



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 02 – علي لونيبي



كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الشهيد طالب عبد الرحمان

قسم العلوم المالية و المحاسبة

ملخص مقياس: النظم الضريبية الدولية

محاضرات و أعمال موجهة

موجه لطلبة سنة اولى ماستر

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

من إعداد:

أستاذة المحاضرة: د معزوز نشيدة

أستاذة الأعمال الموجهة: د نواراة ايمان ، د عبدلي يمينة ، د سليني جمال الدين ، د زموري منير ، د زغيب خيرة.

السنة الجامعية: 2022/2021

الفصل الاول القانون الجبائي الدولي

المطلب الأول : ماهية القانون الجبائي الدولي

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف القانون الجبائي الدولي و أهم أسسه.

الفرع الأول :تعريف القانون الجبائي الدولي

يقصد بالقانون الجبائي الدولي مجموعة القواعد الواجب احترامها من قبل السلطات الضريبية للدول المختلفة، والتي تتعلق بشروط و أوضاع فرض الضرائب على الدخول الناجمة عن العمليات الدولية كما يتضمن أيضاً الشروط و الأوضاع المتعلقة بفرض الضريبة على السلع و الثروات التي يحوزها مقيم في دولة ما على إقليم دولة أخرى، و يلتزم الأشخاص الطبيعيون و المعنيون باحترام هذه القواعد و الالتزام بأداء الضريبة بصفتهم ممولين إزاء علاقتهم بالسلطات الضريبية في الدول المختلفة.

وترجع فكرة القانون الجبائي الدولي إلى التقدم التكنولوجي و سهولة حركة انتقال السلع و عوامل الإنتاج بين الدول، و انتشار الشركات متعددة الجنسيات، فقد كانت النتيجة المترتبة على ذلك تنازع الدول بينهما حول أحقيتها في فرض الضريبة، و يرجع هذا التنازع إلى استقلال كل دولة في وضع قانونها الضريبي، و عدم وجود سلطة عليا ملزمة للدول في المجال التشريعي، و هذا الأمر أدى إلى تباين التشريعات الضريبية، و حدوث مشكلتي الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي الدولي.

الفرع الثاني: أسس القانون الجبائي الدولي

يسعى القانون الجبائي الدولي إلى ترسيخ جملة من الأسس التي يقوم عليها نذكرها فيما يلي :

- يعترف هذا القانون بمبدأ السيادة الجبائية لكل دولة، و الذي يقضي بالسلطة الكلية للهيئة المختصة داخل الدولة بسبب نظامها الجبائي، و تطبيقه على إقليمها بكل حرية .

- يقوم هذا القانون على مبدأ توزيع الحصص الجبائية على الدول بصفة عادلة، بمعنى تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة .

- يقوم هذا القانون على مبدأ التعاون بين الدول في الميدان الجبائي، و ذلك سواء من خلال تبادل المعلومات الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة في كل منها، دون المساس بالسيادة الجبائية لكل دولة في حدود إقليمها، أو من خلال التعاون الإداري في تحصيل الضرائب، أي تمكين الدولة المتعاقدة من تحصيل ديون الضريبة في إقليم الدولة الأخرى و ذلك بناء على طلب تقدمه الدولة التي تستحق لها هذه الضرائب.

- يقوم هذا القانون على مبدأ حماية المكلف بالضريبة الذي يمارس نشاطا دوليا من تعسف الإدارات الأخرى في فرض ضرائب مبالغ فيها كما يضمن له في نفس الوقت الضمانات القانونية.

- يقوم هذا القانون على مبدأ المرونة، و الذي يعني أن تكون الأنظمة الجبائية للدول المختلفة تتسم بالمرونة و الديناميكية.

المطلب الثاني: مصادر القانون الجبائي الدولي

إن الحلول المقترحة لمعالجة المشاكل الجبائية الدولية قد تم استنباطها من عدة مصادر، فالدول بإمكانها أن تلجأ إلى تسوية بعض المشاكل عن طريق الإجراءات الفردية التي تتخذ من جانب واحد، و تتمثل هذه الإجراءات بتطبيق تشريعاتها الوطنية على إقليمها الداخلي و إذا كان هذا الحل لا يكفي فإنها تلجأ إلى إبرام اتفاقيات دولية، و منه يمكننا القول أن المصادر التي يستنبط منها القانون الجبائي الدولي أحكامه تنقسم إلى: التشريع الداخلي، الاتفاقيات الجبائية بين الدول المختلفة و مصادر أخرى.

الفرع الأول: التشريع الداخلي

إن التشريع الداخلي بإمكانه أن يسوي بعض الوضعيات الجبائية التي تحوي جوانب دولية، على سبيل المثال البنود التي تحدد إخضاع الأشخاص للضريبة في دولة بالنسبة للمداخل المحققة في دولة أخرى، أو شروط الإعفاء الجبائي للسلع الموجهة للتصدير. و يقصد بالتشريع الداخلي الدستور و القوانين الأساسية و القوانين العادية و اللوائح .

الفرع الثاني: القانون الاتفاقي

إن تطبيق التشريعات الوطنية و الإجراءات التي تتخذ من جانب دولة واحدة لا يكفي لحل المشاكل الجبائية الدولية و خاصة الازدواج الضريبي، لذلك فإن الدول مجبرة على بحث حلول عن طريق الاتفاقيات الدولية.

يطلق مصطلح القانون الاتفاقي على الاتفاقيات (المعاهدات) الدولية، حيث تتضمن مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين دولتين أو أكثر في مجال معين.

و الاتفاقيات بصفة عامة إما أن تكون بين دولتين ، و تعرف باسم الاتفاقيات الثنائية، و إما أن تكون بين أكثر من دولتين ، و تعرف باسم الاتفاقية الجماعية، وهذه الاتفاقية يمكن أن تكون اتفاقية جبائية لتحقيق أهداف جبائية معينة و يمكن أن تكون غير جبائية و لكي تتضمن نصوصا تتعلق بالضرائب، مثال ذلك المعاهدات المتعلقة بالتعاون الاقتصادي أو التعاون الثقافي و التقني أو التعاون الفني و العلمي.

و قد ثبت من التطبيق العملي أن الاتفاقيات الثنائية هي الأسلوب الأمثل لتحقيق هدف الدول في المجال الضريبي، بينما يتعذر في كثير من الأحيان على الاتفاقيات الجماعية أن تحل مشكلتي الازدواج و التهرب الضريبي الدولي، نظرا لتباين النظم الضريبية السائدة في الدول المختلفة، و تعارض مصالح هذه الدول مع بعضهما البعض.

الفرع الثالث : مصادر أخرى

تتمثل المصادر الأخرى في العرف الدولي، الفقه، أحكام المحاكم الدولية و الوطنية و تتمثل فيما يلي:

أولاً: العرف الدولي

يعتبر العرف الدولي أحد مصادر القانون الجبائي الدولي، و المقصود بالعرف الدولي مجموعة الأحكام القانونية غير المكتوبة، التي تنشأ من تكرر التزام الدول لها في تصرفاتها مع غيرها في حالات معينة بوصفها قواعد تثبت لها في اعتقاد غالبية الدول المتحضرة وصف الإلزام القانوني

ثانياً: الفقه يقصد بالفقه كمصدر للقانون الجبائي الدولي مؤلفات أساتذة القانون المالي و الضريبي في الدول المختلفة، فضلا عن تقارير المنظمات المتخصصة في المجال الضريبي، (و من بين المنظمات

الدولية الخاصة غير الرسمية نجد الجمعية الدولية الجبائية)، و كذلك إسهامات الهيئات الدولية (و من بينها هيئة الأمم المتحدة و كذلك منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE)

ثالثا : أحكام المحاكم الدولية و الوطنية

إن الأحكام التي تصدرها المحاكم و هي تفصل في المنازعات بين المكلفين و الإدارة الضريبية تكون ملزمة إذا تعلق النزاع بتطبيق و تفسير اتفاقية جبائية دولية، و الأصل أن هذه المنازعات تعرض على محاكم الدولة المختصة بنظر منازعات الضرائب.

الفصل الثاني الاتفاقيات الجبائية الدولية

المطلب الأول: الإطار العام للاتفاقية الجبائية الدولية

الاتفاقيات الجبائية عبارة عن معاهدات دولية تتم بين أشخاص القانون الدولي، و هي تخضع الشروط لإبرامها، و لقد عملت عدة دول على صياغة اتفاقيات نموذجية تسترشد بها الدول عند صياغة اتفاقياتها الضريبية.

الفرع الأول: ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية:

الاتفاقيات تعتبر معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، و التي يمكن تعريفها حسب اتفاقية فيينا للمعاهدات** على أنها "أعمال اتفق عليها شخصان أو أكثر من رعايا المجتمع الدولي و دونت في وثيقة واحدة أو أكثر أيا كانت التسمية التي تطلق عليها".

يتضح من خلال هذا التعريف أنه قد تتعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على معاهدة دولية، إلا أنه يشترط فيها أن تبرم من طرف أشخاص القانون الدولي أي من طرف دولتين أو أكثر، كما يجب أن تكون موثقة و مكتوبة، إذ لا يمكن اعتبار الاتفاق الشفوي الذي يتم بين ممثلي دولتين أو مجموعة من الدول أنه معاهدة دولية. وبدأ القانون الاتفاقي يفرض نفسه بصورة واضحة في القرن التاسع عشر، حيث كان العرف الدولي يتحكم في إنشاء قواعد قانونية دولية قبل هذا التاريخ.

* تدعى بمعاهدة المعاهدات و تم إبرامها بتاريخ 23 ماي 1969 تحكم المعاهدات الدولية منذ إبرامها إلى غاية إنهائها أو الانسحاب منها.

الفرع الثاني: سمو الاتفاقيات الجبائية

إن الاتفاقيات بأنواعها سواء الثنائية أو متعددة الأطراف يتم التصديق عليها من السلطة التشريعية في جميع الدول وفقا للإجراءات و الشروط التي يتطلبها دستور كل دولة، و بعد التصديق عليها تصبح بمثابة تشريع داخلي له قوة القانون العادي من حيث الدرجة، و يطبق عليها القاعدة القانونية أن القانون اللاحق ينسخ القانون السابق و ذلك في أغلب الدول العربية بينما تذهب بعض الدول إلى اعتبار قانون المعاهدات في مرتبة وسط بين الدستور و القانون الداخلي مثل الولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا و ألمانيا. و تعتبر الاتفاقيات الدولية بمثابة القانون الضريبي الدولي الذي ينظم العلاقات بين الدول الأطراف فيما يتعلق بالأنظمة الضريبية السائدة، أما الاتفاقيات الجبائية الدولية، فهي عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض، فتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب خاصة منها الضرائب على الدخل و الثروة و الشركات، ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى .

المطلب الثاني: عرض عام لمحتوى الاتفاقيات الجبائية الدولية

تحتوي معظم الاتفاقيات الجبائية التي تعقد بين الدول على مواد مستوحاة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE أو الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة، و تتكون تلك الاتفاقيات من ثلاثين مادة تقريبا، و تأتي في أربع مجموعات:

تتكون المجموعة الأولى من مواد تمهيدية يحدد من خلالها مجال تطبيق الاتفاقية بالنسبة للأشخاص و الضرائب و كذلك الأقاليم التي تطبق داخلها هذه الاتفاقية، بالإضافة إلى تقديم بعض التعاريف.

أما المجموعة الثانية فيتم من خلالها توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين.

ثم المجموعة الثالثة و تضم طرق و تقنيات نقادي الازدواج الضريبي الدولي و أخيرا المجموعة الرابعة و هي عبارة عن إجراءات نهائية تتعلق بتحديد تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ و إلغائها، و إجراءات لمحاربة التهرب الضريبي الدولي و بنود أخرى.

كما يمكن أن يرفق نص الاتفاقية ببروتوكول و هي عبارة عن وثيقة مرفقة بالاتفاقية، و جزء لا يتجزأ منها، يهدف إلى توضيح بعض الأحكام الغامضة من المعاهدة أو إضافة بعض الإجراءات التي لم تتطرق

لها الدول في نص الاتفاقية ، و سنتعرف على محتوى الاتفاقيات الجبائية الدولية بشيء من التفصيل في النقاط التالية*:

الفرع الأول: مواد تمهيدية يحدد فيها مجال تطبيق هذه الاتفاقية، وتقديم تعاريف لبعض المصطلحات المستخدمة في نصها، و غالبا ما تتكون مما يلي:

1- مجال تطبيق الاتفاقية:

و يضم كل من الأشخاص و الضرائب و الأقاليم التي تسري عليها أحكام الاتفاقية المبرمة.

