

جامعة محمد بوضياف (المسيلة)

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

محاضرات في مقياس النظم الضريبية الدولية

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية معقدة

إعداد

د.زواق الحواس

السنة الجامعية : 2019 – 2020

المحور الأول: ماهية النظام الضريبي

أولاً. تعريف النظام الضريبي: تتعدد تعريفات النظام الضريبي، من بينها:

- "مجموعة العناصر الأيدلوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديًا عنه في مجتمع متخلف" (المفهوم الواسع).
- "يعني مجموعة القواعد القانونية، والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي، في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط ثم التحصيل، كما يرى أن النظام الضريبي يتكون من مجموعة من العناصر الأيدلوجية والفنية، تتمثل الأولى في غاية النظام أو هدفه، والثانية في وسيلة تحقيق هدف النظام. (المفهوم الضيق للنظام الضريبي، أو الهيكل الضريبي)
- "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع".
- "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة(ضرائب نوعية-ضرائب دخل-ضرائب ثروة، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية،.... الخ) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة، وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية، تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة، وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة¹".
- "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع".
- "مجموعة الضرائب التي يفرضها القانون المالي في دولة معينة في فترة زمنية معينة من تاريخها الاقتصادي الوطني وهو يعمل في إطار حركة الاقتصاد الوطني في الدولة، بتقرير بقواعد قانونية تعد جزءاً من النظام القانوني العام للدولة"
- "الإطار الذي ينظم مجموعة من الضرائب المتكاملة والمتناسقة، ويتم تحديدها استناداً إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية وإيدلوجية ويؤطره تشريع هو التشريع الضريبي، كما أنه انعكاس للنظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي الذي يقوم فيه بتحقيق أهدافه إذ يكون النظام الضريبي جزءاً من النظام المالي ومن ثم جزءاً من النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي".

ومن هنا يمكن أن نخلص إلى أن النظام الضريبي يقوم على العناصر التالية (مكونات النظام الضريبي):

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

ب - مجموعة الصور الفنية للضريبة، والتي تمثل وسائل تحقيق الأهداف.

ت - مجموعة التشريعات والقوانين الضريبية، بالإضافة إلى القرارات التنفيذية والمذكرات التفسيرية، والتي تمثل إجراءات وطريقة عمل النظام الضريبي وأجهزته في تحقيقه لأهدافه.

ثانياً. محاور النظام الضريبي: يتركز إي نظام ضريبي على المحاور التالية:

1. محور التنظيم الفني: يضم السياسات والترتيبات والإجراءات المقررة التي يتم إعدادها واتخاذها بصدد فرض ضريبة معينة تحقيقاً للأهداف التي حددها الدولة.² وبالتالي فإن النظام الضريبي هو ترجمة عملية للسياسة الضريبية التي تعني "مجموعة من التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم تحصيل الضريبة قصد تغطية النفقات العامة من جهة والتأثير على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية"³.
2. المحور التشريعي: يضم التشريعات التي تحدد فلسفة وأهداف ووسائل النظام الضريبي في المجتمع والتي تعكس طبيعة الدولة السياسية وخياراتها الاجتماعية والاقتصادية.⁴
3. المحور التنفيذي: يضم الأجهزة الفنية والإدارية التي تعمل على تنفيذ السياسة الضريبية عن طريق قيامها بعمليات الحصر والفحص والربط والتحصيل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.⁵

يتوقف نجاح أي نظام ضريبي على تكامل هذه المحاور في ظل وجود:

- سياسة ضريبية متجانسة ومتوازنة يراعى فيها كل القواعد الفنية الأصولية.
- تشريع ضريبي مستقر وواضح يعبر عن تلك السياسة.
- جهاز ضريبي كفؤ يتولى تطبيق التشريع وتنفيذ السياسة الضريبية على أكمل وجه.

ثالثاً. أهداف النظام الضريبي: تعتبر النظم الضريبية من أهم الوسائل التي تستخدمها الدولة في تحقيق أهدافها في المجالات المختلفة (المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية).

1. الأهداف المالية: تتمثل في توفير الموارد المالية التي تمكن الدولة من الوفاء بالتزاماتها المتعددة تجاهها رعاياها (تغطية الانفاق العام).
2. الأهداف الاقتصادية: من أبرز هذه الأهداف: - العمل على تحقيق النمو والاستقرار الاقتصاديين. - توجيه قرارات أرباب العمل. - زيادة تنافسية المؤسسات. - تشجيع الاستثمار. - تصحيح إخفاقات السوق. - تحقيق الاندماج الاقتصادي
3. الأهداف الاجتماعية: من أبرز هذه الأهداف: - توجيه الاستهلاك. - إعادة توزيع الدخل والثروة - توجيه المعطيات الاجتماعية.

4. الأهداف السياسية: تستخدم الدولة النظام الضريبي كأداة لتأكيد سيادتها داخل حدودها الجغرافية، كما يعتبر أداة من أدوات السياسة الخارجية (من خلال رفع أو تخفيض الرسوم الجمركية).

رابعا. العوامل المؤثرة في النظام الضريبي: نظام الضريبي بالعديد من العوامل:

1. النظام الاقتصادي: فالنظام الاقتصادي الرأسمالي يسعى لتحقيق أهداف تختلف عن تلك التي يسعى إليها النظام الاشتراكي، مما ينعكس على النظام الضريبي الذي تتبعه الدولة، حيث تعتبر هذه الأهداف من العناصر الرئيسية للنظام الضريبي.

2. النظام السياسي: يختلف النظام الضريبي باختلاف النظام السياسي السائد. فمن المعروف أن الضريبة لا تفرض ولا تلغى ولا تعدل إلا بقانون، وذلك من خلال القوى السياسية المؤثرة، سواء كان حكم الفرد أو الحزب الواحد، أو كان نظام ديمقراطي. كذلك تؤثر الظروف السياسية التي تمر بها البلاد في النظام الضريبي، فمثلا في حالات الحرب قد يتم فرض ضرائب جديدة لا وجود لها في حالات غير الحرب، كما يؤثر في ذلك الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها في الدول الأخرى كاتضمام الدولة لمعسكر سياسي معين، قد يساهم في منح إعفاءات ضريبية في مجالات التعامل التجاري مع دول المعسكر.

3. العوامل التاريخية: إن تطبيق أي نظام ضريبي يؤدي إلى أن يصبح تقليداً، يعتاد عليه المكلفين، ويرتبون أمورهم على أساسه، وينتج عن ذلك الاستقرار والثبات للنظام الضريبي، ولكن يجدر بهذا النظام أن لا يصل هذا إلى حد الجمود، بل يجدر به أن يتمتع بدرجة من المرونة، تسمح له بمواكبة التطورات الاجتماعية، والاقتصادية، والسياسية، في الدولة التي يطبق فيها، مما يزيد من فاعليته وتأثيره.

4. العوامل الاجتماعية: منها درجة النمو السكاني، والدول التي تسعى لزيادة السكان تمنح إعفاءات عالية، والدول التي تشكو من الاكتظاظ السكاني يكون الوضع فيها معكوساً، كذلك بالنسبة لوضع المرأة في المجتمع، هل هي عاملة أم لا، كما أن للقيم الأخلاقية دورها في تركيبة الهيكل الضريبي.

5. كفاءة السلطات التشريعية والقضائية والتنفيذية: وتشمل كفاءة كل من:

- السلطة التشريعية في سن القوانين الضريبية بحيث تكون سهلة الفهم وواضحة، تخلو من اللبس والغموض، وتضمن للمكلف كافة حقوقه، كما تضمن للإدارة الضريبية وسائل تقدير وتحصيل الضريبة بنصوص تشريعية واضحة.
- كفاءة السلطة القضائية في سرعة البث في القضايا الضريبية نظراً لأهميتها للمكلف وللدولة في آن واحد، كما أنها تفسر نصوص القانون بشكل يعث الثقة والاطمئنان في نفس المكلف ليتابع حياته العملية باستقرار دون أن يشعر بأنه سيظلم أو ينتقص من حقه.
- وأخيراً فإن لكفاءة الإدارة الضريبية الأثر الكبير في النظام الضريبي، من حيث درجة تأهيل الموظفين، والإعداد الكافي لهم، ليتمكنوا من القيام بواجباتهم في إجراءات الفحص، والتدقيق، وربط الضريبة، والقيام بتحصيلها، ومتابعة المتهربين منها، والحفاظة على التدريب المستمر لهم، لمواكبة التطورات في المجالات الاقتصادية والمحاسبية والمالية.

وبناءً عليه، فإنه على كل دولة أن تنتقي مجموعة الضرائب التي تشكل نظامها الضريبي، بما يتوافق وظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبما يتناسب وحضارتها وثقافتها، وكذلك قدرات أجهزتها الإدارية وكفاءتها، للتأكد من إمكانية تطبيق الضريبة بكفاءة مرتفعة، وتحقيق الأهداف المرجوة منها، فنجاح ضريبة في دولة ما لا يكون مقياساً لنجاحها في دولة أخرى، وذلك حتى تتمكن من تحقيق أهدافها على أكمل وجه.

خامساً. نماذج وسمات النظم الضريبية في الدول النامية والدول المتقدمة:

1. سمات النظم الضريبية في الدول النامية: تتميز اقتصاديات الدول النامية بما يلي:⁷ - انخفاض الدخل الفردي مقارنة بالدول المتقدمة - ضعف نسبة الادخار الوطني للنتاج المحلي - ضعف القطاع الصناعي وانخفاض الانتاجية - عدم مرونة الهياكل الانتاجية - الاعتماد على التجارة الخارجية (تصدير المواد الأولية).

هذه السمات تطبع النظم الضريبية في هذه الدول بما يلي: - ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة (الضرائب على الاستهلاك والاستيراد...) - انخفاض الأهمية النسبية للضرائب المباشرة (لأنخفاض الدخول الفردية في هذه الدول) - ضعف الحصيلة الضريبية - انخفاض كفاءة الجهاز الإداري الضريبي .

2. سمات النظم الضريبية في الدول المتقدمة: تتميز اقتصاديات هذه الدول ب: - الأهمية النسبية للقطاع الصناعي والخدمي مما يتيح للدولة تطبيق معدل استقطاع ضريبي مرتفع - ارتفاع مستويات الناتج المحلي الإجمالي - ارتفاع متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي

هذه السمات لاقتصاديات الدول المتقدمة تجعل أنظمتها الضريبية تتميز بما يلي: - زيادة مساهمة القطاعات الاقتصادية في الإيرادات الضريبية - ارتفاع الحصيلة الضريبية - زيادة الأهمية النسبية للضرائب المباشرة - انخفاض الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة - مرونة النظام الضريبي.

المحور الثاني: التهرب الضريبي الدولي.

I. التهرب الضريبي.

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من العقبات التي تحول دون و جود بيئة أعمال قائمة على المنافسة العادلة، فضلا على أنها محدد رئيسي للمدى الذي قد تصله الدولة في تقديم الدعم للمؤسسات الاقتصادية عبر التحفيز الضريبي، كما أنها أحد العوامل المغذية للضغط الضريبي، فانتشار الظاهرة يدفع الدول إلى رفع المعدلات الضريبية لتعويض الحسارة المهربة، غير أن ذلك سيضيف أعباء إضافية على المؤسسات الممتثلة ضريبيا ما قد يدفعها إلى التهرب، و قد يصل الأمر إلى انسحابها من السوق.

أولا. تعريف التهرب الضريبي و أسبابه: بقدر تعدد صور هذه الظاهرة، بقدر تعدد العوامل المتسببة فيها:

1- تعريف التهرب الضريبي: التهرب الضريبي هو محاولة التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، و يأخذ شكلان⁸:

أ- التهرب المشروع : يتم من خلال استغلال الثغرات القانونية دون مخالفة التشريعات الضريبية؛

ب- التهرب غير المشروع : يتم من خلال مخالفة التشريعات الضريبية.

قد يكون التهرب الضريبي محليا، و قد يكون دوليا و هو الأخطر في الوقت الحالي بسبب الانفتاح الكبير للاقتصاديات الوطنية، حرية انتقال رؤوس الأموال والأشخاص بين الدول، واتساع مجال المعاملات التجارية الإلكترونية.

2- أسباب التهرب الضريبي: يعود التهرب الضريبي إلى عدة أسباب منها :

أ. أسباب تتعلق بالتشريع الضريبي : من بين الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي: - المغالاة في تعديد الضرائب وارتفاع معدلاتها، وتعقد التشريعات الضريبية وعدم ثباتها واستقرارها؛ - عدم استجابة التشريعات الضريبية للتغيرات والإصلاحات التي تعرفها الأنظمة الاقتصادية والسياسية.

ب. نقص الوعي الضريبي: نتيجة إحساس الفرد بغياب المقابل وعدم جدوى الإنفاق العام، وغياب العدالة الضريبية.

ج. أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية: من بينها: - نقص الكفاءات والوسائل المادية وضعف التنظيم على مستوى الإدارات الضريبية؛ - ضعف التكوين والتأطير، وتفشي الفساد الإداري في مصالح الإدارة الضريبية.

د. الظروف الاقتصادية: حيث تنفاقم ظاهرة التهرب في فترات الكساد وتقل في فترات الراج.

ثانيا. آثار التهرب الضريبي وآليات مواجهته: تتعدد آثار التهرب الضريبي كما تتنوع آليات مواجهته كما سنرى فيما يلي:

1. آثار التهرب الضريبي : يترتب على التهرب الضريبي جملة من الآثار السلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي:⁹

أ. الآثار المالية : يحدث التهرب نزيفا في موارد الموازنة العمومية ويسبب لها خسائر معتبرة، وهذا ما يدفع الدولة إلى تقليص الإنفاق العام والإحجام عن تقديم الإعانات والإعفاءات الضريبية الموجهة لدعم وترقية المؤسسات، كما أنها قد تلجأ إلى رفع المعدلات الضريبية لتعويض النقص في الإيرادات العامة.

