصر الشخصي:** هناك نوعين من المناطق ذات السعر المنخفض

الأولى: تكون الاقتطاعات منخفضة لأنه الدولة ليس لها نفقات كبيرة أو لديها مداخيل غير جبائية، وعليه فهي لا تعتمد على الاقتطاعات الضريبية في التمويل مثل السعودية.

¹أنظر:- منور أوسري، حمو محمد، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص ص 196-197.

- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي، مرجع سبق ذكره، ص ص 131-132.

- Christian Lopez, **blanchiment de capitaux et fraude fiscale**, édition l'harmattan, paris, 2011, pp 60-67

الثانية: تكون الاقتطاعات الضريبية منخفضة وهذا نتيجة وضع نظام ضريبي خاص بقصد الاستثمار الأجنبي وهذه هي الجنة الضريبية.

• **العنصر التنظيمي :** ويقصد بها تظافر مجموعة من العوامل في الجنة الضريبية تتمثل في حرية خروج رؤوس الأموال وأن تتميز بسرية المعاملات....

– **وجود استقرار سياسي ، اقتصادي ، قانوني واجتماعي :** تعد من بين أهم الخصائص للجنة الضريبية ، إذ يجب أن تكون الدولة تتمتع بنظام سياسي واضح لا يخشى معه حدوث أي انقلابات أو حركات سياسية من شأنها أن تعطل الاستثمارات الأجنبية في الداخل وكذلك أن يكون هناك استقرار اقتصادي على المدى الطويل ، فلا تتعرض الاستثمارات والمشروعات لخطر تأميم طارئ ، ويتمثل الاستقرار القانوني والتشريعي في عدم حدوث أي تغيرات مفاجئة في التشريعات القانونية.

– **وجود سرية مصرفية ، مالية وتجارية:** تعمل دول الجنات الضريبية على ضمان أعلى سرية للتعاملات المالية والتجارية لعملائها كما تتميز بتقديم معاملات تفضيلية متميزة للأجانب مقارنة برعاياها من حيث المعاملات البنكية أو الضريبية المفروضة على معاملات البنوك أو الرقابة المالية.

وتجسد سويسرا هذه الخاصية بصورة واضحة، حيث تعد أكثر الجنات الضريبية تميزاً في قطاع البنوك والسرية البنكية والتجارية، وتفرض عقوبات مشددة على انتهاك هذه السرية

– **قوة العملة الوطنية:** يعني ذلك أن تكون العملة الوطنية على قدر كبير من الاستقرار وذات ثقل على المستوى الدولي مع قابلية التحويل. فدول الجنات الضريبية تمثل أكبر ملجأ للاستثمارات ذات المصدر الأجنبي ومن ثم فإن أي أرباح أو دخول يتم تحويلها إلى البلد الأصلي لذلك فإن أي عوائق أو مشكلات في التحويل تمثل عائقاً أمام هذه الاستثمارات.

ويتم التحويل عادة إلى كل من الدولار الأمريكي والجنه الإسترليني، باعتبارهما أقوى العملات على المستوى العالمي وأكثرهما استخداماً في عمليات الاستثمار الدولي

– اتصالات ومواصلات حديثة ومتطورة: ضرورة امتلاك دول الجنات الضريبية على شبكة واسعة ومتقدمة من وسائل المواصلات والاتصالات السلكية واللاسلكية وخطوط طيران متقدمة تجعل من السهل الاتصال بين الشركة الأم وفروعها، خاصة أن أغلب الأحيان تكون الجنة الضريبية في جزر مشهورة، كجزر الكايمان حيث يوجد بها خدمة اتصالات وتليفونات حديثة ومتطورة، وأغلب هذه الدول تستخدم اللغة الانجليزية كلغة أساسية لتسهيل المعاملات والاتصال.

وما تجدر الإشارة إليه أنه تختلف الجنات الضريبية عن المراكز المالية خارج الحدود offshore حيث تتميز هذه الأخيرة ب¹:

- سيطرة المقيمين على القطاع المالي؛
 - الحصة غير المتكافئة للنشاط العابر للحدود مقارنة بالنشاط المحلي؛
 - مراقبة العمليات العابرة للحدود من قبل مصالح خارجية؛
 - تزامن وجود تشريع داخلي مع الاجراءات الخاصة بالعمليات خارج الحدود.
- كما تختلف الجنات الضريبية عن المناطق الحرة التي هي عبارة عن جزء من أرض الدولة يسمح فيها بعمليات تجارية وصناعية مع دول العالم متحررة من قيود الجمارك والاستيراد والتصدير والنقد.

ثالثا: أنواع الجنات الضريبية.

يمكن تقسيم الجنات الضريبية إلى ثلاث مجموعات حسب المزايا الضريبية التي تمنحها للشركات و المتعاملين الاقتصاديين².

1. دول و أقاليم تنعدم فيها الضرائب.

ويطلق عليها باللغة الانجليزية "Zero Havens" وهي عبارة عن تلك الأقاليم التي لا تفرض أي ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (ضريبة على أرباح

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 206.

² أنظر: - نفس المرجع السابق، ص ص 206-207.

- إيمان بوقرورة ، منصور بن أعمارة، مرجع سبق ذكره، ص ص 122-123.

الشركات) ولا تدفع الشركات الأجنبية إلا حقوق التسجيل، و بالتالي تبقى هذه المداخل خاضعة للضريبة في الدولة مصدر الدخل أي الذي تحققت فيه فقط، كما أن هذا النوع من الجبات تتميز دولها بعدم عقد اتفاقيات ضريبية لتفادي الازدواج الضريبي وإن كانت فهي قليلة ، إضافة إلى أن إشارها على المستوى العالمي قليل جدا بالمقارنة بالنوعين الآخرين.

2. الدول أو الأقاليم التي تفرض ضرائب منخفضة، أو تفرض ضرائب على أوعية ضريبة محدودة.

والهدف من ذلك استقطاب الاستثمارات الأجنبية للمساهمة في التنمية الاقتصادية للبلد، والتي تنقسم بدورها إلى:

أ. الدول أو الأقاليم التي تكون معدل الضريبة فيها على أرباح الشركات منخفض مثل مونتينيقر والتي تفرض معدل ضريبة على أرباح الشركات قدره 9% ؛

ب. الدول التي تفرض ضريبة بديلة للضريبة على أرباح الشركات و التي تكون منخفضة أيضا، مثل جزر البهاماس التي لا تفرض ضرائب على ارباح الشركات، ولكنها تفرض حقوق سنوية منخفضة للتراخيص؛

ت. دول أخرى تخفض عمدا وعاء الضريبة على الأرباح، وذلك من خلال منح إعفاءات لأنواع معينة من الشركات هي شركات Offshore ، أي التي لا تمارس نشاطا داخل الملجأ الضريبي، مثل الجزر العذراء البريطانية التي تعفى من الضرائب تلك الشركات التي لا تمارس أعمالها داخل إقليمها ؛

3. الدول التي تمنح مزايا لأنشطة معينة فقط.

يمكن أن تمنح هذه الدول مزايا تفضيلية تصل لحد الإغراق الضريبي و ذلك بهدف تطوير ودعم تلك الأنشطة و كمثال على ذلك نذكر "بنما" و التي تبلغ معدل الضريبة على أرباح الشركات فيها 25% ، بينما تعفي من الضريبة الأنشطة البحرية والتي تدار من إقليمها وتحمل علمها، حيث تملك بنما ما يمثل 22% من الأسطول العالمي.

رابعا: التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية في العالم.

إن التوزيع الجغرافي لدول وأقاليم الجنات الضريبية أدى إلى تقسيمها إلى أربع مجموعات هي:

1. **منطقة الجنات الضريبية الأوروبية:** تضم سويسرا ولكسمبورغ التي تصنف من أكبر الجنات الضريبية في العالم بدأت العمل سنة 1929 كأول جنة ضريبية في أوروبا، وهولندا التي تمثل أموال الأوفشور فيها حوالي 18 ترليون دولار، إضافة إلى النمسا وبلجيكا والدول الماكرو أوروبية مثل موناكو، ليشتنشتاين وجزر ماديرا البرتغالية؛

2. **منطقة الجنات الضريبية البريطانية:** تشمل مجموعة الجزر التابعة للتاج البريطاني ممثلة في جرسى، جورنزي وآيل أوف مان، بجانب المناطق الواقعة عبر البحار مثل جزر كايمان، برمودا، فيرجن، الترك وكايكوس، وجبل طارق، تخضع هذه المناطق لسيطرة بريطانيا، وفي نطاق هذه المنطقة نجد أيضا هونغ كونغ، جزر الباهاما وجزر فانواتو جنوب المحيط الهادي، إضافة إلى أيرلندا؛

3. **منطقة الجنات الضريبية الأمريكية:** تمثل الأوفشور الأمريكي، وينقسم إلى ثلاثة مستويات: – البنوك التي تقبل بشكل قانوني عائدات بعض الجرائم التي يتم ارتكابها في الخارج مثل التعامل في الأموال المسروقة؛ – بنوك الأقليات اللاتينية مثل بنوك ولاية فلوريدا التي تختص في إيواء أموال عصابات تجار المخدرات؛

– الجزر التابعة لأمريكا مثل جزيرة مارشال والتي تعتبر مركزا رئيسيا لتسجيل السفن بالخارج، وبما التي صنفت من بين أكبر مناطق غسيل الأموال في العالم؛

4. **أماكن هامشية غير مصنفة:** تضم دول مثل الأوروغواي، الصومال، الغابون، جيبوتي ودبيو تلعب هذه المناطق دورا كبيرا في تسهيل عمل شركات الأوفشور.

وفيما يلي نستعرض تصنيف أهم 15 جنة ضريبية في العالم حسب تقرير شبكة العدالة الضريبية لسنة 2021. مرتبة حسب مجموعة من المعايير منها: حجم الأرباح التي يتم

تحويلها إلى هذه الملاجئ، درجة انخفاض معدل الضريبة على الأرباح، مؤشرات لسياسة ضريبية عدوانية، غياب الاقتطاع من المصدر ... الخ

الجدول رقم (01): تصنيف أهم 15 جنة ضريبية في العالم لسنة 2021.

الترتيب	الدول
1	جزر فيرجين البريطانية
2	جزر كايمان
3	برمودا
4	هولندا
5	سويسرا
6	لوكسمبورغ
7	هونغ كونغ
8	جيرسي
9	سنغفورة
10	الإمارات العربية المتحدة
11	أيرلندا
12	باهاماس
13	المملكة المتحدة
14	قبرص
15	موريشيوس

La source: tax justice network, Corporate Tax Haven Index - 2021 Results

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه معظم دول الجناات ضريبية في العالم تنتمي للمنظمة العالمية للتنمية الاقتصادية، و لمجموعة (G20 ما عدا سويسرا)، و هي نفسها التي لطالما نددت بممارسات الملاجئ الضريبية، خاصة فيما يتعلق بالشفافية حول المعلومات الضريبية و البنكية للشركات الدولية.

كما يتجلى لنا أن الإمارات العربية المتحدة احتلت المرتبة العشرة وهذا بسبب العديد من الإغراءات والامتيازات خاصة الجبائية منها بهدف الزيادة في استقطاب تدفقات الاستثمارات الأجنبية الوافدة لها.

خامسا: آليات التهرب الضريبي بواسطة الجنات الضريبية .

من بين الوسائل التي توفرها الجنات الضريبية لإمكانية التهرب الضريبي الدولي نجد¹:

1. تحويل الإقامة.

بحيث أن ارتفاع الضرائب في بلد ما سيكون حافزا لدافعي الضرائب لنقل أموالهم للخارج إلى الدول التي تفرض سلطاتها المختصة ضرائب منخفضة، وهذا بغية التخلص من خضوعهم في بلدهم فيقومون بتحويل مكان إقامتهم إلى الجنات الضريبية لما تتمتع به من انخفاض مستوى الضغط الضريبي.

إذ تلجأ الكثير من الشركات إلى تملك فرع من شركتها في جنة ضريبية بهدف التلاعب في حساباتها بحيث تظهر أغلبية أرباحها في الشركة المسجلة في جنة ضريبية وتختفي من (الفرع) المسجل في الدولة التي تشتغل بها فعلياً، وينتهي الأمر إلى أن الشركات العملاقة لا تدفع الضريبة في المكان أو الدولة التي تحقق فيها الأرباح.

2. إقامة مؤسسات وهمية.

وهي مؤسسات واجهة لا غير، بحيث تستعمل لإخفاء حقيقة التحويلات، وبالتالي ليس من السهل للهيئات الضريبية لمختلف الدول إظهار أن التحويلات المنجزة حقيقية أم لا، بسبب الصعوبات التي تواجه الحصول على المعلومات من طرف الجنات الضريبية بسبب انعدام الشفافية.

¹أسامة دياب، مرجع سبق ذكره، ص 5

فيقوم المستثمر مثلاً بتحويل المال للشركة الجديدة المنشأة في جنة ضريبية التي تستثمر بعد ذلك في الأسهم والسندات في شركات بلده، وعلى الرغم من أن الأرباح على هذه الاستثمارات تعود إلى المستثمر المقيم عادة في بلده والمساهم في شركات من بلده أيضاً، فإنها تظهر على أنها أرباح شركة أجنبية لا تخضع لقوانين الضرائب الخاصة ببلده. ويتهرب أيضاً الأشخاص أصحاب الثروات الضخمة من ضريبة الميراث عن طريق تسجيل أصولهم المالية في الجنات الضريبية، و يتم توجيه دخلهم عن طريق تلك الجنات لإخفائها عن أعين السلطات الضريبية.

ونظراً لهذه الوسائل المهمة التي تتمتع بها ظاهرة التهرب الضريبي في ظل الجنات الضريبية، فقد ازدادت أهمية هذه الأخيرة كقنوات للتهرب، وما حفز نموها أكثر تدفق المعلومات الالكترونية التي أسهمت في تحرك الأموال والمعلومات بسهولة وبتكلفة يسيرة.

سادساً: الآثار السلبية للجنات الضريبية.

تتجلى أهم الآثار التي تخلفها الممارسات السلبية للجنات الضريبية في¹:

- إجبار الدول على تخفيض معدل ضرائبها حتى تستطيع أن تجذب الاستثمارات في ظل وجود الجنات الضريبية التي توفر فرص تحقيق الأرباح بدون دفع الضريبة المستحقة، مما يؤدي إلى المزيد من خفض معدل الضريبة ومنح المزيد والامتيازات الضريبية، وهو ما يؤثر في إيرادات باقي الدول وبالتالي في قدرتها على توفير الخدمات الاجتماعية. خاصة وأن الحكومات في هذه الدويلات الصغيرة لا تحتاج كثيراً من المصاريف بسبب صغر حجمها فتستطيع أن تتحمل النفقات العامة ببعض الرسوم البسيطة والضرائب غير المباشرة وبدون الحاجة إلى الضرائب المباشرة، وهو ليس الحال بطبيعة الأمر في الدول ذات التعداد السكاني الكبير .

¹ أنظر :- وداد بوقلع، مصباح حراق ، الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي مع الإشارة لحالة الجزائر، مقال في المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 20 ، العدد 22، 2021، ص73-74.

- أسامة دياب، مرجع سبق ذكره، ص 8 .

- حواس زواق ، محاضرات في النظم الضريبية الدولية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة محمد بوضياف المسيلة،

الجزائر، 2020، ص 20

- تهديد التوازن المالي بين دول العالم ، حيث يفضل أصحاب الثروات تهريب أموالهم وأرباحهم وكذلك الاستثمار في البلدان التي تقدم لهم أفضل المزايا والإعفاءات الضريبية، مما يترتب عنه مجموعة من الانعكاسات السلبية على اقتصاديات الدول ذات الضغط الضريبي المتوسط أو المرتفعة.

- المخاطر الأمنية خاصة من المنظمات الإجرامية الدولية والتنظيمات الإرهابية التي تستغل الخدمات البنكية التي تلتزم بالحماية المطلقة للمعلومات والمعطيات حول التحويلات البنكية لتمويل عملياتها في باقي بلدان العالم ، هذه المعطيات دفعت المنتظم الدولي من خلال منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لبلورة مجموعة من الإجراءات للحد من ظاهرة الجناات الضريبية.

- تشكل الجناات الضريبية علبة سوداء للجريمة المنظمة الدولية ، من خلال توفيرها لوسائل وآليات قانونية قادرة على التغاضي عن مصادر هذه الأموال و عن هوية أصحابها كما أنها ترفض التعاون مع الدول الأخرى للقيام بتحقيقات الجبائية أو جنائية تتعلق بهذه الأموال ، فهي تقوم بدور الوسيط بين شبكة التحويلات المالية الدولية الشرعية و هذه الأموال المجهولة المصادر أو ذات المصدر المشبوه . فهي تساهم في نقشي الارششاء على المستوى الدولي وتمويل المنظمات الإجرامية و التعليمات الإرهابية.

- الجناات الضريبية تمنح خاصية السر البنكي ، و الحماية المطلقة للعمليات المالية والتجارية التي تمكن من إبقاء هوية المالكين و المستفيدين من التحويلات المالية مجهولة حيث أن امتناع هذه الدول عن التعاون مع بقية بلدان العالم شكل عائقا يكفل الحماية للمتهربين من الضرائب و أصحاب الثروات ذات المصدر غير المعروف.

- تشكل الجناات الضريبية ملاذا آمنا لإخفاء الأموال المحصلة من عمليات الارششاء الضخمة، من خلال الخدمات التي تقدمها البنوك عن طريق تغيير مسار الأموال عدة مرات و تغيير مصادرها و إنشاء شركات وهمية وصفقات غير حقيقية بهدف تبييض مصدر تلك الأموال.