1-1 الأشخاص المعنيون بالاتفاقية:

من الضروري أن تحدد الدولتان المتعاقدتان في نص الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما الأشخاص الذين تسري عليهم أحكامها، و لقد أصبح هناك إجماع بين الدول على أن الأشخاص الذين تطبق عليهم الاتفاقية هم أولئك الذين يقيمون بإحدى الدولتين المتعاقدتين أو بكليتهما معا، بمعنى أنه يستند لضابط الإقامة لاستفادة المكلفين من الأحكام و الإجراءات الاتفاقية.

1-2- الضرائب التي تشملها الاتفاقية

في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية توجد ثلاث طرق لتحديد الضرائب التي تشملها و تسري عليها أحكام الاتفاقية، تتمثل الطريقة الأولى في نكر الضرائب من خلال قائمة، حيث تسمح هذه الطريقة بتجنب حدوث التباس عند تطبيق تلك المعاهدة، لكنها بالمقابل 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.

أما الطريقة الثانية التي يمكن للدولتين إتباعها فتقتصر على إعطاء تعريف نظري لطبيعة الضرائب التي تشملها الاتفاقية و خصائصها، دون تفصيل في ذلك، و قد يؤدي تبني هذه الطريقة إلى ظهور صعوبات عند تفسير و معرفة الضرائب المعينة، و تلك التي لا تشملها الاتفاقية.

*نضع في الاعتبار النص الذي ورد في نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في الأساس، ثم يليه نموذج الأمم المتحدة، مع مراعاة الاختلافات التي ترد في الاتفاقيات الثنائية التي تبرمها الدول المختلفة

أما الطريقة الأخيرة فهي عبارة عن مزيج بين تعريف عام لطبيعة الضرائب التي تشملها المعاهدة و بين تحديد دقيق و مفصل لها، و هي الطريقة التي تبعتها اللجنة الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من خلال المادة الثانية لاتفاقياتها النموذجية ثم تركت الفقرة الثالثة من نفس المادة الحرية للدولتين المتعاقدين في تحديد الضرائب الخاصة بكل دولة على حدى. و من الضروري أن نشير إلى إمكانية تطبيق الاتفاقية على الضرائب التي تفرضها الدولتين بعد تاريخ التوقيع على المعاهدة، و التي تكون مماثلة للضرائب التي تشملها الاتفاقية و التي قد تضاف إلى الضرائب الحالية أو التي تحل محلها، لكن هذا يبقى مشروطاً بوجود بند في المعاهدة ينص على إمكانية القيام بهذا الإجراء.

1-3 المجال المكاني للاتفاقية الجبائية

يتحدد المجال المكاني لتطبيق الاتفاقية الجبائية في أغلب الاتفاقيات، بالمناطق التي تمارس فيها الدولتين المتعاقدين سيادتهما السياسية، و تقوم كل دولة بتحديد دقيق لذلك المجال في نص الاتفاقية و بطريقة واضحة و صريحة، حيث يمكن لكلتا الدولتين تطبيق الاتفاقية المبرمة على جميع المناطق و الأقاليم التابعة لهما سياسياً، كما يمكن أن يتم استثناء بعض المناطق من النطاق المكاني الذي تسري داخله الاتفاقية و التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من أقاليمها، إذ تتمتع هذه الأقاليم بسيادة جبائية تجعلها غير ملزمة بتطبيق المعاهدات ذات الطبيعة الجبائية، و التي تعقدها الدول التي تنتمي إليها هذه الأقاليم، فعلى سبيل المثال لا تعتبر المعاهدات التي تبرمها المملكة البريطانية مع دول أخرى سارية داخل بعض الجزر التابعة لها سياسياً كجزيرة كايمن و جزيرة مان .

2- تعاريف المصطلحات:

تعطي الاتفاقية تعاريف لمجموعة من المصطلحات المستخدمة في نصها، مما يسمح بتحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة مثل تعريف المقصود بمصطلح شخص (شخص طبيعي، أو شركة)، و تحديد مفهوم مصطلح مقيم و المنشأة المستقرة

الفرع الثاني: توزيع الحق في فرض الضريبة

تحدد الاتفاقية الجبائية الدولية الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لكل نوع من أنواع المداخل، فيمكن أن يمنح ذلك الحق بموجب الاتفاقية إلى إحدى الدولتين المتعاقدين، أي إما دولة الإقامة

و إما دولة المصدر، كما يمكن أن يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين، و يتم ذلك وفقا لمجموعة من المعايير، أولها هو الإقامة الجبائية للمكلف، ثم يأتي بعدها معيار مصدر الدخل، بالإضافة إلى معيار آخر ذو أهمية بالغة، ألا و هو معيار المنشأة المستقرة.

1-1- معايير توزيع الاختصاص الضريبي: تقوم عملية توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين

بناء على ثلاثة معايير و المتمثلة فيما يلي:

1-1-1 معايير الإقامة الجبائية: تعد الإقامة الجبائية من أهم معايير الإخضاع الضريبي التي تعتمدها الدول ضمن قوانينها الضريبية، كما تعتبر في إطار الاتفاقيات الجبائية، معيارا أساسيا يسمح بتوزيع الحق في فرض الضريبة بين الأطراف المتعاقدة .

1-2- معيار مصدر الدخل:

يمكن لدولة ما الحصول على الحق في فرض الضريبة، على دخل يعود لشخص غير مقيم بها، إذا تحقق هذا الدخل داخل إقليمها، و يوجد مصدر الدخل بصفة عامة، في الدولة التي يمارس فيها المكلف نشاطا، يدر عليه دخلا أو ربحا.

1-3 معيار المنشأة المستقرة :

تم التطرق إلى فكرة المنشأة المستقرة في الفصل الأول، المبحث الثالث،

الفصل الثالث الازدواج الضريبي الدولي

و يعد الازدواج الضريبي من أهم الظواهر الاقتصادية الحديثة، وقد أثارت هذه الظاهرة كثيرا من البحوث والمناقشات بين رجال الاقتصاد والمال والقانون، وقد اهتمت المنظمات الدولية بدراسة هذه الظاهرة نظرا للمشكلات التي تثيرها، والتي تزداد تعقيدا يوما بعد يوم بسبب نمو العلاقات الاقتصادية الدولية المتزايدة، ومع ما يسببه هذا النمو من حركة دائمة في تنقل الأشخاص و الرساميل، ومن تداخل في عناصر الاستثمارات بين الدول.

المبحث الأول: تعريف الازدواج الضريبي وأنواعه

المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي

يعرف الازدواج الضريبي بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها خلال نفس الفترة الزمنية، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية.

المطلب الثاني: أنواع الازدواج الضريبي

يمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى عدة أقسام، وذلك بحسب المعايير التي يأخذ بها عند التقسيم، وتتمثل هذه المعايير عادة في ثلاث معايير، وهي: معيار إقليمية القوانين (نطاق مكاني)، معيار الطبيعة، ومعيار القصد.

أ- الازدواج حسب معيار إقليمية القوانين:

نميز فيه الازدواج الداخلي والازدواج الدولي، ويكون الازدواج داخليا عندما تفرض داخل حدود الدولة ضريبة متكررة على نفس المكلف وعن مادة التكلفة ذاتها أي عندما تتوافر عناصر الازدواج داخل الحدود الإقليمية للدولة، ويحصل الازدواج الضريبي في الدولة الواحدة بفعل السلطة الواحدة أو سلطتين مختلفتين داخل الدولة: سلطة مركزية وسلطة محلية.

فالسلطة الواحدة يمكن أن تفرض أكثر من ضريبة واحدة على المكلف الواحد ومادة التكلفة الواحدة لمناسبة واقعة منشئة واحدة، ويتجلى ذلك في حالة إذا فرضت السلطة الواحدة على الدخل الناتج عن العمل في سنة معينة مرة باعتباره دخلا نوعيا، وقامت بفرض ضريبة أخرى على هذا الدخل باعتباره أحد المكونات الأساسية للإيراد الكلي الذي يخضع للضريبة العامة على الإيراد.

أما الازدواج الضريبي الدولي، فيحصل نتيجة لممارسة كل دولة على حدا حقوق سيادتها الضريبية، ويتم ذلك عندما يخضع الشخص الواحد لعدة أنظمة ضريبية مختلفة، وذلك على الرغم من وحدة الواقعة المنشئة للضريبة، حيث يكلف هذا الشخص بدفع ذات الضريبة، وعلى ذات المال الواحد، وفي الفترة

الزمنية الواحدة في أكثر من دولة، ومثال ذلك قيام بعض الدول بفرض ضريبة على دخول رعاياها في الدولة الأجنبية على الرغم من إخضاع دخول هؤلاء في البلد المقيمين فيه.

ب - الأزواج حسب معيار الطبيعة:

ونميز فيه الأزواج الاقتصادي والأزواج القانوني .

عرفت هيئة الأعمال الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OCDE) الأزواج الضريبي القانوني على أنه: "ينحقق عندما يخضع المكلف على أساس نفس الدخل أو نفس الثروة ،للضريبة في أكثر من دولة ."

أما الأزواج الضريبي الاقتصادي: فقد عرفته OCDE: ينتج ازدواج ضريبي اقتصادي في حالة إذا خضع شخصين مختلفين للضريبة بخصوص نفس الدخل أو الثروة.

ومن خلال هذا التعريف نلاحظ أن الأزواج الضريبي الاقتصادي يمكن أن يكون داخليا كما يمكن أن يكون دوليا، فعلى المستوى الداخلي لدينا المثال التالي : إذا ورث أحد الأشخاص مالا من شركة ثم خضع من جهة لضريبة عامة مفروضة على مجموع الشركة ،وخضع من جهة أخرى لضريبة خاصة مفروضة على نصيبه من هذه الشركة، فإنه يعتبر قد تعرض لأزواج اقتصادي وليس قانوني نظرا لاختلاف التنظيم الفني والقانوني لكل ضريبة عن الأخرى.

أما على المستوى الدولي فيمكن ملاحظة ذلك جليا في العلاقات التي تحكم الشركة الأم وفروعها الوليدة ،حيث يمكن ملاحظة ازدواج ضريبي اقتصادي ،بمعنى أن الأرباح المحققة من طرف الشركة الفرع تخضع لضريبة الأرباح عند تحقيق هذه الأرباح ،ثم إن نفس هذه الأرباح تخضع للضريبة عند توزيعها لدى الشركة الأم ،فهنا نلاحظ أن نفس الدخل تعرض لأزواج ضريبي مرة عند تحقيقه باسم الشركة الفرع ومرة أخرى عند توزيعه باسم الشركة الأم ،فالازدواج الضريبي هنا اقتصادي وليس قانوني لتمييز شخصية الشركة عن شخصية المساهمين، والمساهمين، هم الذين يتحملون في النهاية كلتا الضريبتين .

ج - الأزواج حسب معيار القصد:

ونميز فيه الأزواج المقصود وغير المقصود، يكون الأزواج مقصودا عندما يعتمد المشرع إحداثه، وتلجأ الدول عادة إلى هذا النوع من الأزواج في النطاق الداخلي لتحقيق أغراض مالية واقتصادية و

اجتماعية، أو تأمين إيرادات الوحدات الإدارية المحلية. فالأغراض المالية: يمكن أن تتحقق عند فرض ضرائب إضافية إلى جانب ضرائب أساسية قائمة. أما الأغراض الاقتصادية فيمكن أن تتحقق عن طريق فرض الضرائب الإضافية على المشروعات الكبيرة التي تتجاوز مبيعاتها حداً معيناً، من أجل التمييز فيما بينها، وبين المشروعات الصغيرة التي ترغب الدولة بإفراح المجال لها للنمو، أما الأغراض الاجتماعية فيمكن أن تتحقق عن طريق فرض ضريبة معتدلة على رأس المال، تزيد من أعباء الطبقات الميسورة دون الفقيرة.

أما الازدواج غير المقصود فيحدث نتيجة للقصور في التشريع أو لعدم توزيع الاختصاص في فرض الضريبة بصورة دقيقة واضحة بين السلطة المركزية والسلطات المحلية، وتجدر الإشارة إلى أن الازدواج الدولي يكون غالباً غير مقصود إذ أن الدول لا تراعي عند سن تشريعاتها الضريبية إلى ما تنطوي عليه، تشريعات البلدان الأخرى ولا إلى ظروف هذه البلدان بل تتطلع إلى مصلحتها وظروفها فقط دون النظر إلى أي اعتبار خارجي.

