

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة جامعية محكمة في مقياس

النظم الجبائية الدولية

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية معمقة

من إعداد:

الدكتور محمد جمعي

أستاذ محاضر قسم-ب-

السنة الجامعية 2023-2024

الإهداء

إلى روح والدي الكريمة، اعترافاً بجميلها وفضلها، داعياً لها بالرحمة والمغفرة.

إلى والدي رحمة الله عليه

إلى عائلتي الصغيرة

زوجتي الدكتورة م. صوافي رفيقة دربي، ومنبع السكينة والتقدير

وإلى أبنائي

الدكتورة إيمان هبة الرحمن

الدكتورة راضية

الدكتورة صورايا

عبد المجيد

مايا إيناس

الصغيرة مدينة

إلى كل زميلاتي وزملائي أساتذة الجامعة

إلى كل زميلاتي وزملائي مدراء المؤسسات الصحية

وإلى كافة الموظفين العاملين في المؤسسات الصحية التي أشرفت على تسييرها

إلى كل الطلبة اللذين أشرفت على تدريسهم على مستوى الجامعة أو المدرسة الوطنية للمناجمنت

وإدارة الصحة

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل راجياً من الله تعالى أن يحسب جهدي هذا في ميزان حسناتي وأن يجعله

محفزاً لأبنائي على مواصلة دراستهم.

الأهداف العامة للمقياس

التعرف على الأطر التي تحكم النظم الضريبية الدولية، والتأثيرات الناتجة عن الأنشطة الدولية فيما يتعلق بالضرائب، والسياسات الدولية المرتبطة بمعالجة المشاكل الناتجة عن الضرائب على المستوى الدولي.

المعارف المسبقة المطلوبة

التحكم في المفاهيم والطرق والتقنيات الأساسية في الضرائب وكذا المفاهيم المرابطة بالتشريعات الضريبية.

محتوى المادة (المحاور الأساسية)

المحور الأول: القانون الجبائي الدولي.

المحور الثاني: المعاهدات الجبائية الدولية.

المحور الثالث: التنافسية الضريبية الدولية.

المحور الرابع: التهرب والغش الضريبي الدولي.

المحور الخامس: الإزدواج الضريبي الدولي.

المحور السادس: الجنات أو الملاذات الضريبية.

المحور السابع: التوافق أو التنسيق الضريبي.

فهرس المحتويات

01.....	الإهداء.....
02.....	الأهداف العامة للمقياس.....
03.....	فهرس المحتويات.....
12.....	المقدمة العامة.....
المحور الأول: القانون الجبائي الدولي	
14.....	مقدمة.....
14.....	1. ماهية القانون الجبائي الدولي.....
14.....	1.1. تعريف القانون الجبائي الدولي.....
14.....	2.1. مبادئ القانون الجبائي الدولي.....
15.....	2.2. مصادر القانون الجبائي الدولي.....
15.....	1.2. المصادر الداخلية (التشريع الداخلي).....
15.....	2.2. المصادر الخارجية.....
16.....	1.2.2. القانون الجبائي الدولي.....
16.....	2.2.2. قانون الإتفاقيات.....
16.....	3.2. مصادر أخرى.....
16.....	1.3.2. العرف الدولي.....
16.....	2.3.2. الفقه.....
17.....	3.3.2. أحكام المحاكم الدولية والوطنية.....
17.....	3. الحقوق والصلاحيات الجبائية الدولية.....
17.....	1.3. السلطات والقواعد الجبائية العالمي.....
17.....	2.3. السلطات والقواعد الضريبية المحلية.....
18.....	4. تحديات قانون الضرائب الدولي.....
18.....	الخاتمة.....