- يؤدي وجود الجناات الضريبية إلى تزايد مخاطر الأزمات الاقتصادية العالمية فهي تغير مسار المدخرات العالمية و تعمل على تركيزها في مناطق معينة، كما تسهل تداول الأموال

بدون مراقبة ، كما تجعل من البيانات المحاسبة والنتائج المالية للشركات ، خاصة المتعددة الجنسية غير دقيقة و التي تشكل في أغلب الأحيان الأساس الذي تعتمد عليه بعض الشركات لإعلان إفلاسها المتعمد للهروب من أداء المستحقات الضريبية و الديون و غيرها من الالتزامات ، كما تؤدي بسبب التداول السريع لرؤوس الأموال بدون مراقبة إلى تنامي هروب الأموال من الدول النامية مما يؤثر على النمو الاقتصادي لهذه البلدان.

– للجنات الضريبية تكلفة اجتماعية واقتصادية ضخمة، فقد أشار غابرييل زوكمان Gabriel Zucman في كتابه بعنوان « ثروات الأمم المخفية- وباء الجنات الضريبية» ، إلى أن ثروات العالم المالية المقدرة بحوالي 4,4 تريليون دولار تم إخفاءها في مناطق مثل سويسرا، برمودا، جزر كايمان، سنغافورة ولكسمبورغ،... الخ، تفوق هذه الثروة ما يملكه النصف الأكثر فقرا من سكان العالم بكثير، هذا الرقم كان ينبغي أن يكون ضمن القاعدة الضريبية لدول العالم، وعجز البلدان الغنية مثل أوروبا وأمريكا الشمالية وحتى الدول الناشئة عن تحصيل ضرائب الأغنياء يؤثر على العدالة الضريبية وتحقيق المساواة.

كما تقدر شبكة العدالة الضريبية حجم الثروات النازحة في 80 ملاذاً ضريبياً بنحو 21-32 تريليون دولار.

وتمثل هذه القيمة حوالي 10 - 15 % من الثروة المالية وغير المالية في العالم كله، وأما العائد على تلك الأموال إذا كان 3 % فقط وتم معاملته ضريبيا بنسبة 30 % فتوفر تلك الثروة ما بين 189 و 288 مليار دولار في شكل إيرادات ضريبية، وأما بالنسبة إلى الدول النامية فتوفر ما بين 66 و 84 مليار دولار في شكل إيرادات ضريبية سنوياً.

وفيما يلي نستعرض حجم الخسائر الضريبية الناجمة عن 15 أسوأ جنة ضريبية في العالم حسب تقديرات شبكة العدالة الضريبية لسنة 2020.

الجدول رقم (01): حجم الخسائر الضريبية الناجمة عن 15 أسوأ جنة ضريبية في العالم لسنة 2020.

الوحدة: مليون دولار أمريكي.

البلد	حجم الخسارة الضريبية المحملة للدول الأخرى	الخسائر الضريبية الناتجة عن تجاوزات الشركات	الخسائر الضريبية الناتجة عن تجاوزات الأفراد	مسؤوليتها عن الخسارة الضريبية (%)	حجم الخسارة وما يعادلها من رواتب الممرضين (ممرض)
جزر كايمان	70411	22819	47621	16.47	5584460
المملكة المتحدة	42464	13671	28793	9.93	3366503
هولندا	36371	26593	9777	8.50	2883452
لكسمبورغ	27607	9283	18324	6.45	2188672
و م أ	23635	0	23635	5.53	1873805
هونغ كونغ	21047	16331	47116	4.92	1668588
الصين	20045	20045	0	4.69	1589187
جزر فيرجين البريطانية	16295	10405	5890	3.81	1291893
ايرلندا	15830	6068	9762	3.70	1255042
سنغفورة	14633	12221	2412	3.42	1160139
برمودا	13843	10860	2983	3.24	1097454
سويسرا	12844	10953	1891	3	1018322
بورتوريكو	9177	9177	غير متاح	2.15	727556
جيرسي	7911	4465	3445	1.85	627179

La source: tax justice network tax justice, **The State of Tax Justice 2020- Tax Justice in the time of COVID-19**, reports (November 2020), page73.

تم ترتيب الدول في الجدول أعلاه حسب درجة مسؤوليتها عن الخسائر الضريبية في العالم، حيث احتلت جزر كايمان (الموجودة تحت السيادة البريطانية) المرتبة الأولى بمسؤوليتها عن

خسائر ضريبية تفوق 70 مليار دولار أي ما نسبته 16.47% وهذا ما يكفي لدفع مرتبات حوالي 6 ملايين ممرض وممرضة سنويا ، تليها بريطانيا والتي تتحمل ما يزيد عن 42 مليار دولار من مجموع هذه الخسائر بنسبة تقدر بـ 9.93%، فيما تتحمل هولندا 8.50% من هذه الخسائر بما يفوق 36 مليار دولار، تليها لكسمبورغ بـ 6.45%، والولايات المتحدة الأمريكية بـ 5.53%، فيما احتلت هونغ كونغ والصين المرتبة السادسة والسابعة على التوالي وبنسب متقاربة 4.92% و 4.69%، ويلاحظ من الجدول أعلاه أن الجزء الأكبر من الخسائر الضريبية ناتجة عن التهرب الضريبي للأفراد الذي تمكنه هذه الدول، تم تسجيله في جزر كايمان التي احتلت المرتبة الأولى كأكبر منطقة للتهرب الضريبي بما يزيد عن 47 مليار دولار، تليها المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية بحوالي 28 و 23 مليار دولار تهرب ضريبي للأفراد، ثم لكسمبورغ بحوالي 18 مليار دولار، فيما سجلت هولندا المرتبة الأولى في حجم الخسائر الضريبية الناتجة عن تمكين التجاوزات الضريبية للشركات بما يفوق 26 مليار دولار، تليها جزر كايمان بتحملها ما يزيد عن 22 مليار دولار، ثم الصين بـ 20 مليار دولار.

وحسب تقديرات نفس التقرير جاء أنه مبالغ التهرب الضريبي العالمي بواسطة الجناات الضريبية تكفي لدفع الأجر السنوي لـ 34 مليون ممرض وممرضة سنويا، ما يعادل 4,22% من الميزانيات الصحية لدول العالم.

سابعا: معالجة ظاهرة تنامي الجناات الضريبية.

نظرا للأثار السلبية المتعددة التي تخلفها الجناات الضريبية على اقتصاديات دول العالم فقد سعت هذه الأخيرة عن طريق مجموعة من الهيئات لمحاربتها ودعم الجهود الدولية من أجل ذلك، ومن بين هذه الهيئات مجموعة العمل المالي الدولية (GAFI)، إذ قامت بتأسيس خلايا للاستعلام المالي في مختلف الدول المكلفة بجمع ومعالجة التصريحات المشبوهة المقدمة للمؤسسات المالية ولبعض المهن (المحاماة، التوثيق..)¹

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 207

كما قامت منظمة العمل والتنمية الاقتصادية بإعداد دليل إرشادي للتعرف على الجنات الضريبية ، ونشر قائمة بالجنات الضريبية كخطوة أولى اتجاه استئصال عمليات غسل الأموال والتهرب الضريبي.

حيث عملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على اتخاذ مجموعة من الإجراءات بهدف دفع هذه الدول للتعاون الجبائي و الانخراط في آليات التعاون الجبائي الدولي ، حيث يمكن للبلدان التي تم تصنيفها كجنات ضريبية أن تندمج في المنظومة الدولية من جديد و تخرج من لائحة الجنات الضريبية و تصنف ضمن لائحة الدول المتعاونة جبائيا. وفي هذا الإطار أصدرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1998 مجموعة من التوصيات ، تهدف من خلالها إلى عزل هذه الدول و دفعها تحت تأثير الضغط لتغيير سياساتها الجبائية التفضيلية والانخراط في التعاون الجبائي الدولي لمحاربة التهرب الضريبي الدولي و تبييض الأموال.

عملية إقصاء هذه الدول تتم على مرحلتين، ففي المرحلة الأولى اتخاذ تدابير ردعية في مواجهة الجنات الضريبية، وفي مرحلة ثانية يتم إصدار لائحة للدول التي تصنف كجنات ضريبية¹

1. التدابير الردعية:

من أجل عزل وإقصاء الدول التي يتم تصنيفها كجنات ضريبية، عمل تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على اتخاذ مجموعة من الإجراءات من أجل محاربتها وتقليص آثارها على الاقتصاد العالمي:

أ. ففي مرحلة أولى ينبغي على الدول غير المصنفة كجنات ضريبة الامتناع عن إقامة علاقات جبائية مع الجنات الضريبية ، حيث تقترح منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فسخ الاتفاقيات التي تربط بين الدول و الجنات الضريبية وعدم إبرام أية اتفاقيات جبائية جديدة معها.

¹ حواس زواق ، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-21.

ويهدف هذا الإجراء إلى إبعاد الجنات الضريبية بشكل كامل من العلاقات الضريبية الدولية ، وهو إجراء لاقى انتقادات عديدة بالنظر :

– للانعكاسات الدبلوماسية والسياسية له على العلاقات الدولية؛

– كما أن قطع الحوار مع هذه الدول لا يساعد على إيجاد حلول مناسبة لإشكالية الجنات الضريبية ، بل يتعدي الأمر ذلك ليصبح هذا الإجراء مفعول عكسي حيث سيزيد من إقبال الشركات والأفراد على الجنات الضريبية؛

ب. ومن جهة ثانية فإن التقرير يدعو الدول التي ترتبط بعلاقات خاصة سياسية أو اقتصادية أو غيرها مع دول مصنفة كجنات ضريبية ، أن تعمل على أن لاتساهم هذه العلاقات في تشجيع المنافسة الضريبية الضارة ، ويقصد بهذا الإجراء الدول التي لديها حدود ترابية مع دولة أو دول مصنفة كجنات ضريبية.

ت. كما تضمنت التوصيات التي تم إصدارها لمحاربة الجنات الضريبية إجراءات أخرى أبرزها:

– التقليل من الإعفاءات الضريبية للدخول الأجنبية ؛

– تبادل المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية الدولية التي تشتمل فوق ترابها ؛

– ملائمة التشريعات الوطنية لهذه البلدان في ما يتعلق بالولوج للمعلومات البنكية مع المعايير الدولية في هذا المجال.

2. نشر لائحة الجنات الضريبية:

شكل تأسيس المنتدى الدولي للشفافية وتبادل المعلومات لأهداف جبائية ، نقلة نوعية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ، حيث عهد لهذا المنتدى القيام بتقييم دائم للأنظمة الضريبية من أجل الكشف عن الدول التي تطبق سياسات الضريبية ضارة ومن ثم تحديد الدول التي ينبغي تصنيفها كجنات ضريبية من خلال المعايير المستخلصة من عملية التقييم لنظامها الجبائي، والقيام بعد ذلك بإعداد لائحة بالجنات الضريبية الموجودة.

و تساعد هذه اللائحة الدول الأخرى على تطبيق التدابير الردعية ضد الجنات الضريبية من أجل عزلها والحد من أضرارها، وهي لائحة ليست دائمة ، حيث يعمل المنتدى على تحيينها كل ما دعت إلى ذلك الضرورة.

و في هذا الإطار تم إصدار أول لائحة تضم الدول التي تتوفر فيها المعايير لتصنيفها كجناات الضريبي في تقرير صدر سنة 2000، تضم 35 خمس و ثلاثون دولة. غير أن هذا التقرير يوضح أن الهدف من هذه اللائحة ليس اتخاذ تدابير ردعية ضد هذه الدول و إنما فقط دفعها لإزالة الممارسات الجبائية الضارة من تشريعاتها والتعاون مع باقي الدول في المجال الجبائي.

والعنصر الآخر المهم في هذا التقرير، يكمن في اقتراح إجراءات يمكن من خلالها للدول المصنف كجناات ضريبية أن تلتزم بالقضاء على جميع المزايا الجبائية التفضيلية الضارة التي تقدمها للمستثمرين أفرادا وشركات، وهي إجراءات في حال الالتزام بالعمل بها، يتم إزالة الدولة من لائحة الجناات الضريبية عن طريق عملية التحيين الدورية التي يقوم بها المنتدى. كما صدر تقرير آخر سنة 2004 ، عمل على تقييم التقدم الحاصل في محاربة المنافسة الجبائية الضارة التي تقوم بها الجناات الضريبية، بالإضافة لذلك عمل هذا التقرير على وضع أسس التعاون الجبائي الدولي بين الدول الأعضاء في منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و الدول غير الأعضاء في هذه المنظمة.

وعقب قمة مجموعة العشرين G20 لسنة 2008، عملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والمنتدى الدولي للشفافية وتبادل المعلومات الأهداف جبائية على تمييز الدول المتعاونة جبائيا والدول غير المتعاونة من خلال الاتفاقات التي تبرمها مع غيرها من دول العالم بشأن تبادل المعلومات المالية ، وهي نفس المقاربة التي أعتمدها القانون الضريبي الفرنسي في تحديد الدول غير المتعاونة جبائيا وبالتالي فرض معاملة جبائية خاصة مع الأفراد والمؤسسات حسب مصدر أو وجهة تحويلاتهم وعملياتهم المالية .

الفصل الرابع:

المنافسة الضريبية

الضارة

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



تمهيد:

لقد شهدت العلاقات الاقتصادية الدولية تطورا ونموا وازدهارا نتيجة لتنامي ظاهرة العولمة وما انبثق عنها من حرية في حركية التدفقات المالية بسبب إلغاء الحواجز الجمركية أمام حركة السلع، الخدمات، العمل ورؤوس الأموال، وهو ما ساهم في زيادة هامة لتدفقات الاستثمارات ما بين الدول، وسعيًا من بعض هذه الأخيرة لاستقطاب أكبر قدر منها عمدت إلى التسابق في منح أكبر قدر من الامتيازات المالية والجبائية، وعليه ظهرت المنافسة الضريبية كنتيجة حتمية لاشتداد المنافسة بين الدول على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر. وهو في حقيقة الأمر ما أثر سلبا على مواردها المالية وبالتالي في تمويل وتحقيق تنميتها الاقتصادية التي كانت تسعى لبلوغها.

وبناء على سبق سنحاول في هذا الفصل الإلمام بدراسة مختلف الجوانب المتعلقة بظاهرة المنافسة الضريبية المضرة من خلال التطرق للعناصر التالية:

أولاً: نشأة ومفهوم المنافسة الضريبية.
ثانياً: مزايا وعيوب المنافسة الضريبية.
ثالثاً: أنواع المنافسة الضريبية.

رابعاً: معايير تحديد المنافسة الضريبية الضارة.

خامساً: مخاطر المنافسة الضريبية الضارة.

سادساً: آثار المنافسة الضريبية.

سابعاً: سبل معالجة ظاهرة المنافسة الضريبية الضارة.

أولاً: نشأة ومفهوم المنافسة الضريبية.

لقد بدت مظاهر المنافسة الضريبية واضحة في نهاية الثمانينات من القرن العشرين في الدول الأوروبية، أين كان لنشأة الاتحاد الأوروبي، وحرية التبادل التجاري بين الدول الأعضاء تأثيراً أكبر حينها، وهو ما أسس لبروز معالم ظاهرة المنافسة الضريبية¹، ففي عام 1996 قدم وزراء الدول الأوروبية الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) في لوكسمبورغ لائحة يطلبون فيها مزيداً من التوضيح لفهم هذه الظاهرة، وكيفية الحد من المخاطر التي تتجم عنها، لذا عملت هذه المنظمة في قمة لوكسمبورغ المنعقدة في 01 ديسمبر 1997 على ربط مفهومها بجباية الشركات وبالخصوص دولية النشاط منها، لتصدر بعدها في 09 أبريل 1998 تقريراً في شكل دراسة ميدانية حول المنافسة الضريبية أين تم الإقرار بأنها مشكل عالمي².

لقد تعددت تعاريف التي حاولت تحديد مفهوم المنافسة الضريبية، والتي نجد من

بينها:

– عرفها ماريني فيليب **Marini Philippe** على أنها الانحرافات والفوارق الموجودة بين الأنظمة الضريبية للدول الناتجة عن تنامي ظاهرة المنافسة من أجل السيطرة على مورد عالمي مهم والمتمثل في تدفق رؤوس الأموال الأجنبية، الأمر الذي ينجم عنه تباين في الأداء الضريبي لهذه الدول، مما يؤدي إلى خلق صراع من أجل البقاء، لتصبح الدول التي لا تملك مؤهلات وإمكانيات مهددة فتضمحل ثم تتسحب من السوق وهذا ما حدث في دول أوروبا³.

– كم عرف فيليب **Didier Philippe** المنافسة الضريبية بأنها تعبر عن العلاقة بين الدولة والمستثمرين والتي ظهرت نتيجة تنامي ظاهرة العولمة، خاصة في ظل التبادل التجاري الحر الذي يتم خارج الحدود الإقليمية للدول والذي يمكن

¹ رضا خلاصي، شذارات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 627.

² بن عبد الفتاح دحمان، بوعزة عبد القادر، التنافسية الجبائية وآثارها على نماذج من اقتصاد الدول المغربية، مقال في مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 05، جوان 2011، ص 283.

³ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 626.

من تحرير حركة رؤوس الأموال، وعليه يكون مفهوم المنافسة الضريبية هو الخفض غير المرتقب لنسب الضرائب من قبل الدولة¹.

– كما يمكن تعريف المنافسة الضريبية أيضا على أنها الوضعية التي تكون خلالها قرارات السياسة الضريبية لدولة ما مرتبطة بقرارات الدول الأخرى، بشكل يؤدي إلى ظهور تفضيلات لأنظمة ضريبية لدول معينة على نظيراتها في الدول الأخرى، ويختلف مفهوم المنافسة الضريبية بالنسبة للمؤسسات عنه بالنسبة للدول، إذ تستفيد المؤسسات والشركات من هذه المنافسة وتعتبرها وسيلة لتقليل أعباءها، تحديدا لطبيعة اختصاصها وأماكن تركزها، أما بالنسبة للدول فتتمثل المنافسة الضريبية إطار غير مرغوب فيه إذ تحد من سيادتها الوطنية، وتفرض ضرورة المفاضلة بين مشكلة المحافظة على النشاطات الحالية داخل إقليمها، ومشكلة الحفاظ على نفس المستوى من الإيرادات المحصل عليها².

