

## أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته

of International tax evasion, and Causes and mechanisms  
methods of combating itفاتح أحمية<sup>\*1</sup><sup>1</sup> جامعة جيجل (الجزائر)، fateh.ahmia@uni-v-jijel.dz

تاريخ القبول : 31 / 12 / 2020

تاريخ الاستلام: 24 / 11 / 2020

**ملخص :**

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم أسباب وأشكال التهرب الضريبي الدولي والعوامل التي تساعد في التقليل والحد منه، وخلصت الدراسة إلى أن أسباب ظهور الظاهرة مرتبطة بظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تهدف من خلال استثماراتها إلى التقليل من العبء الضريبي باللجوء إلى أساليب متعددة. إن مكافحة التهرب الضريبي الدولي تتم على مستويين : على المستوى الداخلي من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية وعصرنة الإدارة الضريبية ، وعلى المستوى الدولي باللجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف، وكذا التنسيق الضريبي الدولي و رفع السرية المصرفية .

**الكلمات المفتاحية:** الجنات الضريبية؛ أسعار التحويل؛ المنشأة الثابتة؛ الحوكمة الضريبية؛ الاتفاقيات الجبائية الدولية؛ التنسيق الضريبي الدولي.

تصنيف Jel: H81, H26

**Abstract:**

This study aimed to point out the major reasons and forms of international tax evasion and the factors assisting in reducing it. the study concluded that causes of the phenomenon are linked to the emergence of multinational corporations that aim, through their investments to reduce the tax burden by using multiple methods. International tax evasion was being combated at two levels, at the domestic level through the application of the principles of tax governance and modernization of tax administration, and at the international level through bilateral and multilateral agreements, as well as international tax coordination and lifting of bank secrecy.

**Keywords:** tax haven; the Transfer Prices; the permanent establishment; tax governance; International tax agreements; International tax coordination.

**Jel classification code :** H26, H81

**1- مقدمة:**

تمثل الضرائب المصدر الرئيسي للإيرادات العامة في أي دولة، كما أصبحت وسيلة هامة في إنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدول. لذلك تسعى حكومات الدول المتقدمة والنامية إلى زيادة هذه الإيرادات لتمويل نفقاتها العامة ولتوفير المزيد من الخدمات.

وعلى هذا الأساس أصبحت الضريبة تؤدي وظائف مختلفة، فمن جهة تشكل وظيفة لتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، من جهة أخرى تسعى إلى تحقيق مجموعة من الغايات الاقتصادية والاجتماعية الهامة. لكن هذه الوظائف التي تم ذكرها يمكن أن تتأثر بمجموعة من العوامل المختلفة التي تقف عائقاً دون تحقيق الأهداف المتوخاة. ومن هذه العوائق والتحديات التي تواجه النظم الضريبية في العصر الحديث ظاهرة التهرب الضريبي، فموضوع التهرب الضريبي أصبح يشكل تحد كبير لجميع دول العالم، نظراً لخطورته والتمثلة في تنوع وتعدد التقنيات المستعملة لارتكابه، ثم الآثار السيئة التي يخلقها على الموارد المالية التي يعمل على تقليصها واستنزافها بشكل كبير، الأمر الذي ينعكس أيضاً على السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدول التي تعتمد على الضرائب بشكل كبير ضمن الموارد العامة.

تبعاً لذلك لم يعد التهرب الضريبي يقتصر على حدود دولة معينة فقط، بل أصبح يشكل ظاهرة دولية تمتد إلى جميع أنحاء العالم، رغم الإجراءات المتخذة من طرف بعض الدول التي تصل إلى حد تطبيق عقوبات جنائية ضد مرتكبيه، ولكن رغم ذلك لازالت مظاهر التهرب الضريبي الدولي تغزو الموارد الجبائية للدول التي تتساهل أو تتغاضى عن هذه الممارسات غير الشرعية.

**مشكلة البحث**

في ظل التحولات الاقتصادية العالمية من توسع محيط التجارة الدولية، وثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال التي أدت إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، والتي تهدف من خلال استثماراتها إلى جني أكبر قدر ممكن من الأرباح وتخفيف أعبائها بالتهرب من أداء الضريبة. بالجاء إلى آليات متعددة باستخدام تقنيات وأساليب حديثة قد تخفي على النظم الضريبية، ويصعب تعقب مرتكبيها. يطرح التساؤل التالي: ما هي الآليات الواجب

**اتخاذها من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي؟**

تندرج ضمن الإشكالية الرئيسية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي أسباب نشوء التهرب الضريبي الدولي ؟
- ما المقصود بالتهرب الضريبي الدولي؟
- ما هي آليات التهرب الضريبي الدولي؟

**فرضيات البحث**

ثمة فرضية أساسية يعمل الباحث على التثبت من مدى صحتها وهي:

**تتعدد إجراءات مكافحة التهرب الضريبي الدولي منها التعاون الدولي والاتفاقيات الدولية ؛**

وترتكز هذه الفرضية الرئيسية على مجموعة من الفرضيات الفرعية كما يلي :

1. إن ظهور التهرب الضريبي الدولي مرتبط بظهور الشركات المتعددة الجنسيات التي تسعى جاهدة لتحقيق هدفها الأساسي والتمثل في جني أكبر قدر ممكن من الأرباح من خلال الاستثمارات التي تديرها ؛
2. يشكل التهرب الضريبي الدولي أحد صور التهرب الضريبي الذي يلجأ إليه المكلفون بالضريبة، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة ؛
3. يرتكب التهرب الضريبي الدولي عن طريق مجموعة من التقنيات وباستغلال الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة من قبل بعض الدول المضيفة ؛

**أهمية البحث**

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية الضريبة كأحد المصادر الذاتية الرئيسة لميزانية كثير من الدول لتغطية حاجاتها المتزايدة من الأموال اللازمة لتمويل الإنفاق العام وتمويل عملية التنمية وغيرها، ومن ثم تحقيق مستوى من الرفاهية الاقتصادية من جهة، أو من الدور الاجتماعي في تقليل التفاوت الاجتماعي بإعادة توزيع الدخل القومي من جهة أخرى. وبالرغم من أن التهرب الضريبي وجد منذ وجود الضريبة، إلا أنه ازداد ونما وأخذ أشكال متعددة حتى أصبح ذا طابع دولي. استخدمت من خلاله أساليب وتقنيات للتخلص من دفع الأعباء الضريبية على المستوى الدولي، الأمر الذي سيؤثر سلباً على الكيان المالي للدول، ومن ثم بات لزاماً التصدي له و مكافحته بكل الوسائل الكفيلة للحد منه أو منعه بهدف ضمان استمرار وديمومة الموارد المالية للخزينة العامة للدولة .

**هدف البحث:**

يهدف البحث إلى معرفة :

- ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ؛
- أسباب ظهور التهرب الضريبي الدولي و التقنيات المستعملة لارتكابه؛
- الإجراءات اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي؛

**منهج الدراسة والأدوات المستعملة :**

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية وتحليلها فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على أهم المعلومات الواردة في الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية، المتعلقة بموضوع البحث، للتعرف على مضمون ومحتوى مصطلحات البحث، والتي أثرت في معطيات الموضوع وفرضياته وهذا بغرض تحليل أو تجزئة الظاهرة إلى العناصر الأولية التي تُكوِّنها؛ لتسهيل عملية الدراسة، وبلوغ الأسباب التي أدت إلى نشوئها وطرق مكافحتها .

**هيكل البحث**

للوصول إلى هدف البحث تم تقسيمه إلى المحاور التالية:

المحور الأول: أسباب ظهور التهرب الضريبي الدولي

المحور الثاني: مفهوم التهرب الضريبي الدولي

المحور الثالث: آليات التهرب الضريبي الدولي

المحور الرابع: طرق مكافحة التهرب الضريبي الدولي

**2-أسباب ظهور التهرب الضريبي الدولي**

إن معرفة أسباب التهرب الضريبي الدولي تكتسي أهمية بالغة من أجل تشخيص هذه الظاهرة واختيار الحلول الناجحة للتخفيف من آثارها، وعموماً فإن الأسباب الكامنة وراء الظاهرة متعددة ومتنوعة نستعرضها فيما يلي:

**أ. ظهور العولمة الاقتصادية**

إن العولمة الاقتصادية حولت العالم إلى سوق واحدة تتبادل فيها السلع، بالإضافة إلى عوامل الإنتاج. ويعود السبب في ذلك إلى ظهور الثورة التكنولوجية و المعلوماتية. وتتجسد من خلال ارتفاع حجم المبادلات التجارية الدولية وانتقال رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم، مما أدى إلى تعميق الاعتماد الاقتصادي المتبادل بينها، و تحولها إلى سوق واحدة نتيجة لإلغاء القيود على انتقال السلع و الخدمات وعوامل الإنتاج خاصة بعد إنشاء المنظمة العالمية للتجارة، والتي أكملت مسيرة سابقاتها الجات في تحرير التجارة الدولية وأصبحت تقود النظام التجاري العالمي. بالإضافة إلى التطور التكنولوجي السريع خاصة في مجال الاتصالات. (عبدالحاميد، 2006، صفحة 19)

من الملاحظ أن انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية كان بوتيرة سريعة وعلى مستوى جد واسع، في حين أن القوانين والتشريعات الضريبية للدول لم تشهد تطوراً بنفس الوتيرة مما جعلها أقل قدرة على مواكبة تلك الظاهرة، خاصة في ظل تمسك الدول بسيادتها الضريبية، مما زاد حجم التهرب الضريبي الدولي.