ب. الآثار الاقتصادية: من الآثار الاقتصادية للتهرب:

- إعاقة المنافسة: وهو تشوه اقتصادي يحدثه التهرب، فالضريبة المرتفعة التي يتم إسقاطها على المؤسسات يمكنها أن تعطي امتيازاً معتبرا للمؤسسة المتهربة بالمقارنة بالمؤسسة الممتثلة ضريبيا مما يفشل المنافسة بينهما. فهناك من المؤسسات من تلجأ إلى التسيير المحكم والزيادة في الإنتاج لرفع أرباحها، وهناك من تلجأ للتهرب للحصول على وسائل التمويل وبيع منتجاتها بأسعار أقل. ومن ثم تكون الفرصة أكبر للمؤسسات المتهربة للتفوق على المؤسسات الممتثلة للقوانين الضريبية وإن كانت أحسن منها إنتاجا وتنظيما وأفيد للمجتمع، بسبب تمكنها من تخفيض نفقاتها من خلال التهرب، الأمر الذي قد يعطيها ميزة السيطرة على السوق؛

- إعاقة تطور المؤسسة: من آثار إعاقة المنافسة أنها تؤخر تطور المؤسسات، كون التهرب الضريبي يثبط الجهود الهادفة لرفع الإنتاجية، فالمؤسسة التي تريد تعظيم إيراداتها بتطوير وتفعيل طرق إنتاجها وتسييرها قد تحجم عن ذلك حين تعلم بالإمكانيات التي يمكن أن يوفرها لها التهرب الضريبي في هذا المجال؛

- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي: قد يدفع التهرب الضريبي المؤسسات الاقتصادية إلى توجيه أنشطتها حسب الاعتبارات الضريبية وليس الاعتبارات الاقتصادية، كأن توجهها للقطاعات التي يسهل فيها التهرب عوض الأنشطة المساهمة في تكوين الثروة والقيمة المضافة، وبذلك يصبح التهرب الضريبي أحد أسباب الركود الاقتصادي¹⁰؛

- ندرة رؤوس الأموال وتبسيط حافز الاستثمار: ينتج عن إخفاء الإيرادات المهربة واكتنازها أو تهريبها إلى الخارج ندرة في رؤوس الأموال، كما أن انخفاض الحصيلة الضريبية بفعل التهرب يدفع الحكومات إلى رفع المعدلات الضريبية أو فرض ضرائب جديدة، الأمر الذي قد يؤدي إلى تجاوز المعدلات الضريبية الحدود المحفزة على الاستثمار، ما يضعف الحافز على الاستثمار؛

ج. الآثار الاجتماعية: يؤدي التهرب الضريبي إلى تدهور عامل الصدق في المعاملات، وتعميق الفوارق الاجتماعية.

2- آليات مواجهة التهرب الضريبي: لتجنب الآثار المتعددة لظاهرة التهرب الضريبي لا بد من :- تحسين فعالية النظام الضريبي عن طريق تبسيط وتحسين تشريعاته وإرسائها على قواعد عادلة؛ - تحسين أداء الإدارة الضريبية بتزويدها بالإمكانيات البشرية والمادية اللازمة؛ - تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممول بنشر الوعي الضريبي؛

- تفعيل مصالح الرقابة الضريبية، و تعزيز التعاون الدولي لمكافحة الظاهرة.

II. التهرب الضريبي الدولي

أولاً. تعريف التهرب الضريبي الدولي: يعرف التهرب الضريبي الدولي على أنه:

- " كل انتهاك إرادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب الدخل ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة"¹¹.
 - " استغلال التغيرات والنقائص والتسهيلات في التشريعات الداخلية وفي الاتفاقيات الجبائية من أجل تفادي الضرائب أو الانقاص منها"¹².
 - عرفته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أنه "كل فعل يقوم به المكلف بالضريبة، ويستدعي انتهاك القانون عندما يتصرف هذا المكلف عن قصد بغية حجب مداخيله عن الضريبة"¹³.
 - " تحرب اقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع، يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة بل الأثر المترتب عنها، وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع"¹⁴.
- ثانياً. أساليب التهرب الضريبي الدولي: لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى 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 بين اقتصاديات الدول المختلفة . ولما كان الهدف الأساسي لهذه الشركات تحقيق أقصى ربح وبأقل تكاليف وعبء ضريبي ممكن، فهي تلجأ إلى التهرب الضريبي للتقليل من هذا العبء بصفة جزئية أو التخلص منه كلية عن طريق آليات وهي:

1. **التهرب عن طريق الجنات الضريبية:** تعتمد معظم الشركات متعددة الجنسيات إلى الاستثمار أو نقل نشاطها إلى الجنات الضريبية ، لما تقره من امتيازات ومميزات ضريبية تصل في الكثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخل والأنشطة، وبذلك تستفيد هذه الشركات من تخفيف عبئها الضريبي في الدولة الأم ، والحصول على أرباح كاملة دون أي اقتطاعات في دول الجنات الضريبية. ويتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية عن طريق:
 - أ. إنشاء الشركات الوسيطة أو الساترة(الوهمية) في الجنة الضريبية: تعد الشركات الوهمية منشآت اصطناعية هدفها تجنب الخضوع العادي للضرائب من خلال الاستفادة من المزايا التي تمنحها الجنات الضريبية وذلك للحصول على تحويلات الأرباح من فروع المجموعة المتواجدة في دول يكون بها الضغط الجبائي مرتفع. تكون هذه التحويلات في شكل أرباح أسهم، فوائد، تأدية خدمات، بيع أو شراء بأسعار مضخمة أو منخفضة أو وهمية ، إذ ينهض كيان الشركة الساترة على مجموعة من العناصر هي¹⁵:
 - أمّا شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبة منخفض أو لا تفرض ضرائب فيها نهائيًا (كما في الملاجئ 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 الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الساترة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل.

تتميز هذه المنشآت بعدد من المزايا أهمها:

- تجنب الضريبة على جزء الأرباح الموجه للشركات الوهمية المتواجدة في البلدان التي تتميز بأنظمة ضريبية تفضيلية؛
- إمكانية إعادة استثمار الفوائد المتركمة في بلدان أخرى، وعدم دفع الضرائب على الأرباح المحصل عليها من جراء هذه العملية؛
- استعمال الأرباح المتركمة في صفقات مختلفة كإجراء أسهم في بعض الأحيان ؛
- استخدام الشركة الوهمية كأداة لعبور المنتج من الشركة الأم إلى فروعها الأخرى، وذلك بعد ما تقوم الشركة الأم ببيع منتجات منخفضة السعر إلى شركة وهمية تكلف بدورها بإعادة بيع هذه المنتجات وبأسعار مرتفعة لفروع الشركة مما يؤدي إلى تراكم الأرباح في الشركة الوهمية والتي تستفيد من عدم دفع الضرائب على هذه الأرباح.¹⁶

والصعب في هذه الطريقة تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات ومكانهم، فالمر في الجنة الضريبية وهمي، في حين أن المقر الحقيقي في البلد الأم، ومن هناك تقوم هذه الأخيرة بالإدارة والتوجيه.¹⁷

يأخذ التهرب الضريبي باستخدام الشركات الوهمية صورتين:

- **قبل توزيع الأرباح:** يكون التهرب عن طريق زيادة أو نقصان النفقات بطريقة صورية، مما يقلل من العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع ، وتزيد منه في دول الجنات الضريبية.
 - **بعد توزيع الأرباح:** إن الشركات الوليدة الكائنة في الجنة الضريبية لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة ، فتقوم إما باستثمار هذه الأرباح في الجنة الضريبية وإما تحويلها من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى دول الجنات الضريبية أو تقوم بتحويلها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة.
- تجدر الإشارة إلى أن التهرب الضريبي في هذه الحالة هو تحرب اقتصادي لا انتهاك فيه للقانون ، يتم على أساس الاستفادة من اختلاف العبء أو الضغط الجبائي بين الدول وهو ما يؤثر على الاقتصاد القومي ككل حيث يضيع جزء كبير من الإيرادات الضريبية الخاصة بتلك الدول.

2. **التهرب باستخدام 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 استئجار 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.

يتم التلاعب بأسعار التحويل قصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خصوصاً في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن، أو أن البلد المضيف يفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح، وتمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة إلى الشركات دولية النشاط،¹⁸ فقيمة الأرباح تتحدد مقدماً وفقاً لأسعار التحويل التي يتم بناء عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات، ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقاً لهذه الآلية. يأخذ التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل صورتين:

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

ب. **التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح** : ويكون عن طريق إنشاء شركة وسيطة تابعة للشركة الأم ، تعرف بالشركات الوهمية أو الساترة ، وهي شركات مالية يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المحققة بالفعل من شركة أخرى ليعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل، ويتم تهرب الشركة دولية النشاط من الضريبة مرتفعة السعر في البلد الأم بتحويلها للأرباح المحققة إلى الشركة الوسيطة ليعاد استثمارها في الخارج بما يحقق مصالحها وفي ظل ظروف ملائمة.¹⁹

ت. عند قيام إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات متعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تؤخذ الأسعار الجارية والمتداولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة متعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار²⁰

3. **التهرب عن طريق آلية المنشأة الثابتة** : ظهر مصطلح المنشأة الثابتة حديثاً وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات، التي تلجأ إلى استعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي، فمشكلة وجوب خضوع الشركات متعددة الجنسيات للضريبة وتلافياً لظاهرة الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي كان لزاماً وجود حل على هذا المستوى. لهذا فقد استقر الفقه الضريبي الدولي على مبدأ مهم هو " ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة"²¹ وفي هذا المجال حاولت مختلف المنظمات الدولية والاتفاقيات الضريبية الصادرة عن بعض الهيئات الدولية تبني فكرة المنشأة الثابتة لمحاسبة الشركات متعددة الجنسيات. بخصوص المقصود بالمنشأة الثابتة يمكن رصد اتجاهين أساسيين توصل إليهما الفقه الاقتصادي في هذا الصدد²² :

– **الاتجاه الأول: نظرية تحقق الدخل**: وفقاً لهذه النظرية يتم تعريف المنشأة الثابتة بكونها تلك المنشأة التي تمارس نشاطاً يسهم إسهاماً مباشراً في تحقيق الربح، أي إن هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشأة الثابتة وتحقيق الربح.

– **الاتجاه الثاني: نظرية التبعية الاقتصادية**: طبقاً لهذه النظرية يرتبط مفهوم المنشأة الثابتة بالمنشآت كلها التي تُعد جزءاً متكاملًا من اقتصاد الدولة، سواء أسهم إسهاماً مباشراً أم غير مباشر في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي. باعتبار أن النشاطات التي تزاولها تعد نشاطات حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة. أما حسب منظمة (OCDE) فمصطلح المنشأة الثابتة يشير إلى منشأة ثابتة للأعمال يمارس المشروع الأم بواسطتها كل أو جزء من نشاطه²³ وأن المنشأة الثابتة تتضمن خصوصاً: (– مقر الإدارة - الفرع - مكتب - مصنع - مشغل - منجم - بئر البترول أو الغاز - مكان استخراج الموارد الطبيعية – موقع البناء أو التركيب) وضرورة ممارسة أي من النشاطات المذكورة سابقاً مدة 12 شهراً. وحسب المنظمة يجب توافر ثلاثة عناصر أساسية حتى نكون بصدد منشأة ثابتة :

– تواقع مادي أو إقامة أعمال أي محلات، آلات؛

– يجب أن تكون الإقامة ثابتة، أي تمتع بشيء من الديمومة.

– يجب أن تمارس المؤسسة نشاطها بواسطة هذه الإقامة.

يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الثابتة بإحدى الطرائق الآتية:

– إما أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلية من الضرائب.

– أما إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلجأ إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التنسيق، التوزيع،...) بحيث إنه لو أخذت كلاً منه منفرداً لا تمثل منشأة ثابتة، ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.²⁴

4. النهرب عن طريق التجارة الالكترونية: من أهم المشاكل التي تقف عائقاً أما فرض الضرائب والرسوم على عمليات وصفقات التجارة الالكترونية مايلي:
- سهولة النهرب في عائد التجارة الالكترونية لأنها غير منظورة.
 - صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت.
 - صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي للتجارة الالكترونية.
 - عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبياً.
 - الحرص على حرية التجارة الالكترونية وعدم فرض عوائق عليها.
 - القصور الحادث في مجال التعاون الضريبي الدولي .
 - عدم تطوير الإدارات والإطارات بما يتلاءم مع التجارة الالكترونية.

ثالثاً. آليات مواجهة النهرب الضريبي الدولي:

في إطار النهرب الضريبي الدولي، تعد الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف أهم سبل العلاج. إلا أن الدولة يمكنها استعمال طرائق وقائية أو جزائية داخلية للتقليل من ظاهرة النهرب الضريبي على المستوى الدولي.

1. على المستوى الداخلي: تستطيع الدولة لما لها من سلطة وسيادة على أراضيها سن إجراءات صارمة وفرضها لعقوبات ردعية في نصوصها التشريعية (غرامات التأخير، عقوبات جبائية وجنائية) بهدف فرض التزام أكثر على المكلفين بأداء الضريبة، من بين هذه الإجراءات نجد:
- إلزام المصارف والمؤسسات المالية التي تتم عن طريقها التحويلات المالية بمخضم قيمة الضرائب المستحقة على المداخيل المحولة إلى الخارج من طرف الأجانب والناجمة عن مشاريعهم الاستثمارية داخل الوطن، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة.
 - إجبار المكلفين على وضع وتقديم بيان بتصريحات عن أملاكهم الموجودة في الخارج، وهذا سعياً وراء تحديد مراكزهم المالية وتحصيل الضريبة منهم.
 - فرض رقابة على عملية تحويل رؤوس الأموال الداخلة من الوطن وإليه، وهذا بالتعاون مع إدارات وهيئات أخرى كإدارة الجمارك التي يمكنها إفادة الإدارة الضريبية ومساعدتها في هذا المجال.

2. على المستوى الخارجي: اتخذت ظاهرة النهرب الضريبي بعداً علمياً مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات وتخزين حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية، ومنه زيادة إمكانية النهرب الخارجي أو الدولي بكل سهولة. هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية للمكافحة والحد من هذه الظاهرة، ويكون ذلك في إطار التعاون الدولي لتبادل المعلومات في شكل اتفاقيات ومعاهدات ثنائية، (الاتفاقيات الجبائية، التنسيق الجبائي، المساعدة الادارية المتبادلة في المجال الضريبي، الشفافية المصرفية، الشفافية الضريبية، المساواة في المعاملة بين المستثمر الأجنبي والمحلي).

المحور الثالث: الازدواج الضريبي الدولي

ظاهرة الازدواج أو التعدد الضريبي من المشاكل التي تثار عند تصميم أي نظام ضريبي، وليس هناك فرق بين الازدواج الضريبي المحلي أو الدولي فكلاهما يمارس تأثيره السلبي على المؤسسة، فتحفيز استحداث الاستثمارات يستهدف أيضا إعدادها لإمكانية تدويل نشاطها، وهذا يستدعي تعريف الظاهرة وأثرها .

أولاً. مفهوم الازدواج الضريبي وشروط تحققه: للازدواج الضريبي مفهومه الخاص وشروط تحققه كما سنرى فيما يلي:

1. تعريف الازدواج الضريبي: يقصد بالازدواج الضريبي "فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها في النوع أو الطبيعة على نفس المؤسسة وعلى نفس الوعاء لأكثر من مرة وعلى ذات المدة المستحقة عنها الضريبة".²⁵ ويكون الازدواج الضريبي دولياً عند خضوع نفس الدخل أو بعض عناصره لضرائب أكثر من دولة في نفس مدة استحقاق الضريبة.²⁶

2. شروط تحقق الازدواج الضريبي: تتمثل شروط تحقق الازدواج الضريبي في:

أ. وحدة الضرائب المفروضة: فاختلاف الضرائب المفروضة على نفس مال الممول ينفي وجود الازدواج الضريبي.