المحور الثاني: المعاهدات الجبائية الدولية

20	مقدمة.....
20	1. ماهية المعاهدات الجبائية الدولية.....
20	1.1. مفهوم المعاهدات الجبائية الدولية وأنواعها.....
21	1.1.1. مفهوم المعاهدات الجبائية الدولية.....
22	2.1.1. الطبيعة القانونية للإتفاقيات الضريبية.....
22	3.1.1. أنواع المعاهدات الجبائية الدولية.....
22	(أ) الإتفاقيات الجبائية الثنائية.....
23	(ب) الإتفاقيات الجبائية المتعددة الأطراف.....
23	2. أهداف المعاهدات الجبائية الدولية.....
24	3. مراحل إعداد الإتفاقيات الجبائية الدولية.....
24	1.3. مرحلة المفاوضات.....
25	2.3. مرحلة الصياغة أو مرحلة الحروف الأولى.....
25	3.3. مرحلة التوقيع.....
25	4.3. مرحلة التصديق.....
26	5.3. مرحلة الدخول حيز التنفيذ (النشر).....
26	6.3. مرحلة التعديلات.....
27	7.3. إنهاء الإتفاقية.....
27	4. شروط صحة المعاهدات الجبائية الدولية.....
27	1.4. أهلية التعاقد.....
27	1.5. عنصر الرضا.....
28	1.6. عدم تعارض المعاهدة مع قاعدة دولية آمرة ومشروعية موضوع التعاقد.....
29	الخاتمة.....

المحور الثالث: التنافسية الضريبية الدولية

31.....	مقدمة.....
31.....	1. مفاهيم حول المنافسة الضريبية.....
31.....	2. نشأة التنافسية الجبائية الدولية.....
32.....	3. أسباب المنافسة الضريبية.....
32.....	1.3. الأسباب الرئيسية.....
32.....	2.3. الأسباب الثانوية.....
33.....	4. أنواع التنافسية الجبائية الدولية.....
33.....	1.4. التنافسية الجبائية المشروعة (غير المضرة).....
33.....	1.7. التنافسية الجبائية غير المشروعة (المضرة).....
33.....	5. آثار المنافسة الضريبية.....
33.....	1.5. الآثار الإيجابية.....
34.....	1.8. الآثار السلبية.....
34.....	6. سبل الحد من المنافسة الضريبية المضرة.....
35.....	1.6. قيام كل دولة بتحديد التدابير والممارسات التي قد تكون مصدر ضرر ضريبي.....
35.....	1.9. تقييم الطابع الضار أو غير الضار لأي إجراء ضريبي.....
35.....	3.6. تطبيق التوصيات والتوجيهات الخاصة بمحاربة المنافسة الضريبية الضارة.....
35.....	الخاتمة.....

المحور الرابع: التهرب والغش الضريبي الدولي

37.....	مقدمة.....
37.....	1. مفاهيم التهرب الضريبي الدولي.....
37.....	تعريف التهرب الضريبي الدولي.....
38.....	2. أشكال وخصائص التهرب الضريبي الدولي.....
38.....	1.2. من الناحية القانونية.....

38.....	1.1.2. التهرب المشروع.
38.....	2.1.2. التهرب غير المشروع.
39.....	2.2. من الناحية الجغرافية.
39.....	1.2.2. التهرب الضريبي الداخلي.
39.....	2.2.2. التهرب الضريبي الدولي.
39.....	3. أسباب التهرب الضريبي الدولي.
39.....	1.3. أسباب إقتصادية.
40.....	2.3. أسباب قانونية.
40.....	3.3. أسباب تنظيمية وإدارية.
40.....	4.3. أسباب سياسية.
41.....	5.3. الأسباب التشريعية.
41.....	6.3. الأسباب الاجتماعية والأخلاقية.
41.....	4. أليات التهرب الضريبي الدولي.
41.....	1.4. الجنات الضريبية.
41.....	2.4. أسعار التحويل.
41.....	1.2.4. بيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر.
41.....	2.2.4. قبل توزيع الأرباح.
42.....	3.2.4. عند توزيع الأرباح.
42.....	3.4. آلية المنشأة الثابتة.
42.....	4.4. التجارة الإلكترونية.
43.....	5. آثار التهرب الضريبي الدولي.
43.....	6. سبل محاربة التهرب الضريبي من طرف الدول.
43.....	1.6. على المستوى المحلي (الداخلي).
44.....	2.6. على المستوى الدولي (الخارجي).
44.....	الخاتمة.