#### ب. تعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات

تعد الشركات المتعددة الجنسيات من أكثر الأنماط تعبيراً عن عولمة الاقتصاد، لما تملكه من إمكانيات مادية وبشرية هائلة تمتد إلى مختلف دول العالم، وتنوع نشاطاتها لتشمل قطاعات الإنتاج والتجارة والخدمات والمال والمصارف الدولية، بغية توزيع المخاطر وتنويع مصادر الربح، وسعيها لتحويل العالم إلى ساحة اقتصادية واحدة بغية بسط نفوذها، وإحكام سيطرتها على قطاعات الأعمال في العالم، مستفيدة من منجزات التقدم العلمي والتقني الأمر الذي أدى لتراجع دور الدولة أمام هذه الشركات. التي ساهمت بشكل كبير في رفع حجم التهرب الضريبي الدولي نتيجة استعمالها لتقنيات معقدة لا تستطيع الدول النامية مكافحتها نظراً لقوتها، (عبد العزيز، زكريا، و الطحان، 2010، صفحة 113) وفي مقابل هذا لا يمكن لهذه الشركات أن تستعمل هذه التقنيات إلا إذ وجدت لها أرضية ملائمة و التي تشكل سبباً من أسباب التهرب الضريبي الدولي. فالدول النامية تسعى إلى تحسين معدلات النمو وزيادة الاستثمار والخروج من أزمتها الاقتصادية، والشركات المتعددة الجنسيات ترى في هذه الدول فرصاً ذهبية للاستثمار تبدأ بانخفاض مستوى الأجور وتوافر البنية التحتية للتنمية، وتوافر المواد الخام في بعض الأحيان، وأحياناً أخرى توافر الأسواق الواعدة للتسويق وأحياناً للاتيين معاً. مما يجعل هذه الاستثمارات تخلف أثراً سلبية على المستوى الضريبي.

#### ج. الازدواج الضريبي الدولي

يحدث الازدواج الضريبي الدولي عندما يخضع نفس المكلف و بالنسبة لنفس الأساس الضريبي و خلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر. (Castagnède, 2006, p. 8) بمعنى قيام سلطات مالية تابعة لدول مختلفة بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء، ومن المعروف أن كل دولة تسنق بوضع تشريعاتها الضريبية بما يتماشى مع مصلحتها الخاصة ويحقق أهدافها دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، ومن هنا يجد المكلف نفسه مخاطباً بقانون الدولة الأولى استناداً إلى مبدأ الجنسية وبقانون الدولة الثانية استناداً إلى فكرة التوطن، وبقانون الدولة الثالثة استناداً إلى موقع المال وهكذا، وبالتالي تفرض الضريبة على هذا المكلف عن نفس المادة بواسطة سلطات الدول الثلاث المتقدمة.

يفضي حصول الازدواج الضريبي الدولي إلى بعض الآثار السلبية من الناحية المالية والاقتصادية، إذ يؤدي من الناحية الاقتصادية إلى تهريب رؤوس الأموال والحد من انتقالها وكذا الإحجام عن إقامة مشاريع اقتصادية جديدة أما مالياً فيؤدي إلى التهرب من الضريبة. إذ يمكن أن يقوم المكلفون بالضريبة عند تحملهم لعبء ضريبي كبير، ناتج عن ازدواج ضريبي، بمحاولة التخلص من كامل أو جزء من الضريبة المستحقة عليهم، باستخدام العديد من الأساليب المشروعة وغير المشروعة، مما يؤدي إلى تخفيض حصيلة الضريبة و يؤدي لا محالة إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي فالعلاقة بينهما طردية.

#### د. عدم كفاءة الإدارة الضريبية

لقد أصبح موضوع الإدارة الضريبية من الموضوعات الإدارية المهمة في العصر الحالي نظراً لأهمية الجانب الإداري في كفاءة تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق الأنظمة الضريبية لأهدافها، لكن هناك من العوائق التي تحد من قدرة مصلحة الضرائب على تحقيق أهدافها نجد الثغرات القانونية التي تعترى التشريعات الضريبية إذ تعد عاملاً أساسياً في التهرب الضريبي الدولي، فالمسؤولية لمقاة على عاتق المشرع الضريبي الذي أهمل الصياغة الدقيقة للنصوص الضريبية مما يترتب على ذلك من فراغ تشريعي يستغله الأشخاص والشركات للزيادة في أرباحهم ودخولهم. واستناداً على ذلك تقوم بعض الشركات المتعددة الجنسية بالتحايل على الأنظمة الضريبية للدول المتخلفة مستغلة بذلك العيوب التقنية التي تعترى

النصوص الضريبية، وكذلك يتم الاستفادة من القواعد المحاسبية عن طريق حالة الغلط أو تقديم إقرارات إلى الإدارة الضريبية مزيفة ووهمية، لا تعبر عن حقيقة العمليات المبرمة من طرف الشركة الأجنبية أو الشخص الأجنبي، كما أن بعضهم يقومون بتوزيع الأرباح على أشخاص وهميين من أجل تفادي الضريبة المطبقة على الأرباح أو رقم الأعمال.

إلى جانب ذلك نجد هناك أسباباً تقنية أخرى متمثلة في قلة الامكانيات المادية والبشرية، ويضاف إلى ذلك عدم استخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتحصيل، عدم تبادل المعلومات بشكل فعال ودقيق بين الإدارة الضريبية والمؤسسات الأخرى، كالبنوك التي يفرض عليها القانون إخبار المؤسسات والإدارات المختصة بأسرار عملاتها خاصة إلى إدارة الضرائب.

### 3. مفهوم التهرب الضريبي الدولي

#### 1.1 تعريف التهرب الضريبي الدولي

لا يوجد تعريف عام محدد للتهرب الضريبي الدولي، حيث عرفه كل طرف بحسب الوجهة التي ينظر منها ومن أهم هذه التعريفات:

يقصد به: "محاولة المكلف بالضريبة التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة. وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الاعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له في الدول المضيفة". (حبو، 2011، صفحة 420)

ويعرف أيضاً: "ممارسة تهدف إلى الاستفادة من امتيازات أو التملص من نظام ضريبي لدولة معينة وذلك دون الخرق الواضح للنصوص القانونية، واللجوء إلى تشويه واقع التحويلات المالية". (BURGER, 2011, p. 23)

وقد عرفه البعض بأنه: "يغطي كل انتهاك ارادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب الدخل ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة" (ناشد، 2008، صفحة 12).

#### 2.3 خصائص التهرب الضريبي الدولي

انطلاقاً من التعاريف السالفة الذكر يمكننا أن نستخلص الخصائص التالية:

- إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة، فهو يحدث خارج إقليم الدولة، ويحدث بين دولتين أجنبيتين.
- المكلف بالضريبة يحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل أرباحه أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي يتميز بنظامه الجبائي ببعض من المرونة لإمكانية التملص من الضريبة.
- يركز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات (التصدعات) الموجودة في الأنظمة القانونية، وليس بانتهاك القواعد.
- إن التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب اقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد مالي هام من الموارد الأساسية والحيوية للدولة.

#### 4. آليات التهرب الضريبي الدولي

ولم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات المتعددة الجنسيات، ويتم ذلك عبر عدة آليات نذكرها فيما يلي:

##### 1.4 آلية الجناات الضريبية Les paradis Fiscaux

شهد التهرب الضريبي الدولي رواجاً واسعاً وافتتاح اقتصاديات دول العالم على بعضها البعض، وهذا بسبب زيادة نشاط الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل اليوم شبكات ضخمة لتهريب رؤوس الأموال والبحث عن سبل ومنافذ للتخفيف من حدة الاقتطاعات الضريبية التي تمس أرباحها، وهذا باللجوء إلى دول ذات نظام ضريبي متميز.

### 1.1.4. مفهوم الجنات الضريبية

#### تعريف الجنات الضريبية

يوجد العديد من التعريفات لمصطلح الجنات أو الملاذات الضريبية، ويرجع هذا التعدد الى تنوع مستويات دراسة ومناقشة هذه الظاهرة بين الأكاديميين والاقتصاديين والسياسيين وممثلي المنظمات الدولية، حيث اصطلح على تسميتها بمصطلحات عديدة مثل: الملاجئ الضريبية، الملاذات الضريبية السياحة الضريبية تعبير الأوف شور "off-shore"، هذا الأخير يترجم بشكل عام في القواميس العربية "بَعِيدًا عن الشاطئ" وفي الترجمة الاقتصادية "مؤسسة مالية خارجية"، واصطلاحًا يشير إلى جزر قريبة من النفوذ الأوروبي مثل: جزر البهاما وجرسي والكايمان، والتي كانت جزءًا من مستعمرات سابقة، ورغم أنها تتمتع في غالبيتها باستقلال ظاهري عن البلد الأم فإنها مرتبطة عن كثب بالعواصم المالية والسياسية الكبرى. تُعد هذه الأماكن ملاذات آمنة لإيداع أموال الأثرياء أو تلك الناتجة عن الفساد والجريمة المنظمة، حيث تضمن سرية المودعين، ولا تكاد تُخضع أموالهم لضرائب تُذكر، وهذا الواقع يؤكد أن الملاذات ليست مقصورة على تلك الجزر، بل هي موجودة في قلب العواصم الكبرى. ولذلك يُستخدم تعبير "الأوف شور" للدلالة على تلك الملاذات الآمنة للأموال. (حسونة، 2015)

وتعرف الجنات الضريبية أو الملاذات الضريبية على أنها: "ولاية قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جدًا أو معدومة، وتعمل على جذب الأموال اعتماداً على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الولايات القضائية ميزة أخرى، وهي السرية وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال (دياب، 2015، صفحة 5)

ويعرفها نيكولاس شاكسون: "بصفتها مكانا يسعى لاجتذاب البيزنس من خلال عرضها مرافق وتسهيلات مستقرة سياسيا لمساعدة الأفراد أو الكيانات على الالتفاف على القواعد، والقوانين والأحكام التنظيمية للسلطات القضائية في الأماكن الأخرى. (نصر، 2011، صفحة 23)