ب. وحدة الشخص الخاضع للضريبة: يخرج من نطاق الازدواج الضريبي الضرائب المفروضة بالاشتراك بين شخصين، بحيث يتحمل كل شخص الضريبة المستحقة عن الجزء العائد إليه من الدخل.

و تثار هنا حالة إخضاع مداخيل شركات الأموال إلى الضريبة على أرباح الشركات، وإخضاع نفس المداخيل عند توزيعها على الشركاء إلى الضريبة على الدخل، فإن كان هذا الازدواج الضريبي لا يعد ازدواجاً من الناحية القانونية لأن الشركة شخص معنوي و المساهم شخص طبيعي أي أن الضريبة تتعلق بشخصين مستقلين، لكن من الناحية الاقتصادية يعتبر ازدواج ضريبي لأن المادة الخاضعة هي نفسها في الحالتين.

ج. وحدة المال الخاضع للضريبة ومدة فرضها: يتحقق الازدواج الضريبي بخضوع نفس المال لنفس الضريبة أكثر من مرة .

د. وحدة مدة فرض الضريبة: يتحقق الازدواج الضريبي بخضوع نفس المال لنفس الضريبة أكثر من مرة في نفس المدة التي تحققت فيها المادة الخاضعة للضريبة ثانياً. أنواع الازدواج الضريبي: هناك من يميز بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي،²⁷ غير أنه عادة ما يتم تصنيف الازدواج الضريبي بحسب معيار الإقليمية إلى:

1. الازدواج الضريبي الداخلي: هو ذلك الازدواج الذي يتم داخل حدود الدولة الواحدة، وقد يكون مقصوداً إذ تتعمد السلطة إحدائه لتحقيق بعض الأهداف منها:

- الحاجة إلى إيرادات استثنائية لمواجهة ظروف طارئة، وللتمييز في المفاضلة الضريبية للمداخيل تبعاً لمصدرها؛
- زيادة الأعباء على بعض المؤسسات للحد من منافسة المؤسسات الكبيرة مثلاً للمؤسسات الصغيرة؛
- تجنب رفع المعدلات الضريبية مباشرة و استبدال ذلك بفرض ضريبة مشابهة.

2. الازدواج الضريبي الدولي :

أ. تعريف الازدواج الضريبي الدولي: هو ذلك الازدواج الذي يتم بين دولتين أو أكثر، وقد يكون مقصوداً و قد يكون غير مقصود، فبالنسبة للازدواج غير المقصود يكون نتيجة عدم التنسيق الضريبي ما بين الدول، حيث تقوم كل دولة بتشريع أحكامها الضريبية دون مراعاة تشريعات باقي الدول، أما الازدواج المقصود فيكون بهدف تحقيق:

- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية ؛
- الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية لكفاية رأس المال الوطني؛
- منع خروج رؤوس الأموال الوطنية لحاجة المؤسسات المحلية إليها .

ب. أسباب الازدواج الضريبي الدولي: تتجلى الأسباب الرئيسية للازدواج الضريبي الدولي في:²⁸

- اختلاف معايير الخضوع للضريبة : نتيجة تباين معايير تحديد الوعاء الضريبي، ما قد يؤدي إلى تراكم الضرائب في أكثر من دولة لنفس الشخص أو لنفس الدخل و في نفس الفترة الزمنية؛ حيث تختلف الدول في نوع المبدأ أو الأساس المعتمد عليه في الاخضاع للضريبة بين الدول:
- مبدأ التبعية السياسية(عالمية الأيراد): حيث يقصد بالتبعية السياسية أن يتم فرض الضريبة على رعايا الدولة التابعين لها سياسياً بغض النظر عن مكان تواجدهم أو مزاولتهم لنشاطهم أي سواء كانوا مقيمين داخل الوطن أو خارجه.

– مبدأ التبعية الاقتصادية: فيقر بحق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تقوّل إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول.

– مبدأ التبعية الاجتماعية: تدل التبعية الاجتماعية على حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤدي إلى الأشخاص المقيمين بالدولة دون الأخذ بعين الاعتبار مصدر هذه الدخول.

➤ **اختلاف تفسير المصطلحات التقنية:** نتيجة اختلاف التشريعات الضريبية حول المفاهيم الضريبية الأساسية مثل الإقامة، الموطن، و المنشأة الدائمة. فبعض القوانين الضريبية الوطنية تركز في تحديدها للموطن الضريبي على فكرة الإقامة الرئيسية في حين يركز البعض منها على فكرة موقع المصالح الرئيسية للممول أو حصوله على دخل مصدره تلك الدولة²⁹؛ ويترتب على التباين في مدلول هذه المصطلحات إمكانية وجود تعدد ضريبي على نفس الوعاء الضريبي.

➤ **اختلاف التنظيم التقني لضرائب الدخل:** يؤدي التباين في التنظيم التقني لضرائب الدخل إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي، بسبب تأثيره على تحديد معايير الخضوع للضريبة، فعادة ما يؤخذ بمعيار المصدر أو الإقليمية بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بمعيار الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة ذات الطابع الشخصي؛

➤ **ظهور التجارة الإلكترونية:** أدى إلى ارتفاع درجة احتمال حدوث ازدواج الضريبي على نفس المعاملة التجارية الإلكترونية الواحدة، نظراً لاختلاف مكان دفع قيمة المعاملة التجارية عن موطن الشركة المستفيدة منها، إذ ترى كل دولة أحقيتها في فرض الضريبة.³⁰

ثالثاً. آثار الازدواج الضريبي: ينتج عن الازدواج الضريبي الآثار الآتية:

1. **زيادة العبء الضريبي على المؤسسة:** فبمعق نشاطها ويحد من دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار؛
2. **تثبيط الاستثمار:** فهو يشكل عاملاً مثبطاً للاستثمار المحلي و عائفاً أمام تدفق الاستثمار الأجنبي، بسبب تأثيره السلبي على العائد الذي يرغب المستثمر في تحقيقه، الأمر الذي قد يدفعه إلى الاحجام عن الاستثمار؛
3. **عدم عدالة توزيع العبء الضريبي:** يؤدي الازدواج الضريبي القانوني إلى توزيع العبء الضريبي توزيعاً غير عادل بين المستثمرين داخل الدولة الواحدة، بينما يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى التوزيع غير العادل للعبء الضريبي بين المستثمرين المحليين والمستثمرين الأجانب؛
4. **تقييد حركة رؤوس الأموال:** الازدواج الضريبي يعكس سلبيات على منافع الدول المتقدمة والدول النامية على السواء، لأن انتقال رؤوس أموال الدول المتقدمة للاستثمار في الدول النامية يمكنها من تصريف فائض مدخراتها في فرص استثمارية مربحة ويجنبها ما يحدثه بقاء هذا الفائض داخلها من آثار انكماشية تضر بالاقتصاد الوطني، في ذات الوقت تستفيد الدول النامية من استغلال موارد الانتاج المعطلة لديها بسبب ندرة رؤوس الأموال اللازمة لاستغلالها.³¹ وهو ما يضعف حوافز الاستثمار الدولي.

5. يعوق حركة انتقال الأشخاص والأموال ، ويضعف من سيولة عناصر الإنتاج ويعرقل سير العلاقات الاقتصادية الدولية.

لذلك لابد من العمل على معالجة الظاهرة داخلياً من خلال وضع التشريعات التي تمنع حدوثها، و خارجياً من خلال التنسيق الجبائي الدولي أو التوحيد الجبائي أو عن طريق الاتفاقيات الجبائية الدولية.³²

رابعاً. **أساليب معالجة الازدواج الضريبي الدولي:** يفرض حصول الازدواج الضريبي الدولي إلى بعض الآثار السلبية من الناحية الاجتماعية ، المالية والاقتصادية ، إذ يؤدي من الناحية الاجتماعية إلى الإخلال بالعدالة الاجتماعية عن طريق تحميل المكلف أكثر من طاقته ، أما اقتصادياً فيدفع الازدواج الضريبي إلى تهريب رؤوس الأموال والحد من انتقالها وكذا الإحجام عن إقامة مشاريع اقتصادية جديدة ، أما مالياً فيؤدي إلى التهرب من الضريبة.

لمواجهة هذه المشاكل كان لابد من البحث عن الوسائل والأساليب الكفيلة بمعالجة هذه الظاهرة ، ومن أهم هذه الأساليب نجد³³:

- أ. **تنظيم الضريبة:** يستطيع المشرع أن يتخذ من الإجراءات ما يكفل عدم تحقق الازدواج الضريبي الدولي، بصرف النظر عما تقرره الدول الأخرى في هذا الشأن، ويتم ذلك بإقرار قانون يقضي صراحة بإعفاء المكلف من دفع ضريبة معينة إذا أثبت أنه دفعها إلى دولة أخرى، أو عن طريق احترام كل دولة لمبدأ الإقليمية الضريبية فلا يمتد اختصاصها المالي خارج حدودها وبذلك تعفي مواطنيها المقيمين في دولة أخرى دفع الضرائب المفروضة عليهم في الدول التي يقيمون فيها.
- ب. **الاتفاقيات الدولية:** الاتفاقيات الدولية وهي عبارة عن اتفاقيات ثنائية موقعة من طرف دولتين من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المشتركة، كالاتفاق على الإجراءات التي تكفل علاج المشاكل الناتجة عن الازدواج الضريبي الدولي ، كما يمكن أن تكون اتفاقيات تبرمها الدول مع هيئات دولية تلتزم الدول بمقتضاها معالجة الازدواج الضريبي الدولي ، وقد قامت منظمة الأمم المتحدة ومن قبلها عصبة الأمم بدور بارز في عقد مثل هذه الاتفاقيات لفض التعدد الضريبي الدولي بوصفه عائفاً من عوائق حرية تداول الشروات ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة.

المحور الرابع: الاتفاقيات الضريبية الدولية (الثنائية والمتعددة).

أولاً. تعريف الاتفاقيات الجبائية الدولية: الاتفاقيات الضريبية الدولية، هي عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض. وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني. فالمقصود بالاتفاقيات الضريبية الدولية هي تلك التي يكون موضوعها عاما و تقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات، و يمكن أن تشمل ضرائب أخرى.

وتجدر الإشارة إلى أن الأصل هو عدم تعارض القوانين والنظم الضريبية للدول مع مضمون الاتفاقيات الضريبية التي ترميها، حيث يعتبر كل منهما مكتملا 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.

ثانيا. أنواع الاتفاقيات الجبائية الدولية: يوجد نوعان من الاتفاقيات الضريبية هما اتفاقيات ضريبة ثنائية و أخرى متعددة الأطراف:

1. الاتفاقيات الضريبة الثنائية: هي تلك المعاهدات الضريبية التي تبرم بين دولتين فقط، وهي الشكل الأكثر شيوعا، و ما يميزها هو سهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات والأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدين وتجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة للمكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة) و اقتصادية (ممارسة نشاط اقتصادي) بالبلدين معا إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة، إلا أن مجال تطبيقه يبقى محدودا بالدولتين طرفي المعاهدة فقط أي على نطاق ضيق.

2. الاتفاقيات الضريبة المتعددة الأطراف: تبرم بين أكثر من دولتين و نادرا ما يتم اللجوء إلى عقد مثل هذه المعاهدات، لأن الوصول إلى حلول للمشاكل الضريبية بين مجموعة من الدول يعتبر عملية صعبة ومعقدة و تتطلب جهودا كبيرة للتنسيق من أجل إرضاء جميع الأطراف، خاصة في ظل اختلاف الأنظمة الضريبية لكل منها غير أن هذا الشكل من الاتفاقيات له قدرة أكبر على حل مشكلة التعدد الضريبي و بالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف.

ثالثا. أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية: تهدف الاتفاقيات الجبائية الدولية إلى:

- تفادي حدوث مشكلة ازدواج ضريبي دولي كهدف أساسي، من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية. حيث يمكن أن يمنح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط (سواء كانت دولة إقامة المكلف أو الدولة مصدر الدخل) وفي هذه الحالة فإنه يتم القضاء كليا على تلك المشكلة، وإما أن يوزع الحق في فرض الضريبة على كلتا الدولتين مع الاتفاق على طرق وتقنيات لمعالجة الازدواج الضريبي كإعفاء المكلف من دفع الضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حققه في دولة أخرى.
- محاربة كل من التهرب الضريبي الدولي، عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين، بالإضافة إلى تقديم الدول المتعاقدة لبعضها البعض المساعدة في تحصيل الضرائب.
- منع التمييز بين شخص حامل لجنسية الدولة و آخر لا يملك جنسيتها، بالنسبة للضرائب والالتزامات الضريبية التي على هذا الأخير أدائها و التي يجب ألا تكون أكثر عبئا من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها.
- تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة و الاستثمار و نقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي.

رابعا. مراحل إبرام الاتفاقية الدولية : من أجل إبرام أي معاهدة دولية، بما في ذلك المعاهدات الضريبية، لابد من المرور بأربع مراحل أساسية و المتمثلة في مرحلة المفاوضات و تحرير المعاهدة، ثم مرحلة التوقيع، و بعدها مرحلة التصديق على المعاهدة و أخيرا مرحلة النشر في الجريدة الرسمية:

أ. مرحلة المفاوضات بالنسبة للاتفاقيات الضريبية الدولية بصفة خاصة فإن مرحلة المفاوضات غالبا ما تتم بمشاركة الأجهزة التالية للدولتين.

– وزارة الخارجية و التي تهتم بالجانب الدبلوماسي و السياسي للمفاوضات .

– وزارة المالية، وبالتحديد إدارة التشريع الضريبي 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.

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

ت. مرحلة التصديق: يتم التصديق على المعاهدة الدولية من طرف الجهة الحكومية المخولة بذلك، وفقا لما يحدده دستور كل بلاد، وغالبا ما تمثل هذه الجهة في رئيس الدولة، إذ يعتبر الطرف الذي يملك صلاحية التصديق على المعاهدة التي وقع عليها ممثل الدولة، لكن بعد قبولها من طرف البرلمان، الذي توكل إليه مهمة دراسة

مشروعها و التصويت عليها، فإذا وافق عليها، يقوم رئيس الدولة بإجراء التصديق. ولم يحدد القانون الدولي الأسلوب الواجب إتباعه في التصديق على المعاهدات، و ترك ذلك للقانون الداخلي لكل دولة من أجل وضع الإجراءات المناسبة للتصديق . و نشير إلى أنه قد جرى العرف أن يثبت التصديق في وثيقة مكتوبة تحتوي نص المعاهدة و توقع من طرف رئيس الدولة ومن طرف وزير خارجيتها.