المبحث الثاني: شروط الازدواج الضريبي الدولي

تعني ظاهرة الازدواج الضريبي فرض ضريبة على المكلف أكثر من مرة وذلك عن ذات الموضوع الواحد الخاضع للضريبة وخلال نفس الفترة الضريبية لذا فإن للازدواج الضريبي شروط خمسة هي:

المطلب الأول: وحدة المكلف

ويقصد به خضوع نفس الشخص للضريبة مرتين أو أكثر وليس هناك صعوبة، فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعيين، ولكن تظهر الصعوبة فيما يتعلق بالأشخاص المعنوية كالشركات، فلا يوجد ازدواج من وجهة النظر القانونية، إذا فرضنا الضريبة على الأرباح الشركة ثم على نصيب الشركاء في هذه الأرباح لتمييز شخصية الشركة عن أشخاص الشركاء ولكن يوجد الازدواج في هذه الحالة عن وجهة النظر الاقتصادية لأن المادة الضريبية، وهي الأرباح واحدة.

المطلب الثاني: وحدة الضريبة المفروضة

بمعنى تفرض على المكلف وعلى نفس المادة نفس الضريبة أكثر من مرة أو مرتين أو أكثر، ويتحقق ذلك نتيجة لتعدد السلطات المالية، سواء على مستوى الدولة الواحدة، أو على مستوى الدول، أما إذا اختلفت

نوعية الضرائب التي يخضع لها المكلف كأن يدفع ضريبة من أرباحه التجارية وأخرى عن دخله العقاري، فتعدد الضرائب هنا، لا يشكل ازدواجاً ضريبياً.

المطلب الثالث: وحدة الواقعة المنشأة للضريبة

عندما تكون الواقعة المنشأة للضريبة أو التي أدت لدفع الضريبة أكثر من مرة هي نفسها، ويحدث هذا الازدواج نتيجة لتعدد السلطات المالية على مستوى الدولة الواحدة (عند وجود سلطة مركزية وسلطات محلية)، أو على المستوى الدولي (دولة المكلف ودولة المادة الخاضعة للضريبة) فلو فرضت ضريبة على انتقال ملكية أرض زراعية، ثم فرضت ضريبة على دخله الزراعي فلسنا أمام ازدواج ضريبي لأننا أمام واقعيتين مختلفتين.

المطلب الرابع: وحدة المادة الخاضعة للضريبة

بمعنى أن يدفع الضريبة أكثر من مرة على ذات المال الواحد، بغض النظر عن هذا المال سواء كان دخلاً أو رؤوس أموال، ومما تجدر الإشارة إليه أن كثيراً من علماء المالية العامة يرون أن وحدة المال الذي يخضع لضريبة أكثر من مرة يشتمل على حقيقة الأمر على وحدة الواقعة المنشأة للضريبة.

المطلب الخامس: وحدة المدة التي تدفع عنها الضريبة

حتى تحصل ظاهرة الازدواج الضريبي لا بد من أن تكون المدة نفسها التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة أما إذا فرضت الضريبة مثلاً على دخل المكلف في سنة ما، ثم فرضت مرة أخرى في سنة ثانية، فلن يكون هناك ازدواج ضريبي.

المبحث الثالث: أسباب الازدواج الضريبي الدولي

تتعدد الأسباب التي يكفي توافرها إحداها لنشأة الازدواج الضريبي الدولي، وإن كان يمكن حصر هذه الأسباب على النحو التالي:

المطلب الأول: اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي

إذ ترجع مختلف هذه الضوابط إلى ثلاثة مبادئ هي التبعية السياسية والتبعية الاجتماعية والتبعية الاقتصادية، وينطوي مبدأ التبعية السياسية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن موطنهم أو محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها (ضابط الجنسية) بينما ينطوي مبدأ التبعية الاقتصادية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص الذين تؤول إليهم (ضابط المصدر) ويقرر مبدأ التبعية الاجتماعية حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول (ضابط الموطن) وما من شك أن الاختلاف في ضوابط الإخضاع الضريبي يؤدي إلى تزامم قوانين الضرائب في أكثر من دولة في وقت واحد بالنسبة لنفس الشخص أو نفس المال.

المطلب الثاني: اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية

ولعل من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة حول مفاهيم مثل الإقامة والموطن والمنشأة المستقرة، حيث تتباين الشرائع الضريبية الوطنية المختلفة في تحديد الموطن، حيث يستند بعضها إلى فكرة موقع الإقامة الرئيسية، بينما يستند البعض الآخر إلى فكرة موقع مصالح المكلف الرئيسية أو إلى الجمع ما بين الضابطين.

المطلب الثالث: اختلاف التنظيم الفني للضرائب

يؤثر التنظيم الفني للضرائب على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي حيث أن بعض الدول تأخذ بالنسبة للضرائب على الدخل بالنظام الشخصي الكلي (الضريبة العامة على الدخل، أو الضريبة على الدخل الإجمالي) والبعض الآخر بأسلوب الضرائب النوعية على الدخل (الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، والضريبة على المداخل العقارية).

ويأخذ البعض الآخر بنظام مركب من الاثنين ويحصل عن هذا التباين ازدواجاً ضريبياً، حيث يخضع الوعاء الواحد إلى ضريبة نوعية في بلد المصدر، إذا كان هذا البلد يأخذ بنظام الضرائب النوعية وضريبة عامة في بلد الموطن، إذا كان هذا البلد يأخذ بنظام الضرائب الموحدة.

المطلب الرابع: ظهور التجارة الإلكترونية

لقد أدى ظهور وتطور التعامل تجاريا عن طريق وسائل الاتصال الإلكتروني، إلى احتمال حدوث ازدواج ضريبي 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 أن لها الحق في فرض الضريبة، وقد يؤدي ذلك في النهاية إلى تقلص حجم التجارة الإلكترونية.

الفصل الرابع المنافسة الضريبية

إن الاستقلال الذاتي الذي تتمتع به الدول في تحديد سياستها الضريبية يجعلها تخضع إلى آلية السوق، فالدول تسلم فيما بينها إلى منافسة ضريبية الهدف منها جلب العناصر سهلة الحركة للمادة الخاضعة للضريبة.

المبحث الأول: ماهية المنافسة الضريبية

المنافسة الضريبية ظاهرة عالمية ناجمة عن العولمة، تتطلب تحرير رؤوس الأموال وتحرير القيود والحدود الإقليمية للدول من أجل التبادل التجاري الحر، وهي إجراء ضريبي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية.

المطلب الأول: تعريف المنافسة الضريبية و أنواعها

تحدث المنافسة عندما تتنافس الدول على جذب الاستثمارات بتقليص الضرائب التي تفرضها على الشركات؛ فأليات مثل ضرائب الشركات المنخفضة، وتعريفات القاعدة الضريبية الملائمة، والإعفاءات الضريبية جميعها تشجع الشركات متعددة الجنسيات على نقل أصولها من الخارج لتستقر في وطنها .

فمعظم الحكومات ترى التنافسية الضريبية علي أنها تعني تخفيض الضرائب علي قطاعات معينة وصولا إلي مستويات أقل من التي تتيحها البلدان المنافسة حتى تكون حافزا علي الاستثمار والتصدير. ولا شك أن هذا المنهج الضيق تشوبه النقائص. فالإيرادات سوف تنكمش في نهاية المطاف, ناهيك عن أن ما يصلح لبعض البلدان قد لا يصلح لغيرها.

و يمكن التمييز بين نوعين من المنافسة الضريبية:

- المنافسة الضريبية غير المضرة: و تعرف بأنها عرض أدنى قيمة ممكنة في الضريبة من أجل إعطاء أعلى قيمة ممكنة من الخدمات العمومية في المحيط، كما يطلق عليها المنافسة الضريبية المشروعة، فهي تستمد مشروعيتها من انعدام الضرر فيها.

- المنافسة الضريبية المضرة: فهذه المنافسة غير مشروعة لأنها تسبب الضرر للدول سواء كانت الدول المضيفة أو الدول المشاركة في السوق.

المطلب الثاني: نشأة التنافسية الجبائية الدولية

ظهرت التنافسية الجبائية الدولية كنتيجة حتمية لحركية رؤوس الأموال ما بين الدول، إذ أدى ذلك إلى تسابق هذه الدول فيما بينها، من أجل جذب أكبر حجم من التدفقات المالية في شكل رؤوس أموال واستثمارات مادية وخدمية.

لقد بدت بوادر مظاهر التنافسية الجبائية الدولية واضحة في نهاية الثمانينات من القرن العشرين في الدول الأوروبية، أين كان لإنشاء الاتحاد الأوروبي وحرية التبادل التجاري بين الدول الأعضاء تأثيراً أكبر حينها، وهو ما أسس لبروز معالم ظاهرة التنافسية الجبائية. وفي ماي 1996 قدم وزراء الدول الأوروبية الأعضاء لائحة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OECD" في لوكسمبورغ، يطلبون فيها مزيداً من الوضوح لفهم ظاهرة التنافسية الجبائية الدولية بدقة، وحول كيفية الحد من مخاطرها خاصة المضرة منها.

ولأجل تبسيط وتقريب مفهوم هذه الظاهرة، عملت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OECD" في قمة لوكسمبورغ المنعقدة بتاريخ 01 ديسمبر 1997، على ربط مفهومها بجباية الشركات ؛ وبخاصة منها الدولية النشاط. وعلى هذا الأساس أصدرت الـ OECD في 09 أبريل 1998 تقريراً من 88 صفحة، ورد في شكل دراسة ميدانية حول التنافسية الجبائية، أين تم الإقرار بأنها مشكل عالمي، كما أضيفت لها صفة الضرر لتصبح تسمى : التنافسية الجبائية المضرة.

المبحث الثاني: آلية المنافسة الضريبية

في الاقتصاديات الوطنية المغلقة، المنافسة الضريبية كانت تتم على مستوى الجماعات المحلية لنفس الدولة، فعلى هذا الشكل من المنافسة كانت أول التحاليل النظرية، حيث أنه على المستوى المحلي نستطيع أن نبين العلاقة بين قيمة الاقتطاعات الجبائية والخدمات العامة المقدمة، ومع تحرير المبادلات وحركة رؤوس الأموال أصبحت المنافسة الضريبية ظاهرة دولية.

المطلب الأول: المنافسة الضريبية على المستوى الوطني

حسب نموذج تيبوت* Tiebout، كل شخص يستقر في الجماعة المحلية التي تقدم له النسبة خدمات عمومية/ جباية محلية الأقرب لما يتمناه، فالقطاع العام اللامركزي يسمح لكل واحد الاختيار، كما لو أنه في سوق، فسكان جماعة محلية ما يمكنهم تصريح اختياراتهم بالنسبة للخدمات العمومية والضريبة .

يقوم نموذج تيبوت على فرضية فرض الضرائب حسب "مبدأ الربح" الذي يطابق مستوى الخدمات العمومية المقدمة، انتقد هذا النموذج، حيث أنه ليس محقق في كل الدول وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، أين تم اختبار هذا الأخير، ولقد ركزت الدراسة على الجباية العقارية التي تمثل المورد الأساسي للجماعات المحلية في الولايات المتحدة، الدراسة التي أرادت قياس تأثير هذه الضريبة على توطن الشركات بينت أنها تختلف حسب القطاعات، فلقد أثرت هذه الضريبة على توطن تجارة التجزئة وشركات التأمين وليس على توطن الصناعات التحويلية.

بينما في البلديات الفرنسية تستعمل الضريبة المهنية بدلا من العقارية كأداة للمنافسة الضريبية.

المطلب الثاني: المنافسة الضريبية على المستوى الدولي

خلقت العولمة والزيادة الناجمة عنها في حركة رؤوس الأموال فرصا لقيام تنافس ضريبي بين الدول الحريصة على جذب الاستثمارات، حيث أن التنافس قائم على إجراء ضريبي من الدولة من جانب واحد، فالدول تقوم بتخفيض الضرائب على أرباح الشركات، أو الإفراط في منح الحوافز وخاصة الجبائية منها حتى تجلب إلى إقليمها أكبر قدر من الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

فعلى مستوى الاتحاد الأوروبي، الدول تستعمل السلاح الضريبي لجذب الشركات الأجنبية أو منع الشركات الوطنية من الاستقرار في الخارج فنجد أن إيرلندا Ireland تطبق نسبة خاصة للضريبة 10% لأرباح الشركات التحويلية وشركات الخدمات التي تقوم بالتبادلات الدولية.

وعلى إثر احتجاج دول أخرى للجنة الأوروبية لهذا التصرف إيرلندا وعدت بأن تطبق معدل عادي للضريبة على الشركات 12.5%.

* اقتصادي أمريكي، حاول دراسة أثر الضريبة على توطن الشركات.

والمنافسة الضريبية لا تخص فقط الدول الأوروبية ،حيث أن الاستثمارات الأجنبية التي قامت بها دول (G7)** في عدد من جزر المحيط الجنوبي التي تعتبر عامة كالأقاليم ذات ضريبة منخفضة تضاعفت خمس مرات في الفترة ما بين 1985 و1994 لتتعدى 200مليار دولار، وكذلك في نفس الفترة زاد عدد الجنات الضريبية أين لا يتم أي تحصيل ضريبي أو يتم تحصيل ضريبي قليل الأهمية على دخول أرباح الشركات..