وبالتالي يمكن القول أن الجنات الضريبية تتمتع بقدرتها على إخفاء الأموال عن الضرائب، كما أنها الفردوس المالي للأثرياء باعتبارها ليست أماكن لتهرب الأموال أو الحماية من الضرائب فحسب، بل هي مشروع للأثرياء والأقوياء لمساعدتهم على استلاب الميزات من المجتمع دون أن يدفعوا ثمنها، بل ويتعدى الأمر الجانب الاقتصادي إلى الشق السياسي، حيث يراها مفكرون غربيون "شكلا حديثاً من الاستعمار". (نصر، 2011، صفحة 23)

#### خصائص الجنات الضريبية

بعد تعرفنا على مصطلح الجنات الضريبية يمكن أن نستخلص الخصائص التالية:

- تتمتع هذه الدول بالاستقرار السياسي الذي يضمن استقرار القواعد القانونية.
- وجود قطاع مصرفي وقضائي متطور وذو كفاءة عالية.
- توفر شبكة الاتصالات والربط متطورة.
- غياب الرقابة على الأفراد غير المقيمين، الذي يسمح بحرية مطلقة لحركة رؤوس الأموال.
- معدلات ضريبية منخفضة ومنعدمة في بعض الحالات، بحيث نجد في بعض دول الجنات الضريبية تتميز بغياب الضرائب المباشرة على الدخل، وعلى القيمة الزائدة، وعلى الأرباح، وعلى رأس المال أو على الثروة، أو بمعدل ضعيف لهذه الاقتطاعات. (حبو، 2011، صفحة 425)
- غياب الاتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل للمعلومات لمواجهة التهرب الضريبي.
- السرية المصرفية المطلقة التي تمثل أهم أسباب جذب العملاء.
- سهولة خلق أو إنشاء مؤسسات في دول الجنات الضريبية، حيث تمنح هذه الأخيرة امتيازات في هذا المجال منها (صغر حجم رأس المال، حقوق المشاركة قليلة جدا وأحيانا ترافقها إعفاءات، عدم الخضوع

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

#### 2.1.4 خريطة الجنات الضريبية عبر العالم

يضم العالم أكثر من 80 منطقة، تمثل "النعيم الضريبي" للأثرياء، مقسمة إلى 4 مجموعات: الأولى منطقة الملاذات الأوروبية، والثانية منطقة الملاذات البريطانية، والثالثة المنطقة الأمريكية، والرابعة أماكن هامشية غير مصنفة مثل الصومال وأروجواي.

المنطقة الأولى تضم سويسرا، ولوكسمبورج التي سبقت الدول الأوروبية جميعًا في العمل منذ عام 1929، وتصنف بأنها من أكبر ملاذات الضرائب في العالم، وهولندا التي تُمثل أموال الجنات الضريبية فيها حوالي 18 تريليون دولار، أي 4 أمثال إجمالي الناتج الهولندي. كما تضم تلك المنطقة النمسا وبلجيكا والدول "الماكرو أوروبية"، مثل موناكو، وليشتنشتاين، وجزر ماديرا البرتغالية.

أما المنطقة الثانية، فتضم أكثر من ثلث أموال الجنات الضريبية في العالم، وتشمل جرسي، وجورنزي وأيل أوف مان، وكلها جزر تابعة للتاج البريطاني، بجانب المناطق الواقعة عبر البحار، مثل: جزر كايمان بربودا فيرجين، "الترك وكايكوس"، جبل طارق، وتخضع جميعها لسيطرة بريطانية. ويقع في نطاق تلك المنطقة أيضًا هونج كونج، وجزر البهاما، وجزر فانتواتو بجنوب المحيط الهادي، وأيرلندا ودبي وهي لا تخضع لسيطرة بريطانية، ولكن يشد وثاقها روابط مالية وتاريخية بحى المال والأعمال بلندن. وفي عام 2009 قدرت أوساط مالية أن بريطانيا تلقت أكثر من 333 مليار دولار أمريكي من تلك المناطق عبر شركات "الأوف شور"، وخاصة من جزر كايمان التي تُصنف على أنها خامس أكبر مركز مالي في العالم حيث تستضيف 8 آلاف شركة مسجلة، وأكثر من 70% من صناديق التحوط في العالم، و1.9 تريليون دولار من الأموال المودعة والتي تمثل 4 أمثال الأموال المودعة في مصارف نيويورك، في حين أن عدد سكانها ضئيل يُمثل عدة آلاف، ولا تُوجد بها غير دار سينما واحدة.

المنطقة الثالثة وهي الجنات الضريبية الأمريكية، ولها 3 مستويات؛ الأول البنوك التي تقبل بشكل قانوني عائدات لبعض الجرائم مثل التعامل في الأملاك المسروقة طالما أن تلك الجرائم تم ارتكابها في الخارج. والمستوى الثاني بنوك الأقاليم اللاتينية مثل: بنوك ولاية فلوريدا التي يربطها تاريخ طويل في إيواء أموال عصابات تجار المخدرات التي غالبًا ما ترتبط بشراكات معقدة مع الملاذات الكاريبية البريطانية القريبة. والمستوى الثالث الجزر التابعة لأمريكا مثل مارشال (كانت مستعمرة يابانية)، والتي تُعتبر مكانًا رئيسيًا لتسجيل السفن بالخارج، وكذلك بنما التي تُعتبر بالوعة غسيل الأموال في العالم.

أما المنطقة الرابعة فهي دول مثل أروجواي والصومال والغابون، وهي لا يمكن تصنيفها ضمن المحاور السابقة ولكنها تلعب دورًا كبيرًا في تسهيل عمل شركات الأوف شور، ففي الغابون تم تخصيص ملايين الدولارات كصناديق لأموال قدرة للشركات والنخب الفرنسية.

وهناك خريطة توزيع جغرافي لنفوذ مناطق وجزر الجنات الضريبية، فمدراء الثروات في سويسرا يستهدفون الأثرياء الألمان والفرنسيين والإيطاليين، أي الجيران المباشرين الذين يتحدثون بلغاتها الثلاث. في حين تستهدف موناكو أموال النخب الفرنسية. والإسبان يستخدمون منطقة أندورا المحصورة بين البلدين. ويستخدم أثرياء النمسا مناطق الجنات الضريبية في المحيط الهادي مثل جزر فانتواتو، بينما يفضل الأفارقة -خاصة في منطقة شمال القارة السمراء- مالطا. ويستخدم بارونات المال في أمريكا بنما ومناطق جزر الكاريبي.

بالنسبة لهونج كونج وسنغافورة وماكاو، فهي مناطق الأوف شور المفضلة لأباطرة المال الصينيين وذلك في حين يفضل الروس وخاصة بارونات الأموال القذرة - "أوف شور" قبرص وجبل طارق وناورو. أما هولندا ولوكسمبورج فهي إحدى أفضل مناطق الجنات الضريبية في أوروبا، والتي تنافس بقوة سويسرا ولا يلتفت إليهما الكثيرون، مثلما لا يلتفت الكثيرون إلى جزر الموريشيوس القريبة من الساحل الإفريقي بالمحيط الهندي باعتبارها أفضل المناطق للهند، وبها أكثر من 40% من الاستثمارات الأجنبية التي تدخل إلى الهند. (نصر، 2011، الصفحات 28-38)

### 3.1.4. كيفية التهرب الضريبي عبر الجنات الضريبية

يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية عن طريق: (حبو، 2011، صفحة 427)

1- إنشاء الشركات الوسيطة أو الشاشة أو الساترة : *écrans, relais, trusts* في الجنة الضريبية وهو المبدأ الذي يركز عليه النظام والتركيب الدولي، هذه المنشآت- في الواقع لها دور في الوساطة وفي مركز مداخيل منظمي هذه التعاملات والذين يتمنون أن لا يتم ضبطهم من قبل الإدارة الضريبية في بلد إقامتهم، إذ ينهض كيان الشركة الساترة على مجموعة عناصر معينة، وهذه العناصر هي:

- أنها شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبة منخفض أو لا تفرض ضرائب فيها نهائياً (كما في الجنات الضريبية).

- يتم تأسيس هذه الشركة والسيطرة عليها من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في بلد ذي معدل ضريبة مرتفع.

- استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أسس إدارة الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الساترة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل.

الصعوبة في هذه الطريقة يكمن في تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات ومكانهم، فالمقر في الجنة الضريبية وهمي، في حين أن المقر الحقيقي في البلد الأم، ومن هناك تقوم هذه الأخيرة بالإدارة والتوجيه. لا تقوم هذه الشركات الوهمية، التي يُطلق عليها أيضاً الكيانات ذات الغرض الخاص، بأي أنشطة تجارية حقيقية، بل تقوم بأنشطة الشركات القابضة، أو بتقديم تمويل داخلي، أو بإدارة أصول غير ملموسة — غالباً بهدف تقليل الفاتورة الضريبية العالمية للشركات متعددة الجنسيات.

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

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

فعل سبيل المثال يمكن أن تصدر شركة أمريكية، لها فرع عبارة عن شركة وهمية في البهاما، بضائع إلى فرعها الألماني وترتب تعاقدات الصفقة بحيث تباع البضائع أولاً إلى فرع المبيعات التابع لها في البهاما بسعر منخفض محولة بذلك الدخل من ألمانيا إلى البهاما، لذا يزيد دخل الشركة الخاضع للضريبة في البهاما بينما يقل الدخل الخاضع للضريبة في أمريكا وألمانيا، وفي الواقع لا تذهب البضائع إلى البهاما، وحتى الوثائق والنقود لا تصل إلى هناك أبداً.

ويعد هذا الأسلوب من أساليب الاحتيال في التجارة الدولية وهو أسلوب شائع الاستعمال حيث يلجأ المحتالون إلى خفض قيمة الصادرات إلى غير حقيقتها والاحتفاظ بالفارق في الخارج، كما في حالة البهاما وأمريكا ويفعلون العكس بالنسبة للواردات حيث يميلون إلى تضخيم فاتورة الواردات لتحويل مبالغ باهظة والاحتفاظ بالفارق أيضاً في الخارج، كما في حالة ألمانيا والبهاما.