– أيضا عرفها رمضان صديق بأنها الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار وتوسيع الوعاء الضريبي من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية³.

– لقد اعتبرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) المنافسة الضريبية ظاهرة عالمية تنتج عندما تتنافس الدول فيما بينها من أجل استقطاب أكبر قدر من الاستثمار الأجنبي، وتوفير مناخ مساعد لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر، الأمر الذي يتيح للمستثمر الأجنبي البدائل لاختيار البلد المراد الاستثمار فيه⁴. وعليه يمكن اعتبار أن المنافسة الضريبية هي تلك التدابير والإجراءات المعتمدة من دول

¹Philippe Didier, **la notion de concurrence fiscale**, Archives de Philosophie du droit de l'impôt, Tome 46, Dalloz, paris, 2002, p103.

² جمال الدين العاقر، **التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي**، دراسة حالة بلدان المغرب العربي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009/2008، ص 58.

³ رمضان صديق، **نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها الاقتصادية في واقع النظم الضريبية العربية**، مقال في مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية- المعهد العربي للتخطيط-، المجلد 05، العدد 01، الكويت، ديسمبر 2002، ص 16.

⁴ بن عبد الفتاح دحمان، بوعزة عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 282.

أو إقليم ما من جانب واحد لتحفيز الاستثمارات أو توسيع القاعدة الضريبية عن طريق منح مزايا ضريبية أكبر، فهي بذلك تشبه الحماية¹.

ولقد قدرت هذه المنظمة أنّ المنافسة الضريبية يمكن أن تقود إلى اختلالات في المبادلات والاستثمار بهدمها أو نقضها لمواد وأسس الإخضاع الضريبي وتحويل جزء من الأعباء الضريبية نحو مواد إخضاع أقل حركية مثل العمل أو الاستهلاك على حساب الشغل وعدالة الهيكل الضريبي.

ثانيا: مزايا وعيوب المنافسة الضريبية.

للمنافسة الضريبية بين الدول عدة مزايا وعيوب نوجزها فيما يلي²:

1. مزايا المنافسة الضريبية.

يرى أنصار المنافسة الضريبية بأنها:

- تسمح بإشباع أفضل لخيارات المواطنين.
- تسمح للدولة بممارسة سيادتها وبتنوع الخيارات.
- تسمح لكل دولة بتعويض العوائق الجغرافية مثل البعد عن الأسواق.
- تسمح بمحاربة ميل بعض الدول إلى إخضاع رأس المال أكثر من العمل والاستهلاك.

2. عيوب المنافسة الضريبية.

يرى معارضو المنافسة الضريبية أنّها:

- تؤدي إلى اختلالات في قرارات توطين المشاريع.
 - تؤدي إلى تحميل الأعباء الضريبية للأوعية الضريبية الأقل حركية.
 - تؤدي إلى خسارة الإيرادات الضريبية وسوء استخدامها.
- حيث يؤدي تراجع الإيرادات الضريبية إلى مستويات قد تهدد الأهداف المالية، والتي يمكن أن تصل في أوروبا إلى تهديد معايير التقارب الأوروبي .

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 197.

² نفس المرجع السابق، ص 200.

ثالثاً: أنواع المنافسة الضريبية.

يمكن أن نميز بين نوعين من المنافسة الضريبية كالتالي:

1-المنافسة غير المضرة:

وهي تسمى كذلك بالمنافسة المشروعة حيث تستمد مشروعيتها من انعدام الضرر فيها بالنسبة للدول المعنية بها سواء أكانت دولا مضيضة للاستثمار أو مصدرة له، ويمكن تعريفها على أنها عرض أدنى قيمة ممكنة من الضريبة من أجل تحقيق أعلى قيمة ممكنة من الخدمات العمومية، التي تنعكس في الواقع الاقتصادي والاجتماعي، حيث تعمل على خلق قيمة معتبرة من الخدمات بأقل تكلفة جبائية (أدنى ضغط جبائي)¹، ومن أهم إيجابيات هذا النوع من المنافسة الضريبية جذبها للاستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر، وما يترتب عليه من نقل تكنولوجيا، وزيادة التشغيل، تقليص فجوة الادخار وغيرها.

2-المنافسة الضريبية المضرة:

وهي تسمى كذلك بالمنافسة الضريبية غير المشروعة أو الخطرة، ذلك لأنها تتسبب في الضرر للدول المعنية بها، سواء كانت دولا مضيضة للاستثمار أو مشاركة في السوق. حيث تضحي الدول المضيضة للاستثمار بجزء هام من مواردها بهدف استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر دون أن تولي اهتمام بحجم المخاطر التي قد تتجم عن هذه التضحية، أما بالنسبة للدول الأخرى فإنّ عدم استقطابها للاستثمار الأجنبي المباشر يسبب لها أضرارا معتبرة، منها ضياع فرصة الاحتكاك بالتكنولوجيا المتأتية من الاستثمار الأجنبي المباشر².

وعليه يمكننا القول بأن المنافسة الضريبية المضرة تعني تسابق واستمرار الدول في منح المزيد من الامتيازات الضريبية لرؤوس الأموال الأجنبية بهدف الاستقطاب

¹ بن عبد الفتاح دحمان، بوعزة عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 283.

² رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 628.

الاستثمار الأجنبي، الأمر الذي يؤدي إلى إلحاق الضرر بالإيرادات الضريبية للدول المضيفة والمصدرة للاستثمار¹.

رابعاً: معايير تحديد المنافسة الضريبية الضارة.

كون أن هناك صعوبة في الحكم على أي إجراء ضريبي معين (كالمزايا الضريبية) على أنه ضار أم لا، سعت دول الاتحاد الأوروبي ودول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى وضع مجموعة من المعايير لتحديد الممارسات الضريبية الضارة، والتي نوردتها فيما يلي²:

- مدى منح المزايا الضريبية إلى غير المقيمين أو إلى معاملات تتم مع غير المقيمين.
- مدى فصل وعزل السوق المحلي حتى لا يستفيد من المزايا الممنوحة لغير المقيمين.
- مدى منح مزايا ضريبية، حتى وإن لم يوجد أي نشاط اقتصادي حقيقي أو أي حضور اقتصادي جوهري في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

- مدى احترام القواعد الدولية المطبقة على أسعار التحويلات بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها التي تضمنتها المبادئ التوجيهية لعمل الشركات متعددة الجنسيات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

- مدى شفافية منح المزايا الضريبية وما إذا كان انعدام الشفافية ناتج عن كون القواعد القانونية السارية المفعول كانت موضوع تسامح غير شفاف على المستوى الإداري.

- مدى وجود اصطلاحية في تعريف وتحديد القاعدة أو المادة الخاضعة للضريبة.

- مدى دخول الدولة في شبكة واسعة من الاتفاقيات الدولية أو ترقيتها لأنظمة ضريبية تفضيلية كوسيلة لتخفيض الضريبة.

¹ أمينة كساب، أثر المنافسة الضريبية على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر لدى دول المغرب العربي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التطبيقية، 2014/2015، ص 58.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 201.

خامسا: مخاطر المنافسة الضريبية الضارة.

والتي نجد منها:

1. **خطر تآكل القاعدة الضريبية:** يعد هذا العنصر أكثر خطورة لأن الحوافز التفضيلية تلحق الضرر بالدول المضيفة، إذ تؤدي إلى إضعاف الموقف المالي للدولة المضيفة عن طريق تآكل القاعدة الضريبية التي تقود بدورها إلى انخفاض الاستثمار الحكومي في التعليم الصحة والبنية التحتية، وعليه فإن المخاطر المصاحبة لمثل هذا النوع من الإعفاءات قد تكون كبيرة لدرجة لا يمكن تبرير المنافع في المدى القصير.
2. **خطر نظام ضريبي غير عادل:** لقد ساهمت العولمة بإزالة الحدود الجغرافية وحرية حركة رؤوس الأموال إلى تنامي المنافسة الضريبية عن طريق الإعفاءات فبذلك أصبحت القاعدة الضريبية أكثر حركية.

وعليه يؤدي انخفاض الضرائب المعنية إلى زيادة الضغط الضريبي على أنواع أخرى من الضرائب مما يعمق من مشكلة العدالة الضريبية ، وعدالة الهيكل الضريبي ككل، خاصة أن هذه الأعباء الضريبية المحولة تكون نحو مواد إخضاع أقل حركية مثل العمال أو الاستهلاك.

سادسا: آثار المنافسة الضريبية.

تختلف آثار المنافسة الضريبية من دولة أخرى، فهناك من يرى أن لها آثار إيجابية في حين يرى البعض الآخر أن لها آثار سلبية على اقتصاديات الدول.

1. الآثار الإيجابية للمنافسة الضريبية:

إن للمنافسة الضريبية آثار إيجابية على التنمية للدول المضيفة للاستثمار الأجنبي، حيث تعمل على استقطاب هذا الأخير إلى إقليمها بالإضافة إلى خلق فرص العمل وتوفير السيولة بالعملة الصعبة.

أ. جذب الاستثمار الأجنبي المباشر:

تلجأ الدول عادة من أجل استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر إلى منح مجموعة من المزايا الضريبية للمستثمرين، بالخصوص تلك الدول التي تعاني من بعض العوائق الهيكلية، أو من وضعية جغرافية غير ملائمة، أو مواد طبيعة غير كافية، الأمر الذي يدفعها إلى اتخاذ الأنظمة الضريبية الامتيازية أداة لتعويض العوائق غير الضريبية، ووسيلة لزيادة نمو المناطق المعزولة والأقل تطورا¹.

ونظرا لكون الضريبة من بين أهم عناصر المناخ الاستثماري، فهي تؤثر على فرص نجاح أو فشل عملية استقطاب الاستثمار الأجنبي لدول ما، ويمكن إبراز ذلك من خلال اهتمام المستثمرين الأجانب بالضرائب المباشرة وغير المباشرة وما تقدمه من معلومات حول طبيعة الأنظمة الضريبية للدول، وطرق تحصيل الضرائب، وأهم التسهيلات والتحفيزات المقدمة، فضلا عن معرفة حجم الضغط الضريبي والتكلفة الضريبية ومدى تأثيرها على عمليات اتخاذ القرار، وانطلاقا من ذلك يصبح أمام المستثمر مجموعة من البدائل والخيارات للمفاضلة ما بين الضغط الضريبي في الدول المضيفة، حيث يفضل المستثمر الأجنبي الاستثمار في الدولة التي تتيح له أفضل الامتيازات الضريبية من حيث المعدلات الجبائية، عدد الضرائب وغيرها. ويتبعد عن الدول التي يرتفع فيها الضغط الضريبي².

ب. خلق فرص العمل وتوفير السيولة بالعملة الصعبة:

يتم ذلك من خلال سياسة التحفيز الضريبي من أجل تشجيع التشغيل، عن طريق منح الإعفاءات الضريبية تهدف إلى خلق فرص العمل، أو تخفيض الضريبة على مداخيل المؤسسات بشكل جزئي أو كلي أو على شكل تسبيقات ضريبية وغيرها. الأمر الذي يساهم بشكل فعال في تخفيض التكاليف ويحفز المؤسسات على مواصلة مشاريعها توسيع نشاطها، وبالتالي زيادة خلق لمناصب العمل³.

¹ جمال الدين العاقر، مرجع سبق ذكره، ص 59.

² بن عبد الفتاح دحمان، بوعزة عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 286.

³ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 632-633.

بالإضافة إلى توفير السيولة بالعملة الصعبة والتي يمكن استخدامها في تغطية الاحتياجات الاقتصادية للدول المضيفة.

2. الآثار السلبية للمنافسة الضريبية:

إن المنافسة الضريبية مثل أي سياسة غير متعاونة، تؤدي لعدة آثار سلبية والتي يمكن تلخيصها فيها يلي:

- تقود المنافسة الضريبية إلى دخول الدول في حروب متزايدة على الحوافز الضريبية التي يمنحها كل بلد وهو ما يكون في أغلب الأحيان مكلفاً، إذ تدفع المزايدة بالدول إلى زيادة الدعم الموجه للمستثمرين والذي يكون في شكل حوافز مالية وضريبية، فحتى إذا ما قررت جميع الدول عدم الدخول في هذه المزايدة، فإن كل دولة تقدم على ذلك بصورة مستقلة، خشية عدم الاستفادة من الاستثمارات الأجنبية المباشرة التي تتجذب إلى الدول ذات المعاملة الضريبية التفضيلية، كما أن المغالاة والإفراط في تقديم الحوافز الضريبية قد يؤدي إلى حذر المستثمرين وتشكيكهم في مدى توازن ومصادقية سياسة الدولة المضيفة، مما ينقص حجم الاستثمار في هذه الدول عوض زيادته¹، وبالتالي يمكن اعتبار هذه المزايدات سلاح ذو حدين فبالرغم من إمكانية استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، إلا أنه يمكن أن تلحق هذه المزايدات ضرراً كبيراً بالإيرادات الضريبية لهذه الدول بسبب تضحيتها بجزء كبير من إيراداتها في سبيل الحصول على هذه الاستثمارات، والتي كان من الممكن استخدامها في إقامة مشاريع استثمارية وبنى تحتية.

- تؤدي المنافسة الضريبية غير المحدودة إلى التسابق نحو القاع وتخفيض معدلات الضريبة في الدول إلى حدودها الدنيا، مما يعني في النهاية عدم قدرة الدول تعويض زيادة النفقات العامة من الحصيلة الضريبية، مما يزيد من عجز الموازنة ويؤدي إلى تخفيض النفقات العامة².

¹ جمال الدين العاقر، مرجع سبق ذكره، ص ص: 59-60.

² رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

- تؤدي إلى تقليص الإيرادات الضريبية، مما ينطوي على قيود جديدة على السياسة الاقتصادية.

- تتيح المجال أمام الشركات الدولية الاستثمارية للتخطيط الضريبي الدولي الذي يقوم على اختيار الدول التي تقدم أفضل المزايا الضريبية دون القيام باستثمارات حقيقية فيها، الأمر الذي يشوه هيكل التجارة والاستثمار العالمي، فضلا عما يتم تحميله من أعباء إدارية تواجه بها الدول تصرفات هذه الشركات دون حصولها على إيرادات ضريبية نظير ذلك، وهو ما يزيد من عجز ميزانيتها العمومية.¹

- تؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الجبائية من خلا لتحميل العبء الجبائي إلى الأوعية الأقل انتقالا (العمالة) والتي لا تملك القدرة على المنافسة.²

سابعا: سبل معالجة ظاهرة المنافسة الضريبية الضارة.

للمحد من الآثار السلبية للمنافسة الضريبية ومحاربتها يجب³:

- تحديد التدابير والممارسات الممكن اعتبارها ضارة ضريبيا، في كل الدولة.
- تقييم الطابع الضار وغير الضار لأي تدبير أو إجراء ضريبي محدد من خلال تحديد الآثار التي تحدثها تلك التدابير والإجراءات على الدول الأخرى، علما بأن هذه الآثار يمكن أن تكون ميزانية اقتصادية أو اجتماعية.
- تطبيق التوصيات التوجيهات الخاصة بمحاربة المنافسة الضارة والتي تتمثل في:
 - المحافظة على الوضع القائم: بحيث تعمل الدول على عدم إدراج تدابير جديدة يمكن اعتبارها ضارة.
 - الإلغاء: وهذا بإعادة فحص القوانين والممارسات القائمة لتطهيرها من الممارسات الضارة.
 - التعاون الكامل بين الدول في محاربة التهرب والغش الضريبي عن طريق تبادل المعلومات حسب قوانينها.

¹ رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 07.

² Christian Saint Etienne, Jacques Le Cacheux : **Croissance équitable et concurrence fiscale**, HAL-sciencespo.archives-ouvertes.fr, rapport 2005. P 92

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 201-202.

- العمل على وضع التدابير المضادة للتعسف والمضادة للممارسات الضارة ضمن القوانين الضريبية والاتفاقيات المانعة للازدواج الضريبي.
- ولقد قامت منظمة OCDE بصياغة عدة توصيات في تقريرها للحد من مخاطر المنافسة الضريبية الضارة ومنها:
- تبني مجموعة من المبادئ الضريبية والأطر التوجيهية بعد ضمان عدم لجوء دول أعضاء المنظمة إلى ممارسة إجراءات تفضيلية مضرّة والإلغاء التدريجي لتلك الممارسة حالياً.
- إنشاء هيئة تابعة للجنة الشؤون الضريبية، لمنظمة OCDE تعتبر كمنتدى يدرس فيه نتائج الممارسات الضريبية المضرّة ويسمح بالتبادل المستمر للتجارب بين الدول في هذا المجال، وكذا متابعة مدى تطبيق التوصيات والأطر التوجيهية.
- إعداد قائمة للأقاليم والدول التي تقوم بممارسات ضريبية مضرّة.
- إعداد وتطوير ملائم لأسس الإدارة الضريبية كإطار محارب لظاهرة المنافسة الضريبية.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول للطالب الجزائري



الفصل الخامس:

الاتفاقيات الضريبية

الدولية

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



تمهيد:

في عالم تسوده العولمة وما خلفته من الحرية والزيادة في المبادلات وتداول الصفقات والتنقل المتزايد للأشخاص والأموال وكذا حيازة الممتلكات في بلدان مختلفة من طرف نفس المكلفين بالضريبة .