المحور الخامس: الإزدواج الضريبي الدولي

46.....	مقدمة.....
46.....	1. مفهوم الإزدواج الضريبي الدولي.....
46.....	تعريف الإزدواج الضريبي.....
47.....	2. خصائص الإزدواج الضريبي الدولي.....
47.....	1.2. الإزدواج الجزئي.....
47.....	2.2. الإزدواج الكلي.....
47.....	1. أنواع الإزدواج الضريبي الدولي.....
47.....	1.3. الإزدواج حسب معيار إقليمية القوانين (من حيث المكان).....
47.....	1.1.3. الإزدواج الضريبي الداخلي.....
47.....	2.1.3. الإزدواج الضريبي الدولي.....
48.....	2.3. الإزدواج حسب معيار طبيعة الإزدواج.....
48.....	1.2.3. الإزدواج الضريبي القانوني.....
49.....	2.2.3. الإزدواج الضريبي الإقتصادي.....
49.....	3.3. الإزدواج حسب معيار قصد المشرع.....
49.....	1.3.3. الإزدواج المقصود.....
50.....	2.3.3. الإزدواج غير المقصود.....
50.....	2. شروط وأركان تحقق الإزدواج الضريبي الدولي (شروط الإزدواج الضريبي الدولي).....
50.....	1.4. وحدة المكلف.....
51.....	2.4. وحدة الضريبة المفروضة.....
51.....	3.4. وحدة الواقعة المنشأة للضريبة.....
51.....	4.4. وحدة المادة الخاضعة للضريبة.....
52.....	5.4. وحدة المدة التي تدفع عنها الضريبة.....
52.....	5. أسباب الإزدواج الضريبي الدولي.....

- 1.5. إختلاف ضوابط (معايير) الإخضاع الضريبي 52
- 1.1.5. ضابط الجنسية (التبعية السياسية) 52
- 2.1.5. ضابط الإقامة (التبعية الإجتماعية) 53
- 3.1.5. ضابط المصدر (التبعية الإقتصادية) 53
- 2.5. إختلاف تفسير الإصطلاحات الفنية 54
- 3.5. إختلاف التنظيم الفني للضرائب 54
- 4.5. ظهور التجارة الإلكترونية 54
6. آثار الإزدواج الضريبي 55
- 1.6. عرقلة حركة إنتقال أو تدفق رؤوس الأموال الأجنبية (أثار إقتصادية) 55
- 2.6. هروب رؤوس الأموال ونزوحها (أثار إقتصادية) 55
- 3.6. النيل من مبدأ العدالة الضريبية (أثار إجتماعية) 56
- 4.6. تشجيع التهرب الضريبي (أثار مالية) 56
- 5.6. تشييط الإستثمار (أثار إقتصادية) 56
- 6.6. عرقلة التجارة الخارجية (أثار إقتصادية) 57
7. طرق ووسائل معالجة ومكافحة الإزدواج الضريبي 57
- أولاً: على مستوى التشريع الضريبي الداخلي 57
- ثانياً: على المستوى الدولي (الإتفاقيات الدولية) 57
- طرق تفادي الإزدواج الضريبي القانوني 58
- 1.7. طريقة الإعفاء 58
- 1.1.7. طريقة الإعفاء الكامل 58
- 2.1.7. الإعفاء التصاعدي 59
- 2.7. طريقة الخصم 60
- 1.2.7. الخصم (الإنقاص) الكامل 60
- 2.2.7. الخصم (الإنقاص) العادي 61
- 3.7. طريقة الخصم السوري 62

62.....	4.7. طريقة اقتسام الإيراد.....
62.....	5.7. طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة.....
63.....	طرق تفادي الإزدواج الضريبي الإقتصادي
63.....	أ) الإجراءات الودية.....
64.....	ب) التحكيم.....
64.....	1.3.7. النماذج الدولية المعالجة للإزدواج الضريبي.....
65.....	2.3.7. التشريع الجزائري والإتفاقيات الجبائية الدولية.....
65.....	8. معالجة الإزدواج الضريبي الدولي.....
65.....	الخاتمة.....