ث. **مرحلة نشر المعاهدة:** إن نشر المعاهدة هو عبارة عن إجراء داخلي يرمي إلى إضفاء الصفة القانونية عليها بعد التصديق عليها حتى تتقيد بها سلطات الدولة و أفرادها. أي أن نشر المعاهدة في الجريدة الرسمية للدولة يسمح يجعلها علنية و يمكن للجميع الاطلاع على ما جاء في نصها.

خامسا. **محتوى الاتفاقيات الجبائية الدولية (اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لمنع الازدواج الضريبي نموذجاً).**

إن أول ما تحدده أية اتفاقية ضريبية هو المجال الذي تطبق فيه، والذي يجب أن يكون واضحاً و دقيقاً، و هو ضروري لتفادي حدوث التباس أو مشاكل عند تطبيق الأحكام الاتفاقية بسبب غيابه أو عدم وضوحه، و يدخل مجال التطبيق ضمن المحتوى العام للاتفاقيات، إلى جانب عناصر أخرى ، من بينها توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدول المتعاقدة، وتحديد طرق تفادي الازدواج الضريبي، والذي سوف نستعرضه على ضوء الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لتفادي الازدواج الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل و الثروة بين دولتين لسنة 2003.

1. مجال تطبيق الاتفاقيات الضريبية الدولية:

أ. **الأشخاص المعنيون بالاتفاقية:** من الضروري أن تحدد الدولتان المتعاقدتان في نص الاتفاقية الضريبية المبرمة بينهما الأشخاص الذين تسري عليهم أحكامها. و غالباً 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 المتعاقدين أو بكليتهما معا .بمعنى أنه يستند لضابط الإقامة لاستفادة المكلفين من الأحكام و الإجراءات الاتفاقية، وهو ما نصت عليه المادة الأولى من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

ب. **الضرائب التي تشملها الاتفاقية:** إن الضرائب التي تشملها الاتفاقيات الضريبية الدولية لتفادي الازدواج الضريبي تتمثل عادة في الضرائب على الدخل و الضرائب على رأس المال أو الثروة وفقاً للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وكذلك للاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة.

ج. **النطاق المكاني للاتفاقيات الجبائية الدولية:** يتحدد النطاق المكاني لتطبيق الاتفاقية الضريبية في أغلب الاتفاقيات، بالمناطق التي تمارس فيها الدولتين المتعاقدين سيادتهما السياسية .وتقوم كل دولة بتحديد دقيق لذلك المجال في نص الاتفاقية وبطريقة واضحة صريحة. حيث يمكن لكلتا الدولتين تطبيق الاتفاقية المبرمة على جميع المناطق والأقاليم التابعة لهما سياسياً، كما يمكن أن يتم استثناء بعض المناطق من النطاق المكاني الذي تسري داخله الاتفاقية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من أقاليمها، إذ تتمتع هذه المناطق بسيادة ضريبية تجعلها غير ملزمة بتطبيق المعاهدات ذات الطبيعة الضريبية والتي 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 كايمان وجزيرة مان وبالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية لا يدخل عادة ضمن النطاق المكاني لاتفاقياتها الضريبية بعض الدول مثل بورتوريكو .وأغلب هذه المناطق عبارة عن أقاليم ما وراء البحار و جنات ضريبية.

و يمكن للدولتين طرفي المعاهدة توسيع نطاق تطبيق الاتفاقية، (و ذلك بعد إبرامها) على المناطق التي كانت تعتبر خارجة باتفاق بين الدولتين بالطريقة المناسبة).

د. **النطاق الزمني لتطبيق الاتفاقية الضريبية الدولية:** يرتبط النطاق الزمني للاتفاقية الضريبية بتاريخ دخولها حيز التنفيذ وتاريخ إنهاء العمل بها من طرف الدولتين المتعاقدين.

هـ. **المحتوى العام للاتفاقيات الضريبية الدولية:** تحتوي معظم الاتفاقيات الضريبية الدولية التي تعقد بين الدول على مواد مستوحاة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، أو الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة .وتتكون تلك المعاهدات من ثلاثين مادة تقريباً، و تأتي في أربع مجموعات:

- **المجموعة الأولى (مواد تمهيدية):** تتكون من مواد تمهيدية يحدد من خلالها مجال تطبيق الاتفاقية بالنسبة للأشخاص والضرائب وكذلك الأقاليم التي تطبق داخلها هذه الاتفاقية، بالإضافة إلى تقديم بعض التعاريف مثل تعريف المقصود بمصطلح شخص (شخص طبيعي أو شركة) و تحديد مفهوم مصطلح مقيم و المنشأة المستقرة حيث يسمح هذا المفهوم بمنح الحق في فرض الضريبة للدولة التي تتواجد بها هذه المنشأة.

- **المجموعة الثانية (توزيع الحق في فرض الضريبة):** يتم من خلالها توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدين. حيث تحدد الاتفاقية الضريبة الدولية التي لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لكل نوع من أنواع الدخل، فيمكن أن يمنح ذلك الحق بموجب الاتفاقية إلى إحدى الدولتين أي إما دولة الإقامة وإما دولة المصدر، كما يمكن أن يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين، وإتباع إلى جانب ذلك طرقاً لتفادي الازدواج الضريبي أو التقليل من العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف في الدولتين.

- **المجموعة الثالثة (تفادي الازدواج الضريبي):** تضم طرق و تقنيات تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي. فإذا تم بموجب الاتفاقية منح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط دون الأخرى، فإن مشكلة الازدواج الضريبي تتلاشى تلقائياً ، أما إذا وزع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدين فيجب مقابل ذلك، أن تتبع طرقاً وتقنيات لتجنب تلك المشكلة، ولقد اعتمدت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية طريقتين أساسيتين لتفادي الازدواج الضريبي الدولي وهما طريقة الإعفاء وطريقة الخصم.

- **المجموعة الرابعة (الإجراءات الختامية):** هي عبارة عن مجموعة من المواد تتعلق بتطبيق الاتفاقية و إجراءات محاربة التهرب و الغش الضريبي الدولي.

أ- تطبيق الاتفاقية: وتتضمن بصفة عامة العناصر التالية: - دخول الاتفاقية حيز التنفيذ وإغاؤها. - إجراءات ودية و التي تهدف لإيجاد حلول لل صعوبات المتعلقة بتطبيق الاتفاقية. - مبدأ عدم التمييز.

ب- محاربة التهرب والغش الضريبي الدولي: ويعتبر الهدف الثاني الذي تسعى إلى تحقيقه الاتفاقيات الضريبية، بعد الازدواج الضريبي الدولي، حيث تضم عادة الاتفاقيات الضريبية، إجراءات معينة للوصول إلى ذلك الهدف، و المتمثلة في تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين و المساعدة في تحصيل الضرائب.

2. توزيع الاختصاص الضريبي في إطار الاتفاقيات الضريبية الدولية:

أ. معايير توزيع الاختصاص الضريبي: يتم توزيع الاختصاص الضريبي أو الحق في فرض الضريبة بين كل من دولة إقامة المكلف ودولة مصدر الدخل، باتفاق بينهم، بموجب معاهدة ضريبية، من أجل تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، حيث يحدد مجال الاختصاص الضريبي لكل منهما، وبالنسبة لكل فئة من فئات الدخل. و يتم ذلك وفقا لمجموعة من المعايير:

- معيار الإقامة الضريبية للمكلف: طبقا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، يكون للدولة التي يقيم فيها المكلف، الأولوية في إخضاع الدخل.

- معيار مصدر الدخل، إذ يمكن لدولة ما، الحصول على الحق في فرض الضريبة، على دخل يعود لشخص غير مقيم بها، إذا تحقق هذا الدخل داخل إقليمها. ويوجد مصدر الدخل، بصفة عامة، في الدولة التي يمارس فيها المكلف نشاطا، يدر عليه دخلا أو ربحا، و على سبيل المثال، يعتبر البلد مصدر الدخل، بالنسبة لفئة الأجور، ذلك البلد الذي يزاول فيه الشخص عمله.

- معيار المنشأة المستقرة: هو ذو أهمية بالغة في تحديد الدولة التي يمنح لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لأرباح الشركات، و يتعلق بتلك الشركات التي تمارس أنشطة خارج موطن إقامتها بصفة دائمة. يعتبر مفهوم المنشأة المستقرة من أهم المفاهيم التي تتناولها الاتفاقيات، ويسمح تحديدها بفرض الضريبة فقط من طرف الدولة التي توجد بها هذه المنشأة، دون أن تخضع للضريبة مرة أخرى في الدولة التي يوجد بها المقر الرئيسي للشركة المالكة للمنشأة المستقرة.

ب. توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة لفئات الدخل ونوع الضريبة:

ب.أ: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل:

- الدخل العقاري: يمنح الحق في فرض الضريبة للدولة التي توجد بها الأملاك العقارية، أي الدولة مصدر الدخل (المادة 6 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة (OECD)).

- أرباح الشركات والمؤسسات: إذا كانت شركة أو مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، تمارس نشاطا في الدولة الأخرى، في غياب منشأة مستقرة، فإن أرباح هذه الشركة أو المؤسسة، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي هي تابعة لها. أما إذا كان لتلك الشركة أو المؤسسة منشأة مستقرة في الدولة الأخرى، فستخضع للضريبة في هذه الدولة، بالنسبة للأرباح المنسوبة للمنشأة المستقرة. حسب ما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة (OECD).

- الدخول من الملاحة البحرية و الجوية: طبقا للمادة (8) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فإن الأرباح الناتجة عن استغلال السفن أو الطائرات، في حركة النقل الدولي، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلي. وحسب نفس المادة، إذا كان مقر الإدارة الفعلية لشركة ملاحية بحرية، يوجد على متن سفينة، فإن هذا المقر يعتبر موجودا في الدولة التي يوجد بها ميناء قيد هذه السفينة، وفي حالة لم يكن لها ميناء قيد، اعتبر المقر موجودا في الدولة التي يقيم بها مستغل السفينة.

- أرباح المؤسسات المشتركة: قد تساهم شركة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدين، في رأس مال (أو في إدارة أو مراقبة) شركة أخرى تتواجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، كما قد يساهم نفس الأشخاص في رأس مال (أو في إدارة أو مراقبة) كلتا الشركتين، و نتيجة لهذه العلاقة، قد تعاملان وفقا لشروط، لن تتفق عليها الشركتين لو لم تربطهما تلك العلاقة، فإن الأرباح التي لولا هذه الشروط، لكانت قد حققها إحدى الشركتين، يمكن إدراجها ضمن أرباح هذه الشركة، وإخضاعها للضريبة.

- أرباح الأسهم: إن أرباح الأسهم تخضع للضريبة في الدولة التي يقيم فيها المستفيد من هذه الأرباح. كما تخضع أيضا في الدولة التي توجد بها الشركة الدافعة للأرباح (الدولة مصدر الربح)، حسب تشريعها، وفقا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. مع تحديد لسقف يجب ألا يتعداه معدل الضريبة في الدولة المصدر، من أجل تخفيض العبء الضريبي على المستفيد من الأرباح.

- الفوائد: تخضع الفوائد للضريبة في الدولة التي يقيم بها المستفيد منها (أو المستلم للفوائد)، وأيضا في الدولة التي نشأت فيها هذه الفوائد، أي الدولة التي يقيم فيها المدين، وفقا لما ينص عليه تشريعها (نفس المعاملة التي تتلقاها أرباح الأسهم)، حيث يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين، غير أن تلك الاتفاقية حددت سقفا لمعدل الضريبة الذي تفرضه الدولة التي تنشأ فيها الفوائد، في الحالة التي يكون فيها الشخص المستقبل لتلك الفوائد، و المقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، هو المستفيد الفعلي منها، و يتمثل هذا السقف في % 10 من المبلغ الإجمالي للفوائد.

- الإتاوات: حسب نموذج منظمة (OECD) لا تخضع الإتاوات للضريبة، إلا في دولة إقامة المستفيد الفعلي منها. وتكون بذلك قد منحت الحق في فرض الضريبة على هذه الفئة من الدخل، إلى دولة إقامة المستفيد الفعلي فقط، مما يسمح بتفادي الازدواج الضريبي، لكن بالمقابل، فإن هذا الإجراء لا يخدم سوى مصالح الدول المتقدمة، التي غالبا ما تمثل دولة إقامة المستفيد من الإتاوات.