وقد ترتب على المعاملات المالية بين الدول في إطار الإقليمية المفتوحة العديد من المشاكل ذات طبيعة ضريبية مثل الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي،....وهذا من شأنه التأثير سلبا على العلاقات الاقتصادية وعلى العوائد الاستثمارية.

وبغرض الحد من تلك المشاكل، وبعدما عجزت التشريعات الضريبية للدول عن إيجاد حلول مناسبة لها، لجأت هذه الأخيرة إلى عقد اتفاقيات ضريبية دولية، وهي عبارة عن أداة قانونية تهدف إلى تنظيم العلاقات الضريبية بين الدول، من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي.

وبذلك ظهر نموذج الاتفاقية الضريبية مع مرور الزمن، كأداة تدخل ضمن إطار التعاون الدولي الهادف إلى القضاء والتقليل من الممارسات الضريبية السلبية التي تشهدها الضريبة عند تطبيقها على المستوى الدولي وعليه سنحاول في هذا الفصل دراسة الاتفاقيات الضريبية الدولية من خلال تناول العناصر التالية:

أولاً: مفهوم الاتفاقية الضريبية.

ثانياً: أهمية الاتفاقيات الجبائية.

ثالثاً: أنواع الاتفاقيات الضريبية.

رابعاً: شروط صحة الاتفاقيات الدولية

خامساً: مراحل إبرام الاتفاقية الدولية.

سادساً: مجال تطبيق الاتفاقيات الضريبية الدولية.

سابعاً: معايير توزيع الاختصاص الضريبي في الاتفاقيات الضريبية.

ثامناً: النماذج المستند إليها في إبرام الاتفاقيات الضريبية.

أولاً: مفهوم الاتفاقية الضريبية.

تعتبر الاتفاقيات الضريبية الدولية مصدراً هاماً من مصادر الحماية الدولية، إذ توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول قواعد وطرقاً لتنظيم العلاقات الضريبية بينها، وإيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي.

إن تلك الاتفاقيات لا تخرج عن كونها معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، والتي يمكن تعريفها حسب المادة الثانية من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لسنة 1969، "تعتبر المعاهدة الدولية اتفاق يعقد كتابة بين شخصين أو أكثر من أشخاص القانون الدولي بقصد إحداث أثراً قانونية معينة تخضع لقواعد القانون الدولي سواء أفرغ هذا الاتفاق في وثيقة واحدة أو عدة وثائق وأياً كانت الأسماء التي تطلق عليه".

وبذلك يشترط في المعاهدة أن تبرم من طرف أشخاص القانون الدولي أي من طرف دولتين أو أكثر، كما يجب أن تكون موثقة ومكتوبة، إذ لا يمكن اعتبار الاتفاق الشفوي الذي يتم بين ممثلي دولتين أو مجموعة من الدول أنه معاهدة دولية (وبالضرورة فإن أية معاهدة دولية لا بد أن يترتب عليها نتائج قانونية دولية تتجسد في الحقوق التي تمنح للدولة طرف في المعاهدة وواجبات عليها الالتزام بها).¹

والمقصود بمصطلح الاتفاقية الضريبية الاتفاقيات الدولية التي يكون موضوعها الضريبي في المقام الأول. وهو يتضمن مواد وفقرات مثل التي تضمن المساواة في المعاملة بين مواطني الدول المتعاقدة.²

وبذلك فإن هذا النوع من الاتفاقيات عبارة عن معاهدات دولية موضوعها ضريبي بحت، فهي تقوم على تنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب وتهدف أساساً هذه الاتفاقيات إلى تفادي الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي وإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب بين الدول المتعاقدة.

¹ بوقرورة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الضريبية الدولية -دراسة حالة الاتفاقية

الضريبية الجزائرية الفرنسية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في مالية، جامعة 20 أوت 1955

سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ص 39.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 622

وتجدر الإشارة إلى أن الأصل هو عدم تعارض القوانين والنظم الضريبية للدول مع مضمون الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها، حيث يعتبر كل منهما مكملًا للآخر، كما تعد القوانين الضريبية مرجعا لا غنى عنه لتفسير بعض المصطلحات أو النصوص الاتفاقية الغامضة وغير الواضحة، لكنه قد يحدث في بعض الحالات تعارض بينهما، ونظرا لكون الاتفاقيات تحتل مكانة أسمى من القانون الداخلي للدولة، فإن الأحكام الاتفاقية هي التي تسري وتطبق.

ومن خلال ما سبق يتبين لنا أن الاتفاقيات الضريبية الدولية تعد أحد أهم الاتفاقيات الدولية كون أن لها علاقة مباشرة بالاقتصاد فهي تضع أسس وأطر مشتركة مابين الدول المتعاملة فيما بينها لتذليل الصعوبات التي تواجه حركة الأفراد ورؤوس الأموال فيما بينها.

ويتحكم في إبرام أي معاهدة أو اتفاقية ضريبية دولية ثلاثة مبادئ أساسية وهي :

- الحصول على مزايا تراعي مصالح الطرفين المتعاقدين.
- مراعاة مبدأ تكافؤ الفرص بين الدولتين المتعاقدين.
- مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل بين الدولتين المتعاقدين.

ثانيا: أهمية الاتفاقيات الجبائية.

تسعى الاتفاقيات الضريبية الثنائية إلى إيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي والتي يمكن حصرها فيما يلي¹:

- تجنب الازدواج الضريبي الذي يثقل كاهل المكلف بالضريبة فيؤدي التعاون الضريبي إلى تشجيع حركة الاستثمار وتداول رؤوس الأموال بين البلدين أو البلدان المعنية بالاتفاقية الدولية، وذلك بتحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية وفق ما يسمى بتوزيع الاختصاص الضريبي.
- مكافحة التهرب الضريبي الذي يثقل كاهل الاقتصاديات وذلك بواسطة تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين وتبادل المساعدة في مجال تحصيل الضريبة.

¹ مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية والاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مقال في مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني عشر، جامعة قاصدي مرباح (ورقلة)، الجزائر، جانفي 2015، ص5.

وبالنظر للثغرات التي تولدت عن اتساع حركة التجارة الدولية واعتماد الشركات متعددة الجنسيات تخطيطا ضريبيا مكنها من تجنب مبالغ هائلة من الضريبة على نشاطها، أخذ موضوع التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي أهمية خاصة بالنسبة للدول المتقدمة والدول النامية على السواء.

– منع التمييز بين شخص حامل لجنسية الدولة وآخر لا يملك جنسيتها، بالنسبة للضرائب والالتزامات الضريبية التي على هذا الأخير أدائها والتي يجب ألا تكون أكثر عبئا من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها.

ثالثا: أنواع الاتفاقيات الضريبية.

1. **الاتفاقية الضريبية الثنائية** : وهي تلك المعاهدات الضريبية التي تبرم بين دولتين فقط وهو الشكل الأكثر شيوعا، فما يميز هذا النوع هو سهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات والأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات بين الدولتين المتعاقبتين وتجنب حدوث مشكلة الازدواج الضريبي بالنسبة للمكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة) واقتصادية (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.

وعموما تتضمن هذه الاتفاقيات تقنيتين مختلفتين من المعالجة الضريبية:

- **تقنية الإعفاء**: التي تقتضي أن تتنازل دولة لأخرى عن سلطة التضييق وحدها ويمكن أن تكون سواء دولة المنبع أو دولة الإقامة.
- **تقنية الدفن الضريبي**: والتي تقتضي إعطاء إمكانية التضييق لبلد المنبع ويسمح للملزم بأن يستنزل مبلغ الضريبة المؤدى في دولة المنبع من المبلغ الإجمالي الواجب أدائه في دولة الإقامة.

2. **الاتفاقيات الضريبية المتعددة**: فهي تبرم بين أكثر من دولتين كالاتفاقية المبرمة من طرف دول المغرب العربي الموقعة في جويلية 1990، لكن هذا النوع من الاتفاقيات نادرا ما يتم اللجوء إلى عقده لأن الوصول إلى حلول للمشاكل الضريبية بين مجموعة

من الدول يعتبر عملية صعبة ومعقدة وتتطلب جهودا كبيرة للتنسيق من أجل إرضاء جميع الأطراف، خاصة في ظل اختلاف الأنظمة الضريبية لكل منها. غير أن هذا الشكل من الاتفاقيات له قدرة اكبر على حل مشكلة التعدد الضريبي وبالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف.

رابعاً: شروط صحة الاتفاقيات الدولية

يشترط من أجل صحة المعاهدات الضريبية الدولية، كغيرها من المعاهدات الدولية، توفر أربع شروط أساسية والمتمثلة فيما يلي¹:

1. أهلية التعاقد.

يجب أن يتمتع أطراف الاتفاقية بالأهلية التعاقدية التي تعتبر مظهر من مظاهر السيادة للدولة، لهذا فالأصل أن يكون أطراف الاتفاقية دولا مستقلة وذات سيادة تامة، وقد نصت المادة السادسة من اتفاقية فينا للمعاهدات أنه "لكل دولة أهلية إبرام المعاهدات". لذلك فأهلية الدولة ناقصة السيادة لإبرام المعاهدات هي أهلية ناقصة أو منعدمة، غير أن إبرام مثل هذه الدولة لاتفاقية لا يعني بطلانها بطلانا مطلقا، وإنما تكون قابلة للبطلان فقط بناء على طلب الدولة صاحبة الولاية على الشؤون الخارجية للدولة التي أبرمت الاتفاقية.

2. عنصر الرضا.

إن رضا أطراف التعاقد مطلوبا في أي نوع من أنواع الاتفاقيات الدولية، ويعني ألا يكون إبرام الاتفاقية مشوبا بأحد عيوب الرضا مثل الغش أو إكراه ممثل الدولة، وإن توفر أحدها سيغيب عنصر الرضا في الاتفاقية وكان للدولة الحق في المطالبة بإبطالها أو اعتبارها باطل ويمكننا إيجار العيوب المفسدة للرضا في النقاط التالية:

– **الغلط:** يجوز للدولة الاستناد إلى الغلط في المعاهدة كسبب لعدم قبولها الالتزام بها، إذا تعلق الغلط بواقعة توهمت هذه الدولة وجودها عند إبرام الاتفاقية وكانت سببا أساسيا في قبولها الالتزام بها، طبقا للمادة (48) من اتفاقية فينا للمعاهدات.

¹ بوقرورة إيمان، كيفية تفادي ازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية -دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية-، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-45.

ولا يمكن للدولة إبطال الاتفاقية إذا كانت قد أسهمت بسلوكها في غلط، أو كانت الظروف قد جعلت هذه الدولة على علم باحتمال الغلط، أما إذا كان الغلط في ألفاظ المعاهدة فلا تأثير له على صحتها، إذ يمكن لأطراف الاتفاقية الاتفاق على إجراء التصحيح المناسب

- **الغش (التدليس):** يجوز للدولة التي يدفعها السلوك التدليسي لدولة متفاوضة أخرى إلى إبرام الاتفاقية ، أن تستند إلى الغش كسبب لإبطال الالتزام بالمعاهدة المبرمة
- **إفساد ممثل الدولة:** إذا كان قبول دولة الالتزام بالاتفاقية نتيجة لإفساد ممثلها من قبل الدولة المتعاقدة الأخرى، يمكنها أن تستند لهذا الإفساد من أجل أبطال قبولها الالتزام بالمعاهدة .والمقصود بالإفساد هو التأثير على ممثل الدولة بمختلف وسائل الإغراء المادية والمعنوية كي يتصرف وفق رغبات الطرف صاحب المصلحة في إبرام المعاهدة، وعلى نحو معين لم تكن لتقبله الدولة التي يمثلها لو كانت على علم بكافة الأوضاع والملايسات المتصلة بالمعاهدة على حقيقتها.
- **الإكراه:** قد يقع على ممثل الدولة أو الدولة ذاتها إكراه، والذي يعتبر من عيوب الرضا، فإذا عبرت الدولة عن قبولها الالتزام بمعاهدة نتيجة لإكراه ممثلها بأفعال أو تهديدات موجهة ضده لا يكون لهذه المعاهدة أي أثر قانوني، وبما أن السائد اليوم هو عدم اعتبار المعاهدة نافذة إلا بعد التصديق عليها من طرف السلطة المخولة بذلك دستوريا(عادة رئيس الدولة)، فإذا رأت هذه السلطة أن التوقيع على الاتفاقية الذي تم من طرف ممثلها كان نتيجة لإكراه، يمكنها أن ترفضها من خلال عدم التصديق عليها، أما إذا صادقت عليها فلا يمكن للدولة الاحتجاج بعد ذلك بالإكراه لإبطالها كما يمكن أن يتم إكراه الدولة بالتهديد باستعمال القوة، أو باستخدامها لإبرام معاهدة، وفي هذه الحالة تعتبر المعاهدة باطلة، لأن مثل هذه الممارسات تعتبر مخالفة لمبادئ القانون الدولي الواردة في ميثاق الأمم المتحدة .
- **عدم تعارض المعاهدة مع قاعدة دولية أمرة ومشروعية موضوع التعاقد:** وتتمثل القواعد الدولية الأمرة في القواعد العامة التطبيق التي لا يجوز الخروج عنها، أو الاتفاق على عكسها، فلا يجب أن يتعارض موضوع المعاهدة مع هذه القواعد، ومن

الضروري أن يكون مشروعاً، وألا يكون منافياً لأحد مبادئ القانون الدولي الذي تقرره مبادئ الأخلاق الدولية، كما لا يجوز أن تتعارض المعاهدة مع التزام سابق للدولة

خامساً: مراحل إبرام الاتفاقية الدولية.

إن إبرام أي اتفاقية دولية بما في ذلك الاتفاقيات الضريبية، لابد من المرور بأربع مراحل أساسية والمتمثلة في مرحلة المفاوضات وتحرير المعاهدة، ثم مرحلة التوقيع، وبعدها مرحلة التصديق على المعاهدة، وأخيراً مرحلة النشر في الجريدة الرسمية. والتي سنتناولها فيما يلي¹:

1. **مرحلة التفاوض:** يقصد بالمفاوضات ذلك الإجراء الذي يتم فيه التعبير عن وجهات النظر بين الأطراف اتجاه مسائل معينة، فهي إذن إحدى الطرق الدبلوماسية التي تجري عن طريق اتصال مباشر بين الطرفين للوصول إلى حل تقره الأطراف المشاركة

فبالنسبة للاتفاقية الثنائية تجري المفاوضات بواسطة الدوائر السياسية للدولتين الراغبتين في عقدها، حيث تتم بين وزير خارجية إحدى الدولتين وبين الممثل السياسي للدولة الأخرى، ويساعدهم خبراء فنيون. ويجب أن يزود المتفاوضون بالصلاحيات اللازمة من خلال وثيقة صادرة مبدئياً عن رئيس الدولة يسمح لهؤلاء. إجراء المفاوضة وإبرام المعاهدة أما بالنسبة للاتفاقيات الضريبية الدولية بصفة خاصة، فإن مرحلة المفاوضة غالباً ما تتم بمشاركة الأجهزة التالية للدولتين:

- وزارة الخارجية والتي تهتم بالجانب الدبلوماسي والسياسي للمفاوضات.
- وزارة المالية، وبالتحديد مديرية التشريع الجبائي التي تهتم بالجانب التقني للمفاوضات ويزود المتفاوضون بآراء الإدارات الأخرى المعنية بالاتفاقية، وكذلك آراء المتعاملين الاقتصاديين ذوي الأنشطة الدولية، من خلال تعبيرهم عن الصعوبات والمشاكل التي تواجههم من الناحية الضريبية عند توسيعهم لأنشطتهم خارج الوطن.
- إن أول ما يتفق حوله المتفاوضون هي اللغة التي تجري بها المفاوضة والتي تحرر بها الاتفاقية، فإذا لم يكن لديهم نفس اللغة، يقومون باختيار لغة إحدى الدولتين، أو الاتفاق على

¹ مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 152-153.

استخدام إحدى اللغات العالمية كالإنجليزية أو الفرنسية، أو الإسبانية أو العربية ... الخ. كما يمكن أن يحرر نص الاتفاقية بلغة واحدة، أو بأكثر من لغة، مع الاعتراف بنفس القوة القانونية للنصوص المكتوبة باللغات المختلفة.

2. مرحلة الصياغة: إذا أدت المفاوضات إلى اتفاق حول وجهات النظر تبدأ مرحلة تسجيل ما اتفق عليه في مستند مكتوب، وذلك بعد تحديد اللغة الواجب استعمالها في تحرير الاتفاقية، ويتضمن نص الاتفاقية ثلاثة محاور رئيسية المقدمة، المتن أو المحتوى، الأحكام الختامية. وبعد الانتهاء من تحرير نص الاتفاقية يوقع عليها ممثلو الدول المتعاقدة، كما أن التوقيع على الاتفاقية لا يكفي لكي تكتسب أحكام الاتفاقية طابع الإلزام، بل لا بد من إجراء آخر بعد التوقيع وهو التصديق.

3. مرحلة المصادقة: التصديق هو عبارة عن إجراء خاص تعلن الدولة به رسمياً قبولها الالتزام بالاتفاقية، وهو إجراء جوهري بدونه لا تنقيد الدولة أساساً بالاتفاقية التي وقعها ممثلها، فالتصديق عبارة عن الإجراء الصادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على الاتفاقية، والذي يجعل الدولة ملزمة بها نهائياً.

4. مرحلة النشر والتسجيل: قبل دخول الاتفاقية حيز التنفيذ تأتي مرحلة النشر في الجريدة الرسمية لإعلام الهيئات داخل الدولة بوجود اتفاقية، كما نص ميثاق الأمم المتحدة في مادته 102 على تسجيل الاتفاقيات في أمانة الهيئة.