المحور السادس: الجنات أو الملاذات الضريبية

67.....	مقدمة.....
67.....	1. مفاهيم حول الجنات الضريبية.....
67.....	1.1. تعريف الجنات الضريبية.....
68.....	2. خصائص الجنات الضريبية.....
68.....	1.2. الإستقرار السياسي.....
68.....	2.2. الإستقرار الإقتصادي.....
68.....	3.2. إنخفاض وإنعدام الضريبة.....
68.....	4.2. الإستقرار النقدي.....
70.....	5.2. سرية الحسابات المصرفية.....
70.....	6.2. غياب الإتفاقيات الضريبية.....
70.....	7.2. سهولة إنشاء مؤسسات.....
70.....	8.2. إتصالات ومواصلات حديثة ومتطورة.....
71.....	3. أنواع الجنات الضريبية مركز مالي أوفشور (Offshore Financial Centre).....
71.....	1.3. الجنات الضريبية العامة.....
71.....	2.3. الجنات الضريبية الخاصة.....

71	3.3	المراكز المالية الخارجية "مراكز الأوفشور"
71	4.3	المناطق الحرة
71	4	الأثار الاقتصادية للجنات الضريبية
71	1.4	الأثار الاقتصادية على البلد المصدر لرؤوس الأموال
72	2.4	الأثار الاقتصادية على البلد المضيف لرؤوس الأموال
73	1.2.4	وسائل الحد من تنامي ظاهرة الجنات الضريبية
74	2.2.4	التدابير المقترحة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحد من إنتشار ظاهرة الجنات الضريبية
74	5	التوزيع الجغرافي أو خريطة انتشار للملاذات الضريبية
74	1.5	التصنيف الأول
74	1.1.5	منطقة الجنات الضريبية الأوروبية
74	2.1.5	منطقة الجنات الضريبية البريطانية
74	3.1.5	منطقة الجنات الضريبية الأمريكية
75	4.1.5	أماكن هامشية غير مصنفة
75	2.5	التصنيف الثاني
75	1.2.5	المناطق الرمادية
75	2.2.5	المناطق البيضاء
75	3.2.5	المناطق السوداء
75		الخاتمة

المحور السابع: التوافق أو التنسيق الضريبي

77		مقدمة
77	1	ماهية التنسيق الضريبي
78	2	نطاق التنسيق الضريبي
78	1.2	على المستوى المحلي
78	2.2	على المستوى الدولي

78.....	3. أساليب التنسيق الضريبي
79.....	1.3 أسلوب توحيد الضرائب (Equalization Approach)
79.....	2.3 أسلوب التدرج والتمييز في المعاملة (Differential Approach)
79.....	3.3 الأسلوب النمطي (Standard Approach)
79.....	4. أهداف التنسيق الضريبي
80.....	5. أنواع التنسيق الضريبي
80.....	1.5 معيار الزمن
80.....	1.1.5 تنسيق ضريبي مؤقت
80.....	2.1.5 تنسيق ضريبي دائم
80.....	2.5 معيار قواعد وبنود التنسيق
80.....	1.2.5 التنسيق الضريبي ذو البنود الثابتة
80.....	2.2.5 التنسيق الضريبي ذو البنود المتغيرة أو المتحركة
81.....	3.5 معيار شكل الإتفاقية
81.....	1.3.5 التنسيق الضريبي الثنائي
81.....	2.3.5 التنسيق الضريبي متعدد الأطراف
81.....	4.5 معيار الإطار المحدد لعملية التنسيق الضريبي
81.....	1.4.5 التنسيق الضريبي محدود النطاق (جزئي)
81.....	2.4.5 التنسيق الضريبي الشامل (الكلي)
81.....	5.5 معيار درجة التنسيق الضريبي
81.....	1.5.5 التنسيق الضريبي الدولي
81.....	2.5.5 التنسيق الضريبي الوطني
82.....	6. آليات التنسيق الضريبي
82.....	1.6 الإتفاقيات الجبائية (Tax Agreements)
82.....	1.1.6 الإتفاقية الجبائية الثنائية