- الأرباح الرأسمالية: فيما يتعلق بالتصرف في الأملاك العقارية السالفة الذكر، فإن الأرباح الناتجة من هذا التصرف تخضع، للضريبة في الدولة التي توجد بها تلك الأملاك . ونلاحظ أن الحق في الإخضاع الضريبي منح، في هذه الحالة، للدولة مصدر الدخل فقط، مما يسمح بتفادي الازدواج الضريبي.
 - **الدخول من المهن غير المستقلة:** إن الأجر والمكافآت التي يتقاضاه شخص مقيم في إحدى الدولتين، نتيجة لممارسته لعمل بأجر في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الأخيرة، حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. لكن توجد بعض الحالات التي لا تخضع فيها تلك الأجر أو المكافآت المماثلة للضريبة في تلك الدولة الأخرى (الدولة التي يمارس فيها الشخص عمله)، و إنما فقط في دولة إقامة الشخص الذي يتقاضاها.
 - **مكافآت أعضاء مجلس الإدارة:** تخضع أتعاب الحضور والمكافآت المماثلة، التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة، بصفته عضواً في مجلس إدارة أو مراقبة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في هذه الأخيرة (معيار مصدر الدخل).
 - **دخول الفنانين والرياضيين:** تخضع الدخول التي يحققها الفنانون والرياضيون، المقيمون في دولة متعاقدة، للضريبة في الدولة التي يمارسون فيها نشاطاتهم، حسب نموذج المنظمة.
 - **المعاشات:** حسب نموذج منظمة التعاون والتنمية، لا تخضع المعاشات والمكافآت المدفوعة لشخص مقيم في دولة متعاقدة، مقابل عمل سابق، للضريبة إلا في هذه الدولة . ومن الواضح أنه تم الأخذ بمعيار الإقامة لتحديد الدولة التي من حقها فرض الضريبة، في إطار الاتفاقية النموذجية، كما يؤدي ذلك إلى تجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبي.
 - **دخول الوظائف العامة:** استندت اللجنة الضريبية لهذه المنظمة عند توزيعها للحق في فرض الضريبة، إلى إقامة الشخص المقدم للخدمات، إلى جانب جنسيته، و هي من بين الحالات القليلة التي تستند فيها الاتفاقية لمعيار الجنسية.
 - **المبالغ المحصلة من طرف الطلبة:** المبالغ التي يحصل عليها طالب في دولة متعاقدة من أجل تغطية مصاريف دراسته ، لا تخضع للضريبة في الدولة التي يزاول فيها هذا الطالب، دراسته، شرط أن يتحصل عليها من خارج هذه الدولة.
 - **الدخول الأخرى:** طبقاً لما نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة (OECD) فإن عناصر الدخل التي لم يتم تناولها في المواد السابقة، فإنها تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد منها فقط ، تفادياً لحدوث ازدواج ضريبي.
 - **ب.ب. توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة:** تتطرق الاتفاقيات إلى توزيع الحق في فرض الضريبة بالنسبة للثروة حسب الأجزاء المكونة لها. كما يلي:
 - الثروة المكونة من الأملاك العقارية، المنصوص عليها في المادة (6)، تخضع للضريبة في الدولة التي تتواجد فيها هذه الأملاك.
 - الثروة المكونة من الأملاك المنقولة، التي تشكل جزءاً من أصول منشأة دائمة تابعة لشركة مقيمة في دولة متعاقدة، وأن تلك المنشأة المستقرة متواجدة في الدولة المتعاقدة الأخرى ، فإن تلك الثروة تخضع للضريبة في هذه الأخيرة (أي في الدولة التي تتواجد فيها المنشأة المستقرة).
 - الثروة المكونة من السفن والطائرات، المستخدمة في النقل الدولي، أو الأملاك المنقولة المتعلقة باستغلال تلك السفن والطائرات تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة المستغلة.
 - أما العناصر الأخرى المكونة لثروة مقيم في دولة متعاقدة، فتخضع للضريبة في هذه الدولة فقط.
 - 3. طرق تفادي الازدواج الضريبي القانوني** لقد اقترحت أولى الاتفاقيات الضريبية النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة، أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، و التي يمكن إيجازها فيما يلي:
 - **طريقة الإعفاء:** تقتضي هذه الطريقة عدم فرض الضريبة من طرف دولة إقامة المكلف على الدخل (الثروة) الخاضع للضريبة من قبل الدولة مصدر الدخل.
 - **طريقة الخصم:** تتمثل هذه الطريقة في خصم دولة إقامة المكلف من الضريبة المستحقة الدفع بها، على دخله (أو ثروته)، مبلغ الضريبة المدفوع في الدولة المصدر الدخل بالنسبة للدخل الذي تحقق بها (أو تلك الثروة).
 - **طريقة اقتسام الإيراد:** و تتمثل هذه الطريقة في فرض الضريبة من طرف إحدى الدولتين المتعاقدين، ووفقاً لما تحدده الاتفاقية الضريبية المبرمة بينهما، على أن تقوم هذه الدولة بتحويل جزء من الضريبة التي حصلت عليها إلى الدولة المتعاقدة الأخرى.
 - **طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة:** تقتضي هذه الطريقة، بأن تقوم الدولتين المتعاقدين بفرض الضريبة بالتناوب على المكلف، حسب فئة الدخل المحقق، بموجب اتفاقية ضريبية بينهما، كأن تختص إحدى الدولتين في فرض الضريبة أرباح الأسهم ، و أن تختص الدولة المتعاقدة الأخرى في فرض الضريبة على فئة المعاشات.
- إن كلا من طريقة اقتسام الإيراد و طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة، قد تم التخلي عن العمل بها ، لأن كليهما تتطلب تنسيقاً وتعاوناً كبيراً بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة . أما فيما يتعلق بطريقتي الإعفاء والخصم، فلا تزال الدول تتبعهما لنفادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها، وهما الطريقتان المعتمدتان في الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، و هيئة الأمم المتحدة.

المحور الخامس: المنافسة الضريبية الدولية.

أدى التنافس العالمي على جذب رؤوس الأموال الاستثمارية إلى اتساع مجال المنافسة الضريبية بين دوله، عبر تسابقها في منح الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار و توفير المناخ الملائم لنموه.

أولاً. مفهوم المنافسة الضريبية: أنتج الاهتمام الواسع و المتزايد من قبل الباحثين في هذا الموضوع العديد من التعاريف نورد البعض منها فيما يلي:

1. تعريف Janeba.E: " هي الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات".³⁴

2. تعريف philippe Dider: " هي نتيجة لظاهرة العولمة و تعبر عن العلاقة بين الدولة و المستثمرين، خاصة في ظل التبادل التجاري الحر الذي يتم خارج الحدود الإقليمية للدول بما يمكن من تحرير حركة رؤوس الأموال، و من ثم فهي الخفض غير المرتقب لنسب الضرائب من قبل الدولة".³⁵

3. تعريف Marini philippe: " هي الفوارق الموجودة بين الأنظمة الضريبية للدول نتيجة تنامي ظاهرة التنافسية الضريبية بينها، من أجل السيطرة على مورد عالمي مهم متمثل في تدفق رأس المال الأجنبي لأي دولة، مما يخلق تبايناً في أداء هذه الدول من الجانب الضريبي وفق التنافس الضريبي الحاصل بينها، مما يؤدي إلى الصراع من أجل البقاء، و يهدد الدول التي لا تملك مؤهلات و إمكانيات البقاء، فتسحب من السوق، و هذا ما حدث في دول أوربا".³⁶

4. تعريف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية: " هي ظاهرة عالمية تحصل عندما تتنافس الدول فيما بينها من أجل الحصول على أكبر حجم من تدفقات الاستثمار الدولي، أو توفير مناخ مساعد لاستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، مما يوفر للمستثمر بدائل لاختيار البلد المراد الاستثمار فيه".³⁷

استخلاصاً مما سبق يمكن تعريف المنافسة الضريبية على أنها " نتيجة لمجموعة الاجراءات الضريبية التي تقوم بها الدولة كشكل من أشكال الدعم أو الحماية لصادراتها، واستقطاب رؤوس الأموال لحفز الاستثمار، دون مراعاة للسياسات الضريبية المنتهجة من طرف الدول المنافسة لها".

ثانياً. أنواع المنافسة الضريبية: تعددت معايير تصنيف المنافسة الضريبية، غير أن المهم هو ربط التصنيف بما يترتب عنها من إيجابيات أو سلبيات، و على هذا الأساس تصنف إلى منافسة ضارة و منافسة غير ضارة:³⁸

1. المنافسة الضريبية الضارة: تدعى أيضاً بالمنافسة الضريبية غير المشروعة، نتيجة الضرر الذي تسببه للدول المضيفة للاستثمار أو الدول المشاركة في السوق على السواء. و يتجلى هذا الضرر بالنسبة للدول الأولى في التضحية بجزء من مواردها لأجل جذب الاستثمار الأجنبي دون الانتباه إلى المخاطر التي قد تترتب عن تلك التضحية، فيما يتعرض الصنف الثاني من الدول إلى أضرار معتبرة نتيجة عدم استقطابها للاستثمار الأجنبي من ذلك ضياع فرص الاستفادة من التكنولوجيا المتقدمة المرافقة للاستثمارات الأجنبية، و حرمانها من التدفقات المالية بالعملة الصعبة.

لصعوبة الحكم على إجراء ضريبي معين (منح مزايا) على أنه ضار أو غير ضار، فقد سعت دول الاتحاد الأوربي ودول منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية إلى وضع مجموعة من المعايير لتحديد الممارسات الضريبية الضارة، تمثلت فيما يلي:³⁹

(أ). المعايير المرتبطة بالحوافز الضريبية: أبرز معايير تحديد الممارسات الضريبية في هذا المجال هي: - مدى منح المزايا الضريبية إلى غير المقيمين أو إلى معاملات تتم مع غير المقيمين؛ - مدى فصل و عزل السوق المحلي حتى لا يستفيد غير المقيمين من المزايا الممنوحة؛ - مدى منح مزايا ضريبية، حتى و إن لم يوجد أي نشاط اقتصادي حقيقي أو أي حضور اقتصادي جوهري في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوربي و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية؛ - مدى شفافية منح المزايا الضريبية، و ما إذا كان انعدام الشفافية الضريبية ناتج من كون القواعد القانونية المعمول بها كانت موضوع تسامح غير شفاف على المستوى الإداري؛

(ب). المعايير المرتبطة بأسعار التحويلات: تتمثل في مدى احترام القواعد الدولية المطبقة على أسعار التحويلات بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها التي تضمنتها المبادئ التوجيهية لعمل هذا النوع من المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛

(ج). المعايير المرتبطة بالمادة الخاضعة للضريبة و الاتفاقيات الضريبية الدولية: و تتعلق هذه المعايير بما يلي: - مدى وجود اصطناعية في تعريف و تحديد القاعدة أو المادة الخاضعة للضريبة؛ - مدى دخول الدولة في شبكة واسعة من الاتفاقيات الدولية أو ترقيتها لأنظمة ضريبية تفضيلية كوسيلة لتخفيض الضريبة.

تعد الجناح الضريبية⁴⁰ الشكل الأكثر إضراراً من المنافسة الضريبية نتيجة مستويات الإخضاع المنخفضة التي تقرها الأنظمة الضريبية بما من جهة، و إحتضانها للأنشطة المالية خارج الحدود.

2. المنافسة الضريبية غير الضارة: تدعى المنافسة الضريبية المشروعة، و تستمد مشروعيتها من عدم تسببها في أضرار للدول المعنية بها، فهي تحقق منافعاً للدول المستقبلية للاستثمار و الدول المستثمرة على السواء. فهي تمكن من جذب الاستثمار الأجنبي و إقامة الشراكة في مجال الاستثمار و غيرها، و ما يتبع ذلك من توفير مناصب الشغل و غيرها.⁴¹

ثالثاً. آثار المنافسة الضريبية: تبعا لتصنيف المنافسة الضريبية اعتماداً على معيار الضرر الذي قد تسببه من عدمه، فإن هذه الظاهرة قد تترتب عنها العديد من الآثار، منها الإيجابية و منها السلبية، كما سنوضحه فيما يلي:⁴²

1- الآثار الإيجابية: يترتب عن المنافسة غير الضارة العديد من المزايا بالنسبة للدول المضيفة للاستثمار، وكذا المستثمرين الأجانب، يمكن إيجاز أهمها في الآتي:

(أ) - جذب الاستثمارات الأجنبية: تعد الضريبة من أهم العناصر المشكلة للمناخ الاستثماري، و تؤثر بشكل كبير على فرص نجاح او فشل المشروعات الاستثمارية في بلد ما،⁴³ و بذلك تطرح المنافسة الضريبية أمام المستثمر العديد من البدائل والخيارات للمفاضلة بين الاستثمار في دولته الأصلية أو في غيرها من الدول، و ذلك بحسب مستوى الضغط الضريبي، فهو يفضل الاستثمار في الدول المضيئة إذا كانت تتيح له أفضل الامتيازات الضريبية و على حساب دولته الأصلية نتيجة ارتفاع مستوى الضغط الضريبي بها، و العكس صحيح؛

(ب) - توفير فرص العمل: حيث تسهم الإجراءات التحفيزية بشكل فعال في خفض التكاليف و تحفيز المشروعات الاستثمارية على الاستمرار في أنشطتها و توسعها، بما يؤدي إلى توفير أكبر قدر ممكن من مناصب الشغل؛

(ج) - توفير السيولة بالعملة الصعبة: نتيجة التنافس بين المستثمرين الأجانب، تتمكن الدول المضيئة من توفير موارد كبيرة من العملة الصعبة، يمكنها توظيفها في تغطية احتياجاتها الاقتصادية؛

(د) - المزايا المرتبطة بالسيادة و مواجهة الدول : يرى أنصار المنافسة الضريبية أن لها مزايا أخرى كونهما تسمح: - لكل دولة (منطقة، إقليم، بلدية) بممارسة سيادتها و بتتبع الخيارات؛ - لكل الدول بتعويض العوائق الجغرافية مثل البعد عن الأسواق؛ - بمحاربة ميل بعض الدول إلى إخضاع رأس المال أكثر من العمل و الاستهلاك⁴⁴.

2. الآثار السلبية: تتجلى أبرز سلبيات المنافسة الضريبية الضارة في:

(أ). الازدواج الضريبي الدولي: حيث يُحتمل خضوع الدخل أو الربح لأكثر من مرة للضريبة أو لعدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، نتيجة تأثير قواعد الإقليم التي تقرها القوانين الضريبية الداخلية لهذه الدول خاصة في غياب الاتفاقيات الضريبية الدولية. حيث يجد المستثمر نفسه تحت طائلة قوانين أكثر من دولة واحدة،⁴⁵ فقد يخضع لقانون الدولة الأولى استنادا لفكرة الجنسية، و الثانية استنادا لفكرة الإقامة و الثالثة استنادا لفكرة مصدر الدخل؛

(ب). النهب الضريبي الدولي: نتيجة استغلال الثغرات والنقائص والتسهيلات في التشريعات الضريبية الداخلية والاتفاقيات الضريبية، من أجل تجنب الضرائب أو التخفيف من عبئها؛

(ج). تآكل الوعاء الضريبي : تؤدي المنافسة الضريبية إلى تآكل الوعاء الضريبي و الانخفاض المستمر في الحصيلة الضريبية، بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تُزايد الدولة على منحها. كما تتأثر الدول الأخرى بكل إجراء ضريبي تقوم به هذه الدولة من خلال نقص حصتها من رأس المال المستثمر أو نتيجة لقيامها بإجراء مضاف يتمثل في منح حوافز و إعفاءات أكثر، ما يقلل من مواردها الضريبية، و هو ما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة. و قد أظهرت دراسة قام بها الباحثان Thomsen & Woolcock عام 1993 مدى الانخفاض المستمر الذي لحق بأسعار الضرائب في بعض الدول الأوروبية، حيث خفضت ضريبة الدخل على الشركات ما بين عامي 1983 و 1993 من 45% إلى 39% في بلجيكا، و من 50% إلى 38% في الدنمارك، و من 50% إلى 34% في أيرلندا و من 49% إلى 46% في اليونان، و من 40% إلى 34% في بريطانيا.⁴⁶

(د). تشويه هيكل التجارة و الاستثمار العالمي: تتيح المنافسة المجال أمام الشركات الاستثمارية و خاصة دولية النشاط، للتخطيط الضريبي الدولي الذي يقوم على اختيار الاستثمار في الدول التي تقدم مزايا أفضل، أو تساعد على تجنب الضرائب دون القيام باستثمارات حقيقة فيها، ما يتسبب في تشويه هيكل التجارة و الاستثمار العالمي، و تزايد الأعباء الإدارية التي تتحملها الدول لمواجهة تصرفات هذه الشركات، دون حصولها على إيرادات ضريبية مهمة، مما يفاقم العجز الموازي و يخفض النفقات العامة، و قد يجبر ذلك الدول إلى تبني نظم ضريبية ارتدادية للحد من إساءة المستثمرين لسياسات التحفيز الضريبي.⁴⁷

(هـ). اختلال قرارات الاستثمار و رفع الأعباء الضريبية و كلفة الاستثمار: بحسب معارضيتها، فإنها تؤدي إلى:

- اختلالات في قرارات توطين المشاريع؛ - تحميل الأعباء الضريبية للأوعية الأقل حركية؛ - قد تكون مكلفة من حيث جذب الاستثمارات و الأنشطة الاقتصادية للمكان غير المناسب، مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات أو سوء استخدامها⁴⁸.