كما يوجد في بعض الدول كما في بنما "PANAMA" شركات تعرف باسم الشركات الورقية، وهي شكل من الشركات الوهمية، حيث يجوز في بنما إنشاء شركة على الورق فقط، ويتم تسجيلها في السجلات الرسمية بمنتهى السهولة دون أن يعلم بها أحد، ويتولى هذه العملية إدارة تقوم بفتح شركة تختار اسم لها، ونوع النشاط على الورق، ثم تفتح حساب في البنك في بنما، وفي الإدارة الرسمية التي سجلت فيها اسم الشركة لا يضع اسم رئيس مجلس إدارتها ولا حتى اسم مالكيها، ثم يفتح الحساب في البنك أوف شور باسم الشركة دون ذكر اسم أي شخص ويكتفي فقط بمجرد توقيع مع رقم الحساب، وبالتالي يتم ترحيل الأموال من بعض الدول وإيداعها في حساب الشركات الورقية في بنما دون أن يعلم أحد، ولا يمكن اختراق سرية



هذه البنوك إطلاقاً لعدم وجود اسم أحد، بل فقط مجرد حساب باسم شركة كذا، فالقانون في الدول التي تسمح بإنشاء الشركات الورقية يتيح احتفاظ اخفاء الأموال القذرة كما يخفي أصحابها ومصدر تمويلها.

**2.4 آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل Les Prix de Transfert.**

هذه وسيلة أخرى من الوسائل التي تستعملها منذ زمن بعض الشركات الكبرى للتهرب من دفع التزاماتها الضريبية وهذا عن طريق تحويل الأرباح إلى مناطق ذات جاذبية ضريبية.

**1.2.4 تعريف أسعار التحويل**

يقصد بأسعار التحويل أنها: "أسعار تتعلق بالسياسات الإدارية المتعلقة بالعمليات التي تتم ما بين الشركة الأم والفروع والتوابع لها، أو بين الفروع والتوابع بعضها البعض، والتي قد تتمثل في تحويل المنتجات والخدمات والتحويلات النقدية وغيرها". (حسن، 1998)

وبحسب تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، أسعار التحويل هي: "هي الأسعار التي بموجبها مؤسسة ما تحول سلع ملموسة، أصول غير ملموسة أو خدمات إلى مؤسسة شريكة" (la direction Generale des finances publiques, 2006)

من خلال هذه التعاريف يمكن أن نستخلص ببساطة أن أسعار التحويل هي أسعار البيع بين شركات من نفس المجموعة ولكن محل إقامتها في بلدان مختلفة، تفترض صفقات بين أعضاء مجمع الشركات (intragroupe) وذلك ما وراء الحدود، وبالتالي فهي تشبه عمليات استيراد وتصدير بين شركات من نفس المجمع، وهنا نستنتج كل المعاملات الدولية مع شركات مستقلة وكذلك كل المعاملات بين أعضاء المجمع من دون عبور الحدود.

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

### 2.2.4 كيفية التهرب الضريبي عبر آلية أسعار التحويل

أسعار التحويل تُستخدم لتحويل الأرباح بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها في الخارج أو بين فروع هذه الشركات، وبهذا يمكن لهذه الشركات أن تتلاعب بتحديد الأسعار بما يناسب حاجتها، وهذا بتخفيض نفقاتها وأعبائها خصوصاً العبء الضريبي وزيادة أرباحها يتم التلاعب بأسعار التحويل Manipulation des prix 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 (ناشد، 2008، صفحة 101) فقيمة الأرباح تتحدد مقدماً وفقاً لأسعار التحويل التي يتم بناءً عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات، ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقاً لهذه الآلية، ومن التلاعبات التي تستخدمها الشركات في هذا السياق نذكر ما يلي:

1- إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات المتعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تُؤخذ الأسعار الجارية والمندولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة المتعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار. (أبوشرار، 2007، صفحة 263) ولا يمكن القول بأن الطلب والعرض يحددان أسعار ما يتم تبادله بين وحدات الشركة الأم لأن هذا التبادل لا يتم عن طريق السوق، نظراً لخصوصية السلع والخدمات موضوع التبادل، وعدم تماثلها مع ما يتوافر في الأسواق من ناحية، ولأن الشركة الأم تحدد لكل وحدتها من أين

تحصل على ما تريد والى أين تذهب بمنتجاتها أو تقدم خدماتها المشتركة، فالشركة الأم هي التي تنظم كيفية قيام كل جزء بإمداد الأجزاء الأخرى بما يلزمها من منتجات وخدمات لازمة لأداء دورها في إخراج المنتج النهائي، وطبيعي إلى جانب ذلك أن تقوم الشركة الأم بتحديد الأسعار التي يتم بها الحساب بينها وبين وحداتها أو بين هذه الوحدات وبعضها البعض.

ومن الطبيعي أن تعكس الطريقة التي يتم بها تحديد هذه الأسعار سياسة ومصصلحة الشركة دولية النشاط في مجملها وليس بالضرورة مصلحة كل فرع من توابعه. ولعل استخدام أسعار التحويل لتخفيض الأعباء الضريبية للشركة في مجملها هو المثال التقليدي في هذا الصدد. فبافتراض أن الشركة دولية النشاط تمارس عملها في دولتين تختلف فيما بينهما معدلات الضريبة التي ستحملها الشركة، فإن الشركة تجد من مصلحتها أن تعمل على زيادة الأرباح المحققة في الدولة التي يقل فيها معدل الضريبة، وتخفيض الربح إلى أدنى قدر ممكن في الدولة التي يرتفع فيها معدل الضريبة. ولتحقيق ذلك يتم تخفيض أسعار المنتجات التي ينتجها الفرع الخاضع للضريبة الأعلى لصالح الفرع الخاضع للضريبة الأقل. أي أن الشركة تنظر أساساً للربح النهائي وأهمية تحقيقه متجاوزة بذلك مصالح الشريك المحلي أن وجد، والدول المضيفة لرأس المال وحقوقها السيادية.

2- التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، بحيث تخفض من النفقات ومن ثم تزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجناح الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد، حيث يمكن استخدام هذه السياسة لدعم موقف إحدى الوحدات التي يكون من مصلحة الشركة الأم تدعيمها رغم ما تتعرض له من خسائر أو ما تحققه من أرباح منخفضة، إذا كانت هذه الوحدة تمثل أهمية في إطار الشركة ككل، وفي نفس الإطار يمكن أن تستهدف الشركة الأم أن يسفر نشاط إحدى وحداتها خاصة في الدول النامية عن خسارة محاسبية استنزافاً لموارد شريك محلي أو تهرباً من الضرائب أو من القيود على تحويل الأرباح.

3- عند توزيع الأرباح ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركت وسيطة Société intermédiaire من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركت أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم. (Fedida, 2000, p. 4)

المثال المعروف عن ذلك موز جرسى (bananes de Jersey) هي جزيرة تعتبر المصدر الأول لفاكهة الموز في العالم وهذا بفضل تطبيق سياسة أسعار التحويل من طرف باعة الموز. الموز يباع من طرف شركة متواجدة في كوستاريكا (مثلاً) إلى شركة متواجدة في جرسى، هذه الأخيرة بدورها تقوم بإعادة بيع الموز إلى شركة أخرى من نفس المجموعة في فرنسا ولكن بسعر مرتفع، مما يسمح لها بتحقيق أرباح وتبقيها في جرسى، بينما تترك هامش ربح ضعيف لأسعار البيع للشركة المتواجدة في فرنسا.

إلا أنه يجب الإشارة إلى أن هذه الشركات لا تسعى للتهرب من أداء الضريبة المستحقة عليها، وإنما أحياناً تحاول أن تتجنب الخضوع لهذه الضريبة، وذلك بأن تقوم باستغلال الثغرات الموجودة في قانون الضرائب فعلى سبيل المثال تقوم العديد من الدول بإعفاء السلع المخصصة للتصدير من الضريبة على القيمة المضافة أو الرسوم الجمركية أو ضرائب الدخل، وهذا بهدف تشجيع عمليات التصدير والحصول من وراء ذلك على عملات صعبة، فتقوم هذه الشركات باستغلال هذه الثغرة في هذه القوانين للتهرب أو تجنب سداد الضريبة الإقليمية. (la direction Generale des finances publiques, 2006)

### 3.4 آلية المنشأة الدائمة أو الثابتة L'établissement stable

ظهر مصطلح المنشأة الدائمة حديثاً وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات، التي تلجأ إلى استعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي، فمشكلة وجوب خضوع الشركات متعددة الجنسيات للضريبة وتلافيها

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 الدائمة". وفي هذا المجال حاولت مختلف المنظمات الدولية والاتفاقيات الضريبية الصادرة عن بعض الهيئات الدولية تبني فكرة المنشأة الدائمة لمحاسبة الشركات المتعددة الجنسيات، لكن ما المقصود بالمنشأة الدائمة؟

### 1.3.4 تعريف المنشأة الدائمة

نشأت فكرة المنشأة الدائمة على أثر انتقال أدوات الإنتاج ورؤوس الأموال من موطنها الأصلي للاستثمار إلى الدول الأخرى وظهور الشركات متعددة الجنسيات، وبالتالي اختلاف معايير فرض الضريبة بين التشريعات الضريبية المختلفة، حيث يمكن رصد اتجاهين أساسيين توصل إليهما الفقه الاقتصادي في هذا الصدد: (ناشد، 2008، صفحة 63)

#### الاتجاه الأول: نظرية تحقق الدخل (عالمية الإيراد) Théorie de la réalisation De Revenue

وفقاً لهذه النظرية يتم تعريف المنشأة الثابتة بكونها تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يسهم إسهاماً مباشراً في تحقيق الربح، أي أن هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشأة الثابتة وتحقيق الربح، والذي بموجبية يلاحق التشريع الضريبي الدخل الوطني الذي يتبع الدولة تبعية سياسية (الجنسية) أينما تحقق هذا الدخل أي سواء تحقق هذا الدخل داخل حدود الدولة أو خارجها.