المبحث الثالث: آثار المنافسة الضريبية

إن المنافسة الضريبية واختلاف الأنظمة الجبائية يمكن أن يكون لهما أثر الذي تعتبره بعض الدول مضر،وأخرى لا تراه كذلك، الدول التي لها عائق هيكلية مثلا موقع جغرافي غير ملائم، أو نقص في الموارد الطبيعية تعتبر أن الأنظمة الجبائية المفضلة ضرورية لتعويض هذه العوائق، وعلى وجه الخصوص التكاليف الإضافية التي تنجر عن التوطن في إقليمها أو منطقتها .

إن الأخطار المرتبطة بالمنافسة الشديدة لجلب الاستثمارات الأجنبية المباشرة تستوجب الكثير من الانشغال والقلق، ولكن لهذه المنافسة آثار إيجابية، فمن الضروري دراسة الآثار السلبية والإيجابية لهذه المنافسة .

أولا: الآثار الإيجابية

حسب هذا التّأويل فإن المنافسة بين الحكومات لجلب الاستثمارات الأجنبية المباشرة ينتج عنها فوائد بالنسبة للمستثمرين وكذلك بالنسبة للدول المضيفة، إن المستثمرون عندما يختارون موقع مشروع استثماري مهم، يعلقون عامة أهمية كبيرة على ما هو أساسي وجوهري: الاستقرار السياسي و الماكرو اقتصادي، دخول الأسواق، طاقة النمو على المدى الطويل، اليد العاملة المؤهلة، أجهزة الهياكل القاعدية،و على الحوافز الجبائية والمالية التي يمكن أن تقدمها لهم حكومات الدول المضيفة هذا بالنسبة للمستثمرين الذين يرغبون في الاستثمار في استثمارات مهمة على المدى الطويل، أو توسيع قدرات الإنتاج مصحوبة بالتكنولوجيا العالمية، وهذه هي الاستثمارات التي تريد الدول أن تجلبها، وبما أن الحكومات تعرف الأهمية التي يوليها المستثمرون لهذه الجوهريات بالنسبة إلى التحفيزات الجبائية و المالية، اشتداد المنافسة بين الحكومات لجلب الاستثمارات، لابد أن تحفزهم لتركيز جهودهم لتحسين الجوهريات، وبذلك

** هذه الدول هي فرنسا، أمريكا، إنجلترا، ألمانيا، كندا، إيطاليا و اليابان.

سوف يبحثون على رفع العرض الداخلي للموارد البشرية، والهياكل القاعدية، وبالخصوص ضمان الاستقرار السياسي و الماكرو اقتصادي وبذلك فالمنافسة تدفع الحكومات إلى أخذ الإجراءات الضرورية لتقوية الاقتصاد الوطني، وفي إطار المنافسة لجلب الاستثمارات الأجنبية المباشرة لابد للحكومات أن ترفع من مستوى الاستثمار في المجالات (رأس المال البشري و الهياكل الاقتصادية)، إما بطريقة مباشرة بالتمويل العمومي، أو غير مباشرة بأخذ الإجراءات الهادفة إلى ترقية الاستثمار الخاص.

و إن شدة المنافسة بين الحكومات لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر سوف تدفع السلطات العمومية حسب هذا التأويل إلى إجراء المزيد من الاستثمارات العامة أو الخاصة (أو الاثنين معا)، التي لم تكن لتقوم بها لولا هذه المنافسة، وبذلك فإن الحجم العالمي للاستثمارات و الاستثمارات الأجنبية المباشرة سوف يرتفع. وكذلك المنافسة الضريبية تكون مربحة إذا مكنت من تخفيض تكاليف الخدمات العمومية و من وضع أنظمة جبائية فعالة.

ثانيا: الآثار السلبية

حسب هذا التأويل فإن المنافسة الشديدة سوف تؤدي بالدول إلى خوض معركة الزيادة على المزايدة "Guerre de surenchère" و التي تكون مكلفة، و تؤدي بهم إلى الزيادة المستمرة في تقديم الإعانات للمستثمرين (التحفيزات المالية و الجبائية).

لقد حذر بعض الاقتصاديون من مغبة الإفراط في منح الحوافز الضريبية للمستثمر الأجنبي ذلك أن ندرة رؤوس الأموال المتجهة إلى الدول النامية من جهة، و تنافس تلك الدول للحصول على أكبر قدر منها من جهة أخرى، قد يؤدي إلى نوع من المضاربة بين الدول النامية للتسابق على منح الحوافز و مزيد من تلك الحوافز، وقد تكون النتيجة النهائية لذلك هو زيادة تكلفة الدول النامية لاستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر دون تغيير يذكر في حجم رؤوس الأموال الأجنبية المتجهة لهذه الدول، فلا بد للدول النامية التكاثف لمواجهة الاستثمارات الأجنبية عن طريق عقد الاتفاقيات، التي توحد بين الحوافز الضريبية المستخدمة في هذه الدول و تمنع هذا التنافس الضار فيما بينهم.

ونجد أن كبار المستثمرين الأكثر جدية على المدى الطويل يعتبرون أن التحفيزات المعروضة من طرف الحكومات قد وصلت مستوى غير محتمل، وهذا يؤدي بهم إلى الاعتقاد أو التشكيك في الاستقرار السياسي للحكومات، وبذلك سوف يقل الاستثمار في الاقتصاد.

وكذلك الموارد العمومية المستعملة لتمويل التحفيزات كان يمكن أن تستغل بطريقة أكثر إنتاجية، إن استثمرت في السلع العمومية مثل تكوين رأس المال البشري و التجهيزات القاعدية و المنافسة الضريبية تتيح المجال أمام الشركات الاستثمارية، و خاصة المتعددة الجنسيات للتخطيط الضريبي الدولي*، مما يشوه هيكل التجارة و الاستثمار 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 العامة.

الفصل الخامس التهرب و الغش الضريبي الدولي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية ولا تقتصر على بلد دون آخر ، وإنما يختلف مداها من دولة إلى أخرى ولذا تهتم كافة الدول المتقدمة أو المتخلفة وخاصة بعد تحول معظم دول العالم للأخذ بنظام الانفتاح الاقتصادي وآليات السوق بمشكلة التهرب الضريبي .

المبحث الأول: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

قبل التطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، من الضروري أولاً التعرف على التهرب الضريبي بصفة عامة.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي محاولة المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للمصالح المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة للإفلات من دفع الضريبة بعبارة أخرى المكلف يتخلص من دفع الضريبة ، إما بشكل كلي أو

بشكل جزئي ،وينجم عن التهرب الضريبي آثار سيئة للخزينة العمومية ، لكونه يقلل حصيلة الضرائب ،وآثار سيئة على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يقبلونه، فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه آخرون ،مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة.

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

يميل بعض كتاب المالية العامة إلى تقسيم التهرب الضريبي إلى تهرب مشروع وآخر غير مشروع ، وآخرون يقسمونه وفقا لمكان وقوعه إلى تهرب داخلي و تهرب دولي.

أولاً: التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع

التهرب المشروع هو تهرب بدون انتهاك القانون الضريبي،حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية،ذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض التغييرات الموجودة في القانون ،ويعرف التهرب المشروع بالتجنب الضريبي الذي يتم بإحدى الوسيلتين:الوسيلة السلبية "وهي تتم غالبا بتحاشي الفعل أو الامتناع عن التصرف الموجب للخضوع للضريبة أو النشاط الخاضع لها ومن ثم لا يتحقق للمكلف الواقعة المنشئة للضريبة "الوسيلة الإيجابية"وتتحقق بمحاولة الاستفادة من ثغرات في القانون للتخلص من ضريبة على أساس عدم توافر شروط الواقعة المنشأة للضريبة" .

أما التهرب غير المشروع فهو تهرب بانتهاك القانون الضريبي ويعرف التهرب غير المشروع بالغش الضريبي فهو يتضمن مخالفة صريحة لنصوص التشريعات الضريبية القائمة ، ويندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء كان بالإخفاء أو بالتلاعب في الحسابات وسواء تم الغش بعدم الإبلاغ أو بعدم تقديم الإقرار أو تقديم إقرار غير صحيح أم بعدم تحديد الوعاء بتقدير المال بأقل من قيمته، أم بإخفاء الأموال المطلوب التنفيذ عليها عند التحصيل ،أو بالإدلاء ببيانات غير صحيحة عن حقيقة نشاطه وإيراده، وذلك بقصد التهرب من أداء كل أو بعض الضرائب المستحقة عليه.

إن تنوع التهرب إلى التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع لا يتفق معه بعض الباحثين نظرا لأن اصطلاح التهرب في حد ذاته يجب أن لا ينصب على قانون أو مشروعية أو قاعدة تجعله مشروعاً، ففي بعض الدول لا يوجد فرق واضح بين التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع.

ثانياً: التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الدولي

التهرب الضريبي الداخلي هو التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لأحكام القانون الضريبي الداخلي، وذلك بصرف النظر على جنسية الممول وما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصاً أجنبياً عنها ولذلك فعادة ما تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الضريبي الداخلي عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع المكلف من استغلال الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريعات الضريبية القائمة للتهرب من عبء الضريبة، وكذلك عن طريق سن عقوبات رادعة على كل من يخالف أحكام التشريعات المشار إليها .

أما التهرب الضريبي الدولي فهو صورة من صور التهرب الضريبي بصورة عامة وأن ما يميزه أنه ذو صفة دولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، يستوي في ذلك أن يحدث بين دولتين أجنبيتين أو أكثر، والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض الضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته، لذلك يحاول المكلف التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة، خاصة مع انتشار ما يسمى بدول الجنات الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم للمكلف قصد التهرب من الضريبة.

المبحث الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي

لم يظهر التهرب الضريبي الدولي لدى العديد من الاقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات عابرة القارات ويرجع ذلك إلى نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس فتح أسواق جديدة.

إن الهدف الأساسي لهذه الشركات تحقيق أقصى ربح وبأقل التكاليف وعبء ضريبي ممكن، فهي تلجأ إلى التهرب الضريبي للتقليل من هذا العبء بصفة جزئية أو التخلص منه كلياً عن طريق عدة آليات.

المطلب الأول: آلية المنشأة المستقرة

ظهر مصطلح المنشأة المستقرة حديثا وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات ،التي تلجأ إلى استعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي ،فمشكلة وجوب خضوع الشركات متعددة الجنسيات للضريبة وتلافا لظاهرة الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي كان لزاما وجود حل على هذا المستوى ،لهذا استقر الفقه الضريبي الدولي على مبدأ وهو "ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة المستقرة"،وفي هذا المجال حاولت مختلف المنظمات الدولية والاتفاقيات الضريبية الصادرة عن بعض الهيئات الدولية تبين فكرة المنشأة الثابتة لمحاسبة الشركات متعددة الجنسيات.

يمكن رصد اتجاهين أساسيين توصل إليهما الفقه الاقتصادي في هذا الصدد:

الاتجاه الأول:نظرية تحقق الدخل:ووفقا لهذه النظرية تعرف المنشأة المستقرة بأنها "تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح".

الاتجاه الثاني: نظرية التبعية الاقتصادية: بموجب هذه النظرية فإنه تعتبر منشأة مستقرة ،أية منشأة تزاول أنشطة حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة المضيفة سواء ساهمت من خلال أنشطتها بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقق الدخل للمشروع الأجنبي إذ هذا الاتجاه يوسع من مفهوم المنشأة المستقرة ،لذا فهو يثير صعوبات كثيرة وهذا ما جعل معظم الاتفاقيات تتبنى الاتجاه الأول (نظرية تحقق الدخل).

أما منظمة OCDE وفي المادة الخامسة (الفقرة الأولى)، فمصطلح المنشأة المستقرة يشير إلى منشأة ثابتة للأعمال يمارس المشروع الأم بواسطتها كل أو جزء من نشاطه وأضافت الفقرة الثانية من المادة نفسها أن المنشأة المستقرة تتضمن:

- محلا لإدارة - الفرع - الأماكن المستخدمة كمنافذ للبيع - المكتب - المصنع - الورشة
- المنجم أو المحجر أو حقل البترول أو أي مكان آخر لاستخراج موارد طبيعية - المزرعة أو الحقل
- موقع البناء أو الإنشاء أو مشروع التجميع أو مشروع التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بأي منهم إذا استمر هذا الموقع أو المشروع أو النشاط لمدة تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال فترة اثني عشر شهرا - تقديم الخدمات بما فيها الخدمات الاستشارية التي يقدمها مشروع عن طريق العاملين أو أفراد آخرين إذا استثمرت تلك الأنشطة لمدة يتزايد مجموعها على ستة أشهر خلال فترة اثني عشر شهرا.