رابعا. آليات مواجهة المنافسة الضريبية الضارة: لضمان الفعالية في مواجهة المنافسة الضريبية الضارة، يقترح البعض أن يتم ذلك من خلال المراحل الثلاثة التالية:

1- قيام كل دولة بتحديد التدابير و الممارسات التي قد تكون مصدر ضرر ضريبي: و في هذا الإطار قامت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بإنشاء منتدى حول الممارسات الضريبية الضارة، إضافة إلى تبادل المعلومات بين الدول بخصوص الممارسات الضارة؛

2- تقييم الطابع الضار أو غير الضار لأي إجراء ضريبي: عن طريق تحديد الآثار التي يحدثها على الدول الأخرى من أية طبيعة كانت؛

3- تطبيق التوصيات و التوجيهات الخاصة بمحاربة المنافسة الضريبية الضارة: و المتمثلة في:

(أ) - المحافظة على الوضع القائم من خلال عدم اعتماد تدابير جديدة يمكن اعتبارها ضارة؛

(ب) - الإلغاء، من خلال فحص الممارسات و القوانين المعمول بها و تطهيرها من الممارسات الضارة؛

(ج) - التعاون الكامل بين الدول في محاربة النهب الضريبي من خلال تبادل المعلومات و طبقا لقوانين كل دولة؛

(د) - العمل على وضع التدابير المضادة للتعسف، و المضادة للممارسات الضارة ضمن القوانين الضريبية و الاتفاقيات المانعة للازدواج الضريبي،⁴⁹ و يتم ذلك من خلال التنسيق الضريبي بين الدول، كونه الآلية الأهم لمواجهة المنافسة الضريبية، و الذي سيكون محتوى المحور الموالي.

المحور السادس: التنسيق الضريبي الدولي.

يدخل التنسيق الضريبي في إطار العمل على إحداث تقارب في السياسات الضريبية وتجنب المنافسة الضريبية الضارة بهدف تحقيق التكامل الاقتصادي، و تشجيع الاستثمار بشكل يحقق مصالح كل دولة.

أولاً. مفهوم التنسيق الضريبي: تضمنت الدراسات الاقتصادية التي تناولت هذا الموضوع العديد من التعاريف من بينها:

1. التعريف الأول: " يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أوجه الاختلاف بين النظم و التشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناغمة و متناسقة و متقاربة في مختلف المجالات الضريبية، و من أهمها: قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، و أحوال و شروط منح الإعفاءات الضريبية، و معدلات الضرائب."⁵⁰

2. التعريف الثاني: " يعني السعي إلى إزالة أهم أوجه الاختلاف بين النظم و التشريعات الضريبية بحيث تتعد عن التناقض و تصبح متقاربة في مختلف الجوانب. وقد يتسع مجال التنسيق، و قد يقتصر على جانب أو جوانب قليلة."⁵¹

3. التعريف الثالث: " التنسيق الضريبي هو مجموعة القواعد و الاتفاقيات و التعاقدات المبرمة بين عدة دول، بهدف إزالة التناقضات فيما بينها و التي تعرفها أنظمتها الضريبية المختلفة، و منعها من الإضرار بالتكامل الاقتصادي."⁵²

4. التعريف الرابع: " التنسيق الضريبي هو مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى تخلص الضريبة من آثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية و المالية الدولية، و محاولة خلق ظروف مشابحة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة، و تتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال و الأفراد بحرية الانتقال، مما يساعد على تخصيص الأملل للموارد."⁵³

تأسيساً على التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التنسيق الضريبي يشمل ما يلي: - التعديل الجزئي و التدريجي للأنظمة الضريبية الوطنية المختلفة، التي تعرف اختلافاً في الهياكل و تبايناً في الأعباء الضريبية التي تفرها؛ - يستهدف التنسيق الضريبي تحقيق التقارب في توزيع الأعباء الضريبية بين الدول الأعضاء، تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية، و تجنباً لظاهرتي التهرب و الازدواج الضريبيين؛ - إزالة العقبات و الحواجز الضريبية التي يمكن أن تحد من المنافسة بين الدول.⁵⁴

ثانياً. نطاق التنسيق الضريبي : لا يقتصر التنسيق الضريبي على المجال الدولي، حيث يمكن أن يكون التنسيق مطلوباً محلياً أو داخل الدولة الواحدة:

1. على المستوى المحلي: كما هو الحال في الدول الفيدرالية التي تمنح كلا من الحكومة الفيدرالية و حكومات الولايات أو الأقاليم الحق في فرض الضريبة. و قد يقتصر مجال التنسيق الضريبي على أنواع محددة من الضرائب و قد يكون شاملاً لكل الضرائب.⁵⁵

2. على المستوى الدولي: ينطلق التنسيق الضريبي بإبرام الدول لاتفاقيات و معاهدات قصد إزالة التناقض بين نظمها الضريبية، و يشمل المجالات التالية: - أساليب تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، الأوعية الضريبية، و مستوى معدلات الضرائب؛ - ظروف و شروط منح المزايا الضريبية، و أساليب مكافحة الغش الضريبي.⁵⁶

ثالثاً. أهداف التنسيق الضريبي : الهدف من التنسيق الضريبي هو: - تجنب الانعكاسات السلبية للمنافسة الضريبية الضارة؛ - تحقيق حيادية الضريبة تجاه الاستثمار و التجارة الدوليين، بواسطة التنسيق و إزالة العوائق أمام انتقال الأشخاص و السلع و رؤوس الأموال بين الدول المعنية بالتنسيق، و من ثم تشجيع الاستثمارات المشتركة و تنميتها.

تختلف هذه الأهداف تبعاً لمستوى العلاقات الاقتصادية بين الدول من جهة و المدى الزمني من جهة أخرى.

كما أن للتنسيق الضريبي مجموعة من الأهداف الأخرى يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

الأهداف في المدى القصير	الأهداف في المدى الطويل
- جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة؛	- التوجه نحو التكامل الاقتصادي؛
- تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال؛	- التنسيق في السياسات المالية و النقدية؛
- الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي؛	- زيادة حجم التجارة البينية؛
- توفير قاعدة لبناء أسواق المال و البورصات المحلية؛	- زيادة حجم الاستثمار المشترك؛
- توفير فرص المنافسة مع الدول الصناعية الكبرى؛	- القضاء على التضخم؛
- تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مشروعات مشتركة جديدة؛	- تخفيض أسعار المنتجات لما يسمح بالتصدير الدولي؛
- تشجيع توطن رأس المال المحلي؛	- جذب مزيد من الاستثمارات؛
- الاستفادة من مزايا مثيلة من الدول الأعضاء في التنسيق؛	- استقرار مناخ الاستثمار؛
- تشجيع التجارة البينية؛	- تحسين العائد على الاستثمار؛
- تحسين مناخ الاستثمار.	- توظيف عوامل الإنتاج المحلية؛
	- تحقيق مزايا الإنتاج الكبير؛
	- الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

رابعاً. آليات و أساليب التنسيق الضريبي: يحتاج التنسيق الضريبي الدولي إلى عدد من الآليات التي تضمن نجاحه، تتمثل في وجود هياكل و مؤسسات ضريبية، و خطط عمل و عقود قانونية تسهر على التطبيق العملي لمخطط التنسيق الضريبي.⁵⁷

1. الاتفاقيات الضريبية: تعد أكثر الآليات استخداماً في هذا المجال:

- أ. هدف الاتفاقيات: تهدف الاتفاقيات الضريبية إلى: - تفادي الازدواج الضريبي؛ - مكافحة التهرب الضريبي؛ - إرساء قواعد التعاون في المجال الضريبي.
- لذلك فهي تعبر عن سعي كل طرف فيها لتحقيق مبدأ العدالة والمساواة في فرض الضريبة من خلال تجنب الآثار السلبية لكل من الازدواج والتهرب الضريبيين، والعمل على ترقية وتشجيع الاستثمار.⁵⁸
- ب. أشكال اتفاقيات التنسيق الضريبي: قد يكون هذا التنسيق من خلال: - اتفاقية عامة اقتصادية أو تجارية تتضمن بعض بنودها ما يتعلق بالتنسيق الضريبي بين الدول؛ - اتفاقية خاصة بالجانب الضريبي فقط، مثل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي عن طريق منح تسهيلات للمستثمرين بإعفاؤهم من الضرائب على الأرباح.⁵⁹
2. الإدارات والأجهزة الضريبية فوق القطرية: حيث يقتضي التنسيق بين الدول في المجال الضريبي، تعاوناً وثيقاً بين أجهزتها الضريبية، يشمل تبادل المعلومات والخبرات، تقريب التشريعات والمصطلحات وطرق المعاملات.
- 1.2. أشكال تعاون الإدارات والأجهزة الضريبية: يعد التعاون بين الإدارات الضريبية كشكل من أشكال التنسيق الضريبي أداة فعالة لمكافحة ظاهري التهرب والازدواج الضريبيين الدوليين نتيجة المعطيات التي توفرها هذه الأجهزة، وعلى المستوى الدولي هناك العديد من المشاريع المتعلقة بالتعاون والتنسيق الضريبي الدولي المرتكزة على مدخل الإدارة الضريبية منها⁶⁰:
- الاتفاق الثنائي الخاص بالتعاون الإداري في تحديد الوعاء الضريبي: يهدف إلى تبادل المعلومات المتعلقة بالإيرادات الخاضعة للضريبة بين الدول المتعاقدة في ظل احترام كل دولة لسيادتها الضريبية في حدود إقليمها.
- الاتفاق الخاص بالتعاون الإداري في تحصيل الضرائب: يهدف إلى تمكين الدول المتعاقدة من جباية ديونها الضريبية في إقليم الدول الأخرى، شريطة أن تكون مستحقة الأداء و تحصل طبقاً لقوانين الدولة المطلوب منها ذلك.
- ويتوجب على الدول المتعاقدة أن تنشئ في ما بينها مجلساً أعلى للضرائب تعهد إليه مهمة دراسة العقوبات الإدارية والتنظيمية التي تعيق التنسيق الضريبي، فضلاً عن العمل على تحسين الأداء الضريبي و تعبئة الموارد المالية بما يخدم الأهداف التنموية للدول الأعضاء⁶¹. مع إخضاعه لسلطة الجهة المشرفة على التكتل أو الاتحاد، بحيث تكون له الصلاحية القانونية في وضع القرارات والتعليمات الملزمة، و مراقبة التشريعات الداخلية للدول مما يضمن تنفيذ التنسيق على نحو فعال.
- 2.2. صعوبات التعاون الإداري: يواجه إبرام الاتفاقيات الخاصة بالتعاون الإداري في المجال الضريبي عدة صعوبات منها:
- عدم تكافؤ مزايا الدول المتعاقدة: نتيجة قبول مبدأ التعاون الضريبي الإداري، ذلك أن الدول التي تتوفر على نظم ضريبية فعالة و عادلة قد لا تشعر بحاجة ماسة لمكافحة التهرب و الازدواج الضريبيين التي يتيحها التعاون الإداري؛
- تباين أسس وأهداف النظم الضريبية: يجد من فرص التعاون الإداري بينها، حيث يصعب تحقيق تعاون ضريبي سليم بين دول تختلف على المستوى الضريبي والاقتصادي والسياسي؛
- التحفظ في تقديم المعطيات الاقتصادية: تتيح الاتفاقيات الضريبية في مجال التعاون الإداري طلب معلومات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي، ما ينجم عنه إفشاء بعض الأسرار الاقتصادية كإفشاء الأسرار المهنية، و المعلومات الخاصة بالأرصدة النقدية و الأوراق المالية و غيرها، الأمر الذي قد لا يلقى قبولا لدى كافة الدول.⁶²
3. الصناديق التعويضية: قد يتطلب تنسيق التشريعات و النظم الضريبية إنشاء صندوق تعويضي لتصحيح الاختلال في الإيرادات الضريبية:
- 1.3. تمويل الصندوق: يمول الصندوق من قبل الدول الأعضاء وفق نظرية القدرة على الدفع أو من خلال فرض رسم جمركي لفائدة هذا الصندوق؛
- 2.3. هدف الصندوق: الهدف من إنشاء هذا الصندوق هو تعويض الدول التي قد تتضرر من عملية التنسيق و تعرف انخفاضاً حاداً في إيراداتها الضريبية.
- خامساً. الآثار الاقتصادية للتنسيق الضريبي: يمكن أن يحقق التنسيق الضريبي جملة من المنافع أو الإيجابيات، كما قد يتسبب في الحاق الضرر ببعض الدول.
1. الآثار الإيجابية: تتمثل أبرز الآثار الإيجابية التي يمكن أن يحدثها التنسيق الضريبي في:
- 1.1. التقليل من حجم التشوّهات الاقتصادية: تعمل الاختلافات في القواعد الضريبية التي تطبقها الدول أحادياً على تشويه الاقتصاد العالمي، لأنها تؤثر على قرارات المنتجين و المستهلكين، بحيث لا تصبح الضريبة حيادية بالقدر المطلوب لضمان التبادل الحر للسلع و الخدمات و رأس المال،⁶³ و من بين هذه التشوّهات:
- (أ) في مجال الضرائب على الاستهلاك: يؤدي فرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع و الخدمات المستهلكة داخل الدولة بمعدلات مختلفة تبعاً لنوع أو طبيعة السلعة أو الخدمة أو على سلع أو خدمات دون غيرها إلى التأثير على التدفقات التجارية من وإلى هذه الدولة. و فرض الضريبة بهذه الكيفية يحدث تغييرات في أسعار الاستهلاك؛ مما يؤثر على قرارات الشراء و منه الاستهلاك بالزيادة أو النقصان، وبالتالي التأثير على مستويات الرفاهية الاقتصادية للمستهلكين. و سينعكس ذلك على إعادة تخصيص موارد المجتمع بين أوجه الانتاج المختلفة بشكل لا يكون بالضرورة أمثلاً. و ينتج عن عدم التنسيق تباعد أو انحراف الأسعار الحدية للمنتجات البديلة على المستوى العالمي؛
- (ب) في مجال الضرائب على الدخل: قد تفرض هذه الضريبة على أساس مبدأ مصدر الدخل، ما ينجم عنه إخضاع الشركات التي تحقق دخلاً في الدولة بصرف النظر عن مكان إقامتها، في الوقت الذي قد تخضع هذه الشركات للضريبة مرة أخرى في الدول التي تعتبر مقيمة فيها، كون هذه الدول تطبق مبدأ عالمية الإيراد، و من ثم تتعرض لازدواج ضريبي يقلل من العائد و يزيد من تكلفة الاستثمار، الأمر الذي يؤثر على قرار الاستثمار.