#### الاتجاه الثاني: نظرية التبعية الاقتصادية Théorie de L'appartenance économique

طبقاً لهذه النظرية يرتبط مفهوم المنشأة الثابتة بالمنشآت كلها التي تُعد جزءاً متكاملاً 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. والذي بموجبية يتم الربط بين الدخل المحقق وإقليم الدولة، فالدولة التي يتحقق الدخل على أرضها تعد مصدراً لهذا الدخل وبصرف النظر عن كون الشخص الذي حقق الدخل شخصاً طبيعياً أو شخصاً اعتبارياً وبصرف النظر عن كونه مقيماً أو غير مقيم فيها، مما قد ينتج عن ذلك ازدواج ضريبي دولي .

من جهة أخرى تضمنت المادة 5 من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية تعريفاً للمنشأة الدائمة بأنها "المكان الثابت الذي يزاول فيه المشروع كل نشاطه أو بعضه". (جامعة الدول العربية، 1997)

ويتفق هذا التعريف مع تعريف المنشأة الدائمة في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية التي نصت وفي المادة الخامسة (الفقرة الأولى) من بأن المنشأة الدائمة هي: "المقر أو المكان الثابت الذي يزاول من خلاله كل نشاط المشروع أو بعضه" (الأمم المتحدة، 2001) ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة منشأة دائمة للأخرى.

تشمل عبارة المنشأة الدائمة على الخصوص ما يلي: (الأمم المتحدة، 2001)

- محل الإدارة un siège de direction
- الفرع une succursale
- المبنى المستخدم كمنفذ للبيع point de vente
- المكتب un bureau
- المصنع une usine
- الورشة un atelier
- المنجم أو المحجر أو حقل البترول أو بئر الغاز أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.
- المزرعة أو الغراس

- موقع البناء أو الإنشاء أو مشروع التجميع أو مشروع التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بأى منهم **Chantiers de construction ou de montage** إذا استمر هذا الموقع أو المشروع أو النشاط لمدة تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال فترة اثني عشر شهرا.
  - تقديم الخدمات بما فيها الخدمات الاستشارية التي يقدمها مشروع عن طريق العاملين أو أفراد آخرين إذا استمرت تلك الأنشطة لمدة تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال فترة اثني عشر شهرا.
  - إن تحديد مفهوم المنشأة الدائمة هو ضروري للحكم على نشاط صناعي أو تجاري ما يمارس في دولة أو إقليم خارج مقر الشخص المعنوي المعني، هل هو خاضع للضريبة في المكان الذي يتبع مقر الشركة أم في مكان ممارسة هذه الأنشطة، وكل اتفاقيات منع الازدواج الضريبي تعرف بدقة المنشأة الدائمة.
- ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتي :

- الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.
- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.
- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.
- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع.
- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشره فقط القيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.
- الاحتفاظ بمكان للعمل تزاوُل فيه أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والنتائج من مجموعة هذه الأنشطة ذات صفة تمهيدية أو مساعدة فقط.
- الأعمال الصناعية والتجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذو طبيعة مستقلة ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.

### 2.3.4 عناصر المنشأة الدائمة

- يتضح من تعريف المنشأة الدائمة أنه يتضمن عناصر أساسية يمكن إبرازها في الآتي:
- **تنظيم مادي دائم لمباشرة الأعمال:** وهذا العنصر واضح وهو عبارة عن المقر أو المكان الثابت والذي يمكن أن يشار إليه بالمنشأة، والمنشأة هي تنظيم مادي جوهره المكان الذي يتم إعداد في ضوءه النشاط الذي يزاوله المشروع، سواء كان نشاطا تجاريا أو صناعيا أم خدماتيا، ويتطلب هذا العنصر ضرورة توافر قدر من الثبات والاستقرار لهذا التنظيم سواء كان هذا الاستقرار مكانياً أم زمانياً.
  - ويتحقق الاستقرار المكاني بمجرد وجود مقر ثابت لمزاولة النشاط بصرف النظر عن مدة استمرار النشاط. كما يتحقق الاستقرار الزمني باستمرار مزاولة النشاط لمدة معينة كما هو الحال في مواقع البناء أو مشروع الإنشاء. وللحكم على وجود الاستقرار الزمني ينبغي البحث في طبيعة المشروع لا في المدة التي قضتها في الدولة فوجود محل تجاري أو مصنع يعتبر ذا طبيعة دائمة، ولو توقف المحل أو أغلق المصنع بعد فترة قليلة لوفاء صاحبة أو لتعسر أوضاعه المالية. وفي المقابل يعتبر نشاط المعرض وأعمال السيرك القادم من دولة أجنبية أخرى من الأعمال ذات الطبيعة الوقفية الغير دائمة ولو استغرق وقتاً طويلاً نسبياً.
  - **أن يكون التنظيم مولدا للربح أو مساهماً في توليده:** وهذا العنصر يديهي إذ أن الضريبة ترتبط بالربح وجودا وعدما وأن هذا يحقق سيادة الدولة في فرض الضريبة، وهو اعتبار الدولة الكائن بها هذا التنظيم مصدر دخل. ومما لا شك فيه أن هذا يتحقق في كافة الأنشطة الاستخراجية أو الصناعية أو الزراعية أو المالية، كما هو الحال في الفرع أو المصنع أو الورشة أو المنجم أو المزرعة ... الخ.

- أن يتمتع التنظيم ببعض مظاهر الاستقلال: ويقوم هذا العنصر على أساس أن تكون إدارة هذا التنظيم عن طريق ممثل عن المشروع مفوض منه السلطات ما يستطيع أن يتعهد به نيابة عن هذا التنظيم ولحسابه وعلى ذلك إذا كان يقوم على إدارة التنظيم شخص لا يتمتع بأية سلطة في إدارة التنظيم، ومن ثم فهو تابع في علاقته بالمنشأة الأم ففي مثل هذه الحالة لا تكون بصدد منشأة دائمة أو مستقرة من الناحية الضريبية (مثال مكتب يتلقى أوامر الشراء من المركز الرئيسي للمنشأة وينقلها إلى الغير والتحقق من عمليات التوريد).

وهذا الاستقلال المالي والقانوني هو الذى يميز المستقل للمشروع عن الممثل التابع له، فالممثل المستقل هو الذى يقوم بعمل تجارى ويتحمل مخاطر وكالته ومن ثم تكون له شخصية مهنية مستقلة. ولما كانت فكرة المنشأة الدائمة من صنع القانون الضريبي الدولي فقد تكفلت الاتفاقيات النموذجية سواء كانت صادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو التابعة للأمم المتحدة، بيان ما يعد من قبيل المنشأة الدائمة وما لا يعد كذلك، مراعية في كل منهما قدر الإمكان مصالح الدول المتقدمة أو النامية طبقاً لموقف كل اتفاقية.

وقد أوضحت المادة الخامسة من الاتفاقية ما تشمله عبارة المنشأة الدائمة على وجه الخصوص منها محل الإدارة، الفروع، المبنى المستخدم كمنفذ بيع، المكتب، المصنع، الورشة، المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر أو أي إنتاج أخر من الغابات، المزرعة أو الغرس. كما أشار هذا التعريف إلى أن عبارة المنشأة الدائمة تشمل موقع البناء أو المشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك.

### 3.3.4 كيفية التهرب الضريبي الدولي باستخدام المنشأة الدائمة

يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات المتعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الدائمة بإحدى الطرائق الآتية: (حبو، 2011، صفحة 429)

- إما أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الدائمة 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 أُخِذَتْ 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.

### 5. طرق مكافحة التهرب الضريبي الدولي

شهدت نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي تنامياً مشهوداً في إدراك المجتمع الدولي بالأثار الوخيمة لتعاظم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي. وعند وقوع الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، استيقظ العالم على حقيقة تبعث على القلق مفادها أن هذه الظاهرة أكبر بكثير وأكثر أهمية للاقتصاد العالمي مما كان يتصور أي شخص تقريباً، إذ تكلف الحكومات ما بين 500 مليار دولار و 600 مليار دولار سنوياً على هيئة إيرادات ضائعة من ضرائب الشركات، وفقاً لتقديرات 2018، (شكسون، 2019) من خلال وسائل قانونية ووسائل ليست قانونية بدرجة كبيرة. ومع تزايد خسائر كل الدول -المتقدمة والنامية- بسبب التهرب الضريبي وجدت أنه لا مجال من مكافحة هذه الظاهرة من خلال وضع الإجراءات الكفيلة بذلك.

### 1.5 على المستوى الداخلي

انطلاقاً من سلطة الدولة وسيادتها على أراضيها يمكنها استعمال طرائق وقائية أو جزائية داخلية لتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي.

#### أ. تحقيق العدالة الضريبية

تجمع غالبية الفرضيات التي تقسر أسباب التهرب الضريبي بغياب العدالة عن النظم الضريبية وسياساتها وضعف فاعلية أساليب التحصيل التي تستخدمها الأجهزة الحكومية.

معايير العدالة الضريبية تشمل العدالة الأفقية والعدالة العمودية، فالعدالة الأفقية تعني " تحمل المكلفين ضريبياً التي تتساوى قدرتهم على دفع نفس العبء الضريبي"، فيما يتمثل النوع الثاني في العدالة الضريبية العمودية ويقصد بها " تباين واختلاف معاملة المكلفين ضريبياً حسب مقدرة كل مكلف منهم على تحمل العبء الضريبي" (طلحة، 2019). إلى جانب التوازن في الإيرادات الضريبية المباشرة وغير المباشرة وتطبيق الضرائب التصاعدية، إحساس المواطنين المكلفين أن ما يدفعونه من ضرائب سينعكس إيجاباً على الخدمات التي تقدمها الحكومات لهم على شكل رعاية صحية وتعليم ونقل وغيرها من الحقوق الإنسانية الأساسية التي على الدولة الالتزام بتوفيرها لهم.