وحسب منظمة OCDE يجب توافر ثلاثة عناصر أساسية حتى تكون بصدد منشأة مستقرة:

-تموقع مادي أو إقامة أعمال أي محلات، آلات.

-يجب أن تكون الإقامة ثابتة، أي تتمتع بشيء من الديمومة.

-يجب أن تمارس المؤسسة نشاطها بواسطة هذه الإقامة.

ويتم التهرب الدولي من طرف الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المنشأة المستقرة بإحدى الطرق الآتية:

-أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة المستقرة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلية من الضرائب.

- إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلجأ إلى إطفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التنسيق، التوزيع) بحيث أنه لو أخذت كلا منه منفردا لا تمثل منشأة ثابتة، ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة لأنها ليست منشأة مستقرة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.

المطلب الثاني: الجنات الضريبية

أولاً: تعريف الجنات الضريبية

تعرف الجنات الضريبية بأنها "دول أو أقاليم تمنح المستثمرين سواء كانوا شركات أو أفراد عدة مزايا، بالإضافة إلى أنها لا تفرض ضرائب أو تفرضها بمعدلات منخفضة جداً".

وقد عرفها آخرون بأنها: "دول ذات سيادة، يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا و الإعفاءات الضريبية بالنسبة للمداخيل الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة بالدول الأخرى.

ونشير إلى أنه ليست جميع الجنات الضريبية هي دول ذات سيادة سياسية، لأن الواقع العملي يؤكد على وجود بعض الأقاليم والمناطق التابعة للدول، والتي تشكل جنات ضريبية و مثال على ذلك إمارة أندورا،

وهي عبارة عن منطقة واقعة على الحدود الفرنسية الإسبانية ولا تتمتع بالسيادة السياسية، ولكنها تمتاز بنظام ضريبي خاص بها و مختلف عن النظام الضريبي الفرنسي.

ثانيا: خصائص الجنات الضريبية

هناك مجموعة خصائص تمتاز بها الجنات الضريبية، والتي لا تقتصر فقط على الجانب الضريبي ولكنها أيضا خصائص سياسية واقتصادية و مالية تخول هذه الدول اكتساب أهميتها كأشهر الجنات الضريبية للشركات عابرة القارات:

- الاستقرار السياسي لهذه الدول الذي يضمن استقرار القواعد القانونية و التشريعية، وبذلك تتمتع هذه الدول بأكبر قدر من الأمان و الضمان لاستثماراتها.

- معدلات ضريبية منخفضة و منعدمة في بعض الحالات، بحيث نجد في بعض دول الجنات الضريبية تتميز بغياب الضرائب المباشرة على الدخل، وعلى القيمة المضافة، وعلى الأرباح وعلى رأس المال أو على الثروة، أو بمعدل ضعيف لهذه الاقطاعات.

- الاستقرار النقدي: وذلك باتخاذ منظومة حرة لتحويل الصرف التي لا تضع قيود على تحويل العملات، وكذلك استقرار للعملة الوطنية، بالإضافة إلى قوة هذه العملة اتجاه العملات الأخرى.

- السرية المصرفية المطلقة التي تمثل أهم أسباب جذب العملاء.

- بنية اقتصادية أكيدة وجد دقيقة، مدعمة بقاعدة مصرفية صلبة وسوق مالي فعال وكذا نظام اتصالات ملائم، وكذا خدمات مرافقة ذات كفاءة متوفرة بسهولة (موثقين ،محامون ،مستشارين جبائيين وقانونيين...) و كذلك موقع جغرافي ليس بالبعيد عن الأماكن المالية العالمية الهامة، حيث أن الموقع الجغرافي لدول الجنات الضريبية يلعب دورا مهما في قدرتها على جذب الشركات والمشروعات الأجنبية.

- غياب الاتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل المعلومات لمواجهة التهرب الضريبي وتفاذي الازدواج الضريبي الدولي.

- سهولة إنشاء مؤسسات في دول الجنات الضريبية حيث تمنح هذه الأخيرة امتيازات في هذا المجال منها(صغر حجم المال، حقوق المشاركة قليلة جدا وأحيانا ترافقها إعفاءات، عدم الخضوع لشرط الإقامة أو

الجنسية، حضور الجمعيات العامة أو مجالس الإدارة غير إجباري ويمكن الأخذ به عن طريق التوكيل أو عن طريق الهاتف...).

- عدم إلزام المصرفي بمسك دفتر مالي.

وما ذكرناه سابقا من خصائص هو ما تتمتع به اغلب الجنات الضريبية، إلا أن كل جنة ضريبية لها خصوصيتها و استعمالاتها، ونلاحظ أن بعضها يقدم مزايا ضريبية للأشخاص الطبيعيين (موناكو Monaco و أندور Andorre) وبعضها للشركات (الشخص المعنوي مثل بنما Panama، ليبيريا Liberia) وبعضها تقدم مزايا للأشخاص الطبيعية و المعنوية (باهاماس Bahamas).

ثالثا: التهرب الضريبي بواسطة الجنات الضريبية

يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية عن طريق:

1- إنشاء الشركة الوليدة في الجنة الضريبية، وهو المبدأ الذي يرتكز عليه النظام الدولي، هذه المنشآت في الواقع لها دور في الوساطة وفي تمركز مداخل منظمي هذه التعاملات والذين يتمنون أن لا يتم ضبطهم من قبل الإدارة الضريبية في بلد إقامتهم، إذ ينهض كيان الشركة الوليدة على مجموعة عناصر معينة بحيث تمكن المكلفين من التهرب الضريبي الدولي، وهذه العناصر هي:

- أنها شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبة منخفض أو لا تفرض ضرائب فيه نهائيا (كما في الجنات الضريبية).
- يتم تأسيس هذه الشركة والسيطرة عليها من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في بلد ذي معدل ضريبة مرتفع.
- استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أساس إدارة وتوجيه الإيرادات من الشركة الأم إلى الشركة الوليدة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل.

و الصعب في هذه الطريقة تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات و مكانهم، فالمقر في الجنة الضريبية وهمي، في حين أن المقر الحقيقي في البلد الأم، و من هناك تقوم هذه الأخيرة بالإدارة والتوجيه.

2- تخفيض التكاليف و منه التقليل من العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع و تزيد منه في الدول ذات الجنات الضريبية، وهذا قبل توزيع الأرباح.

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

المطلب الثالث: أسعار التحويل

تعد أسعار التحويل من أكثر الأشكال انتشاراً وأقلها سيطرة من جانب السلطات الجبائية فيما يخص التهرب الضريبي الدولي.

أولاً: ماهية أسعار التحويل

تعد أسعار داخلية أو أسعار لتسوية المعاملات الداخلية في إطار الشركات متعددة الجنسيات أو مجموعة الشركات الدولية، ولا يتم التعامل بها خارج هذا النطاق وبصورة أدق، فإنه لا يتم التعامل بأسعار التحويل بين الشركة دولية النشاط وأي شركة أجنبية أخرى، إذ في هذه الحالة تطبق الأسعار العادية أو الثمن المحايد، وهو السعر الذي يمكن أن يكون ثمناً للسلع والخدمات فيما لو تم التعامل فيها مع طرف ثالث لا يرتبط مع هذه الشركات بعلاقة قانونية.

وتستخدم أسعار التحويل بتصميم شبكة للتدفقات النقدية على مستوى الفروع أو بين الفروع والمراكز الرئيسية في الدولة الأم وهذا سعياً من قبل الشركات متعددة الجنسيات لتحقيق المزيد من الربح وتعظيم الدخل.

ومن الصعب جداً معرفة كيفية تحديد أسعار التحويل بين الشركة الأم وفروعها، فهذه الأسعار تتأقلم حسب اعتبارات جبائية وجمركية وكذلك الأخطار السياسية وبعض الاقتصاديون اعتبروا أن تحديد أسعار التحويل يعتمد على وجود أو عدم وجود سوق للمنتج.

ثانياً: التهرب الدولي باستعمال أسعار التحويل

إن التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل يتم أساساً عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات أو الإيرادات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، والاستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملائمة لها ولتحقيق مصالحها.

- فإذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات متعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أجنبية أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تأخذ الأسعار الجارية أو المتداولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة متعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في دفاتر المحاسبة على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار.

وكذلك يمكن للشركات متعددة الجنسيات أن تستعمل أسعار التحويل لتسجيل الأرباح في الدولة ذات السعر الضريبي المنخفض، بينما الأرباح تتحقق في الدولة ذات السعر الضريبي المرتفع، ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم، وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم .

إن أهم ما يميز الشركة الوسيطة عن سواها من الشركات الوليدة، هو إن مصدر دخلها لا ينجم عن نشاطها الداخلي وإنما من الخارج متمثلاً بالأرباح المحولة إليها من الشركة الأم أو من الشركات الوليدة الأخرى لأجل تخفيض عبئها الضريبي.

عدة دول حاولت وضع تنظيم لأسعار التحويل حيث تكون الأسعار المستعملة بين فروع الشركة متعددة الجنسيات هي نفسها أسعار السوق التي تستعملها شركتين مستقلتين في عمليات تجارية مشابهة، ولكن تحديد الفروقات بين أسعار التحويل و أسعار السوق معقدة ومكلفة، وعدة شركات متعددة الجنسيات يفضلون استعمال أسعار التحويل وهذا للتخفيض من الضرائب التي عليهم دفعها.

الفصل السادس التنسيق الضريبي الدولي

أدى ازدياد العلاقات الاقتصادية الدولية إلى الاهتمام بالجوانب الدولية لاقتصاديات المالية العامة، و من بينها التنسيق الضريبي التي انحصرت طوال فترة ليست بالقصيرة داخل نطاق الاقتصاد المغلق.

المبحث الأول: ماهية التنسيق الضريبي الدولي

إن دراسة التنسيق الضريبي الدولي تستوجب التعرف على مفهوم هذا الأخير و على أساليبه و أهدافه.

المطلب الأول: مفهوم التنسيق الضريبي الدولي

تطور هذا المفهوم في سياق بناء الاتحاد الأوروبي، فاستعمل تعبير التنسيق الضريبي في البداية بمعنى الإجراءات التي تعمل على التوحيد الضريبي الكامل بين الدول، ثم ما لبث أن استقر على معنى التسوية التي تعني مرحلة وسط بين التوافق و التوحيد الكامل للأنظمة الضريبية بين الدول الأعضاء من أجل تحديد الأثر السلبي للاختلافات الضريبية بين الأعضاء في تحقيق أهداف السوق .

لقد تباينت الاتجاهات بصدد تحديد مفهوم التنسيق الضريبي الدولي، فمنها من اكتفى في تفسيره بتساوي معدل العبء الضريبي النقدي مقدارا على أساس نسبة مجموع الحصيلة الضريبية إلى الدخل الوطني، رغم ما تتميز به مثل هذه المقارنات من عدم الدقة نتيجة الاختلاف الواضح في اتجاهات الدول بشأن تحديد مضمون كل من الدخل الوطني و الاستقطاع الضريبي فضلا عن إغفال هذه المقارنات للأثار المترتبة عن اختلاف كل من الأهمية النسبية لعناصر الهيكل الجبائي من ضرائب مباشرة و غير مباشرة، و نمط توزيع الأعباء الجبائية على المكلفين، بالإضافة إلى تعذر التوصل إلى معيار موحد للتمييز بين الضرائب التي يسهل أو يصعب نقل عبئها.

و غالبا ما يتضمن التنسيق الضريبي المعاملات الضريبية التالية:

- الإدارات الضريبية.

- الواقعة المنشأة للضريبة.

- الأهمية الضريبية.

- الإعفاءات و الاستثمارات العربية.
- طرق الإهلاك و حسابه.
- المعالجة الضريبية للخسائر.
- طرق تحصيل الضرائب.
- طرق المعالجة و الطعن.
- المعاملات الضريبية للاستثمار الوافد.
- الأسعار الضريبية.
- أية معاملات ضريبية أخرى.

المطلب الثاني: أساليب و أهداف التنسيق الضريبي الدولي

تختلف أساليب و أهداف التنسيق الضريبي الدولي بحسب طبيعة و مستوى العلاقات الاقتصادية بين الدول من ناحية، و بمدى أهمية قوة السوق و التخطيط في اقتصاديات الدول المختلفة من ناحية أخرى.