يتضح التشوه في الحالات السابقة من خلال مقارنة أسعار المنتجات نتيجة تأثرها بتلك القواعد الضريبية مع الأسعار البديلة لهذه المنتجات فيما لو كان التنسيق الضريبي موجوداً بين هذه الدول، ما يعني أن غياب التنسيق الضريبي يؤدي إلى عدم كفاءة تخصيص موارد العالم نتيجة تباعد أو انحراف الأسعار الحدية للمنتجات البديلة. و مع ذلك هناك من يرى أن الاختلاف في معدلات ضرائب الدخل و لا سيما الضريبة على أرباح الشركات يمكن أن يكون مقبولاً إذا كانت هذه المعدلات منخفضة و تعوض التشوه المتوقع على تخصيص الموارد.⁶⁴

2.1 التقليل من التأثيرات الخارجية السلبية للضريبة : إن قيام أية دولة بصفة منفردة باختيار المعدلات الضريبية التي تمكنها من تحقيق أعلى مستوى من الرفاهية، سوف يؤثر على مستويات الرفاهية في الدول الأخرى، و هو ما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة و التي من أهمها:

أ. **التأثير على رفاهية المجتمع:** عند قيام دولة من الدول بفرض ضرائب انتاج بمعدلات منخفضة عن تلك المطبقة في دولة أخرى، سيؤدي ذلك إلى تسهيل جذب الاستثمار إليها، ما قد يؤدي إلى خسائر في رفاهية الدولة الثانية نتيجة ما يعرف باغتصاب وعاء الضريبة، رغم أن هذا الأثر السلبي لم يؤخذ في حساب الدولة الأولى عند اتخاذ قرارها متجاهلة الكفاءة الاقتصادية الدولية.⁶⁵ وقد يؤدي تنافس الدولتين على تحسين ظروفهما الاقتصادية إلى مزيد من الاختلاف في مستوى معدلات الضرائب و العمل على تخفيضها إلى حد تفرضه المنافسة الضريبية، لذا من الضروري لجوئهما إلى التنسيق الضريبي بينهما للحد من الاختلاف في معدلات الضريبة. و التنسيق الضريبي لا يعني بالضرورة تبني مبدأ توحيد المعدلات، حيث يمكن الإبقاء على الضريبة المختلفة بين الدول الأعضاء، إذا توفرت لها خيارات الحد من التأثيرات السلبية للمنافسة الضريبية،⁶⁶ من توفير الوعاء الضريبي الملثم و القواعد القانونية الواضحة.⁶⁷

ب. **التأثير على الأسعار و التكاليف:** الدول ذات الاقتصاد القوي يمكنها تصدير أو بيعها الضريبة إلى الخارج لأنها قادرة على فرض ضرائب على وارداتها من الدول، ما يزيد كلفة مؤسساتها بمقدار الضرائب الداخلة في الانتاج. و نظراً للمركز الاحتكاري للدول القوية في السوق العالمي بإمكان مؤسساتها إعادة تصدير ضريبة الواردات المفروضة عليها في صورة ارتفاع في أسعار السلع المصدرة إلى الخارج؛ و من ثم نقل العبء الضريبي إلى المستهلك الأجنبي.⁶⁸

ج. **التأثير على العبء الضريبي للمؤسسات:** إن التأثيرات الخارجية للضريبة تبدو جلية أكثر على الشركات من خلال أثر السياسة الضريبية التي تطبقها دولة معينة على الدول الأخرى، فإذا كان عبء الضريبة على الشركات في هذه الدولة مرتفعاً نسبياً عن بقية الدول، ساهم ذلك في انتقال وعاء الضريبة إلى الدول التي ينخفض فيها العبء، ما يتولد عنه تدفقات خارجية لرأس المال من الدول ذات العبء الضريبي المرتفع إلى الدول ذات العبء المنخفض.

3.1 تخفيض الكلفة الإدارية للضريبة : يعمل التنسيق الضريبي على تخفيض التكاليف الإدارية للضريبة بالنسبة للإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة:

أ. **بالنسبة للإدارة الضريبية:** تتقلص كلفتها لعدم الحاجة إلى البحث عن معاملات ضريبية مختلفة في كل دولة كما هو الحال في حالة غياب التنسيق الضريبي، سواء ما تعلق بتحديد الدخل أو تحديد التكاليف و غيرها؛⁶⁹

ب. **النسبة للممول:** يتحمل كلفة أقل؛ بخلاف ما لو كانت الأنظمة و الإجراءات الضريبية في الدول ذات الصلة بنشاطه الاقتصادي متباينة و متعددة،⁷⁰ و ينعكس هذا التخفيض على كلفة المنتجات، مما يخفض أسعارها و يرفع قدرتها على التسويق الخارجي.

2.2 الآثار السلبية : يعتبر انخفاض الحصيلة الضريبية لبعض الدول، و عدم ملائمة برنامج التنسيق الضريبي للظروف الاقتصادية لبعض الدول الأخرى، و ما ينجم عن ذلك من تشوه في هيكلها الانتاجية أبرز الآثار السلبية للتنسيق الضريبي ما لم يتم تداركها:

1.2 انخفاض الحصيلة الضريبية لدى بعض الدول: يترتب عن التنسيق الضريبي إحداث تعديلات في التشريعات الضريبية الوطنية للدول الأعضاء في التكتل، ما ينجم عنه زيادة في المعدلات الضريبية لبعضها، و تخفيضاً في معدلات الضرائب لدى دول أخرى، إضافة إلى تعديل قواعد تحديد الوعاء الضريبي؛ ما يوفر إيرادات ضريبية أكثر مما كانت تحصله بعض الدول قبل التنسيق، و يضيع على بعض الدول جزءاً من حصيلتها الضريبية السابقة، و هذا يعني أن التنسيق الضريبي يؤدي إلى إعادة تخصيص أو توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول الأعضاء، فيمكن أن تتضرر الدول المعتمدة بصفة أساسية على الإيرادات الضريبية في تمويل ميزانيتها العامة⁷¹. غير أن هذا الضرر قد يكون على المدى القصير؛ فبعض الدول التي خفضت معدلاتها الضريبية يمكن ان تستفيد من تدفقات رؤوس الأموال إليها أكثر من ذي قبل، الأمر الذي يؤدي إلى التوسع الأفقي للوعاء الضريبي، ما ينتج عنه زيادة الحصيلة الضريبية في المدى الطويل. كما أن الزيادة في المعدلات الضريبية التي تعرفها بعض الدول لا تعني بالضرورة زيادة الحصيلة؛ بل قد يؤدي ذلك إلى نقصانها بحسب منطق قانون لافر.⁷²

2.2 تشوه بنية الاقتصاد المحلي : رغم مساهمة التنسيق الضريبي في الحد من التشوه الناتج عن المنافسة الضريبية على المستوى الدولي، إلا انه قد يتسبب في التشوه الاقتصادي داخل الدولة أو الدول الأعضاء، و أبرز مظاهره:

أ. **مجالات الانفاق العام وأهميته:** إن مجالات الانفاق العام وأهميته تختلف من دولة إلى أخرى، و من ثم تتباين الأساليب الضريبية الملائمة لضمان تمويل هذا الانفاق، الأمر الذي يعارض مع هدف التنسيق الضريبي خاصة في ظل اختلاف مستويات التنمية الاقتصادية بين الدول المتكتلة؛

ب. **اختلاف أولويات الانفاق العام بين الدول:** ففي حين تُخصص النسبة العظمى منه في الدول المتقدمة للنفقات الاجتماعية و الصحية، تخصص حكومات الدول النامية معظمه للخدمات الاقتصادية و الدفاع و التعليم؛

ج. تباين سبل زيادة الإيرادات الضريبية بين الدول: فالدول المتقدمة تركز على الضرائب المباشرة، بينما تركز الدول النامية على الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات و الضرائب على التجارة الخارجية.⁷³

مع ذلك تزداد أهمية التنسيق الضريبي في ظل توسع قيام التكتلات الاقتصادية و ما أدى إليه من تقليل في أهمية السياسات المالية المستقلة لكل دولة على حدى وفقا لمصالحها الذاتية، لتحل محلها السياسات المالية التبادلية بين الدول لما لهذه الأخيرة من منافع، حيث تعمل على تخفيض الضغط الذي تتعرض له الدولة التي تخفض المعدلات الضريبية لجذب الاستثمارات إليها حيث تضطر في كل مرة إلى الاستمرار في التخفيض لمواجهة المواقف المماثلة للدول الأخرى في إطار المنافسة الضريبية نحو القاع، إضافة إلى ما توفره هذه السياسة من تفعيل لقدرة الإدارات الضريبية على التعاون لتحصيل الضريبة و مكافحة التهرب الضريبي، و تقليل الازدواج الضريبي الدولي.

المحور السابع: الجنات الضريبية.

أولاً. مفهوم الجنات الضريبية: يرتبط مصطلح الجنات الضريبية بالأنظمة الضريبية لهذه الدول ، وقد تعددت المصطلحات تطلق على هذه الدول فهناك من يطلق عليها اسم الملجأ الضريبي "*Refuge Fiscal*" ، والبعض الآخر يفضل تسميتها بالواحة الضريبية "*Oasis Fiscal*" باعتباره أكثر ملائمة من مصطلح الجنات الضريبية، أو دول الإجازات الضريبية ، "*Vacances Fiscales*" أما الدول الأنجلوسكسونية فأطلقت عليها اسم "*Tax Haven*" ، أي الجنات الضريبية.

رغم تباين التسميات يبقى مصطلح الجنات الضريبية الأكثر شيوعاً ، وتعرف الجنات الضريبية على أنها إقليم وطني تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في مجموعها أقل من غيرها في أي مكان آخر، وحيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق.⁷⁴

– كما تعرف على أنها دول أو أقاليم تتمتع بسيادة ضريبية كاملة ، وباستقلالية سياسية وإدارية ، تتميز بضعف معدل الضرائب أو انعدامه ، غياب الرقابة على أسعار الصرف ، السر المصرفي وكذا ضرورة توفر نظام بنكي ومالي فعال".

ثانياً. خصائص الجنات الضريبية: تتميز الجنات الضريبية بمجموعة من الخصائص نذكر من بينها:⁷⁵

1. **معدل ضريبة منخفض أو معدوم:** من أهم خصائص الجنات الضريبية الخوافز والميزات التي يمنحها التشريع الضريبي فيما يتعلق بالضرائب المفروضة على الدخل رؤوس الأموال والمعاملات وهو ما يعد عامل جذب لرؤوس الأموال الأجنبية التي تساهم في التنمية الاقتصادية لدول الجنات الضريبية والتي عادة ما تكون دول صغيرة لا تجد أمامها وسيلة لتحقيق التنمية إلا عن طريق إقرار معدلات ضريبية منخفضة أو معدومة.

2. **الاستقرار السياسي ، الاقتصادي ، القانوني والاجتماعي:** يعد استقرار هذه العوامل من أهم عناصر نجاح الجنات الضريبية ، إذ لا بد من تمتع دول الجنات الضريبية بأكبر قدر ممكن من الاستقرار في كافة المجالات ، أي يجب أن تتوفر على الأمان و ضمان الاستثمارات ، أن تخلو من أي حركات سياسية أو تغيرات مفاجئة في التشريعات القانونية التي من شأنها تعطيل مصالح المستثمرين.

3. **السرية:** العنصر الثالث الذي يجب توفره في دول الجنات الضريبية وهو السرية خاصة فيما يتعلق بمعاملات البنوك والمعاملات التجارية.

تسعى الشركات متعددة الجنسيات إلى التعامل مع البنوك على أعلى مستوى من الكفاءة والسرية باعتبار أن كافة معاملات هذه الشركات من إيداعات وقروض تتم بواسطة البنوك ، وعليه تعتمد الشركات على التعامل مع تلك التي تضمن لها سرية المعاملات البنكية والتجارية ، هذه السرية التي عادة ما تتجسد في شكل إبرام عقد بين المتعامل والبنك الذي يلتزم بمقتضى هذا العقد ضمان سرية المعاملات المالية للعميل.

يخشى معظم المستثمرون الإفصاح عن مداخلهم المحققة خارج الدولة الأم مما يدفعهم للجوء إلى هذه الجنات التي توفر لهم ضمان سرية معاملاتهم البنكية والتجارية ، لدى تعد هذه السرية عامل أساسي لا بد من أن تتوفر في دول الجنات الضريبية ، ليس فقط عندما يتعلق الأمر بتحويلات المتهربين من الضريبة بل أولئك أيضاً الذين يحاولون تجنب المعدلات الضريبية المرتفعة وكذا التحفظ على حياتهم الخاصة بعدم إفصاحهم عن مداخلهم الحقيقية ، ومثال ذلك سويسرا التي تعد أكثر الجنات الضريبية تميزاً في قطاع البنوك وسرية المعاملات البنكية.

4. **قوة العملة الوطنية:** ويقصد بها أن تكون العملة الوطنية على قدر كبير من الاستقرار وذات ثقل على المستوى الدولي ، كما يجب أن تكون قابلة للتحويل.

تعد الجنات الضريبية أكبر ملجأ للاستثمارات الأجنبية ومن ثم فإن أي أرباح أو دخول سيتم تحويلها إلى البلد الأصلي مما يستوجب عدم وجود عوائق أو مشكلات أمام هذه التحويلات ، لذا يقتصر تطبيق الرقابة على النقد على رعايا دول الجنات الضريبية دون الأجانب الذين يستفيدون من غياب هذه الرقابة، وهو ما يشجعهم على الاستثمار بهذه الدول.

5. **اتصالات ومواصلات حديثة:** غالبية الجنات الضريبية دول صغيرة الحجم لا يتجاوز عدد سكانها مليون نسمة ، تتميز بموقع جغرافي معروف على المستوى الدولي يساعدها في جذب الاستثمارات الأجنبية ، دون أن ننسى ضرورة امتلاكها لشبكة واسعة ومتقدمة من وسائل المواصلات والاتصالات وخطوط طيران متقدمة تجعل من السهل الاتصال بين الشركة الأم وفروعها.

تمثل الخصائص السابقة للجنات الضريبية أرضاً خصبة ومناخاً ملائماً لنشاط الشركات متعددة الجنسيات والتي تعتمد إلى إنشاء فروع لها في هذه الدول بهدف الاستفادة بأكبر قدر من الميزات والإعفاءات التي يمنحها النظام الضريبي لهذه الجنات.

ثالثاً. أنواع الجنات الضريبية: يمكن تصنيف الجنات الضريبية إلى ⁷⁶:

1. دول وأقاليم ذات ضرائب معدومة وتتميز بغياب الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، حقوق الشركات والضريبة على رأس المال. ولا تدفع الشركات الأجنبية إلا حقوق التسجيل. وليس لهذه الدول اتفاقيات ضريبية لتفادي الازدواج الضريبي وإن وجدت فهي قليلة.
2. دول وأقاليم ذات مستوى ضريبي منخفض أو ذات ضرائب مفروضة على أساس قاعدة إقليمية محدودة ويمكن أن تقابل في هذه الدول أو الأقاليم الضريبة على الربح بمعدلات منخفضة ضرائب الحق العام. والهدف من ذلك استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة للمساهمة في التنمية الاقتصادية للبلد. وقد تكون الضريبة في هذه الدول أو الأقاليم ضريبة إحلال سنوية تقوم بتعويض وتغطية غياب الضريبة على أرباح الشركات، تفرض هذه الضريبة على الأشخاص المعنويين بمعدلات منخفضة. ويمكن أن تكون فيها الضرائب على الشركات عابرة الحدود محفزة جداً. إذ لا تفرض الضرائب إلا على الأنشطة الداخلية، وتكون معدومة أو منخفضة على الأنشطة الخارجية.
3. دول وأقاليم تمنح مزايا ضريبية لبعض المؤسسات أو الأنشطة، ويمكن أن تمنح الجنات الضريبية مزايا تفضيلية تصل إلى درجة الإغراق الضريبي.