ولا يقتصر الأمر عند ذلك، بل يشمل إحساس المواطنين المكلفين أن اقرانهم من ذات المستوى الاقتصادي يدفعون ذات الأقساط الضريبية وبشكل متساو، وأن القانون يطبق على الجميع دون استثناء، إضافة إلى فعالية أدوات مساهلة الحكومات السياسية والقانونية على أدائها مقابل الضرائب التي تتلقاها من المجتمع. إن شعور المكلفين بعدم تطبيق مبدأ العدالة والمساواة، وعدم خضوع بعض الدخول للضريبة يؤدي إلى إضعاف أخلاق الأفراد وإلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد داخل الدولة الواحدة، مما يؤدي إلى التهرب الضريبي كما يؤدي إلى عدم الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع.

### ب. الحوكمة الضريبية

الحوكمة ما هي إلا مجموعة من القوانين و النظم و القرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط و أهداف المنظمة .

عرفت الحوكمة الضريبية بأنها " مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساهلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة " (عبدالسميع، 2006، صفحة 83)

كما عرفت الحوكمة الضريبية أيضاً بأنها " مجموعة المبادئ و الأسس و القواعد التنفيذية و الإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذي العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما والتي ينبغي لكل طرف أدائها طوعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها " (عبدالخالق، 2007، صفحة 82)

ويمكن تعريف الحوكمة الضريبية كذلك بأنها " هي منظومة من الإجراءات والأسس والقواعد المكتوبة التي تضمن حسن سير العمل الضريبي دون عوائق للعاملين وكافة المتعاملين مع الإدارة الضريبية، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم، لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية " (العبيني و عبد الرحمن، 2015، صفحة 8)

يؤدي تفعيل الحوكمة الضريبية إلى تحقيق الإصلاح الضريبي الشامل كهدف رئيسي يتفرع من أهداف فرعية عديدة أهمها:

- تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل .
- رفع مستوى الوعي الضريبي لأقصى درجة ممكنة.
- خفض المنازعات الضريبية لأدنى درجة ممكنة.
- حصر المجتمع ضريبياً بما يمنع التهرب الضريبي من ناحية ويقلل من ظاهرة الاقتصاد العشوائي ما أمكن.

ومن بين أطراف التي لها علاقة مباشرة بتفعيل الحوكمة الضريبية هي الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي.

### حوكمة الإدارة الضريبية.

تعد الإدارة الضريبية الركيزة الأساسية لنجاح النظام الضريبي بأكمله من حيث كونها وسيطاً بين التشريع الضريبي والمكلف الضريبي كأركان ثلاثة لهيكل النظام الضريبي بشكل عام (التشريع الضريبي والإدارة الضريبية، و المكلف الضريبي) و تكمن أهمية دور الإدارة الضريبية في أنها من خلال موقعها تساعد على ما يلي: (جزر، 2017، صفحة 139)

- تبسيط و توضيح قواعد التشريع الضريبي و تطبيقها بشكل سليم بما يساعد على التقليل من حدة فجوة التطبيق للتشريع الضريبي.
- تحويل التشريع الضريبي من نصوص عامة مجردة إلى قواعد تطبيقية تفصيلية ملائمة لكل نشاط، أي تحويل التشريع من قانون عام إلى قانون خاص بكل مكلف وفقاً لطبيعة نشاطه.
- إبراز ما يتضمنه التشريع الضريبي من مزايا و حوافز و إعفاءات يمكن أن يستفيد منها المكلفين أو المسجلين ، و مساعدتهم على ذلك ، الأمر الذي يدعم ثقة المكلفين أو المسجلين في الإدارة الضريبية و من ثم فإن جرفية و مهارة الإدارة الضريبية التنفيذية تستند على مدى قدرتها على اشتقاق القواعد والضوابط التي تحكم التحاسب الضريبي لكل مكلف بما يتناسب مع طبيعة و حجم ، و موقع و تاريخ نشاط كل مكلف، و لأن الإدارة الضريبية تلعب دوراً هاماً في تحقيق أهداف النظام الضريبي، فإن المشكلات المتعلقة بالإدارة الضريبية من أهم المشكلات التي تصادف النظم الضريبية، وهي تفوق في أهميتها المشكلات الخاصة بالأوعية الضريبية و التركيب الفني للضرائب ؛ لذلك يتعين معالجة أوجه القصور التي تعاني منها الإدارة الضريبية، حتى تستطيع أداء رسالتها الصعبة على الوجه الأكمل. إذ أن نجاح تطبيق التشريع الضريبي مرهون بنجاح مهمة رجال الضرائب المنفذين و كفاءتهم ومدى استيعابهم لمشاكل المكلفين وحلها بمرونة تفوق جمود التشريع ، فالتنظيم الإيجابي للإدارة الضريبية يقضي على المشاكل التي تصاحب التنفيذ من تعقيد و طول الإجراءات، وبالتالي يقضي على نزعة التهرب لدى المكلفين و يؤدي إلى زيادة الحصيلة ، ويمكن التغلب على الصعوبات التي تواجه الإدارة الضريبية من خلال تطبيق الحوكمة الضريبية.

### حوكمة التشريع الضريبي

يعرف التشريع الضريبي بوجه عام بأنه مجموعة القواعد القانونية التي تحدد ماهية النظام الضريبي في دولة معينة، في وقت محدد، فهو بمعناه الواسع، مجموع العناصر الأيديولوجية، والاقتصادية، والفنية التي يؤدي اجتماعها إلى كيان ضريبي معين، تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع رأسمالي، عنها في مجتمع اشتراكي، كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصادياً عنها في مجتمع متخلف ، ويعني بمعناه الضيق مجموع القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المتتالية، من التشريع إلى الربط والتحصيل. (جزر، 2017، صفحة 141)

يحتاج التشريع الضريبي إلى تطبيق مبادئ الحوكمة، لأن من شأن هذا التطبيق أن يعالج العديد من المشاكل، ويتفادى العديد من العيوب التي يعاني منها التشريع الضريبي والتي نذكر منها: (حنا، 2005)

- عدم الإتساق بين نصوص التشريع الضريبي وبعضها البعض داخل التشريع الضريبي ذاته وهو ما يطلق عليه عدم الإتساق الداخلي.
  - عدم الاتساق بين نصوص التشريع الضريبي وبعض التشريعات القانونية الأخرى التي تمس مصالح اقتصادية واستثمارية، أو تنظم تصرفات مالية أخرى وهو ما يطلق عليه عدم الاتساق الخارجي.
  - التعقيد في التشريع الضريبي و عدم إدراك المكلف لكثير من مواد القانون و آليات تنفيذه وكثرة التعديلات التي تؤدي لعدم استقرار المجتمع الضريبي.
  - المبالغة في العبء الضريبي: مما يؤدي إلى نقص فائض المستهلك وبالتالي تخفيض رفاهية المستهلكين وتنقسم هذه المبالغة في العبء الضريبي لخاصيتين:
- ارتفاع معدلات الضريبة.

- انخفاض قيمة الإعفاءات الاجتماعية والمعيشية.
- تنوع وتوزيع المزايا والإعفاءات الضريبية لعدة قوانين وهو ما يؤدي إلى:
  - غياب النظرة الكلية الشاملة لموضوع الأعباء والمزايا الضريبية
  - فقد الوضوح والاستقرار في المراكز القانونية.
- وجود إختلافات وتناقضات بين الأطراف التي تشكل هيكل المنظومة الضريبية وهي التشريع الضريبي، والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، وهو ما يطلق عليه فجوة التوقعات الضريبية.

## 2.5 على المستوى الدولي

اتخذت ظاهرة التهرب الضريبي بعداً عالمياً مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات وتحرير حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية، ومنه زيادة إمكانية التهرب الدولي بكل سهولة. هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية للمكافحة والحد من هذه الظاهرة، ويكون ذلك من خلال الاجراءات التالية:

### أ. التنسيق الضريبي الدولي

تسعى الدول إلى تشجيع رؤوس الأموال لاستثمارها في مجالات تدعم التنمية الاقتصادية، مما يزيد من فرص المنافسة الضريبية بين الدول لجذب الاستثمارات الأجنبية إليها. تقوم هذه المنافسة على تسابق الدول نحو تقديم المزايا والحوافز السخية لتشجيع الاستثمار، ومن بينها الحوافز الضريبية التي تتضمن إعفاءً من الضريبة، أو تخفيضاً في وعائها، أو تطبيقاً لأسعار ضريبية مخفضة، بحيث تكون هذه الحوافز أفضل من تلك التي تقدمها الدول المجاورة أو التي تتشابه معها في الظروف الاقتصادية.

يترتب على هذه السياسات المتعارضة، أو غير المتناسقة، آثار غير مرغوب فيها، على مستوى الدولة الواحدة، وعلى مستوى الدول الأخرى. فعلى مستوى الدولة الواحدة، يتعرض وعاء الضريبة فيها للتآكل مع الانخفاض المستمر في حصيلتها بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تزايدت على منحها. كما تتأثر الدول الأخرى، بكل إجراء ضريبي تقوم به تلك الدولة، إما بنقص حصتها من المال المستثمر نتيجة لقيامها بإجراء مضاد يتمثل في منح حوافز وإعفاءات أكثر سخاء تقلل من مواردها الضريبية، أو للضريبة. بما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة، وهنا ندخل فيما يسمى بالمنافسة الضريبية.