سادساً: مجال تطبيق الاتفاقيات الضريبية الدولية.

يرتكز إعداد الاتفاقيات الضريبية الدولية على مبادئ عامة أساسية نذكر من أهمها ما الأشخاص والضرائب اللذين تشملهم الاتفاقيات، وكذا المجال المكاني والزمني لتطبيقها. والتي نوجزها فيما يلي¹:

¹ أنظر: - نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مقال في مجلة العلوم الانسانية، المجلد ب، العدد 41، جوان 2014، ص ص 179-180.

- بوقرورة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية -دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية-، مرجع سبق ذكره، ص ص 53-59.

1. الأشخاص الذين تشملهم الاتفاقيات

لتطبيق الاتفاقيات الضريبية يجب أن يتم تحديد الدول المعنية والمبرمة لهذه الاتفاقية والأشخاص التي تسري عليهم أحكامها، وغالبا ما يكون ذلك من خلال المواد الأولى منها . ولقد أصبح هناك إجماع بين الدول على أن الأشخاص الذين تطبق عليهم الاتفاقية هم أولئك الذين يقيمون بإحدى الدولتين المتعاقبتين أو بكلتيهما معا، و هو ما نصت عليه المادة الأولى من الاتفاقية النموذجية للمنظمة التعاون والتنمية التي اعتبرت تحديد مفهوم الإقامة ضروري جدا لتطبيق الاتفاقية ، إذ يجب أن يتفق الطرفين على الشروط والمعايير الواجب توفرها للحكم على شخص بأنه مقيم في احديهما مثل مكان تواجد السكن الدائم بالنسبة للشخص الطبيعي و مكان التأسيس بالنسبة للشخص المعنوي، وقد يستوفي الشخص شروط الإقامة في كلتا الدولتين و يكون بذلك مقيما بهما معا، وفي هذه الحالة يستفيد من الأحكام الاتفاقية لمعالجة الازدواج الضريبي الذي يحدث بسبب كونه مقيما في الدولتين المتعاقبتين

من المهم أن نشير إلى أن وجود بند عدم التمييز في نص الاتفاقية يؤدي إلى توسيع مجال تطبيق الاتفاقية الجبائية ليشمل أيضا الأشخاص الحاملين لجنسية إحدى الدولتين المتعاقبتين أو كليهما، حتى وإن كانوا مقيمين بدول أخرى . و الهدف من إضافة هذا البند هو القضاء على التمييز من الناحية الجبائية بين المكلفين بالنظر الجنسية التي يحملها كل واحد منهم وتوجد دول أخذت بمبدأ عدم التمييز دون ربطه بإقامة المكلف بإحدى الدولتين، كما تفضل دول أخرى تطبيق ذلك المبدأ بشرط إقامة الأشخاص الذين يحملون جنسيتها بها.

2. الضرائب التي تشملها الاتفاقيات

إن الضرائب التي تشملها الاتفاقيات الضريبية يتم تحديدها استنادا للمادة 2/1 من نموذجي منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، التي تنص على ما يلي:

"تطبق الاتفاقية على ضرائب الدخل والثروة المحصلة من طرف أي من الدولتين المتعاقبتين أو جماعتهما المحلية، بغض النظر عن الطريقة التي تحصل بها."

و في إطار الاتفاقيات الضريبية الدولية توجد ثلاث طرق لتحديد الضرائب التي تشملها وتسري عليها أحكام الاتفاقية وهي كالتالي:

– **الطريقة الأولى:** في ذكر تلك الضرائب من خلال قائمة، حيث تسمح هذه الطريقة بتجنب حدوث التباس عند تطبيق تلك المعاهدة ، لكنها بالمقابل قد تؤدي إلى حصر الضرائب التي قد تشملها المعاهدة بتلك المذكورة فقط ، مما قد ينجر عنه حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة للضرائب غير المذكورة في نص الاتفاقية و التي هي من نفس الطبيعة

– **الطريقة الثانية:** والتي يمكن للدولتين إتباعها فتقتصر على إعطاء تعريف نظري لطبيعة الضرائب التي تشملها الاتفاقية وخصائصها، دون تفصيل في ذلك، و قد يؤدي تبني هذه الطريقة إلى ظهور صعوبات عند في تفسير و معرفة الضرائب المعنية، و تلك التي لا تشملها الاتفاقية .

– **الطريقة الثالثة:** عبارة عن مزيج بين تعريف عام لطبيعة الضرائب التي تشملها المعاهدة و بين تحديد دقيق و مفصل لها، وهي الطريقة التي اتبعتها اللجنة لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من خلال المادة الثانية لاتفاقيتها النموذجية ، حيث عرفت في فقرتها الأولى بالضريبة على الدخل و الضريبة على رأس المال بأنها كل ضريبة تفرض على مجموع الدخل أو مجموع رأس المال أو عناصر من الدخل أو عناصر من رأس المال بما في ذلك الضرائب المفروضة على الأرباح المحققة من التصرف في الممتلكات المنقولة و الممتلكات العقارية، و الضرائب المفروضة على القيمة المضافة. ثم تركت الفقرة الثالثة من نفس المادة الحرية للدولتين المتعاقدين في تحديد الضرائب المعنية كل دولة على حدى .

3. المجال المكاني للاتفاقية الجبائية

يتحدد المجال المكاني لتطبيق الاتفاقية الجبائية في أغلب الاتفاقيات، بالمناطق التي تمارس فيها الدولتين المتعاقدين سيادتهما السياسية، وتقوم كل دولة بتحديد دقيق لذلك المجال في نص الاتفاقية وبطريقة واضحة وصريحة، حيث يمكن لكلتا الدولتين تطبيق الاتفاقية المبرمة على جميع المناطق و الأقاليم التابعة لهما سياسيا، كما يمكن أن يتم استثناء بعض المناطق من النطاق المكاني الذي تسري داخله الاتفاقية والتي تعتر جزءا لا يتجزأ من أقاليمها، إذ

تتمتع هذه المناطق بسيادة جبائية تجعلها غير ملزمة بتطبيق المعاهدات ذات الطبيعة الجبائية و التي تعقدها الدول التي تنتمي إليها هذه الأقاليم .

ويمكن للدولتين طرفي الاتفاقية توسيع نطاق تطبيقها، (و ذلك بعد إبرامها) على المناطق التي كانت تعتبر خارجة باتفاق بين الدولتين بالطريقة المناسبة، فقد نصت المادة التاسعة والعشرون من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي على أنه من الممكن توسيع مجال تطبيق الاتفاقية ليشمل الإقليم الذي تضمن إحدى الدولتين المتعاقدين علاقاته الدولية .

4. المجال الزمني لتطبيق الاتفاقية الجبائية

يرتبط النطاق الزمني لتطبيق الاتفاقية الجبائية بتاريخ دخولها حيز التنفيذ و تاريخ إنهاء العمل بها من طرف الدولتين المتعاقدين.

– **تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ** :يتوقف دخول الاتفاقية الضريبية حيز التنفيذ على تبادل الدول المتعاقدة وثائق التصديق، أي بعد إتمام الإجراءات الرسمية المتعلقة بالتصديق على المعاهدة، ثم قيام كل طرف بإيصال الوثائق المرتبطة بذلك الإجراء بواسطة طرق وقنوات محددة، ويمكن اعتبار المعاهدة نافذة ابتداء من اليوم الذي يتم فيه تبادل تلك الوثائق، أو اليوم الذي يليه ، ولقد جاء في نص الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في المادة الثلاثون، الفقرة الثانية : "أنه يبدأ نفاذ الاتفاقية عند تبادل وثائق التصديق"و قد تتفق الدولتين المتعاقدين على مدة يجب انقضاؤها بعد القيام بعملية التبادل، لتصبح الاتفاقية سارية المفعول، كأن يتم الاتفاق على مرور شهر كامل أو أكثر حتى يتسنى للطرفين القيام بإجراءات المناسبة لتطبيقها .

– **تاريخ إنهاء الاتفاقية**: إن معظم الاتفاقيات تعتبر سارية المفعول لمدة غير محددة، إلا أنه من الممكن لإحدى الدولتين المتعاقدين إنهاء المعاهدة المبرمة بينها وبين دولة أخرى بعد إخطار من الدولة الراغبة في ذلك للدولة المتعاقدة الأخرى، عن طريق القنوات الدبلوماسية وبواسطة إشعار مسبق بمدة محددة تتفق عليها الدولتان في نص المعاهدة ،وهذا كما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية،

وقد تتفق الدولتان المتعاقدتان على وجوب مرور مدة معينة على تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ قبل طلب إلغائها وإضافة إلى ما سبق، يمكن أن يتم إنهاء المعاهدة في حالات أخرى كإبرام الدولتين لاتفاقية جبائية جديدة تحل محل الاتفاقية السابقة أو عند نشوب حرب بين الدولتين المعنيتين .

سابعا: معايير توزيع الاختصاص الضريبي في الاتفاقيات الضريبية.

عادة ما تأخذ هذه الاتفاقيات بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وهذا ما يتجلى في الأسس التالية التي يتم الأخذ بها في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي¹.

بالنسبة لإيرادات رؤوس الأموال:

يتم إخضاع الإيرادات المتأتية من الأصول الثابتة للضريبة في البلد الموجودة به هذه الأصول، كما تخضع نواتج الأسهم و الأنصبة من الأرباح للضريبة في البلد الذي يوجد به الموطن المالي للشركة، أي في البلد الذي يستثمر فيه رأس المال.

بالنسبة لأرباح الشركات:

تخضع أرباح الشركة التابعة لدولة ما للضريبة في دولة أخرى متى زولت تجارتها أو باشرت نشاطها في هذه الدولة وعن طريق منشأة دائمة قائمة بذاتها (منشأة مستقرة)، وتعفى في هذه الحالة من كل أو بعض الضرائب في البلد التابعة له، أما بالنسبة لأرباح شركات الملاحة البحرية والجوية فتتجه الاتفاقيات نحو إخضاع إيرادات هذه الشركات إما وفقا لاختصاص الدولة التي يقيم بها المستفيد من هذه الأرباح، أو المكان الذي يتواجد به مركز إدارة تلك الشركات.

بالنسبة للمرتبات والمكافآت :

تخضع المرتبات التي تدفعها الحكومة في مقابل القيام بوظائف دبلوماسية أو قنصلية للضريبة في الدول الدافعة، طالما أن هذه الوظائف تدخل في عداد الأعمال الحكومية العادية طبقا للعرف الدولي، ولا تتعلق بأي عمل تجاري، أما الأجور والمرتبات والمكافآت عن العمل والخدمات الشخصية التي تدفعها الشركات فتخضع في البلد الذي أدت فيه

¹نعيم عاشوري، مرجع سبق ذكره، ص ص 180-181.

الخدمة فقط استنادا إلى ضابط المصدر و إن قبلت التنازل عن ذلك فعلى وجه الاستثناء وفي حدود ضيقة.

بالنسبة لإيرادات المهن الحرة :

تخضع للضريبة في الدولة التي لصاحب المهنة فيها منشأة مستقلة يزاول نشاطه بها.

بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

للدولة التي يقيم فيها المكلف الحق في فرض الضريبة الموحدة على الدخل سواء كان متأتيا منها أو من الدول الأخرى على أنه يمكن الاتفاق على تخفيض هذه الضريبة بشروط معينة منصوص عليها في الاتفاقيات.

بالنسبة للشركات :

يخضع المال للضريبة في البلد الذي يتواجد به مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

ثامنا: النماذج المستند إليها في إبرام الاتفاقيات الضريبية.

لقد كان للمنظمات والهيئات الدولية إسهامات كبيرة من أجل تطوير الاتفاقيات الضريبية بهدف معالجة مشكلات الضريبة الدولية، وقد توجت هذه المجهودات ببروز اتفاقيتان ضريبيتان نموذجيتان هما، الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وبالإضافة إليهما لدى بعض البلدان اتفاقيات ضريبية نموذجية خاصة بها، غير أنها لا تنتشر في معظم الأحيان بل توضع رهن إشارة البلدان الأخرى بغرض التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية .

1. نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE.

لقد صدرت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لأول مرة في شكل مشروع في عام 1963 ثم نقحت في عام 1977 و في عام 1992 حيث حُولت إلى نسخة غير مجلدة من أجل تيسير إجراء مزيد من التنقيحات المتكررة .ومنذ ذلك الحين، خضعت للتنقيح مرة كل بضع سنوات و ذلك تسع مرات، كان آخرها في عام 2014 وتضطلع لجنة الشؤون الضريبية، التي تتكون من كبار موظفي الضرائب من البلدان الأعضاء، بالمسؤولية عن الاتفاقية النموذجية وعن جوانب أخرى من التعاون الدولي

في المسائل الضريبية

ويرفق بالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعليق مفصل منظم حسب كل مادة على حدة. وقد أصبحت هذه التعليقات تتسم بأهمية متزايدة فيما يتعلق بتفسير المعاهدات الضريبية وتطبيقها.

و تعطي الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الأفضلية للبلدان المصدرة لرأس المال على حساب البلدان المستوردة لرأس المال؛ فهي تقوم في كثير من الأحيان بإلغاء الازدواج الضريبي أو تخفيفه بالاشتراط على بلد المصدر التنازل عن بعض أو كامل حقها الضريبي على بعض أنواع الدخل التي يكتسبها المقيمون في البلد الآخر. وهذه الميزة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعتبر مناسبة إذا كان تدفق التجارة والاستثمار بين البلدين متساويا بدرجة معقولة وكان بلد الإقامة يفرض ضرائب على أي نوع من الدخل معفى من الضرائب في بلد المصدر. غير أن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية قد لا تكون مناسبة بالنسبة للمعاهدات التي انضمت إليها البلدان المستوردة لرأس المال الصافي. ونتيجة لذلك تقوم البلدان النامية بوضع اتفاقياتها النموذجية تحت إشراف الأمم المتحدة¹.

2. نموذج الأمم المتحدة ONU.

بدأت الأمم المتحدة العمل على وضع معاهدة نموذجية في عام 1968 مع قيام المجلس الاقتصادي والاجتماعي بإنشاء فريق خبراء الأمم المتحدة المخصص للمعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية وقد قام فريق الخبراء بوضع كُتَيْبٍ عن التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، مما أفضى إلى نشر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية في عام 1980. ونُقحت الاتفاقية النموذجية في عام 2001، ثم في عام 2011 وفي عام 2004، تحوّل فريق الخبراء إلى لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية. وتحفظ اللجنة بتعليقات تفصيلية على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية؛ وهي مسؤولة أيضا

¹ بريان، ج. أرنولد، لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية، ص ص 5-6

عن نشر العديد من الكُتَيِّبات المفيدة في المسائل الضريبية ذات الأهمية بالنسبة للبلدان النامية، من قبيل أسعار التحويل و تطبيق المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية.

وتسير اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وفق النمط الذي حددته الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وتحتوي على العديد من الأحكام التي تطابق أو تكاد في تلك مثيلاتها في تلك الاتفاقية النموذجية، وبالتالي فإن من المنطقي بوجه عام، ألا تعتبر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية اتفاقية مستقلة كلياً، بل على أنها وسيلة لإدخال تعديلات هامة على ولكن بصورة محدودة على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. ويمكن الاختلاف الرئيسي بين الاتفاقيتين النموذجيتين في أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تفرض قيوداً أقل على حقوق بلد المصدر في فرض الضرائب؛ وبالتالي فإن بلدان المصدر تتمتع بموجبها بقدر أكبر من حقوق فرض الضرائب بالمقارنة مع الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

فعلى سبيل المثال تمنح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بلد المصدر حقوقاً في فرض الضرائب على دخل العمل الذي يمارسه غير المقيمين تزيد على ما تمنحه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، أيضاً الأجل المشكل لموقع بناء منشأة دائمة بموجب اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية هي 6 أشهر فقط، بالمقارنة مع 12 شهر بموجب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

و ما يمكن قوله في الأخير أن النجاح الذي أحرزته الاتفاقيتان النموذجيتان للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كان باهراً، فقبولهما كان على نطاق واسع لذا جميع المعاهدات الضريبية الثنائية تقريباً تستند إليهما، وما نجم عنه من توحيد للكثير من القواعد الضريبية الدولية من العوامل الهامة في الحد من الازدواج الضريبي الدولي¹.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 6-7.

الفصل السادس:

التنسيق الضريبي

الدولي

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



تمهيد:

تلعب سياسات التنسيق الضريبي دورا بارزا في علاج ما يلحق بالضريبة من ممارسات ضارة تؤثر على هياكل الدول المالية بقصور ونقص شديد يلحق الضرر بالموازنات العامة لتلك الدول مما يعطي نتائج خاطئة وغير صحيحة عن حقيقة الوضع المالي، إضافة إلى إمكانية فقدان جزء كبير من الإيرادات نتيجة لتلك الممارسات والتي من بينها المنافسة الضريبية الضارة، الجنات الضريبية إضافة إلى تفشي ظاهرتي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي، وعليه سوف يعمل التنسيق الضريبي على حل هذه الممارسات والتخفيف من حدتها وخطورتها.

على ضوء ما سبق سنتطرق في هذا الفصل للعناصر التالية:

أولاً: مفهوم التنسيق الضريبي.

ثانياً: أهداف التنسيق الضريبي.

ثالثاً: أنواع التنسيق الضريبي.

رابعاً: شروط نجاح التنسيق الضريبي.

خامساً: نماذج التنسيق الضريبي.

سادساً: أساليب التنسيق الضريبي.

سابعاً: درجات التنسيق الضريبي

ثامناً: الآثار الايجابية والسلبية للتنسيق الضريبي.

تاسعاً: المفاضلة بين التنسيق الضريبي والمنافسة الضريبية .