82.....	2.1.6. الإتفاقية الجبائية متعددة الأطراف.....
83.....	2.6. منطقة التجارة الحرة (Free Trade Area).....
83.....	3.6. الإتحاد الجمركي (Customs Union).....
83.....	4.6. السوق المشتركة (Common Market).....
83.....	5.6. الإدارات والأجهزة الضريبية (Tax Departments and Agencies).....
84.....	7. آثار التنسيق الضريبي.....
84.....	1.7. الآثار الإيجابية للتنسيق الضريبي.....
84.....	1.1.7. الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي ومحاربة التهرب والغش الضريبي.....
84.....	2.1.7. محاربة وتفاذي المنافسة الضريبية.....
84.....	3.1.7. تقليص حجم التشوهات الإقتصادية.....
84.....	4.1.7. تقليص الآثار السلبية للعناصر الخارجية.....
85.....	5.1.7. تخفيض التكاليف الإدارية للضريبة.....
85.....	2.7. الآثار السلبية للتنسيق الضريبي.....
85.....	1.2.7. إعادة توزيع الإيرادات الضريبية وانخفاض الحصيلة الضريبية لدى بعض الدول.....
86.....	2.2.7. تشويه بنية الإقتصاد المحلي.....
86.....	(أ) مجالات الإنفاق العام وأهميته.....
86.....	(ب) إختلاف أولويات الإنفاق العام بين الدول.....
87.....	(ج) تباين سبل زيادة الإيرادات الضريبية بين الدول.....
87.....	الخاتمة العامة.....
88.....	المراجع.....

المقدمة العامة

إن وجود دولة منظمة مرتبط بمدى مساهمة أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة، فالفرد مطالب بأن يقدم مساهمة مالية باعتبار أن الخدمات التي تضمنها وتقدمها الدولة هي في صالحه، هذه المساهمة التي قد تكون في شكل ضريبة التي هي من بين أهم واجبات الفرد داخل المجتمع الذي يعيش فيه، بحكم أنها حيوية وضرورية في نفس الوقت لوجود واستمرار الدولة وهو ما يبين أهمية أن تؤسس في شكل قانون واضح يطلق عليه "القانون الجبائي".

لذلك ارتبطت الضريبة في عالمنا المعاصر بحياة الفرد سواء من حيث أدائه لها، أو من حيث إنتفاعه بمواردها من خلال الخدمات العامة المقدمة من طرف الدولة.

كما ارتبطت أيضا بالمؤسسات الإقتصادية التي تعتبر أكثر تأثرا بعبئها، لأنه يشكل بالنسبة لها تكلفة وأداة ضغط وتوجيه في نفس الوقت تمارسها الدولة عليها، ما يجعل نجاحها مرتبط بمدى قدرتها على التحكم في التسيير والفعالية الجبائية.

في إطار سعي الجزائر إلى تحقيق تنمية شاملة متعددة الجوانب، فهي تستخدم عدة وسائل من بينها الضريبة ممثلة في الجباية العادية خاصة، باعتبارها أداة تساهم في الإنعاش الإقتصادي والإجتماعي، كما أنها يمكن أن تشكل مستقبلا أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة، كون أن الجباية البترولية غير مستقرة وتخضع لقوانين السوق (العرض/الطلب)، كما أن التمويل الخارجي (الإقتراض) يهدد الإستقلال الإقتصادي والمالي للجزائر في حال إعتماده.

سنتناول في مقياس النظم الضريبية الدولية جملة من المحاور التي تضطلع بالأساس بالإخضاع الجبائي للأوعية الضريبية، وحتى المكلفين الذين يمكن أن يكونوا محل وضعيات قد ينجر عنها ليس في كيفية الإخضاع ومكان دفع الضريبة بالأساس، هذا اللبس أو عدم الوضوح يتصل عموما بتحقق مداخيل في دول يتم تحويلها إلى أصحابها بدول أخرى، أو بمكلفين تتعدد إقاماتهم الدولية أو حتى امتلاكهم لأكثر من جنسية.

كما أن تشابك العلاقات الإقتصادية بين الشركات والمساهمين، وتعقد المعاملات التجارية ما بين كثير من الدول دفع إلى وجود تخصص قائم بذاته يعنى بالنظم الضريبية الدولية، وأهم ما في هذا التخصص نجد الإتفاقيات الجبائية الدولية التي تتناول وتحدد كيفية الفصل في المسائل الضريبية الدولية كالمنافسة الضريبية الدولية الضارة، وهذا بقصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات في إطار ما يسمى بالتوافق الضريبي، كما يتناول هذا المقياس بعض المواضيع الأخرى ذات العلاقة نذكر من بينها الجنات (الملاذات) الضريبية وتوزيعها الجغرافي.