تعد المنافسة الضريبية نتيجة طبيعية لانتقال الأوعية الضريبية ورؤوس الأموال بين الدول، وتكون هذه المنافسة في غير صالح الدول التي تتميز بجباية مرتفعة، فعندما تقرر الدولة وبصفة مستقلة رفع معدلات الضريبة على المؤسسات سيؤدي ذلك بالتأكيد إلى تحويل انتقالات الوحدات الإنتاجية لهذه المؤسسات لدول أخرى، فتفقد الدولة جزء من إيرادات في حين تستفيد الدول الأخرى من أوعية ضريبية إضافية.

(HUGOUNENG, Jacques, & Thierry, 1999)

تؤدي هذه المنافسة الضريبية بين الدول إلى دخولها في حروب مزيدة على الحوافز الضريبية التي يمنحها كل بلد وهو ما يكون في أغلب الأحيان مكلفاً، إذ تدفع المزايدة بالدول إلى زيادة الدعم الموجه للمستثمرين والذي يكون في شكل حوافز مالية وضريبية، فحتى إذا ما قررت جميع الدول عدم الدخول في هذه المزايدة، فإن كل دولة تقدم على ذلك وبصورة مستقلة، خشية عدم الاستفادة من الاستثمارات الأجنبية المباشرة التي تنجذب نحو الدول ذات المعاملة الضريبية التفضيلية ( معضلة المساجين *le dilemme des prisonniers* ) (العافر، 2009، صفحة 59). فعندما يقوم بلد ما بوضع ثغرة ضريبية جديدة أو تسهيل للسرية يستقطب بنجاح الأموال المتنقلة، تحذو البلدان الأخرى حذوه أو تجاوزه في سباق نحو القناع. وقد ساهم ذلك في انخفاض كبير في متوسط معدلات ضريبة الشركات، التي انخفضت بمقدار النصف، من 49% في عام 1985 إلى 24% اليوم. وبالنسبة للشركات متعددة الجنسيات في الولايات المتحدة ارتفعت أرباح الشركات المٌحوّلة إلى الملاذات الضريبية من نحو 5% إلى 10% من إجمالي الأرباح في التسعينات إلى حوالي 30% - 25% اليوم. (شكسون، 2019، صفحة 8).



وعليه فعلى الدول تبني سياسة ضريبية متناسقة ومنسجمة تسمى التنسيق الضريبي، والذي يقصد به مجموعة القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينهم، أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح للدول والمستثمرين أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد. وتهدف تلك الاتفاقيات أساسا إلى تنمية الاستثمارات المشتركة و التجارة لصالح الأطراف المعنية. (محمد، 2002، صفحة 6)

وفي هذا المجال لا بد من التفرقة بين التجانس الضريبي والتنسيق الضريبي، هذا الأخير الذي يتجسد من خلال اتفاقيات مبدئية تعبر عن وجود نية للتقارب، في حين يهدف التجانس الضريبي إلى تحقيق تطابق الأسس الضريبية و فرض نفس المعدلات الضريبية، ومنه يعد التجانس الضريبي أعلى درجات التنسيق الضريبي. (العافر، 2009، صفحة 87)

في الأخير على الدول تبني سياسة ضريبية منسجمة ومتناسقة لتخطي عدم الكفاءة الناتجة عن الإجراءات الضريبية المنفردة، وهي أفضل وسيلة للتغلب على مساوئ المنافسة الضريبية خاصة في إطار التكاملات الاقتصادية.

### ب. الاتفاقات الجبائية الدولية

تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا هاما من مصادر الجبائية الدولية، إلى جانب القوانين الداخلية للدول. حيث تهدف الجبائية الدولية إلى تحديد شروط فرض الضريبة على العمليات الدولية، أي تلك العمليات التي يقوم بها شخص مقيم في دولة ما داخل إقليم دولة أخرى، أو مع شخص مقيم في دولة أخرى. ولا يعتبر موضوع جبائية دولية إلا إذا كان الأسس الضريبي كالدخل أو الثروة خاضعا للضريبة من طرف سلطتين ضريبيتين مختلفتين أو أكثر، بحيث ترى كل سلطة أن ذلك الأسس يدخل في مجال اختصاصها الضريبي. (Gouthière, 2019, p. 11)

إن تلك الاتفاقيات لا تخرج عن كونها معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، والتي يمكن تعريفها حسب اتفاقية فيينا للمعاهدات على أنها: " اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي، سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأي كانت التسمية التي تطبق عليه".

ونسنتج من خلال هذا التعريف أنه قد تتعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على معاهدة دولية، إلا أنه يشترط فيها أن تبرم من طرف أشخاص القانون الدولي أي من طرف دولتين أو أكثر، كما يجب أن يكون موثقة ومكتوبة، إذ لا يمكن اعتبار الاتفاق الشفوي الذي يتم بين ممثلي دولتين أو مجموعة من الدول أنه معاهدة دولية.

أما الاتفاقيات الجبائية الدولية، فهي عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض. وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص و الأحكام الضريبية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني. (Gouthière, 2019, p. 20)

فالمقصود بالاتفاقيات الجبائية الدولية هي تلك التي يكون موضوعها عاما وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة و التركات، و يمكن أن تشمل ضرائب أخرى مثل حق الطابع.

إن الهدف الأساسي للدول من وراء إبرام اتفاقيات جبائية دولية، هو تفادي حدوث مشكلة الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي، من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة 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 كلياً على تلك المشكلة، وإما أن يوزع الحق في فرض الضريبة على كلا الدولتين مع الاتفاق على طرق وتقنيات لمعالجة الازدواج الضريبي كإعفاء المكلف من دفع الضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حققه في دولة أخرى.

إضافة إلى ما سبق تسعى الاتفاقيات الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية: (الأمم المتحدة، 2001)

- محاربة كل من التهرب الضريبي والازدواج الضريبي الدوليين، 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 وآخر لا يملك جنسيتها بالنسبة للضرائب والالتزامات الجبائية التي على هذا الأخير أداءها والتي يجب ألا تكون أكثر عبئا من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها.
  - تقادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي.
- مما سبق يمكننا القول بأن الاتفاقيات الجبائية أداة قانونية فعالة، ليس فقط لتقادي الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، وإنما أيضا لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، من خلال تبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة، و المساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب.

### ج. الشفافية المصرفية

الجنات الضريبية مجتمعة تكلف الحكومات ما بين 500 مليار دولار و 600 مليار دولار سنويا على هيئة إيرادات ضائعة من ضرائب الشركات، (شكسون، 2019) من هنا يتزايد إدراك السلطات الوطنية لقيمة وتكلفة استخدام الشفافية لمكافحة التدفقات المالية غير المشروعة، إذ تؤدي الشفافية إلى تحسين إنفاذ القانون وتعزيز المساءلة والثقة في الإجراءات والمؤسسات وردع السلوكيات غير الحميدة. ومع ذلك، فإنها تؤدي حتما أيضا إلى فقدان بعض الخصوصية لمن قد يكون لديهم أسباب مشروعة للحفاظ على سرية تعاملاتهم المالية.

إن مصطلح التدفقات المالية غير المشروعة مصطلح شامل يُفهم منه عموما أنه يضم ثلاثة أنواع على الأقل من الأموال. أولا، هناك أموال تتولد عن أعمال غير قانونية، مثل الفساد والتهريب والاتجار بالمخدرات. ثانيا، الأموال التي يشكل تحويلها عمل غير قانوني؛ على سبيل المثال، تحويل الأموال لإخفاء الدخل من السلطات بشكل تهريا ضريبيا، حتى ولو تم توليد الدخل بطريقة قانونية. وأخيرا، هناك أموال موجهة لغرض غير قانوني، كتمويل الإرهاب مثلا. واللجوء إلى الشفافية المصرفية لوقف هذه التدفقات ليس بالفكرة الجديدة، حتى وإن كانت البلدان لا تزال تعمل على تحسين استخدامها لهذه الأداة القوية.

(بورسيل و إيقانا، 2019، صفحة 19)

غير أنه بعد أزمة عام 2008، تعرضت الحكومات لضغوط لسد العجوزات الكبيرة في الموازنة وتهذئة الناخبين الغاضبين من عمليات إنقاذ البنوك الممولة من دافعي الضرائب، مما أدى إلى زيادة عدم المساواة وقدرة الشركات متعددة الجنسيات والأثرياء على التهرب من الضرائب. وكشفت وثائق بنما وتسريبات لكسمبرغ عن استخدام الملاذات الضريبية لأغراض ضارة في كثير من الأحيان وعززت الضغط للقيام بشيء ما. لذا أطلقت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مشروعين كبيرين.

أحد المشروعين هو معيار الإبلاغ المشترك، هو نظام لتبادل المعلومات المالية تلقائيا عبر الحدود لمساعدة السلطات الضريبية على تتبع الحيازات الخارجية لدافعي الضرائب لديها. لكن هذا المعيار ينطوي على العديد من الثغرات؛ فعلى سبيل المثال، يسمح للأشخاص الذين يحملون جواز السفر الصحيح بالمطالبة بالإقامة في ملاذ ضريبي بدلا من البلد الذي يعيشون فيه. وتمثل الولايات المتحدة ثغرة جغرافية أكبر حتى من ذلك؛ فبموجب قانون الامتثال الضريبي للحسابات المالية الأجنبية، تقوم بجمع معلومات من الخارج عن دافعي الضرائب لديها، لكنها لا تشارك سوى معلومات قليلة في الاتجاه الآخر، ومن ثم يمكن لغير المقيمين اقتناء أصول في البلد في ظروف سرية للغاية، وهو ما يجعل الولايات المتحدة ماذا ضريبيا كبيرا. ومع ذلك، حقق معيار الإبلاغ المشترك بعض النتائج.