أولاً: مفهوم التنسيق الضريبي.

هناك العديد من التعريفات التي حاولت تحديد مفهوم التنسيق الضريبي والتي نجد من بينها:

- عرف التنسيق الضريبي على أنه "مجموعة من القواعد، الاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينها أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية التي تمنح للدول ومستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة لتجديد، وتهدف تلك الاتفاقيات أساساً إلى تنمية الاستثمارات المشتركة وترقية التجارة البينية لصالح الأطراف المعنية."
- كما تم تعريفه على أنه عملية إزالة أوجه الاختلاف بين النظم والتشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية والتي من أهمها قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، ظروف منح الإعفاءات الضريبية وشروطها ومعدلات الضرائب¹، وذلك بهدف ضمان حياد الضريبة تجاه التجارة الدولية لدول التكامل، ومنع المعوقات التي تحول دون الانتقال الحر للأشخاص والسلع والخدمات ورأس المال بين الدول الأعضاء².
- وعرف أيضاً على أنه عملية تخليص الضريبة من آثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، ومحاولة خلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية الانتقال، مما يساعد على تحقيق التخصيص الأمثل للمواد³.

كما يمكن تعريف التنسيق الضريبي أيضاً على أنه العملية التي يتم من خلالها التوصل بشكل أحادي أو من خلال التعاون الجماعي إلى حالة من التوافق الضريبي بين الدول، والتنسيق الضريبي لا يعني بالضرورة توحيد الضرائب أو توحيد النظم الضريبية بين الدول، وإنما يعني تعديل بعض الضرائب في دولة ما أو في عدد من الدول لتتماشى مع

¹ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص 616.

² رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 15.

³ يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 208.

دول أخرى أو مجموعة من الدول التي تربطها علاقة تجارية قوية أو تشكل فيما بينها مجموعة اقتصادية مشتركة (مثل منطقة التجارة الحرة، أو السوق المشتركة)، بحيث لا يؤدي التعديل إلى زيادة العبء الضريبي¹.

وعليه يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناغمة، ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية، ومن أهمها قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، أحوال وشروط منح الإعفاءات الضريبية ومعدلات أو أسعار الضريبة.

وما تجدر الإشارة إليه أنه يجب التمييز بين كل من:

– **التنسيق الضريبي باعتباره عملية وبين معناه واقعا**، فهو عملية يشمل جميع الإجراءات التي يجب أن تقوم بها الدول الأعضاء المؤلفة لكتلة التعاون أو التكامل، من أجل إزالة أهم أوجه الخلاف بين نظمها وتشريعاتها الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المعاملات الضريبية؛ لتحديد أثرها السلبي في عملية المنافسة بين دولها من أجل بناء تكاملها الاقتصادي وفق الشكل والمضمون اللذين تتطلبهما اقتصادياتها. وفي هذا السياق يمكن التمييز بين معناه الضيق الذي يمثل إزالة العوائق الضريبية التي تقف في وجه تدفق السلع والخدمات وعناصر الإنتاج، وبين معناه الواسع الذي يعني تهيئة السياسات الجبائية على نحو غير منعزل عن بقية السياسات المالية في الدول الأعضاء، من أجل تعزيز أهداف التكامل الاقتصادي التي تعمل على تحقيقه.

أما باعتباره واقعا، فإن التنسيق الضريبي يمثل حالة التسوية الضريبية المرغوب فيها في مختلف المعاملات الضريبية من أجل إزالة جميع التمييزات الضريبية الأكثر تأثيرا في

¹ جمال الدين زروق وعادل التجاني عبد الله، التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية: تجربة الدول العربية، مقال في مجلة دراسات اقتصادية- صندوق النقد العربي-، العدد 2، 2007، ص 2.

تحقيق أهداف كل مرحلة من مراحل التكامل الاقتصادي بين أعضائه، والتي تبدأ من الاختلافات الضريبية الموجودة بين تشريعات الدول الأعضاء.¹

- **التنسيق الضريبي الوطني والتنسيق الضريبي الدولي** حيث يشير الأول إلى التماثل الضريبي أو هيكل ضريبي موحد داخل نظام فيدرالي كما هو حاصل في الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا، أما الثاني فيقصد به محاولة تقريب وتوحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول المنطوية تحت راية اقتصادية واحدة مثل الاتحاد الأوروبي.²

- **الإصلاح الضريبي والتنسيق الضريبي** حيث يقصد بالأول مجموع التغيرات المقصودة للنظام الضريبي القائم في دولة معينة بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة للقيود المحيطة الجديدة³، دون اشتراط الرجوع إلى غيرها من الدول التي تشكل معها كتلة اقتصادية واحدة، أما الثاني فيقصد به إحداث تغيرات في النظام الضريبي لدولة معينة بحسب مستوى وأهداف علاقاتها المتكاملة مع غيرها من الدول بعد التشاور مع هذه الأخيرة.⁴

- **التجانس الضريبي والتنسيق الضريبي**، حيث يقصد بالأول عملية توحيد المعدلات الضريبية أو تقييس المناهج، المفاهيم والممارسات الإدارية بما في ذلك القواعد والإجراءات الضريبية، كما يشير التجانس إلى العمل على تماثل الهيكل الضريبي مثل توحيد حصة الضرائب المباشرة بالنسبة إلى حصة الضرائب غير المباشرة لدى البلدان المعنية، أما الثاني فيقصد به ذلك المسار من التشاور الموجود بين دولة عضوة في تكتل

¹ محمد خير العكام، **التنسيق الضريبي بين الدول**، الموسوعة العربية، على الموقع <http://arab-ency.com/law>

² محمد عباس محرز، **نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 96.

³ عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص 209.

⁴ محمد عباس محرز، **التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي**، مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، العدد 02، ماي 2005، ص 09.

إقليمي حول طرق تنظيم أنظمتها الضريبية بشكل متماثل ومنسجم فيما بينها، وبذلك يعتبر التجانس الضريبي الهدف النهائي للتنسيق وأعلى درجاته¹.

ثانياً: أهداف التنسيق الضريبي.

يهدف التنسيق الضريبي إلى تشجيع الاستثمارات المشتركة وتتميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة، وعليه فهو يهدف لتحقيق حيادية الضريبة تجاه التجارة والاستثمار الدوليين للدول القائمة بالتنسيق، وإزالة مختلف المعوقات التي تحول دون انتقال الأشخاص والسلع والخدمات ورأس المال بين دول المعنية بالتنسيق.

ومن الواضح أن أهداف التنسيق الضريبي تختلف وفق الأفق الزمني في المدى القصير والمدى الطويل كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: أهداف التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي.

أهداف التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي	
في المدى البعيد	في المدى القصير
- التوجه نحو التكامل الاقتصادي. - التنسيق في السياسات النقدية والمالية. - زيادة حجم التجارة البينية. - زيادة حجم الاستثمار المشترك. - القضاء على التضخم. - تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير الدولي. - جذب المزيد من الاستثمارات. - استقرار مناخ الاستثمار. - تحسن العائد على الاستثمار. - توظيف عوامل انتاج محلية.	- جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة. - تقديم تسهيلات تؤدي الى عملية تراكم رأس المال. - الحصول على حصة من حجم الاموال المتاحة للاستثمار الدولي. - توفير قاعدة لبناء اسواق المال والبورصات المحلية. - توفير فرص للمنافسة من الدول الصناعية الكبرى. - تحقيق التكامل الاقتصادي في شكل مشروعات

¹ جمال الدين زروق، مرجع سبق ذكره، ص 2.

- تحقيق مزايا الانتاج الكبير. - جذب تكنولوجيا متقدمة. - الاستخدام الامثل للموارد. - يؤدي التنسيق إلى زيادة الائتمان الدولي ومن ثم القضاء على البطالة	- مشتركة جديدة. - تشجيع توطن راس المال المحلي. - الاستفادة من مزايا مثيلة من الدول الأعضاء في التنسيق. - تشجيع التجارة البينية. - تحسين مناخ الاستثمار.
---	---

المصدر: فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000، ص 90.

كما تختلف أهداف التنسيق الضريبي حسب طبيعة ومستوى العلاقات الاقتصادية بين الدول من جهة، وبمدى أهمية قوى السوق أو التخطيط في اقتصاديات الدول من جهة أخرى، والتي سنتناولها فيما يلي¹:

1. التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية:

تقتصر أهداف التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الاقتصادية البسيطة إلى الحد من الأعباء الضريبية المباشرة وغير المباشرة، وتبسيط إجراءاتها بالقدر اللازم للحفاظ على هذه العلاقات، فتلجأ إلى تقرير بعض الإعفاءات أو التخفيضات فيما يتعلق ببعض الضرائب الجمركية ومعالجة الازدواج الضريبي فيما يتعلق ببعض الضرائب على الدخل سواء بإصدار التشريعات أو بعقد الاتفاقيات الدولية.

2. التنسيق الضريبي في إطار المناطق الحرة والاتحادات الجمركية:

تتحدد أهداف التنسيق الضريبي في هذا الإطار في رفع الحواجز الجمركية عن طريق إلغاء الضرائب الجمركية الحمائية، والحد من الآثار غير الملائمة لبعض الضرائب الداخلية على حجم التبادل التجاري بين الدول الأعضاء.

¹ يونس أحمد البطريق، عبد العزيز السوداني، مرجع سبق ذكره، ص 38.

3. التنسيق الضريبي في إطار السوق المشتركة:

تتسع أهداف التنسيق الضريبي في هذا الإطار لتشتمل على جوانب عديدة من السياسة الضريبية في علاقتها بالسياسة الاقتصادية الجماعية للدول الأعضاء في مثل هذا التكتل، بحيث لا يقتصر التنسيق على بعض جوانب العبء الضريبي فحسب بل العبء الضريبي في مجموعه.

ثالثاً: أنواع التنسيق الضريبي.

يمكننا تصنيف أنواع التنسيق الضريبي حسب عدة معايير تتمثل في:

1. حسب معيار الزمن: يصنف التنسيق الضريبي تبعاً لهذا المعيار إلى¹:
 - تنسيق ضريبي مؤقت: ويكون لفترة زمنية محددة ب (03) ثلاث سنوات أو خمس (05) سنوات على أقصى تقدير.
 - تنسيق ضريبي دائم: ويكون لفترات طويلة نسبياً أكثر من عشرة (10) سنوات، أولفترة غير محدودة.
2. حسب معيار قواعد وبنود التنسيق: ويشمل التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار نوعين هما:
 - التنسيق ذو البنود الثابتة: ويمثل الاتفاقية الموقعة بين عدد من الدول لتقريب الأنظمة الضريبية وإزالة جوانب الاختلاف بينها وتكون مواد وقواعد التعاقد ثابتة غير قابلة للتغيير أو الإلغاء على الأقل خلال فترة التعاقد.
 - التنسيق الضريبي ذو البنود المتغيرة: ويمثل ذلك التنسيق الذي تكون مواد وقواعده قابلة لإعادة الصياغة وفقاً للأحداث الاقتصادية، حيث يتم سنوياً التفاوض على بنود الاتفاقية بين الأطراف المتعاقدة.

3. حسب معيار شكل الاتفاقية: يمكن تقسيمه إلى:

- التنسيق الضريبي الثنائي: ويكون بين طرفين يمثلان الأطراف المتعاقدة.

¹ عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مقال بمجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة شلف العدد 08، 2012، ص 59.

- **التنسيق الضريبي المتعدد الأطراف** ويكون أكثر من طرفين مثل التنسيق الضريبي بين الدول الاتحاد الأوروبي.

4. **حسب معيار الأطراف المحددة لعملية التنسيق الضريبي:** ويقسم إلى:

- **التنسيق الضريبي محدود النطاق:** وهو ذلك التنسيق الذي يتم التركيز فيه على ضريبة محدد أو إجراء جزئي لمعاملة ضريبية محددة من أجل تحقيق هدف محدد، فإذا كان الغرض من التنسيق الضريبي مثلاً زيادة حجم الاستثمار فإن التركيز في هذه الحالة يكون على مزايا وإعفاءات ضريبية للاستثمار الوافد، كما يتم وضع اتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي بما يساعد على زيادة حجم الاستثمارات.

- **التنسيق الضريبي الشامل:** ويتم وضع برنامج شامل يتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات التي من شأنها العمل على تنسيق مختلف المعاملات الضريبية، وعادة ما تتضمن الضرائب بمختلف أنواعها، زيادة على مواءمة السياسات المالية والنقدية بدرجات متعددة.

5. **معيار نطاق التنسيق الضريبي:** ويصنف تبعاً لهذا المعيار إلى:¹

- **التنسيق الضريبي الدولي:** ويمثل محاولة تقريب وتوحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول المنضوية تحت راية مجموعة اقتصادية واحدة، مثل دول الاتحاد الأوروبي.

- **التنسيق الضريبي الوطني:** ويشير إلى عملية التماثل الضريبي للوصول إلى

هيكل ضريبي موحد داخل نظام فيدرالي كما هو الحال في الولايات المتحدة

الأمريكية وسويسرا اللتان تتمتعان باللامركزية في التشريع الضريبي.

رابعاً: شروط نجاح التنسيق الضريبي.

إن نجاح عملية التنسيق الضريبي مرتبطة عند تطبيقها بتوفر مجموعة من العوامل تتمثل في²:

¹ محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 96.

² عمرو محمد يوسف، التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، مصر 2011، ص ص: 131-132.

1. الرغبة والإرادة الحقيقية.

يجب أن تتوفر لدى الدولة الرغبة في تحقيق مثل هذا التعاون في المجال الضريبي، وأن يلقي قبولا سياسيا على صعيد جميع الدول الراغبة في تحقيق مثل هذا التعاون وأن تصاحب هذه الرغبة إرادة قوية من جانب تلك الدول تجعلها القادرة على تغيير نظمها المالية والضريبية، ومحاولة تصحيحها بشكل يتناسب مع جوهر التعاون الضريبي بينها وبين تلك الدول الأخرى، وبما يتوافق مع متطلبات عملية التنسيق والتعاون في المجال الضريبي.

2. عدم وجود فروق كبيرة في الأنظمة الضريبية.

يجب أن تتوفر في الأنظمة للدول التي ترغب في التنسيق الضريبي بعض التقارب في القواعد المطبقة، والمبادئ المفروضة وفي المفاهيم الضريبية أيضا، حيث أن كثرة الاختلافات بين النظم الضريبية سوف يقلل من فرص نجاح التنسيق، وعلى الدول التي تعاني من اختلاف في نظمها الضريبية أن تعمل على تعديلها بشكل يتناسب مع أنظمة باقي الدول وبشكل لا يتعارض مع نظامها المالي حتى لا تتضرر من عملية التصحيح هذه.

3. وجود حد أدنى من التكامل بين الدول.

يجب أن تكون الدول بينها تتطوي تحت شكل من أشكال التكامل الاقتصادي، حيث يؤدي هذا التكامل إلى خلق نوع من التقارب الاقتصادي بين تلك الدول مما يساعد كثيرا في نجاح عملية التنسيق الضريبي بينهم ويدعم بشكل أو بآخر عملية التعاون في المجال الضريبي.

4. تقارب مستويات التنمية بين الدول.

يجب أن تتقارب مستويات النمو داخل الدول التي تريد أن تعمل على تنسيق نظمها الضريبية، وذلك مغزاه ألا تؤدي فروقات التنمية في بعض الدول إلى ظلم الدول التي تقل فيها مستويات التنمية.

ولكي يكون التنسيق الضريبي فعال ويعمل على تنمية الاستثمار الدولي يجب أن يتوفر على جملة من الشروط التي نوجزها في ما يلي¹:

- ضرورة وضع الأهداف الآنية والطويلة الأجل بوضوح.
- بناء قاعدة بيانات للاستثمار والتنسيق الضريبي.
- توفر مراكز لدعم قرارات الاستثمار وقرارات التنسيق الضريبي.
- وجود شبكة اتصالات بين أطراف التنسيق الضريبي.
- توفر مرونة في برنامج التنسيق الضريبي ليتواءم مع المؤثرات الدولية والمحلية المحيطة.
- وجود نظام للتخطيط والبرمجة والموازنة التقديرية للتنسيق الضريبي وللاستثمارات المتوقعة.
- توفر نظام معلومات إدارية للتنسيق الضريبي ونظام معلومات للاستثمارات الدولية.
- تطبيق نظام الموازنات والبرمجة والتخطيط.
- تطبيق أدوات جديدة للاستثمارات المباشرة والاستثمارات غير المباشرة في الأوراق المالية لتوسيع فرص الاستثمار واستخدام التنسيق الضريبي (الحوافز الضريبية) لضمان تدفقها.
- وقد ينجم عن تطبيق تنسيق ضريبي فعال العديد من النتائج والتي تؤدي إلى تنمية الاستثمار الدولي والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:
- تراكم الاستثمارات.
- زيادة الكفاءة الاقتصادية.
- زيادة حجم الإنتاج.
- توسيع نطاق السوق.
- المنافسة والتجويد وإدارة الجودة الشاملة.
- تخفيض المخاطر.
- تخفيض تكلفة التمويل.
- توسيع نطاق الأسواق المالية.

¹ فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000، ص 91.

- تحسين مناخ الاستثمار.
- بناء الصناعات الوسطية والكبيرة الحجم.
- توظيف عوامل الإنتاج المحلية.
- تكثيف الصناعات التصديرية.
- تنمية التجارة الدولية البينية.
- تحسين المركز التجاري.
- زيادة فرص التوظيف والسيطرة على البطالة.
- علاج التضخم والعجز في الموازنة العامة.
- توسيع نطاق القطاع الخاص.
- تسهيل التدفقات السريعة للاستثمارات الدولية للداخل.
- ربط التنسيق الضريبي بالصفقات المتكافئة.
- ربط التنسيق الضريبي بالمصالح المشتركة بين الدول.