المحور الأول القانون الجبائي الدولي



مقدمة

يُعدّ القانون الجبائي الدولي مجالاً قانونياً معقداً، يتناول كيفية فرض الضرائب على الأفراد والكيانات التي تتخبط في أنشطة تجارية عبر الحدود، وعليه فهو يتضمن مجموعة من القواعد الإتفاقية التي عادة ما تكون ثنائية، يهدف من خلالها إلى تسوية العلاقات بين الدول في المجال الجبائي من أجل معالجة المشاكل الجبائية الدولية التي تعتبر بمثابة الدافع الأساسي في ظهوره وفي مقدمتها مشكلتي الإزدواج الضريبي الدولي والتهرب الجبائي الخارجي.

تتعلق الضرائب على المستوى الدولي بالإلتزام الضريبي من طرف المكلفين، هذه الضرائب التي قد تشملهم عند الدخول إلى مجال إختصاص عدة دول.

1. ماهية القانون الجبائي الدولي

نتعرف من خلال هذا المحور إلى تعريف القانون الجبائي الدولي وأهم مبادئه.

1.1. تعريف القانون الجبائي الدولي

يمثل بالقانون الجبائي الدولي "مجموعة القواعد الواجب احترامها من قبل السلطات الضريبية للدول المختلفة، والتي تتعلق بشروط وأوضاع فرض الضرائب على الدخول الناجمة عن العمليات الدولية" كما يتضمن أيضاً الشروط والأوضاع المتعلقة بفرض الضريبة على السلع والثروات التي يحوزها مقيم في دولة ما على إقليم دولة أخرى، ويلتزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون باحترام هذه القواعد والالتزام بأداء الضريبة بصفتهم ممولين إزاء علاقتهم بالسلطات الضريبية في الدول المختلفة.

وتعود فكرة القانون الجبائي الدولي إلى التقدم التكنولوجي وسهولة حركة إنتقال السلع وعوامل الإنتاج بين الدول، وإنتشار الشركات متعددة الجنسيات، فقد كانت النتيجة المترتبة على ذلك تنازع الدول بينهما حول أحقيتها في فرض الضريبة، ويرجع هذا التنازع إلى إستقلال كل دولة في وضع قانونها الضريبي، وعدم وجود سلطة عليا ملزمة للدول في المجال التشريعي، وهذا الأمر أدى إلى تباين التشريعات الضريبية، وحدوث مشكلتي الإزدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي.

2.1. مبادئ القانون الجبائي الدولي

يسعى القانون الجبائي الدولي إلى ترسيخ جملة من المبادئ التي يقوم عليها وهي:

- مبدأ السيادة الجبائية لكل دولة، الذي يقضي بالسلطة الكلية للهيئة المختصة داخل الدولة بسبب نظامها الجبائي، وتطبيقه على إقليمها بكل حرية، أي أن لكل دولة الحق في فرض ضرائب على الدخل والأرباح المتولدة داخل حدودها؛

- مبدأ توزيع الحصص الجبائية على الدول بصفة عادلة، بمعنى تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة؛
- مبدأ التعاون بين الدول في الميدان الجبائي، وذلك سواء من خلال تبادل المعلومات الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة في كل منها، دون المساس بالسيادة الجبائية لكل دولة في حدود إقليمها، أو من خلال التعاون الإداري في تحصيل الضرائب، أي تمكين الدولة المتعاقدة من تحصيل ديون الضريبة في إقليم الدولة الأخرى وذلك بناء على طلب تقدمه الدولة التي تستحق لها هذه الضرائب.
- مبدأ حماية المكلف بالضريبة الذي يمارس نشاطا دوليا من تعسف الإدارات الأخرى في فرض ضرائب مبالغ فيها كما يضمن له في نفس الوقت الضمانات القانونية.
- مبدأ المرونة ما يعني أن تكون الأنظمة الجبائية للدول المختلفة تتسم بالمرونة والديناميكية؛
- مبدأ المصدر، أي يمكن للدولة فرض ضرائب على الدخل والأرباح المتولدة من مصادر داخل حدودها، بغض النظر عن إقامة دافع الضرائب؛
- مبدأ الإقامة، يمكن للدولة فرض ضرائب على الدخل والأرباح العالمية لدافعي الضرائب المقيمين فيها؛
- معاهدات الضرائب، يمكن للدول إبرام معاهدات ضريبية مع بعضها البعض لتجنب الإزدواج الضريبي وتحديد كيفية فرض الضرائب على الدخل والأرباح عبر الحدود.