فقد قدرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في يوليو 2019 أن 90 بلدا تبادلت معلومات حول 47 مليون حساب بقيمة 4.9 تريليون يورو؛ وأن الودائع المصرفية في الملاذات الضريبية قد انخفضت بنسبة 20% إلى 25%، وأن الإفصاحات الطوعية قبل التنفيذ قد حققت 95 مليار يورو على هيئة إيرادات

**6-الخاتمة:**

تم في هذه الورقة دراسة ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي وقد شملت الورقة بالتحليل الأساس النظري للتهرب الضريبي الدولي ، من خلال التطرق إلى مفهوم الظاهرة و أسباب نشوئها، كما تم في هذه الورقة التطرق أيضا إلى دراسة أساليب التهرب الضريبي الدولي وكذا طرق مكافحته. توصلت الورقة البحثية إلى عدد من الملاحظات والاستنتاجات تمت مناقشتها بقدر من التفصيل، إلا أن بعضها يستحق التأكيد:

**النتائج**

1. التهرب الضريبي الدولي شكل من أشكال التهرب الضريبي بصفة عامة، ولكن ما يميزه هو الخاصية الدولية ، فهو يحدث خارج إقليم الدولة، بين دولتين أجنبيتين أو أكثر، فالمكلف يحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، بالتحايل على التشريع الضريبي للدولة أو الدول المستهدفة.
2. إن ظهور التهرب الضريبي الدولي هو نتاج التحولات الاقتصادية العالمية و توسع محيط التجارة الدولية و ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال التي أدت إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، هاته الأخيرة التي تهدف من خلال استثماراتها إلى جني أكبر قدر ممكن من الأرباح وتخفيف أعبائها بالتهرب من أداء الضريبة. بالجوء إلى آليات متعددة باستخدام تقنيات وأساليب حديثة قد تخفي على الإدارة الضريبية خاصة في ظل عدم كفاءتها.
3. يرتكب التهرب الضريبي الدولي عن طريق مجموعة من الأساليب كالجناح الضريبية آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل والمنشأة الثابتة.
4. تكون الوقاية والمعالجة من التهرب الضريبي الدولي على المستوى الداخلي عن طريق تطبيق الحوكمة الضريبية التي تعمل على رفع كفاءة النظام الضريبي من خلال الالتزام بالقوانين التي تحدد مهام المسؤولين بالإدارة الضريبية، ويعالج المخاطر الاقتصادية والإدارية والاجتماعية والسياسية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب، وتحسين أداء الإدارة الضريبية. وكذا تضيق فرص التلاعب بالقوانين والتشريعات، ويحد من فرص التهرب الضريبي ويحقق الالتزام الطوعي للمكلفين، ومن ثم تزيد ثقة المكلفين في النظام الضريبي .
5. التهرب الضريبي الدولي يتم التنسيق لمواجهته على المستوى الدولي بالجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف، من خلال احتوائها على أحكام لتبادل المعلومات الضريبية بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة و المساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب. كذلك عن طريق التنسيق الضريبي فولية نامية مثلاً لا تستطيع الحصول على معلومات تخص رعاياها في الخارج إلا بالتبادل الدولي للمعلومات الذي يساعد في مواجهة التهرب الضريبي الدولي باعتبار أن الدول النامية هي الأكثر تضرراً مقارنة بالدول المتقدمة خصوصاً بالنظر للدور الذي تمثله الضريبة فيها.

## الاقتراحات

1. تحسين الحوكمة الضريبية للشركات ، من خلال فرض التزام معنوي على المديرين بالمسؤولية الضريبية عن طريق تقديم معلومات أفضل عن التعاملات، والمزيد من الشفافية على "المخططات الضريبية" المستخدمة.
2. توسيع صلاحيات إدارة الضرائب للسماح لها بالتدخل بسرعة لوقف الترتيبات الضريبية التي من المحتمل أن تنتهك القوانين الضريبية. يجب أن تتمتع بالمعلومات الكافية لكي تتكيف مع الحياة الاقتصادية و المالية المعاصرة، من خلال تحديث حق الاتصال الذي يجب على وجه الخصوص السماح لها بالوصول إلى البيانات اللازمة لفهم العمليات الداخلية داخل مجمع الشركات العابرة للحدود. تعزيز مراقبة أسعار التحويل، الوصول إلى المحاسبة المفصلة "دولة بدولة".
3. تنشيط سياسة محاربة التهرب الضريبي الدولي من خلال انشاء هيئة عليا يعهد إليها المسؤولية عن حماية المصالح المالية للدولة وتنسيق عمل مختلف أصحاب المصلحة و السهر على تطبيق القوانين ذات الصلة. على وجه الخصوص مكافحة غسيل الأموال بشكل أكثر فعالية، ودعم جهود إدارة الضرائب. كذلك المشاركة في تقييم التشريعات الضريبية لتقييم مخاطر التهرب الضريبي التي تنطوي عليها.
4. تقوية الشفافية والتنسيق الضريبي على المستوى الوطني والدولي ففي عالم يتميز بالعلومية المتزايدة من الصعب على الأنظمة الضريبية أن تعمل بفعالية من دون تعاون وتنسيق وطني ودولي، فعلى المستوى الوطني عن طريق تبادل المعلومات بين الإدارات المختلفة (بنوك، جمارك، تجارة) وعلى المستوى الدولي يكون ذلك عن طريق عقد اتفاقيات ما بين الدول لتبادل المعلومات، وإرساء المنافسة الضريبية الشريفة خاصة أمام ظاهرة تحويل الأصول والأرباح إلى وجهات ذات جاذبية ضريبية أو غير متعاونة.

## المراجع:

## باللغة العربية

1. أحمد عبد العزيز، جاسم زكريا، وفراس عبد الجليل الطحان. (2010). الشركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية. مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، جامعة كربلاء، العراق.
2. أسامة دياب. (03 05, 2015). السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية. القاهرة: المبادرة المصرية للحقوق الشخصية.
3. أسامة علي عبد الخالق. (2007). العلاقة التأثيرية المتبادلة والمتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية. بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثاني عشر، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب. القاهرة:
4. الأمم المتحدة. (2001). المكتبة الرقمية لمنظمة الأمم المتحدة. تاريخ الاسترداد 09 10, 2020، من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية: [www.digitallibrary.un.org](http://www.digitallibrary.un.org)
5. الوليد بن طلحة. (مايو، 2019). العدالة الضريبية. تاريخ الاسترداد 03 11, 2020، من صندوق النقد العربي: [www.amf.org.ae](http://www.amf.org.ae)

6. أيمن حسونة. (2015, 09 21). " الملاذ الضريبي..كيف يخفي الأثرياء أموالهم؟ تاريخ الاسترداد 10 07, 2020، من صحيفة العرب: [alarab.co.uk](http://alarab.co.uk)
7. جامعة الدول العربية. (1997, 12 3). الشبكة القانونية العربية، Consulté le 10 08, sur 2020، اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية : [www.lasportal.org/ar/legalnetwork/Pages/agreements\\_details.aspx](http://www.lasportal.org/ar/legalnetwork/Pages/agreements_details.aspx)
8. جاي بورسيل، و روسي إيفانا. (2019). الخصوصية مقابل الشفافية. مجلة التمويل والتنمية، سبتمبر، صندوق النقد الدولي.
9. جمال الدين العاقر. (2009). التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل المغاربي-دراسة حالة بلدان المغرب العربي-مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية. جامعة منتوري، قسنطينة.
10. رمضان صديق محمد. (2002). نظرية التنسيق الضريبي ومدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية. مجلة التنمية والسياسات والاقتصادية، المجلد 5، العدد 1 ديسمبر، المعهد العربي للتخطيط، الكويت.
11. زهرة حبو. (2011). التهرب الضريبي الدولي. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 27، العدد 01.
12. سهام محمد علي حسن. (1998). أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي-دراسة مقارنة-. مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية.
13. سوزي عدلي ناشد. (2008). ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية. بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية.
14. عبد المطلب عبد الحميد. (2006). العولمة الاقتصادية (منظماتها-شركاتها - تداعياتها). الاسكندرية: الدار الجامعية.
15. علي عبد الفتاح أبو شرار. (2007). الاقتصاد الدولي-نظريات وسياسات-. عمان: دار المسيرة، ط1.
16. محمد رضا عبدالسميع. (2006). حوكمة الإدارة الضريبية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد الثالث، كلية التجارة، جامعة طنطا.
17. محمد موسى العبيني، و محمد عبد الرحمن. (2015). دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 44، جامعة بغداد.
18. نعيم فهيم حنا. (2005). نحو حوكمة النظام الضريبي. المؤتمر السنوي العلمي الخامس حوكمة الشركات وأبعادها - جامعة الإسكندرية: كلية التجارة، 8-10 سبتمبر.
19. نيكولاس شاكسون. (2019). , المليارات التي تجتذبها الملاذات الضريبية تُلحق الضرر بالبلدان المُرسلة والمستقبلة. مجلة التمويل والتنمية، سبتمبر، صندوق النقد الدولي.
20. نيكولاس شاكسون، ترجمة، فاطمة نصر. (2011). ما فيا إخفاء الأموال المنهوبة. القاهرة: إصدارات سطور الجديدة، الطبعة الأولى.

21. هاني التابعي محمد جزر. (2017). حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدنية المخاطر. مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 18، العدد2، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر.  
باللغة الفرنسية
22. BURGER, J. (2011). les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux.thèse de doctorat,. université Nancy 2.
23. Castagnède, B. (2006). précis de fiscalité internationale. paris: presse universitaire de France, 2ème édition.
24. Fedida, C. P. (2000). Evasion Fiscal International. Thèse de doctorat. Nice: Université Sophia Antipolis.
25. Gouthière, B. (2019). Les impôts dans les affaires internationales. paris: édition Francis Lefebvre,13e édition .
26. HUGOUNENG, R., Jacques, L., & Thierry, M. (1999). Les risques de la concurrence fiscale en Europe. problèmes économiques,N°2644,decembre.
27. la direction Generale des finances publiques. (2006, 11). les prix de transfert. Consulté le 10 08, 2020, sur [www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/..fichedescriptive\\_4176.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/..fichedescriptive_4176.pdf)