أولاً: أساليب التنسيق الضريبي الدولي: هناك عدة أساليب للتنسيق الضريبي يمكن للتكتلات الاقتصادية الاستعانة بها من أجل تحقيق أغراضها و من أهم هذه الأساليب المستخدمة:

1- أسلوب توحيد الضرائب: يقتضي هذا الأسلوب بتوحيد التشريعات و النظم الضريبية في كافة الدول الأعضاء في التكتل الاقتصادي، و تكون فرصة النجاح هذا النوع من التنسيق أكبر في حالة الدول ذات الاقتصاديات المتشابهة و التي تتوفر فيها إرادة سياسية قوية، بحيث تتنازل كل دولة عن جزء من سيادتها لصالح هذا التكتل.

و يصعب تطبيق هذا الأسلوب إلا في حالة الاندماج الاقتصادي الكامل بحيث تصبح جميع الدول المتكثلة كأنها دولة واحدة، و يحتاج هذا الأسلوب بالضرورة إلى فترة زمنية طويلة و برنامج بعيد المدى يجب إتباعه في خطوات لتلاءم جميع الدول الأعضاء.

2- أسلوب التدرج و التمييز في المعاملة: يقتضي هذا الأسلوب إتباع نظام الخطوة خطوة في تشريعاتها و نظمها الضريبية، مما يترتب عليه وجود ضرائب مختلفة و متميزة، بحيث يتم تنسيقها بالتدرج و على مراحل مع مراعاة ظروف كل دولة، كما يراعي هذا الأسلوب تحديد أولويات للتنسيق الضريبي بما ينسجم مع الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية لكل دولة.

3- الأسلوب النمطي:و يقتضي هذا الأسلوب باتخاذ نمط أو نموذج ضريبي معين، و محاولة تطبيقه في كافة الدول الأعضاء في التكتل الاقتصادي. عادة ما تستخدم الأساليب الثلاثة السابقة في تنسيق الضرائب المباشرة، أما لتنسيق الضرائب غير المباشرة فيتخذ في تنسيقها أساليب أخرى من أهمها.

4- أسلوب دولة المصدر يقتضي أسلوب دولة المصدر إلى إخضاع المنتج لضرائب الدولة التي أنتج فيها المنتج أيا كان مكان استخدامه.

5- أسلوب دولة المقصد يقتضي أسلوب دولة المقصد إلى إخضاع المنتج لضريبة الدولة التي يباع فيها المنتج.

ثانيا: أهداف التنسيق الضريبي

الهدف من التنسيق الضريبي هو ضمان تحقيق حيادية الضريبة تجاه التجارة و الاستثمار الدوليين للدول القائمة بالتنسيق، و إزالة العوائق أمام انتقال الأشخاص و السلع و الخدمات و رأس المال بين الدولة المعنية بالتنسيق، و تختلف أهداف التنسيق وفق الأفق الزمني في المدى القصير و المدى البعيد و الجدول الموالي يمثل أهداف التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الأجنبي في المدى القصير و المدى البعيد.

المبحث الثاني: آليات التنسيق الضريبي الدولي و درجاته

تتعدد آليات التنسيق الضريبي الدولي في إطار العلاقات الدولية العادية و المتكاملة، و كذلك تنوعت درجاته.

المطلب الأول: التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الدولية العادية و المتكاملة

في إطار العلاقات الدولية العادية نجد الاتفاقيات الثنائية و الجماعية، أما في إطار العلاقات الدولية المتكاملة نجد منطقة التجارة الحرة، السوق المشتركة، الاتحاد الجمركي، و هذا ما سنوضحه فيما يلي:

أولاً: الاتفاقيات الثنائية

تعقد عادة بين دولتين و يكون التنسيق الضريبي إما ضمن اتفاقية عامة كاتفاق اقتصادي أو اتفاق تجاري حيث يتم معالجة التنسيق الضريبي في مثل هذه الاتفاقيات على إبراز البنود ضمن بنود الاتفاقية من أجل تحقيق غرض محدد، مثلاً إعفاء المستثمرين من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية لفترة قائمة بذاتها لمعالجة مشكلة ضريبية محددة.

ثانياً: الاتفاقيات الجماعية

تعالج الاتفاقيات غرض محدد ضمن تكتل اقتصادي كوضع اتفاقية متعددة الأطراف لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب من الضرائب أو وضع اتفاقية متعددة الأطراف لمعالجة تحصيل الضرائب مثلاً.

ثالثاً: منطقة التجارة الحرة*

تعتبر منطقة التجارة الحرة أيضاً ضمن الآليات التي تعمل على إعفاء منتجات هذه المنطقة من الضرائب و الرسوم الجمركية، و تختص منطقة التجارة الحرة بمعالجة الضرائب و الرسوم الجمركية فقط بالنسبة للتجارة البيئية للدول الأعضاء و ترك الحرية لكل دولة على فرض الضرائب و الرسوم الجمركية المناسبة لها بالنسبة للدول الأعضاء.

رابعاً: السوق المشتركة

يهدف التنسيق الجبائي في حالة الأسواق المشتركة إلى تجنب الآثار السيئة لضرائب الدول الأعضاء في السوق على تهيئة ظروف المنافسة لعوامل الإنتاج داخل نطاق السوق التي تكفل حرية انتقال الأشخاص و السلع و رؤوس الأموال، و من أهمها الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك و الضريبة على أرباح

* المناطق الحرة عبارة عن مساحة جغرافية محددة الأبعاد داخل دولة معينة، تمارس فيها الأنشطة الإنتاجية بمختلف أنواعها، و من الناحية القانونية و الاقتصادية تعتبر المنطقة الحرة دولة، داخل دولة حيث تخضع جميع المدخلات و المخرجات للمناطق الحرة للرسوم الجمركية و إجراءاتها المختلفة كما لو كانت مستوردة أو مصدرة للخارج.

الشركات، و لا يقتصر التنسيق الضريبي على بعض جوانب العبء الضريبي فحسب بل العبء الضريبي في مجموعه و أسس توزيعه و الصور و الأساليب الفنية و الإجراءات الإدارية لربط و تحصيل الضرائب المختلفة.

خامسا: الاتحاد الجمركي

تقل أهمية التنسيق الجبائي الاتحادات الجمركية عنها في حالة الأسواق المشتركة و تنحصر أهدافه و مظاهره في تشجيع التبادل التجاري برفع الحواجز الجمركية عن طريق إلغاءها، و الحد من الآثار غير الملائمة لبعض الضرائب الداخلية، على حجم التبادل التجاري بين دول الاتحاد.

المطلب الثاني: درجات التنسيق الضريبي

يمكن تصنيف حالة الدول بالنسبة إلى الاختلافات القائمة بين ضرائبها من الأكثر اختلافا إلى الأقل كما يلي:

أولاً: حالة المنافسة الضريبية

هي الحالة التي تتشكل بين الدول في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية العادية عندما تكون أنظمتها و تشريعاتها الضريبية في حالة تعارض تام أو عدم تنسيق تام، كالحالة التي تنشأ عند التنازع بين الدول على جذب الاستثمارات الأجنبية إليها عبر الحوافز الضريبية، و خاصة عندما تكون تلك الدول متجاورة و يمكن وصفها بالحالة اللاتنسيق.

ثانياً: حالة التعاون الضريبي

و هي الحالة التي تنشأ بين الدول في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية العادية عند اتفاقها على الحد من الأعباء الضريبية المباشرة و غير المباشرة، و تبسيط إجراءاتها بالقدر اللازم للحفاظ على تلك العلاقات عبر تقريرها بعض الإعفاءات أو التخفيضات فيما يتعلق ببعض ضرائبها الجمركية، أو معالجة الأزواج الضريبي، أو معالجتها لحالة التهرب الضريبي، سواء بواسطة تشريعاتها أم بعقد اتفاقيات ثنائية أو جماعية لهذا الهدف، مما يؤدي إلى تناسق جزئي بين أنظمة و تشريعات تلك الدول الضريبية، و يمكن وصفها بحالة عدم التنسيق المخفف.

ثالثاً: حالة التوافق أو التناسق الضريبي

و هي حالة من التوافق بين الأنظمة الضريبية تسبق حالة التنسيق الضريبي، و التي يتم فيها تحضير تلك الأنظمة و التشريعات للعمل باتجاه التنسيق الضريبي المرغوب به بين الدول، و تنشأ هذه الحالة بين الدول عندما تكون أهداف و أدوات سياستها الضريبية متقاربة فيما بينها و ظروفها الاقتصادية و المالية متقاربة أيضاً.

رابعاً: حالة التنسيق الضريبي

و هي الحالة التي تنشأ بين الدول في ظل تكتلاتها الاقتصادية و التي تعمل خلالها على التقليل من اختلافاتها الضريبية في أنظمتها و قواعدها الفنية من أجل تحديد أثر تلك الاختلافات في المنافسة فيما بينها من أجل تحقيق أهداف تلك التكتلات، أي حالة التسوية المرغوب بها بين أنظمتها و تشريعاتها الضريبية من أجل ذلك، و يتطلب تشكيلها تنازل الدول الأعضاء فيها عن جزء من سيادتها الضريبية و نقلها إلى أجهزة التكتل.

خامساً: حالة التنسيق التام أو التوحيد الضريبي

و هي الحالة التي يمكن أن تنشأ بين الدول نتيجة التوافق الكامل في أنظمتها و تشريعاتها الضريبية ضمن علاقاتها التكاملية، و يتطلب تحقيقها تنازل الدول الأعضاء فيها عن كامل سيادتها الضريبية، و يمكن التمييز في هذه الحالة بين التنسيق التام الكلي، الذي يعني التطابق التام في الأنظمة و التشريعات الضريبية للدول في جميع الضرائب المؤلفة للهيكل الضريبي، و بين التنسيق التام الجزئي و الذي يعني توحيد جزء من الأنظمة و التشريعات الضريبية للدول الأعضاء، كتوحيد الأنظمة و التعريفات الجمركية التي يتطلبها قيام مرحلة الاتحاد الجمركي.

الاعمال الموجهة

البحث 1+2: التهرب الضريبي الدولي

إن فكرة التهرب الضريبي الدولي ليست فكرة حديثة، بل هي قديمة قدم الضريبة غير أن إنتشارها في الوقت الحاضر خاصة على المستوى الدولي يعود إلى الإنفتاح الإقتصادي من جهة وإلى إتساع التجارة الدولية واندماج الإقتصاديات المختلفة في الإقتصاد العالمي من جهة أخرى، فهذان العاملان قد ساهما في إتساع حركة رؤوس الأموال والإستثمار خارج الحدود السياسية للدول مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الذي يتحملونه علاا الصعيدين الداخلي والخارجي. وإذا كانت القوانين الوطنية قد تمكنت إلى حد كبير من وضع إجراءات لرصد وتتبع ظاهرة التهرب الضريبي الداخلي ومحاصرة المكلف بالضريبة المتهرب لما يحمله من خطورة على الإيرادات الضريبية للدولة، فالوضعية مختلفة بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي إذ تقل الأحكام والقوانين المكافحة لهذه الظاهرة رغم خطورتها، والنص القانوني الوحيد الذي يتضمن أحكاما لمحاربة التهرب الضريبي الدولي هي إتفاقيات الإزدواج الضريبي الدولي.¹

أولاً: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي الدولي

تعريف التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو محاولة التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، ويأخذ شكلان:

1. **التهرب المشروع:** يتم من خلال إستغلال الثغرات القانونية دون مخالفة التشريعات الضريبية.
2. **التهرب غير المشروع:** يتم من خلال مخالفة التشريعات الضريبية.

قد يكون التهرب الضريبي محلياً، وقد يكون دولياً وهو الأخطر في الوقت الحالي بسبب الإنفتاح الكبير للإقتصاديات الوطنية، حرية انتقال رؤوس الأموال والأشخاص بين الدول واتساع مجال المعاملات التجارية الإلكترونية.²

خصائص التهرب الضريبي الدولي:

- إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة فهو يحدث خارج إقليم الدولة ويحدث بين دولتين أجنبيتين؛
- المكلف بالضريبة يحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل أرباحه أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة لإمكانية التملص من الضريبة،
- يركز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات الموجودة في الأنظمة القانونية وليس بانتهاك القواعد؛

- إن التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب إقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير إقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد مالي هام من الموارد الأساسية والحيوية للدولة.³

ثانيا: آليات التهرب الضريبي الدولي

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى بعض الإقتصاديين إلا بعد قيام الشركات متعددة الجنسيات، ويتم ذلك عبر عدة آليات نذكر منها:

- آلية أسعار التحويل،
- آلية الجنات الضريبية.