2. مصادر القانون الجبائي الدولي

يستقي القانون الجبائي كباقي فروع القانون قواعده ومبادئه من مصادر قانونية كالدستور والتشريع وأخرى غير قانونية سوسيلوجية وإيديولوجية، حيث يستمد منها قوته وإلزاميته قبل أن تصاغ الضريبة في قواعد قانونية تلزم المكلف بأدائها، حيث تشكل هذه المصادر قاعدة عامة لمختلف فروع القانون، وتدرج من حيث قوتها ومكانتها ومرتبته حسب قوة إلزاميتها في الدولة من الأعلى إلى الأسفل ابتداء من الدستور الذي يعتبر القانون الأسمى في الدولة، ثم التشريع والمراسيم التنظيمية، والمبادئ العامة للقانون، والمعاهدات الدولية، إضافة إلى المصادر المفسرة للقاعدة الجبائية منها تفسير الإدارة والإجتهد الفقهي والقضائي.

وعليه فالدول بإمكانها أن تلجأ إلى تسوية بعض المشاكل عن طريق الإجراءات الفردية التي تتخذ من جانب واحد، وتمثل هذه الإجراءات بتطبيق تشريعاتها الوطنية على إقليمها الداخلي، فإذا كان هذا الحل غير كافي يتم اللجوء إلى إبرام إتفاقيات جبائية دولية، ومنه يمكننا القول أن المصادر التي يستمد منها القانون الجبائي

الدولي أحكامه تنقسم إلى: مصادر داخلية، مصادر خارجية (الإتفاقيات الجبائية بين الدول المختلفة) ومصادر أخرى.

1.2. المصادر الداخلية (التشريع الداخلي)

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

2.2. المصادر الخارجية

تتشكل المصادر الخارجية من القانون الجبائي الدولي ومختلف الإتفاقيات الجبائية الدولية.

1.2.2. القانون الجبائي الدولي

يُعرّف القانون الجبائي الدولي بأنه مجموعة القواعد والمبادئ التي تحكم العلاقات الضريبية بين الدول، ويهدف إلى تنظيم فرض الضرائب على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين الذين ينخرطون في معاملات دولية، وتجنب الإزدواج الضريبي، ومكافحة التهرب الضريبي، وتعزيز التعاون الدولي في مجال الضرائب.

2.2.2. قانون الإتفاقيات

إن تطبيق التشريعات الوطنية والإجراءات التي تتخذ من جانب دولة واحدة لا يكفي لحل المشاكل الجبائية الدولية وخاصة مشكلة الإزدواج الضريبي، لذلك فإن الدول مجبرة على إيجاد حلول عن طريق إبرام الإتفاقيات الدولية.

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

كما أن الإتفاقيات بصفة عامة، إما أن تكون بين دولتين، وتعرف باسم الإتفاقيات الثنائية، وإما أن تكون بين أكثر من دولتين، وتعرف باسم الإتفاقية الجماعية، وهذه الإتفاقية يمكن أن تكون إتفاقية جبائية لتحقيق أهداف جبائية معينة.

وقد ثبت من التطبيق العملي أن الإتفاقيات الثنائية هي الأسلوب الأمثل لتحقيق هدف الدول في المجال الضريبي، بينما يتعذر في كثير من الأحيان على الإتفاقيات الجماعية أن تحل مشكلتي الإزدواج والتهرب

الضريبي الدولي، نظراً لتباين النظم الضريبية السائدة في الدول المختلفة، وتعارض مصالح هذه الدول مع بعضهما البعض في الكثير من الأحيان.