خامسا: نماذج التنسيق الضريبي.

يمكن للتنسيق الضريبي بين الدول أن يتخذ عدة نماذج، وعلى الدول الرغبة في تطبيقه أن تختار النموذج الذي يتوافق مع درجة العلاقة بينها وبين الدول الأخرى، حيث تبدأ هذه النماذج من مجرد معاملات تفضيلية وصولاً إلى توحيد كامل للتشريعات الضريبية والمالية، ويمكن تلخيص أهم هذه النماذج فيما يلي¹:

- أ. نموذج الإعفاء المؤقت: هذا النموذج نجده في أول صور ودرجات التكامل الاقتصادي، وبموجب هذا النموذج تقوم الدولة بمنح بعض التفضيلات أو المميزات في المعاملات الضريبية، ويتمثل هذا التفضيل في منح بعض التخفيضات أو الإعفاءات الجمركية بشكل مؤقت، بغرض تبادل بعض السلع والخدمات مثلاً.
- ب. نموذج الإعفاء الكامل والدائم: وفقاً لهذا النموذج تقوم الدول فيما بينها بإلغاء التعريفات والضرائب الجمركية والقيود الكمية التي تعوق انسياب المنتجات بين تلك الدول، وقد نجد هذا النموذج متوفر بشكل قوي في درجة منطقة التجارة الحرة كونها

¹ عمرو محمد يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 127.

ضمن درجات التكامل الاقتصادي، وقد نجد هذا النموذج واضحا أيضا في درجة الاتحاد الجمركي، حيث يقوم هذا الاتحاد بإلغاء القيود الجمركية التعريفية والكمية بين الدول الأعضاء بالإضافة إلى توحيد التعريفية الجمركية للدول الأعضاء إزاء الواردات من خارج تلك الدولة أو دول الاتحاد.

ت. نموذج تجنب الازدواج الضريبي: ويأتي هذا النموذج من أجل مواجهة الظواهر الضريبية الضارة مثل التهرب الضريبي، ومناطق الملاذات الضريبية، فتلجأ هذه الدول إلى عقد اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف، وذلك للتصدي للآثار السلبية للازدواج الضريبي بين تلك الدول، وأيضا لتحقيق وتطبيق مبدأ العدالة الضريبية وذلك بأن تجنب المكلف دفع الضريبة مرتين، حيث يعد ذلك عبئا إضافيا عليه قد يجعله يلجأ إلى تهربه من دفع تلك الضريبة وعدم التزامه بها، أو تدفعه إلى الاتجاه إلى الملاذات الضريبية.

ث. نموذج توحيد الخطط الضريبية بين دولتين أو أكثر: يأتي هذا النموذج على إرساء القواعد الضريبية التي تقضي بإلغاء القيود الضريبية والمالية على حركة انتقال السلع والخدمات فيما بين الدول المتعاقدة، بالإضافة إلى تقرير ضريبة جمركية موحدة إزاء الدول الأخرى غير الأعضاء بالإضافة إلى إلغاء القيود على تحركات عناصر عملية الإنتاج، ويعد هذا النموذج من جهة أخرى تجسيدا للسياسات المالية والضريبية التي تتخذها منطقة السوق المشتركة كمنطقة تكاملية، فهي تعمل على توحيد الخطط الضريبية من حيث الإعفاء وإلغاء القيود بين الدول المشاركة في هذا السوق بالإضافة إلى تقرير سياسة ضريبية موحدة في مواجهة الدول غير الأعضاء.

ج. نموذج توحيد التشريعات الضريبية: يأتي هذا النموذج ليجسد منطقة الاتحاد الاقتصادي، حيث تتم في هذه العملية تنسيق السياسات الاقتصادية ومنها السياسات المالية والضريبية، ومن جهة أخرى تعد هذه المرحلة من مراحل التكامل والتعاون الدولي متقدمة جدا، وتتوقف على مدى قرب هذه الدول اجتماعيا واقتصاديا، وتعد عملية توحيد وتنسيق التشريعات والسياسات المالية والضريبية مطلبا أساسيا لنجاح هذه الصورة من صور التكامل الاقتصادي.

ح. النموذج المتكامل للسياسات المالية والنقدية: يعد هذا النموذج أعلى مرحلة من مراحل التنسيق حيث يعمل على تذيب الاقتصاديات والسياسات الإقليمية بين الدول ليتجسد في اقتصاد واحد وسياسة مالية واقتصادية واحدة.

سادسا: أساليب التنسيق الضريبي.

تختلف أساليب التنسيق الضريبي باختلاف نوع الضرائب المراد تنسيقها، فتتنسق الضرائب المباشرة يختلف عن تنسيق الضرائب غير المباشرة.

ويمكن أن نميز بين نوعين من الأساليب تتمثل في:

1. النوع الأول: لا ضرورة فيه للتمييز بين الضرائب.

وفي هذا المجال يمكن الاستعانة بأحد الأساليب التالية:

أ. توحيد الضرائب:

يمكن أن تتفق الدول المعنية على توحيد تشريعاتها ونظمها الضريبية لتكون نظاما ضريبيا موحدا يطبق في جميع هذه الدول.

إنّ تطبيق هذا الأسلوب يحتاج إلى إرادة سياسية قوية تتنازل بموجبها كل دولة عن جزء من سيادتها لصالح هذا التكتل، وما يعيب هذا الأسلوب هو تجاهله للأهداف الخاصة بفرض الضريبة لكل دولة الأمر الذي قد ينشأ عنه تعارض بين السياسة الضريبية للدولة والسياسة الضريبية لدول التكتل¹.

ب. التدرج أو المعاملة التفصيلية:

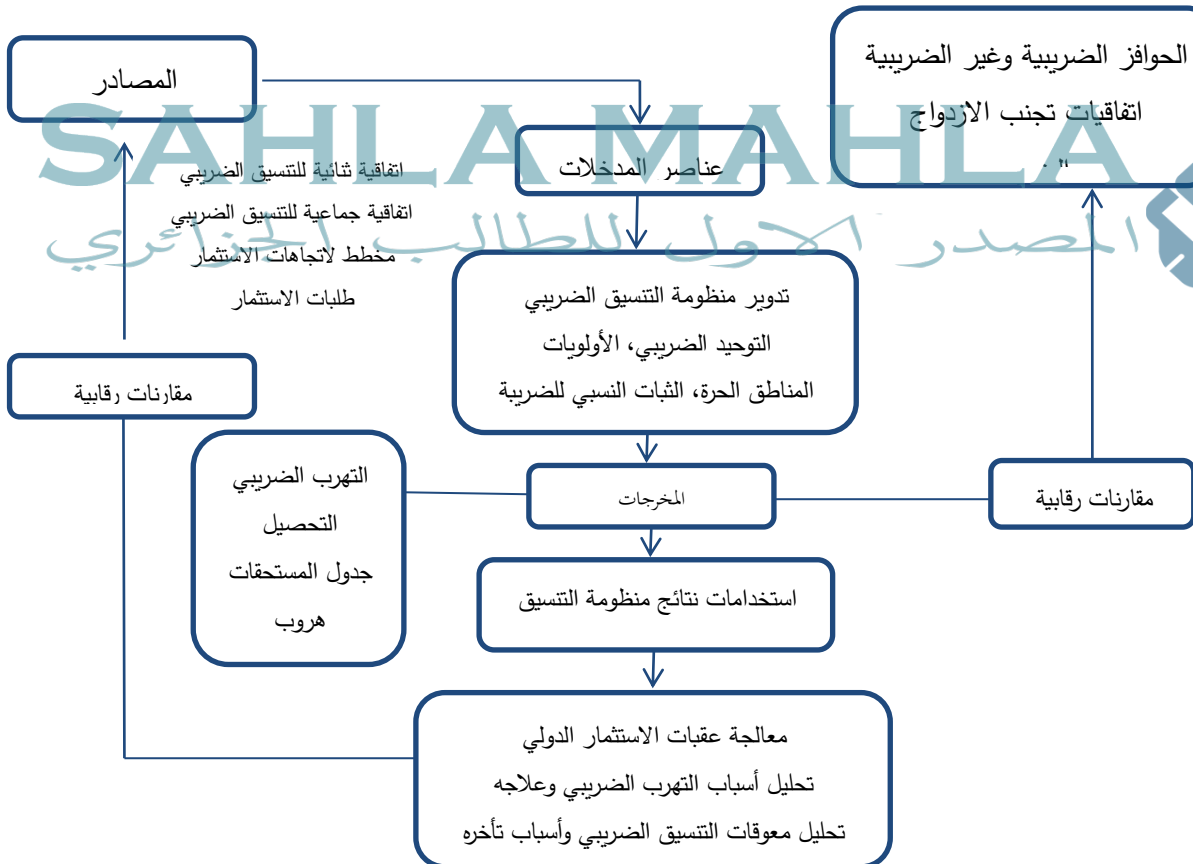
يمكن أن تختار الدول الأعضاء في التكتل إتباع سياسة الخطوة بعد الخطوة في تنسيق التشريعات والنظم الضريبية فيما بينها، بحيث يمكن إزالة الاختلافات بين هذه الأنظمة بالتدرج وعلى مراحل زمنية، ووفقا لظروف كل دولة على حدى، وأن يتم الاتفاق بين الدول الأعضاء على نمط أو نموذج معين من التنسيق يتم تطبيقه وفق برنامج زمني يتم

¹ رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 22.

العمل به خلال فترة زمنية، وتعتبر الواقعية في التعامل مع التنسيق الضريبي أهم ما يميز هذا الأسلوب لتجنبه الصدمات التي يمكن أن يحدثها التغيير الشامل للنظام الضريبي لكل دولة على اقتصادياتها¹.

فهذا الأسلوب يقتضي الاتجاه إلى التوافق بين آثار الضرائب من دون تغيير أنظمتها أو قواعدها الفنية إلا وفق ما يقتضيه تحقيق أهداف التكامل الاقتصادي بين الدول، تجنباً للصدمة التي يمكن أن يحدثها التغيير الشامل للنظام الضريبي لكل دولة على اقتصادياتها، ويعد هذا الأسلوب من أكثر الأساليب واقعية وعلمية ومرونة، ذلك أنه لا يتطلب توحيد أسس المعاملة الضريبية لمختلف الاستثمارات في الدول الأعضاء، بل يدعو إلى ضرورة تمايزها لتحقيق التنمية المتوازنة وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد على مستوى كتلة التكامل. ويمكن توضيح منظومة التنسيق وفق هذا الأسلوب من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 01: منظومة التنسيق الضريبي وفق أسلوب التدرج في المعاملة التفضيلية



المصدر: فريد النجار، مرجع سبق ذكره، ص 89.

¹ محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 116.

ت. الأسلوب النمطي

يقتضي 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، غير أن ما يؤخذ على هذا الأسلوب صعوبة تطبيقه على الضرائب المباشرة لصعوبة الاتفاق على النظام الأكثر فاعلية في تلك الضرائب، وخاصة في ضريبة الشركات بين الدول الأعضاء، وصعوبة تغيير تلك الأنظمة لارتباطها بطبيعة هيكلها الاقتصادية والسياسية والإدارية وبتقاليد فنية وإدارية بين الإدارات الضريبية والمكلفين من الصعب تغييرها، فهذا الأمر قد جعل كل دولة تدعو إلى تعميم نموذجها الضريبي على دول السوق الأوروبية المشتركة، وتدعي أنه الأكثر فاعلية في تحقيق أهدافها، وهذا ما دعا الاقتصاديين إلى تبني أسلوب آخر لا يتطلب هذه التغييرات في تلك الضرائب.¹

2. النوع الثاني: ضرورة التمييز في التنسيق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

أ. أساليب تنسيق الضرائب المباشرة:

ويتمثل في إتباع أحد الأسلوبين التاليين²:

– **أسلوب دولة الإقامة:** ويعني هذا الأسلوب خضوع الدخل المكتسب لضريبة دولة إقامة المكلف بغض النظر عن مكان اكتساب الدخل، أي أن الدخل المكتسب في مكان الإقامة يخضع للضريبة نفسها سواء اشتق من المنتجات المباعة في الداخل أم 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.

– **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

¹ محمد خير العكام، مرجع سبق ذكره.

² نفس المرجع السابق.

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، 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.

وما يمكن قوله في الأخير أن نجاح تطبيق هذه الأساليب من التنسيق الضريبي مرتبط بالتحديد الدقيق للسيادة الضريبية لكل دولة عضو في التكتل، من خلال ضمان قدر عال من الإيرادات الضريبية لكل دولة عضو دون الإخلال بمبدأ حيادية الضريبة،¹ وتوفير العدالة للمكلفين بالضريبة والتي تتحقق من خلال توحيد قواعد ثنائية أو متعددة الأطراف في حالة تكامل اقتصادي مما يسمح بتقاضي المشاكل الضريبية على الصعيد الدولي.

ب. أساليب تنسيق الضرائب غير المباشرة:

يعمل التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة بإتباع أحد الأسلوبين التاليين:

– **مبدأ الدولة المصدر:** بمقتضى هذا المبدأ يكون للدولة المصدرة للسلعة الحق في فرض الضريبة عليها بغض النظر عن جنسية القائم بالتصدير، مواطن كان أم أجنبياً، وبغض النظر عن المكان الذي تستقر فيه السلعة أو الخدمة المصدرة بصورة نهائية، وبعبارة أخرى فإن السيادة الضريبية للدولة ترتبط بالسلعة فإذا أمكن نسب العمليات التي تقع على هذه السلعة إلى إقليم الدولة فإنّ هذه الدولة تكون هي صاحبة الحق في فرض الضريبة على المبيعات أو الضريبة الجمركية على تلك السلعة، ولا تمتد سيادة الدولة الضريبية على السلع والخدمات التي تتم في الخارج كما لا يكون للشخص القائم بعملية التصدير أو الإستيراد أي اعتبار في تحديد هذه السيادة.²

– **مبدأ الدولة المقصد:** يعني هذا المبدأ أنّ الدولة التي يتم فيها استهلاك السلعة أو تقديم الخدمة هي صاحبة الحق بفرض الضريبة عليها، بغض النظر عن الدولة التي

¹ محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 131.

² سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص ص: 617-618.

تأتي منها السلعة أو الخدمة، ويستند هذا المبدأ على اعتبارين هما: المنفعة التي تعود على المستهلك ومتطلبات المنافسة، حيث يؤدي استرداد السلعة أو الخدمة ودخولها الدولة إلى حصول المستهلك على منفعة منها، مما يتوجب عليه تحمل عبء هذه الضريبة في الدولة المستوردة كنوع من المساهمة في النفقات العامة¹.

كما أنّ اختلاف أسعار الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات يؤدي إلى خلق سوق غير تنافسية لانتقال هذه السلع أو الخدمات، إذ تنخفض أرباح المشروعات في الدول التي تعاني من معدلات ضريبية عالية، وتزيد من تكلفة مبيعاتها من تصدير إلى الخارج بالمقارنة بالدول الأخرى التي لا تخضع صادراتها لهذه الضريبة أو تخضع ولكن بسعر أقل، ويتطلب توفير مناخ عادل من المنافسة في السوق الدولية إعفاء السلع أو الخدمات في دولة التصدير، وإقرار حق الدولة المستوردة التي يوجد فيها المستهلك النهائي في فرض الضريبة².

سابعاً: درجات التنسيق الضريبي

تختلف درجات من التنسيق الضريبي باختلاف درجات ومستويات التكامل، حيث يمثل فيها التجانس الضريبي أعلى أشكال التنسيق الضريبي، فيما يمثل التقارب الضريبي أدناها، وتتمثل درجات التنسيق الضريبي فيما يلي³:

1. التجانس أو التوحيد الضريبي: هو أعلى أشكال التنسيق الذي يستلزم وجود نفس

الضريبة التي تساوي العبء الضريبي في ظل ظروف متساوية.

2. التوافق الضريبي: ينطوي على تعديل هيكل الضرائب من أجل مواجهة أو تعويض الآثار المشوهة الناجمة عن التفاوت في العبء الضريبي على عملية التكامل، غير أن هذا التعديل لا يعني أن عناصر الهيكل الضريبي متطابقة من حيث معدل الضريبة أو المزايا الضريبية إلى أقصى حد، وإلا فلن يكون هناك اختلاف عن التجانس أو التوحيد

¹ رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 618.

³ نور الدين يوسف، السياسات الجبائية في دول المغرب العربي وإشكالية التنسيق في إطار تحقيق تكامل اقتصادي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2018، ص 230-231.

الضريبي. ففي الواقع، لا يؤثر التوافق على معدلات الضريبة أو المزايا الضريبية إلى أقصى حد، ذلك أنه يترك مجالا أكبر لصانعي السياسات لاتخاذ قرارات السياسة الضريبية، لذا يستعمل الاقتصادي **فيلايوس** مثالا لمزايا التعريف الجمركية المشتركة التي قد لا تكون موحدة ولكنها متوافقة عندما تحترم جميع الأطراف مبدأ المعاملة بالمثل العالمي.

3. التنسيق الضريبي: يختلف مفهوم التنسيق الضريبي في الأدبيات الاقتصادية بشكل كبير عن المفاهيم الأخرى، ويرى الاقتصادي Velayos، أن التنسيق قد يتضمن عناصر مختلفة من التصنيفات الأخرى، أي أنه فئة بينية لا تقتصر على فئة واحدة من التنسيق. فالتنسيق الضريبي عملية يتم من خلالها التوصل بشكل أحادي أو من خلال التعاون الجماعي إلى حالة من التوافق الضريبي بين الدول، كما أنه لا يعني بالضرورة توحيد الضرائب وإنما يعني تعديل بعض الضرائب في دولة ما أو في عدد من الدول، أو توحيد النظم الضريبية بين الدول لتتماشى مع دولة أخرى أو مجموعة من الدول التي تربطها علاقة تجارية قوية أو تشكل فيما بينها مجموعة اقتصادية مشتركة، وبحيث لا يؤدي التعديل إلى زيادة العبء الضريبي. وعلى هذا يختلف التنسيق الضريبي عن التجانس الضريبي فيكون التجانس الضريبي مثالا لهدف النهائي لعملية التنسيق.