1. آلية أسعار التحويل:

أسعار التحويل هي عبارة عن أسعار داخلية تستعمل لتسوية المعاملات الداخلية في إطار الشركات دولية النشاط ويقصد بها ذلك السعر الذي تحدده الشركة الأم لبيع أو إستئجار الأموال المادية والمعنوية من سلع وخدمات وتكنولوجيا إلى الشركة الوليدة، أو من الشركة الوليدة إلى شركة وليدة أخرى على أن يقتصر التعامل على المعاملات التي تتم داخل إطار مجموعة الشركة دولية النشاط.⁴

ويمكن القول أن أسعار التحويل هي أسعار البيع بين شركات من نفس المجموعة ولكن محل إقامتها في بلدان مختلفة، تفترض صفقات بين أعضاء مجمع الشركات وذلك ما وراء الحدود، وبالتالي هي تشبه عمليات إستيراد وتصدير بين شركات من نفس المجمع، وهنا نستثني كل المعاملات الدولية بين أعضاء المجمع من دون عبور الحدود.

والصفقات بين أعضاء المجموعة تشمل كل السلع والبضائع التي يتم تبادلها من المواد الخام و سلع نصف مصنعة، والتي سوف يتم إستكمال تشغيلها في الفروع حتى تصبح سلعة تامة الصنع، وكذلك المنتجات تامة الصنع وذلك بغرض إعادة بيعها في الدول المضيفة للإستثمار، والتي توجد بها هذه الفروع كذلك تمتد المعاملات بين أعضاء المجموعة لتقديم الخدمات، تقاسم بعض الأعباء بين عدة شركات من نفس المجمع (مصاريف الإدارة أو المقر...) وضع في متناولهم أشخاص أو سلع، تقاسم رسوم الحصول على براءات الإختراع أو العلامات التجارية، علاقات مالية خدماتية تقدمها شركة من نفس المجمع إلى شركة أخرى إلى غير ذلك.⁵

يأخذ التهرب الضريبي بإستخدام أسعار التحويل صورتين:

- **التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح:** يتم عن طريق التلاعب بالمادة الخاضعة للضريبة سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم للإستفادة من التباين في الأنظمة الضريبية واللجوء للنظام الضريبي الأكثر ملاءمة.⁶ بحيث تخفض في النفقات ومن ثم تزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجنات الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد، حيث يمكن إستخدام هذه السياسة لدعم موقف إحدى الوحدات (الفروع) التي

يكون من مصلحة الشركة الأم تدعيمها رغم ما تتعرض له من خسائر أو ماتحقق من أرباح منخفضة إذا كانت هذه الوحدة تمثل أهمية في إطار الشركة ككل، وفي نفس الإطار يمكن أن تستهدف الشركة الأم أن يسفر نشاط إحدى وحداتها خاصة في الدول النامية عن خسارة محاسبية استنزافا لموارد شريك محلي أو تهربا من الضرائب أو من القيود على تحويل الأرباح.

- **التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح:** يتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة من طرف الشركة الأم تعرف بالشركات الوهمية أو الساترة، وهي شركات مالية تقوم بالإحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تنهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم.⁷

2. الجنات الضريبية:

يعود أصل مصطلح الجنة الضريبية إلى المصطلح الإنجليزي (Taxhaven) ويقصد به إصطلاحا ذلك الإقليم أو الدولة التي تنعدم فيها معدلات الضريبة أو تنخفض إلى معدلات أقل من تلك المعمول بها في بقية الدول الأخرى.

ويعتبر مصطلح الجنة الضريبية أكثر إستخداما من طرف المتخصصين في المجال، أما الدول فتستبدل فيي نصوصها القانونية هذا المصطلح بعبارة النظام الجبائي التفضيلي (Régime fiscale Privilégié) كما هو الحال بالنسبة للقانون العام للضرائب الفرنسي.

تتميز الجنات الضريبية بجموعة من الخصائص نذكر منها:

- غياب أو غنخفاض مستوى الضريبة؛
- الإستقرار السياسي أو الإقتصادي؛
- الحفاظ على سرية المعلومات التجارية أو البنكية؛
- تطور القطاع المالي مقارنة مع حجم البلد أو إقتصاده؛
- توفر البنية التحتية للإتصالات والنقل؛
- إنخفاض القيود على عملية صرف العملة؛
- تجنب عقد إتفاقيات جبائية مع دول أخرى.

كل هذه الخصائص جعلت الجنات الضريبية مراكز إستثمارية هامة تستقطب عددا هائلا من المستثمرين خاصة الشركات المتعددة الجنسيات، حيث يمكنها الإستفادة من المزايا الممنوحة لهم كإنخفاض المعدلات البنكية والحفاظ على سرية المعلومات حول حساباتهم البنكية.

ولقد رفضت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بعض الممارسات التي تقوم بها الجنات الضريبية وخاصة إخفائها للمعلومات البنكية والضريبية حول المتعاملين الإقتصاديين الدوليين التابعين لها (أي غياب الشفافية)، وعدم التصريح عنها للدول التي هي في حاجة لمثل هذه المعلومات. وهو ما يظهر جليا من خلال تجنب الجنات الضريبية إبرام إتفاقيات للتعاون الإداري الضريبي الدولي من أجل تبادل المعلومات الضريبية، كما اعتبرت المنظمة أن كل إقليم يقوم بمثل هذه الممارسات يعتبر جنة ضريبية غير متعاونة وتستند إلى أربعة معايير لتحديدتها وهي:

- ضرائب منخفضة أو غير موجودة؛
- غياب الشفافية في النظام الجبائي؛
- غياب تبادل المعلومات الضريبية مع دول أخرى؛
- العمل على جذب الشركات الشائنة التي تمارس أنشطة وهمية.

ومن الممكن أن تكون الجنة الضريبية عبارة عن دولة أو إقليم صغير محدود جغرافيا داخل دولة (وقد يكون الضغط الجبائي لهذه الدولة مرتفعا) مثل مناطق التجارة الحرة. وغالبا ما تكون الجنات الضريبية عبارة عن جزر مثل: جزر كايمان، إمارة أندورا... إلخ.⁸

يتم التهرب الضريبي بإستخدام الجنات الضريبية عن طريق :

1. تخفيض التكاليف ومنه التقليل من العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع، وتزيد منه في الدول ذات الجنات الضريبية، وهذا قبل توزيع الأرباح؛
2. أما بعد توزيع الأرباح فإن الشركات الوليدة الموجودة في الجنات الضريبية لا تقوم بتحويل أرباحها إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة، وإنما تعيد إستثماره في الجنات الضريبية نفسها أو تحويلها إلى دول أخرى أقل خضوعا للضريبة؛
3. إنشاء الشركات الوسيطة أو الشائنة أو الساترة وتتميز هذه الشركات بأنها:
 - يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبة منخفض أو منعدم (كما في الجنات الضريبية)؛
 - يتم تأسيس هذه الشركات والسيطرة عليها من قبل أشخاص طبيعيين أو إعتباريين مقيمين في بلد ذي معدل ضريبة مرتفع؛
 - استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أساس إدارة الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الساترة لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروض في دولة الأصل.⁹

البحث 3: الإزدواج الضريبي الدولي

أولا: تعريف الإزدواج الضريبي الدولي

هنالك فئة من الكتاب في محاولة منهم إعطاء تعريف للإزدواج الضريبي الدولي يتجهون إلى الربط بين ممارسة الدولة لسيادتها الجبائية وكذا الآثار المترتبة عن الإزدواج الضريبي الدولي، فيعتبرون بأن : ممارسة كل دولة على حدى لحقوق سيادتها الجبائية التي قد تتعدى نطاق أقاليمها وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية يؤدي إلى ظهور الإزدواج الضريبي الدولي، بما ينطوي عيله من زيادة العبء الضريبي نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب والحد من المزايا المالية التي تسعى الدول إلى تحقيقها من وراء تشجيع الإستثمارات الدولية وتدعيم علاقاتها الإقتصادية والتجارية.

وفيما يلي تعريف الإزدواج الضريبي والإزدواج الضريبي الدولي:

- الإزدواج الضريبي هو: " فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف وعلى نفس المال".
- منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OCDE) تعرف الإزدواج الضريبي الدولي بأنه: " فرض ضرائب متشابهة في بلدين (أو أكثر) على نفس المكلف بالضريبة لأجل نفس الحدث المنشأ للضريبة وفي نفس الفترات الزمنية"¹⁰.

أنواع الإزدواج الضريبي :

يأخذ الإزدواج الضريبي عدة أشكال يمكن تقسيمها وفق معيارين: المعيار المكاني ومعيار نية المشرع:

1. تقسيم الإزدواج الضريبي وفقا للمعيار المكاني:

- الإزدواج الضريبي الداخلي: ينشأ مايسمى بالإزدواج الضريبي الداخلي بالنظر لتوفر أركانه الأربعة في نفس الدولة وهي (فرض الضريبة نفسها أو من نفس النوع أكثر من مرة على الشخص نفسه بالنسبة إلى المال نفسه في مدة واحدة).
- الإزدواج الضريبي الدولي: ينشأ عندما يخضع المكلف إلى ضريبة من نفس النوع وعلى نفس الوعاء ولكن في دولتين مختلفتين.

2. تقسيم الإزدواج الضريبي وفقا لمعيار نية المشرع:

- الإزدواج الضريبي المقصود: نأخذ بعين الإعتبار الهدف من تطبيق التشريعات الضريبية، فقد تحدث ظاهرة الإزدواج الضريبي بشكل متعمد من طرف المشرع وهو مايسمى إزدواجا ضريبيا مقصودا.
- الإزدواج الضريبي غير المقصود: قد ينجم الإزدواج الضريبي دون تخطيط له من طرف المشرع وهو ما يسمى بالإزدواج الضريبي غير المقصود.

الإزدواج الضريبي سواء كان دولياً أو داخياً، وسواء كان مقصوداً أو غير مقصود تنجم عنه عدة تأثيرات سلبية تمس مختلف الميادين. وقد إنتشرت ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية ونقدم فيما يلي مثال عن ذلك يخص الضريبة على أرباح الشركات :

قد يكون لشركة ما فروع في دولة أخرى، أين تقوم الدولة التي يوجد بها كل فرع من هذه الفروع بفرض الضريبة على أرباح الفرع، وفي نفس الوقت تقوم الدولة التي يوجد بها المركز الرئيسي للشركة الأم بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة، حيث نكون هنا أمام ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي.

نلاحظ في هذا المثال أن الشركة الأم التي تمثل المركز الرئيسي للفروع هي من سيتحمل عبء الضريبة مرتين، وهو ما يعتبر إتحالاً مرهقاً لها مما قد يؤدي بها ربما إلى التخلي عن تلك الأنشطة الفرعية وذلك في حالة لم تتخذ الدول المعنية الإجراءات اللازمة من أجل تخفيف العبء الضريبي عنها.¹¹

شروط تحقق الإزدواج الجبائي الدولي:

يتحقق الإزدواج الضريبي الدولي إذا تحقق مايلي:

- وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة؛
- وحدة المادة الخاضعة للضريبة؛
- أن تكون الضرائب المفروضة من نفس النوع أو متشابهة على الأقل؛
- وحدة الفترة التي تدفع عنها الضريبة؛
- أن تفرض الضريبة من دولتين أو أكثر.¹²

أسباب الإزدواج الضريبي الدولي:

تتعدد أسباب الإزدواج الضريبي الدولي نذكر من بينها مايلي:

- تطبيق الدول للتشريعات الضريبية والمالية المختلفة وممارسة حقوقها وسيادتها الضريبية التي تتجاوز نطاق إقليمها وتمتعها بحق سيادتها في وضع نظامها الضريبي والمالي وفقاً لحاجاتها ونظامها دون مراعاة التشريعات الضريبية في غيرها من الدول؛
- عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية، كذلك اختلاف الدول في تفسير مدلول الاصطلاحات الضريبية وتحديدها مثل: لفظ منشأة، أو معنى الإقامة أو شروط التوطين؛
- انتشار مظاهر التجارة الدولية، بالتالي سهولة انتقال الأموال عبر الدول مما يؤدي إلى خضوع الأشخاص للضرائب في الدول التي يمارسون فيها نشاطات اقتصادية وخروج الأمر عن نطاق الدولة الواحدة مما تتعارض معه مصالح الدول؛
- اختلاف الدول في المبادئ الفنية والنظم التي يقوم عليها التشريع الضريبي.¹³

معالجة الإزدواج الضريبي الدولي:

تعد ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي مشكل من مشاكل الجباية الدولية والتي كانت محط أبحاث عدة منظمات دولية وإقليمية حاولت البحث عن حلول لتفاديها ومنها:

- صياغة المعاهدات النموذجية الثنائية الخاصة بتفادي الإزدواج الضريبي، إضافة إلى إتفاقيات تبادل المعلومات وغيرها؛¹⁴

- يمكن كذلك مكافحة الإزدواج الضريبي بواسطة التشريعات الوطنية، فقد تلجأ بعض البلدان إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة منها في جذبها الإستثمار الأجنبي المباشر أكثر فأكثر.¹⁵

البحث 4: المنافسة الضريبية

أولاً: مفاهيم حول السيادة الضريبية والمنافسة الجبائية

1. مفهوم السيادة الضريبية:

يقصد بالسيادة الضريبية قدرة الدولة في وضع نظامها الضريبي في إطار تشريعي أو قانوني، على أن يكون هذا النظام مستقلاً عن جميع الأنظمة التي يمكن أن تنافسه.¹⁶

تعد السيادة الضريبية مبدأ تستند عليه الدول لتطبيق قوانينها الجبائية والذي يستند على أنه لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض ضريبة على الأشخاص والأموال التي تدفع داخل حدودها الإقليمية، ولها أن تمدد نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعين لها والموجودين داخل حدودها الإقليمية.¹⁷

ويتضح مما سبق أن السيادة الضريبية للدولة تقوم على إنشائها لنظام ضريبي مستقل عن باقي الأنظمة الضريبية للدول الأخرى. وبهذا فهي تعني السلطة المطلقة للدولة في سن تشريعها الضريبي وتطبيقه داخل ترابها الوطني.