رابعاً. الانعكاسات السلبية لوجود الجنات الضريبية : تؤدي المزايا الجبائية التفضيلية التي تقدمها الجنات الضريبية، إلى:

- تهديد التوازن المالي بين دول العالم، حيث يفضل أصحاب الثروات تهريب أموالهم و أرباحهم وكذلك الاستثمار في البلدان التي تقدم لهم أفضل المزايا و الاعفاءات الضريبية، مما يترتب عنه مجموعة من الانعكاسات السلبية على اقتصادات الدول ذات الضغط الضريبي المتوسط أو المرتفع؛
- المخاطر الأمنية، خاصة من المنظمات الاجرامية الدولية و التنظيمات الارهابية التي تستغل الخدمات البنكية التي تلتزم بالحماية المطلقة للمعلومات و المعطيات حول التحويلات البنكية لتمويل عملياتها في باقي بلدان العالم، هذه المعطيات دفعت المنتظم الدولي من خلال منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لبلورة مجموعة من الاجراءات للحد من ظاهرة الجنات الضريبية.
- انخفاض حاد و كبير في الموارد الجبائية، فصغر مساحة البلدان المصنفة كجنات ضريبية و قلة عدد سكانها يمكنها من عدم فرض ضرائب كثيرة و مرتفعة، في حين أن الدول الأخرى ستجد نفسها مرغمة لمنع تهريب الأموال و الأرباح خارج تراب الدولة على سن مجموعة من الإعفاءات الضريبية على الشركات و الأفراد خاصة الأثرياء مما سيضعف موارها الجبائية و يجعلها غير قادرة على إنجاز البرامج الحكومية في المجالات الاجتماعية و البنية التحتية، و هو ما يفاقم الأوضاع الاجتماعية خاصة في الدول النامية التي تعاني أصلاً من نقص في الموارد المالية.
- تشكل الجنات الضريبية عبءاً سدياً للحرمة المنظمة الدولية، من خلال توفيرها لوسائل وآليات قانونية قادرة على التغاضي عن مصدر هذه الأموال و عن هوية أصحابها، كما أنها ترفض التعاون مع الدول الأخرى للقيام بتحقيقات جبائية أو جنائية تتعلق بهذه الأموال، فهي تقوم بدور الوسيط بين شبكة التحويلات المالية الدولية الشرعية و هذه الأموال المجهولة المصدر أو ذات المصدر المشبوه. فهي تساهم في تفشي الارشءاء على المستوى الدولي و تمويل المنظمات الاجرامية و التنظيمات الارهابية
- فالجنات الضريبية تمنح خاصية السر البنكي، و الحماية المطلقة للعمليات المالية و التجارية التي تمكن من إبقاء هوية المالكين و المستفيدين من التحويلات المالية مجهولة، حيث أن امتناع هذه الدول عن التعاون مع بقية بلدان العالم شكل عائقاً يكفل الحماية للمتهربين من الضرائب و أصحاب الثروات ذات المصدر غير المعروف.
- تشكل الجنات الضريبية ملاذاً آمناً لإخفاء الأموال المتحصلة من عمليات الارشءاء الضخمة، من خلال الخدمات التي تقدمها البنوك عن طريق تغيير مسار الأموال عدة مرات و تغيير مصدرها و إنشاء شركات وهمية و صفقات غير حقيقية بهدف تبييض مصدر تلك الأموال .
- يؤدي وجود الجنات الضريبية الى 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 المحاسبية و النتائج المالية للشركات، خاصة المتعددة الجنسية غير دقيقة و التي تشكل في أغلب الأحيان الأساس الذي تعتمد عليه بعض الشركات لإعلان إفلاسها المتعمد للتهرب 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.

خامساً. وسائل الحد من تنامي ظاهرة الجنات الضريبية

- لقد أصبحت المنافسة الجبائية الضارة التي تقوم بها الجنات الضريبية من خلال الاعفاءات و المزايا الضريبية التي تقدمها من أجل تشجيع تحويل الأموال و المشاريع من بلدان الإقامة الى مراكزها المالية، هاجس البلدان المتقدمة و النامية على حد السواء، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 2008.
- بعد تحديد المعايير التي من خلالها يمكن تصنيف الدول التي تعتبر جنات ضريبية و تمييزها عن غيرها من الدول التي تطبق سياسات جبائية غير ضارة، عملت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على اتخاذ مجموعة من الاجراءات 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 جبائياً.
- وفي هذا الإطار أصدرت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 1998 مجموعة من التوصيات، تحدف من خلالها إلى عزل هذه الدول و دفعها تحت تأثير الضغط لتغيير سياساتها الجبائية التفضيلية و الانخراط في التعاون الجبائي الدولي لمحاربة التهرب الضريبي الدولي و تبييض الأموال.
- عملية إقصاء هذه الدول تتم على مرحلتين، ففي المرحلة الأولى يتم اتخاذ تدابير ردية في مواجهة الجنات الضريبية، وفي مرحلة ثانية يتم إصدار لائحة للدول التي تصنف كجنات ضريبية.

1. **التدابير الردعية:** من أجل عزل وإقصاء الدول التي يتم تصنيفها كجناح ضريبية، عمل تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على اتخاذ مجموعة من الإجراءات من أجل محاربتها و تقليص آثارها على الاقتصاد العالمي:
- أ. ففي مرحلة أولى ينبغي على الدول غير المصنفة كجناح ضريبية الامتناع عن إقامة علاقات جبائية مع الجناح الضريبية، حيث تقترح منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فسخ الاتفاقيات التي تربط بين الدول والجناح الضريبية و عدم إبرام أية اتفاقيات جبائية جديدة معها.
- ويهدف هذا الإجراء إلى إبعاد الجناح 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 الجناح الضريبية، بل يتعدى الأمر ذلك ليصبح لهذا الإجراء مفعول عكسي، حيث سيزيد من إقبال الشركات والأفراد على الجناح الضريبية، رغبة في الاستفادة من انقطاع التعاون الذي كان يتم من خلال الاتفاقيات المبرمة ولو بشكل رمزي بين بلدان الإقامة و بلدان الاستقبال.
- ب. ومن جهة ثانية، فإن التقرير يدعو الدول التي ترتبط بعلاقات خاصة سياسية أو اقتصادية أو غيرها مع دول مصنفة كجناح ضريبية، أن تعمل على أن لا تساهم هذه العلاقات في تشجيع المنافسة الضريبية الضارة، و يقصد بهذا الإجراء الدول التي لديها حدود ترابية مع دولة أو دول مصنفة كجناح ضريبية.
- ت. كما تضمنت التوصيات التي تم إصدارها لمحاربة الجناح الضريبية إجراءات أخرى، أبرزها:
- التقليل من الإعفاءات الضريبية للدخول الأجنبية؛
 - تبادل المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية الدولية التي تتم فوق ترابها؛
 - ملاءمة التشريعات الوطنية لهذه البلدان في ما يتعلق بالولوج للمعلومات البنكية مع المعايير الدولية في هذا المجال.
2. **نشر لائحة الجناح الضريبية:** شكل تأسيس المنتدى الدولي للشفافية وتبادل المعلومات لأهداف جبائية، نقلة نوعية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، حيث عهد لهذا المنتدى القيام بتقييم دائم للأظمة الضريبية من أجل الكشف عن الدول التي تطبق سياسات ضريبية ضارة ومن ثم تحديد الدول التي ينبغي تصنيفها كجناح ضريبية من خلال المعايير المستخلصة من عملية التقييم لنظامها الجبائي، و القيام بعد ذلك بإعداد لائحة بالجناح الضريبية الموجودة.
- و تساعد هذه اللائحة الدول الأخرى على تطبيق التدابير الردعية ضد الجناح الضريبية من أجل عزلها والحد من أضرارها، و هي 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 كجناح ضريبية في تقرير صدر سنة 2000، تضم (35) خمسة 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 تشريعها و التعاون مع بقية الدول في المجال الجبائي.
- والعنصر الآخر المهم في هذا التقرير، يكمن في اقتراح إجراءات يمكن من خلالها للدول المصنفة كجناح ضريبية أن تلتزم بالقضاء على جميع المزايا الجبائية التفضيلية الضارة التي تقدمها للمستثمرين أفراداً وشركات، وهي إجراءات في حال الالتزام بالعمل بها، يتم إزالة الدولة من لائحة الجناح 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 الجناح الضريبية، بالإضافة لذلك عمل هذا التقرير على وضع أسس التعاون الجبائي الدولي بين الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية 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 لأهداف جبائية على تمييز الدول المتعاونة جبائياً والدول غير المتعاونة من خلال الاتفاقيات التي تبرمها مع غيرها من دول العالم بشأن تبادل المعلومات الجبائية، وهي نفس المقاربة التي أعتمدها القانون الضريبي الفرنسي في تحديد الدول غير المتعاونة جبائياً وبالتالي فرض معاملة جبائية خاصة مع الأفراد و المؤسسات حسب مصدر أو وجهة تحويلاتهم و عملياتهم المالية.
- وبصفة عامة، فقد شكلت التقارير السنوية و التوصيات الصادرة عن هذه المنظمة عاملاً مهماً دفع العديد من البلدان المصنفة كجناح ضريبية لإعادة ملاءمة قوانينها الوطنية التي تتضمن مزايا ضريبية و خدمات قانونية تسهل إخفاء الثروات و الأموال المتأتية من مصادر مشبوهة أو غير معروفة، و هو ما شكل نقلة نوعية بالنسبة للاقتصاد العالمي، حيث شرعت العديد من الدول التي كانت تعتبر إلى وقت قريب جناح ضريبية في توقيع اتفاقيات لتبادل المعلومات الجبائية، كما عملت على التخفيف من صرامة تطبيق مبدأ كتمان السر البنكي في إطار التعاون الجبائي الدولي.

المراجع:

- باسعيد والحاج فريد، دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر، 2004-2005.
- بن عبد الفتاح دحمان و من معه، التنافسية الجبائية وآثارها على نماذج من اقتصاديات الدول المغاربية، في: مجلة دفاتر السياسة و القانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 5 ، جوان 2011.
- جميل عبد الرحمن، صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات -دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه كلية الحقوق جامعة عين شمس، 2005.
- حسيني علي خربوش و من معه، تجارب التنسيق الضريبي بين الدول العربية، ورشة عمل حول التنسيق الضريبي، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1993.
- حسين جواد كاظم، فاعلية ضريبة الدخل في العراق في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية 1980-1995، رسالة ماجستير في الاقتصاد ، كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة البصرة ، العراق.
- رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي و مدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، في: مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد (05)، العدد (01)، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2002.
- زهرة جبو، التهرب الضريبي الدولي، في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011.
- سعيد عبد العزيز عثمان ،،شكري رجب ألعشماوي ، النظم الضريبية ، مدخل تحليلي تطبيقي، الإسكندرية ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية.
- سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008 .
- السيد عبد الملوي، المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية، دار النهضة العربية.
- طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الادارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010 .
- العاقر جمال الدين، التجانس اضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة منتوري(قسنطينة)، 2008-2009.
- عبد الحفيظ عبد الله عيد، المالية العامة، دار النهضة العربية، 1997.
- عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية المصرية، القاهرة.
- عبد الكريم صادق بركات، مقال في التنسيق الضريبي في الأسواق المشتركة، معهد الدراسات المصرفية، الإسكندرية.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان(الأردن)، 2011.
- عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية"دراسة تحليلية تقييمية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003 .
- عبد الهادي مختار، الاصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2016.
- عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسنية بن بوعلوي(الشلف) العدد 8 ، 2012.
- عطية عبد الحليم صقر، الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر، دار النهضة العربية، 1998.
- علي عبد الفتاح أبو شرار، الاقتصاد الدولي -نظريات وسياسات-، دار الميسرة، الطبعة، الأولى، 2007 .
- عيسى اسماعين، القانون الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2004.
- لميس عمسات الباكير، تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2001.
- محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 19 العدد 2 ، 2003.
- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجبائية و الضرائب، ITCIS، الجزائر، 2010.
- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2005.
- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.
- محيي محمد سعد، الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ،مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، مصر، بدون سنة نشر .
- المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- ملال محمد طارق ، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنّبها، مجلة دراسات (العدد الاقتصادي)، العدد 19أ، جامعة الأغواط، جانفي 2013
- ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004.
- نزيه عبد المقصود مبروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2002.
- يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية مصر، 2002.
- Bruno Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, 6^{eme} éd, éd Francis Lefebvre, paris , 2004.
- Charles Oman, concurrence fiscale et investissement directs a l'étranger (IDE), problèmes économique , N: 2680, paris du 20 sep 2000.
- E. Beraglas, Harmonization of commodity taxes, Journal of public Economics, vol 16, 1988.
- E.Janeba, tax competition in imperfectly competitive markets, Journal of international Economics, vol 11.
- Gropp Reint & Kostial kristinal, FDI and corporate tax revenue: tax harmonization or competition?, finance and development Review, 2001, vol 3.
- Gropp Reint & Kostial kristinal, FDI and corporate tax revenue : tax harmonization or competition ?, finance and development Review, 2001, vol 38, N 2
- J.D WILSON, theories of tax competition, national tax Journal, vol 52, N.2. 1999
- Jean-Raphael phllas, le vade Mecum de la fiscalité internationale, éd Ems, management société, paris, 2002, pp 20-21.

- Jose Marcos pinto ALVERES, perspectives on tax harmonization for Brazil and for the southern cone common Market-Mercosoul, the institute of Brazilian Business and Management Issues, spring. 19
- M DESMYTERRE, les distorsions économique d'origine fiscale éd établissement Emile Bruylant,, Bruxelles.
- Marini philippe, la concurrence Fiscale en Europe, contribution ou débat (on ligne),
- Philippe Didier, la notion de concurrence fiscale archives de philosophie du droit de l'impôt, tome, Dalloz, paris, 2002.
- Quere Agéns Bénassy and others, Foreign Direct Investment and the prospects for tax Harmonization in Europe, the Graduate Institute of international Studies, preliminary draft, 2
- Vito Tanzi and other, consequences of the Economic and Monetary union for the coordination of tax systems in the European union, lessons from the us experience, IMF, Working papers, no.wp/98/115, Washington.
- Yahia Amanache, Aspects Théorique de la Fraude Fiscale, revue d'institut d'économie Douanière et Fiscale, Koléa, Alger 2001.