4. التعاون الضريبي: ينطوي على شرط المساعدة المتبادلة، إما لأسباب التبادلية فيما يتعلق بتبادل المعلومات المتعلقة بالضرائب بين البلدان، أو من خلال المنفعة المتبادلة كما هو الحال عند حدوث ازدواج ضريبي فتلتزم الدولتان بالتعاون. والتعاون لا ينطوي على تقاسم سياسة ضريبية مشتركة حيث أن هذا سيكون مستوى أعلى من التنسيق، ولكن قد يكون عمليا، كما في الأمثلة السابقة، أو نظريا من خلال تحديد المشورة الضريبية ومشاركة أمثلة الممارسات المثلى كالتعاون النظري. وعلى هذا يساهم التعاون في التطبيق المتسق لأنظمة الضريبية بين السلطات الجبائية من خلال إنشاء آليات تعاون ثنائية ومتعددة الأطراف يمكن أن تتماشى مع إدارات الضرائب.

5. التقارب الضريبي: يعرف Velayos التقارب الضريبي على أنه حركة عفوية (حتمية أحيانا، وإن كانت غير مرغوبة) في نفس النوع من اتجاه السياسة الضريبية نتيجة لضغوط العولمة والمنافسة، ويتم تصنيف التقارب في الخطوة الخامسة والأخيرة من

وجهة نظر الالتزامات السياسية الطوعية لأنه لم يتم اتخاذ إجراء التنسيق خاصة لأسباب تتعلق بالإرادة السياسية، ولكن لأن البلاد لا تستطيع الهروب من هذا الاتجاه أو الاعتراف بأنه من مصلحتها الفضلى اتخاذ هذا الإجراء. وبالتالي، فإنه غالبا ما ينطوي هذا التقارب العفوي ويعطى عنصر من عدم الراحة أو السلبية.

وإجمالا لتصبح عملية التنسيق الضريبي بين الدول عملية مفيدة وذات فعالية اقتصادية على مستوى التكتل ومستوى دوله الأعضاء، فإنه يجب أن تكون عملية هرمية وتراكمية تنقل الدول الأعضاء من حالة المنافسة إلى حالة التعاون فالتناسق فالتنسيق، ثم التوحيد إذا لزم الأمر، ولا يمكن الدخول في مرحلة لاحقة قبل الانتهاء من متطلبات المرحلة السابقة.

ويمكن تلخيص درجات التنسيق الضريبي من خلال الشكل الهرمي التالي:



المصدر: يوسف نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 231.

ثامنا: الآثار الايجابية والسلبية للتنسيق الضريبي.

1. الآثار الايجابية للتنسيق الضريبي.

ومنها:

- تقليص حجم التشوهات الاقتصادية لكون الاختلاف في القواعد الضريبية المنفردة للدول تعمل على تشويه الاقتصاد العالمي لأنها توجد قرارات المنتجين والمستهلكين بحيث لا تكون الضريبة حيادية، ففرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع

والخدمات المستهلكة داخل دولة ما بمعدلات مختلفة تبعا لنوع وطبيعة السلعة أو الخدمة يؤدي إلى التأثير على التدفقات التجارية من وإلى هذه الدول، لأن الضريبة على القيمة المضافة تؤدي إلى تغييرات في أسعار الاستهلاك الأمر الذي يؤثر على قرارات الشراء ومنه الاستهلاك بالزيادة أو النقصان.

- تقليص الآثار الخارجية السلبية : يؤدي تنافس مجموعة من الدول على تحسين ظروفها الاقتصادية إلى زيادة الحدة في اختلاف معدلات الضرائب لديها والسعي المتزايد نحو تخفيضها إلى أدنى مستوياتها، ولهذا تعمل الدول على تنسيق ضرائبها للحد من هذا التباين في معدلات الضرائب لأن الاختلاف فضلا عن كونه يؤثر في تخصيص الموارد يعمل على نقل الدخل الحقيقي بين هذه الدول، فالدول ذات الاقتصاد القوي بإمكانها تصدير أوعيتها الضريبية إلى الخارج لأنها تكون قادرة على فرض ضرائب على وارداتها من الدول الأخرى ، مما يعمل على زيادة تكاليف مؤسساتها بمقدار الضرائب الداخلة في الإنتاج.

ونظرا للمركز الاحتكاري للدول القوية في السوق العالمي، تتمكن مؤسساتها من إعادة تصدير ضريبة الواردات المفروضة عليها في صورة ارتفاع في أسعار السلع المصدرة للخارج، مما يجعل العبء ينتقل إلى المستهلك الأجنبي.

- تقليص التكاليف الإدارية للضريبة: يعمل التنسيق الضريبي على تقليص التكاليف الإدارية لعدم الحاجة إلى البحث عن معاملات ضريبية مختلفة في كل دولة لاختلاف القوانين في حالة عدم وجود تنسيق.

2. الآثار السلبية للتنسيق الضريبي .

- تراجع الحصيلة الضريبية لدى بعض الدول لأنه قد يؤدي التنسيق الضريبي الى تغيير المعدلات الضريبية بالزيادة لدى البعض أو بالانخفاض لدى البعض الآخر، وهذا ما يعنى أن بعض الدول سوف تزيد حصيلتها في حين تتراجع لدى البعض الآخر أكثر مما كانت عليه قبل التنسيق .

- تشوه بنية الاقتصاد المحلي: الغرض الأساسي للضرائب هو تمويل النفقات العامة للدول، ويعمل السعي إلى التنسيق إلى صعوبة التكفل بهذه النفقات خاصة لدى الدول

المتباينة من حيث درجة النمو الاقتصادي، كما تتباين الدول في درجة تركيزها على نوع الضرائب المستخدم لزيادة الحصيلة ، فالبعض يركز على الضرائب المباشرة، ويركز البعض الآخر على الضرائب غير المباشرة.

تاسعا: المفاضلة بين التنسيق الضريبي والمنافسة الضريبية .

يعد التنسيق الضريبي من بين الحلول التي تلجأ إليها الدول من أجل مواجهة الظواهر والمشاكل الضريبية الدولية كالازدواج الضريبي، والمنافسة الضريبية المضرة التي يقف عائقا أمام استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر من خلال العمل على تقريب أوجه الاختلاف في التشريعات والنظم الضريبية. إلا أنه هناك اختلاف بين المنظرين بخصوص أيهما أفضل التنسيق الضريبي أم المنافسة الضريبية، حيث يرى أنصار المنافسة الضريبية أنها تمثل سياسة الحماية والدعم التي تقوم بها الدول لحماية ودعم صادراتها، واستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، من خلال تقديم العديد من الحوافز والمزايا الضريبية (دون مراعاة مصالح الدول الأخرى).

كما يرى أنصار المنافسة الضريبية أيضا أنها تؤدي في المدى الطويل إلى تقريب معدلات الضرائب بعضها من بعض واتجاه الأنظمة الضريبية نحو الالتقاء، إلا أنه في المقابل يمكن أن تقود المنافسة الضريبية إلى اتجاه المعدلات الضريبية إلى الانخفاض بشكل شديد مما يحول دون قدرة الدول على تغطية زيادة نفقاتها العمومية نتيجة انخفاض الحصيلة الضريبية¹.

كما يفضل أسلوب المنافسة الضريبية بين الدول عوضا عن أسلوب التنسيق الضريبي بدعوى أنه يمنح المستثمر الاختيار بين أفضل الحوافز المشجعة للاستثمار مما يجبر العديد من الدول على التخلي عن كثير من القيود الإدارية والتشريعية التي تحول دون تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر، غير أنه وفي بعض الأحيان يكون ارتفاع معدلات الضريبة في دولة ما مقبولا إذا كانت هذه الضرائب تمول مشاريع البنية التحتية التي تضمن حصول

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 209.

المستثمرين على خدمات عمومية بكفاءة عالية وأسعار مقبولة مما يؤدي في النهاية التي حصولهم على أرباح صافية عالية بعد أداء الضريبة¹.

كما يمكن أن تتيح هذه المنافسة المجال أمام الشركات الاستثمارية خاصة متعددة الجنسيات للتخطيط الضريبي الدولي الذي يقوم على اختيار الدول التي تقدم أفضل المزايا والحوافز الضريبية، أو تساعد على تجنب الضريبة دون القيام باستثمارات حقيقية فيها، مما يشوه هيكل التجارة والاستثمار العالمي، فضلا عما تتحمله الدول من أعباء إدارية لمواجهة تصرفات هذه الشركات دون أن تعود على الدول بإيرادات ضريبية مهمة، مما يزيد من عجز الموازنة، ويخفض من النفقات العمومية، الأمر الذي يضطر بعض الدول إلى تبني نظم ضريبية ارتدادية للحد من إساءة المستثمرين لسياسة التشجيع الضريبي².

أما في حالة وجود تنسيق ضريبي بين الدول فإنه يحد من المنافسة الضريبية المضرة، بل ويقضي عليها، والسبب في ذلك يعود إلى أن الدول الأعضاء في التنسيق الضريبي تتفق على جوانب المعاملة الضريبية للاستثمارات، ويتعدى الأمر ذلك ويشمل الاتفاق على كيفية معاملة باقي الضرائب، إلا أن قوة تأثير التنسيق الضريبي على المنافسة الضريبية يختلف باختلاف درجات التنسيق الضريبي والمراحل التي يكون عليها فتأثير التنسيق الضريبي في إطار الاتحاد الاقتصادي يكون ذا قوة وفعالية لأنه في هذه المرحلة من التكامل تصبح السياسة الضريبية المطبقة في الدولة واحد، وتقل قوة تأثير التنسيق الضريبي على الحد من المنافسة الضريبية المضرة كلما اتجهنا إلى أشكال التكامل الاقتصادي تنازليا.

¹ محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 108-109.

² رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص ص: 16-17.

قائمة المراجع

SAHLA MAHLA

المصدر الاول للطالب الجزائري



قائمة المراجع.

أولاً: باللغة العربية.

أ. الكتب.

1. حامد عبد المجيد دراز وآخرون، النظم الضريبية - دراسة مقارنة تطبيقية -، الدار الجامعية، مصر، 2004.
2. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 1988.
3. حامد عبد المجيد دراز، يونس البطريق وآخرون، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
4. حسن خلف فليح، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2008.
5. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
6. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
7. خليل حسين، السياسات العامة في الدول النامية، دار المنهل اللبناني، بيروت، 2007.
8. خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار حامد، الأردن، 2004.
9. دريد محمود علي، الشركة المتعددة الجنسية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
10. دعاء رضا رياض محمد، التأصيل النظري لمفهوم الكفاءة والفعالية وتحليل العلاقة بينهما، تطور الفكر الإداري، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2015.
11. رضا خلاصي، شذارات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
12. زينب حسن عوض الله، الأساسيات المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، مصر، 2006.
13. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003.
14. سعود جايد مشكور العامري، المالية الدولية - نظرية وتطبيق -، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

15. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة -، الدار الجامعية، مصر، 2000.
16. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، مصر، 2007.
17. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة -، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
18. سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، الأردن، 2011.
19. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008.
20. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006.
21. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، مصر، بدون سنة النشر.
22. سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية - المفاهيم الأساسية -، الدار الجامعية، مصر، 2004.
23. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، لبنان - الدار البيضاء، 1987.
24. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار الإثراء، الأردن، 2009.
25. عادل فليح العلي، مالية الدولة، دار الزهران للنشر، الأردن، 2010.
26. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون سنة النشر.
27. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
28. عمرو محمد يوسف، التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، مصر 2011.
29. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في فكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003.
30. فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة الضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005.
31. فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000.

32. فوزي عطوي، المالية العامة وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003.
33. قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية - دراسة تحليلية تقييمية -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
34. قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
35. محمد إبراهيم الدسوقي علي، اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011.
36. محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الأصالة للنشر، الجزائر، 2018.
37. محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، دار النشر المغربية، دار البيضاء، 2004.
38. محمد طاقة، هدى العزاوي، المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007.
39. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
40. محمود السيد ناغي، الضريبة على الدخل، التحليل وإطار التطبيق والتطوير، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
41. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007.
42. محي محمد سعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية مقارنة)، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2002.
43. مختار عبد الحكيم طلبه، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط، دار النهضة، مصر، 1998.
44. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية - بين النظرية والتطبيق -، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
45. منور أوسرير، حمو محمد، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
46. موسى مطر وآخرون، المالية الدولية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
47. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، بدون دار النشر، الجزائر، 2003.

48. نزيه عبد المقصود محمد مبروك، المعاملة الضريبية لصفقات التجارة الالكترونية - الاتجاهات، المشاكل والتحديات -، دار الفكر الجامعي، مصر، 2011.
49. هاشم عبد الرحمان تكروري، الأسس الفلسفية للضرائب، دار المناهج، الأردن، 2015.
50. الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.
51. يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، بدون دار نشر، بدون بلد نشر، 2008.
52. يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986.
53. يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الطبعة الثانية، الدار الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 2002.
54. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2001.
55. يونس أحمد البطريق، عبد العزيز السوداني، البناء الضريبي مدخل تحليل النظم، جامعة الإسكندرية، 1995.

ب. الأطروحات والرسائل.

1. أمينة كساب، أثر المنافسة الضريبية على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر لدى دول المغرب العربي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التطبيقية، 2014/2015.
2. براهيم محمد، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر دراس حالة الجزائر خلال الفترة (1990-2014)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع تخطيط، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016.
3. بوقرورة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المالية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2010.
4. جمال الدين العاقر، التجانس الضريبي كآلية لتنشيط التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2008/2009.

5. محمد عباس محرزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
6. مولود مليكاوي، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة - حالة الإتحاد الأوروبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015.
7. نور الدين يوسف، السياسات الجبائية في دول المغرب العربي وإشكالية التنسيق في إطار تحقيق تكامل اقتصادي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2018.

ت. المجالات والمقالات

1. حبو زهرة، التهرب الضريبي الدولي، مقال في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، 2011.
2. مجهول، التهرب الضريبي الدولي أسبابه وتقنياته وآثاره وطرق مكافحته، مقال في مجلة مغرب القانون، 2018، على الموقع: <https://www.maroclaw.com/publication>
3. جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية الأثر على الضرائب في مصر، مقال في كتاب الأهرام الاقتصادي، مصر 2002.
4. زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مقال في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011.
5. إيمان بوقرورة، منصور بن أعمارة، أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات - إشارة لشركة Google -، مقال في مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الثامن، جامعة سكيكدة، ديسمبر 2017.
6. وداد بوقلغ، مصباح حراق، الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي مع الإشارة لحالة الجزائر، مقال في المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 20، العدد 22، 2021.
7. بن عبد الفتاح دحمان، بوعزة عبد القادر، التنافسية الجبائية وآثارها على نماذج من اقتصاد الدول المغاربية، مقال في مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 05، جوان 2011.
8. رمضان صديق، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها الاقتصادية في واقع النظم الضريبية العربية، مقال في مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية - المعهد العربي للتخطيط -، المجلد 05، العدد 01، الكويت، ديسمبر 2002.

9. مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية والاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مقال في مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني عشر، جامعة قاصدي مرباح (ورقلة)، الجزائر، جانفي 2015.

10. نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مقال في مجلة العلوم الانسانية، المجلد ب، العدد 41، جوان 2014.

11. جمال الدين زروق وعادل التجاني عبد الله، التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية: تجربة الدول العربية، مقال في مجلة دراسات اقتصادية- صندوق النقد العربي-، العدد 2، 2007.

12. محمد خير العكام، التنسيق الضريبي بين الدول، الموسوعة العربية، على الموقع <http://arab-ency.com/law>

13. محمد عباس محرز، التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي، مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، العدد 02، ماي 2005.

14. عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مقال بمجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة شلف العدد 08، 2012.

ث. تقارير وأبحاث.

1. أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعيش العدالة الاجتماعية، تقرير صادر عن وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، القاهرة، 2015.
2. بريان، ج. أرنولد، لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية.

ج. مطبوعات بيداغوجية.

1. حواس زواق ، محاضرات في النظم الضريبية الدولية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2020.

ثانيا: باللغة الأجنبية

A. LES OUVRAGES

1. André Barilari, **lexique fiscale**, 2ème édition , Dalloz , paris, 1992 .
2. Annie valle, **les systèmes fiscaux**, Ed, Seuil, France, 2000.
3. Bernard Salanie: **Théorie économique de la fiscalité**, édition **économica**, France, 2002.

4. Christian chavagneux, **les paradis fiscaux**, édition la découverte, paris, 2012.
5. Christian Lopez, **blanchiment de capitaux et fraude fiscale**, édition l'harmattan, paris, 2011.
6. Philipe Didier, **la notion de concurrence fiscale**, Archives de Philosophie du droit de l'impôt, Tome 46, Dalloz, paris, 2002.
7. Pierre Beltrame, L Mehl: **Techniques politiques et institutions fiscales comparées**, PUF, France, 1997.

B. Les rapports

1. Christian Saint Etienne, Jacques Le Cacheux : **Croissance équitable et concurrence fiscale**, HAL-sciencespo.archives-ouvertes.fr, rapport 2005.
2. tax justice network, **The State of Tax Justice 2020- Tax Justice in the time of COVID-19** , reports (November 2020).