من الضروري أن نشير إلى وجود فرق بين السيادة الضريبية للدولة وسيادتها السياسية، إذ يمكن لدولة ما أن تتمتع بسيادتها الضريبية حتى وإن كانت فاقدة لسيادتها السياسية، كذلك هو الحال بالنسبة للدول المحتلة من طرف دولة أخرى والتي على رغم من عدم تمتعها بسيادتها السياسية إلا أنها تمتلك أنظمة ضريبية مستقلة تطبقها داخل ترابها أي أنها ذات سيادة ضريبية.

لكن غالباً ما تقترن السيادة الضريبية للدولة بسيادتها السياسية بمعنى أن أي دولة مستقلة تسن تشريعها الضريبي الخاص بها وفقاً لمصالحها وأهدافها، ثم تطبق هذا التشريع الضريبي داخل إقليمها فالسيادة الضريبية والتي تمارس في إطار الحدود الإقليمية للدولة تشمل كذلك السيادة الضريبية.¹⁸

2. مفهوم المنافسة الضريبية

تعني مجمل الإجراءات الضريبية التي تتخذها الحكومات من جانب أحادي من أجل تشجيع الإستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي ، بتخفيض معدلات الضريبية أو منح الإعفاءات الضريبية. وتمثل المنافسة الضريبية سياسة الحماية أو الدعم التي تقوم بها الدولة لحماية أو دعم صادراتها دون مراعاة للسياسات المضادة التي يمكن أن تقوم بها الدول المنافسة لها.¹⁹

3. أنواع المنافسة الضريبية

تعددت معايير تصنيف المنافسة الضريبية غير أن المهم هو ربط التصنيف بما يترتب عنه من إيجابيات أو سلبيات، وعلى هذا الأساس تصنف إلى منافسة ضارة ومنافسة غير ضارة.

- **المنافسة الضريبية الضارة:** تدعى أيضا المنافسة الضريبية غير المشروعة، نتيجة الضرر الذي تسببه للدول المضيفة للإستثمار أو الدول المشاركة في السوق على حد سواء. ويتجلى هذا الضرر بالنسبة للدول الأولى في التضحية بجزء من مواردها لأجل جذب الإستثمار الأجنبي دون الإلتباه إلى المخاطر التي قد تترتب عن تلك التضحية، فيما يتعرض الصنف الثاني من الدول إلى أضرار معتبرة نتيجة عدم استقطابها للإستثمار الأجنبي من ذلك ضياع فرص الإستفادة من التكنولوجيا المتقدمة المرافقة للإستثمارات الأجنبية وحرمانها من التدفقات المالية بالعملة الصعبة.

- **المنافسة الضريبية غير الضارة:** تدعى المنافسة الضريبية المشروعة، وتستمد مشروعيتها من عدم تسببها في أضرار للدول المعنية بها، فهي تحقق منافع للدول المستقبلة للإستثمار والدول المستثمرة على حد سواء، فهي تمكن من جذب الإستثمار الأجنبي وإقامة الشراكة في مجال الإستثمار وغيرها وما يتبع ذلك من توفير مناصب الشغل وغيرها.²⁰

البحث 4+5: الإتفاقيات الجبائية الدولية

أولاً: تعريف الإتفاقيات الجبائية الدولية

يقصد بالإتفاقيات الجبائية الدولية الإتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف المبرمة بين الدول والتي تهدف إلى تحديد الإختصاص الضريبي لكل دولة بالنسبة للمداخل والإيرادات التي تخضع للضريبة في أكثر من دولة.²¹

ثانياً: مراحل إبرام الإتفاقيات الجبائية الدولية

من أجل إبرام أي معاهدة دولية بما في ذلك الإتفاقيات الجبائية الدولية، لابد من المرور بأربع مراحل أساسية والمتمثلة في :

1. **مرحلة المفاوضات:** بالنسبة للمعاهدات الثنائية فتجري المفاوضات بواسطة الدوائر السياسية للدولتين الراغبتين في عقدها. أما بالنسبة للإتفاقيات الجبائية الدولية بصفة خاصة فإن مرحلة المفاوضات غالبا ماتم بين الأجهزة التالية للدولتين: وزارة الخارجية ووزارة المالية وبالتحديد مديريةية التشريع الجبائي التي تهتم بالجانب التقني للمفاوضات.
2. **مرحلة التوقيع:** عادة ما يتم التوقيع على الإتفاقية من طرف الأطراف المتفاوضة والمخولة بذلك كنتيجة نهائية بعد صياغة نصها.
3. **مرحلة التصديق:** التصديق هو عبارة عن إجراء خاص تعلن الدولة به رسميا قبولها للإلتزم بالمعاهدة وهو إجراء جوهري بدونه لا تتقيد الدولة أساسا بالمعاهدة التي وقعها ممثلها. فالتصديق عبارة عن الإقرار الصادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على المعاهدة والذي يجعل الدولة ملزمة بها نهائيا.
4. **مرحلة نشر المعاهدة:** إن نشر المعاهدة هو عبارة عن إجراء داخلي يرمي إلى إضفاء صفة القانونية عليها بعد التصديق عليها حتى تتقيد بها سلطات الدولة وأفرادها. أي أن نشر المعاهدة في الجريدة الرسمية للدولة يسمح بجعلها علنية ويمكن للجميع الإطلاع على ماجاء في نصها.²²

ثالثا: دور الإتفاقيات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي

تسعى الإتفاقيات الجبائية الدولية إلى إيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي ومنها مشكلة التهرب الضريبي الدولي الذي يثقل كاهل الإقتصاديات، وذلك من خلال:

- تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين وتبادل المساعدة في مجال تحصيل الضريبة؛
- تجنب الإزدواج الضريبي حيث يؤدي التعاون الضريبي إلى تشجيع حركة الإستثمار وتداول رؤوس الأموال بين البلدين أو البلدان المعنية بالإتفاقية الدولية وذلك بتحديد مجال الإختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الإتفاقية وفق مايسمى بتوزيع الإختصاص الضريبي.²³

رابعا: الإتفاقيات الجبائية المبرمة مع الجزائر

لقد عرفت الشبكة الإتفاقية الجزائرية اتساعا منذ تسعينات القرن الماضي، حيث سعت الجزائر إلى إبرام العديد من الإتفاقيات الجبائية لتفادي الإزدواج الضريبي وتجنب الغش والتهرب الضريبي مع العديد من الدول.

لقد كان التشريع الجبائي قبل سنوات التسعينات لا يحفز الإستثمارات الأجنبية نتيجة لغياب مقترحات لحل مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، وعدم توفر استقرار تشريعي لتلك الإستثمارات فجاءت الإتفاقيات الجبائية لأعطاء مرونة أكثر للتشريع الجبائي الداخلي وإيجاد حلول لتلك المشكلة.²⁴

لقد تطورت شبكة الإتفاقيات الجبائية الدولية بوتيرة مستمرة منذ بداية التسعينات، فقد كانت الجزائر متأخرة مقارنة بدول الجوار لكنها استطاعت في العشر سنوات الأولى من الألفية الثانية التوقيع على 19 إتفاقية.

والملاحظ على الإتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر أنها فتحت مجال التعاون الضريبي مع البلدان العربية والأوروبية وكذا الآسيوية أكثر من غيرها، مما يظهر إهتمام هذه الدول لإستثمار أموالها في الجزائر.²⁵

البحث 6: التنسيق الجبائي الدولي

أولاً: مفهوم التنسيق الضريبي الدولي

يمثل التنسيق الجبائي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، ويتمثل في تنسيق النظم والتشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتقاربة، الأمر الذي يساوي بين مناخ الإستثمار في تلك الدول.²⁶

التنسيق الجبائي يمثل مجموعة من القواعد والإتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينهم أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح للدول والمستثمرين أطراف الإتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد وتهدف تلك الإتفاقية أساس إلى تنمية الإستثمارات المشتركة والتجارة لصالح الأطراف المعنية.

ثانياً: أهداف التنسيق الجبائي

تختلف أهداف التنسيق الجبائي وفق الأفق الزمني في المدى القصير والمدى البعيد من جهة، ومستوى العلاقات الإقتصادية بين الدول من جهة أخرى:²⁷

1. أهداف التنسيق الجبائي قصيرة المدى: نذكر منها:
 - جذب أكبر قدر من الإستثمارات الأجنبية للدول المضيفة؛
 - تحسين مناخ الأعمال وتشجيع مناطق التجارة الحرة؛
 - توفير فرص المنافسة مع الدول الصناعية الكبرى.
2. أهداف التنسيق الجبائي بعيدة المدى: نذكر منها:
 - التوجه نحو التكامل الإقتصادي؛
 - القضاء على التضخم وتحسين العائد على الإستثمار؛
 - التنسيق في السياسات المالية والنقدية.²⁸

- 1 يحيى بن ناجي، محاضرات في مقياس النظم الضريبية الدولية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2020، ص 2.
- 2 زواق الحواس، محاضرات في مقياس النظم الضريبية الدولية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020، ص 4.
- 3 فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 09، العدد 02، 2020، ص 74.
- 4 زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص 6.
- 5 فاتح أحمية، مرجع سبق ذكره، ص 78.
- 6 روق الحواس، نفس المرجع السابق، ص 6.
- 7 فاتح أحمية، مرجع سبق ذكره، ص 79.
- 8 بوقرورة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية – دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الفرنسية- ، مذكرة ماجستير، شعبة مانجمنت، تخصص مالية، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2010، ص ص 29-30.
- 9 فاتح أحمية، مرجع سبق ذكره، ص 77.
- 10 البشير بركات، الإزدواج الجبائي الدولي والإتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض الدول في هذا الميدان، مذكرة ماجستير ، شعبة حقوق، فرع قانون دولي وعلاقات دولية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2015، ص ص 13-14.
- 11 بن حمدوش كريمة، واقع الجبائية الدولية في ظل التطورات الإقتصادية " المشاكل والحلول"، مجلة المعيار، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي، تيسمسيات المجلد 11، العدد2، جوان، 2020، ص ص 80-81.
- 12 البشير بركات، مرجع سبق ذكره، ص 16.
- 13 سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الإزدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 3، العدد 1، 2018، ص ص 95-96. (بتصرف).
- 14 بن حمدوش كريمة، مرجع سبق ذكره، ص 84.
- 15 يحيى بن ناجي، مرجع سبق ذكره، ص 5.
- 16 البشير بركات، مرجع سبق ذكره، ص 30.
- 17 بن حمدوش كريمة، مرجع سبق ذكره، ص 79.
- 18 البشير بركات، مرجع سبق ذكره، ص 31.
- 19 ناجي بن يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 1.
- 20 زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-14.
- 21 البشير بركات، مرجع سبق ذكره، ص 83.
- 22 بوقرورة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-43. (بتصرف)
- 23 مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، دفاثر السياسة والقانون، العدد 12، جانفي، 2015، ص 5.
- 24 بوقرورة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 116.
- 25 بشير بركات، مرجع سبق ذكره، ص 84.
- 26 مهداوي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 6.
- 27 مهي حاجي شاهين، آليات مكافحة النهرب الضريبي الدولي، مجلة العلوم الإجتماعية ومسار التعليمية، جامعة أنتاكياء، المجلد 6، العدد 3، فيفري، 2019، ص ص 538-539.
- 28 بن يحيى ناجي، مرجع سبق ذكره، ص 4.