3.2. مصادر أخرى: تتمثل المصادر الأخرى في العرف الدولي، الفقه، وأحكام المحاكم الوطنية والدولية:

1.3.2. العرف الدولي

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

2.3.2. الفقه

كما هو الحال في قانون الضرائب المحلي، قد يتم تقديم تعليقات وكتابات ومؤلفات من قبل مؤلفين ومتخصصين في قانون الضرائب الدولي أو أساندة القانون المالي في الدول المختلفة، فضلاً عن تقارير المنظمات الدولية المتخصصة في المجال الضريبي كالجمعية الدولية الجبائية، وكذلك إسهامات الهيئات الدولية كهيئة الأمم المتحدة، ومنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OCDE) التي وضعت العديد من المبادئ التوجيهية في مجال الضرائب، والتي تشكل مصدرًا هامًا للقانون الجبائي الدولي. وبالإضافة إلى ذلك، هناك بشكل عام تدابير تتخذها إدارات البلدان التي أبرمت إتفاقاً فيما بينها للتطبيق المتبادل بين البلدان المعنية لتجنب تفسير لا يتفق مع نص الإتفاقية روحاً ونصاً.

3.3.2. أحكام المحاكم الدولية والوطنية

تعتبر الأحكام الصادرة عن المحاكم الدولية والوطنية مصدر من مصادر القانون الجبائي الدولي، مثل أحكام محكمة العدل الدولية في القضايا المتعلقة بالضرائب.

إن الأحكام التي تصدرها المحاكم وهي تفصل في المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية تكون ملزمة إذا تعلق النزاع بتطبيق وتفسير إتفاقية جبائية دولية، والأصل أن هذه المنازعات تعرض على محاكم الدولة المختصة بالنظر في منازعات الضرائب.

3. الحقوق والصلاحيات الجبائية الدولية¹

تشير الحقوق والصلاحيات الضريبية الدولية إلى قدرة الدول على فرض الضرائب على الأشخاص والشركات التي تعمل عبر حدودها، ويشمل ذلك الحق في فرض الضرائب على الدخل والأرباح والممتلكات وغيرها من أشكال الثروة.

1.3. السلطات والقواعد الجبائية العالمية

تُشكل السلطات والقواعد الجبائية العالمية شبكة معقدة من المبادئ، والإتفاقيات، والمؤسسات التي تحكم كيفية فرض الضرائب على الأفراد والشركات عبر الحدود الوطنية.

- **منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية: (OECD)** تلعب منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية دوراً رئيسياً في تطوير معايير الضرائب الدولية، مثل مبادئ (بيك)، وقواعد مكافحة التآكل وتحويل الأرباح (BEPS)؛
- **المنتدى العالمي للسياسات الضريبية: (GTF)** هو منتدى حكومي دولي يضم أكثر من 100 دولة ومنظمة دولية، يُعنى بتبادل المعلومات والخبرات حول قضايا الضرائب الدولية؛
- **الإتحاد الأوروبي:** اتخذ الإتحاد الأوروبي خطوات كبيرة نحو توحيد أنظمتها الضريبية، بما في ذلك إنشاء منطقة اليورو ومبادرة الضريبة على القيمة المضافة المشتركة؛
- **الأمم المتحدة:** تلعب الأمم المتحدة دوراً هاماً في تعزيز التعاون الدولي في مجال الضرائب من خلال مبادرات مثل لجنة الأمم المتحدة للضرائب.

2.3. السلطات والقواعد الضريبية المحلية

تُشكل السلطات والقواعد الضريبية منظومة معقدة تحكم كيفية فرض الضرائب على الأفراد والشركات، وتُنظّمها شبكة من المبادئ والإتفاقيات والمؤسسات على المستوى المحلي التي تختلف باختلاف الدولة:

- ففي بعض الدول، تكون السلطة المركزية هي المسؤولة عن فرض جميع أنواع الضرائب؛
- بينما في دول أخرى، تتوزع المسؤولية بين سلطات مركزية وأخرى محلية؛
- تشرف هذه السلطات على سنّ القوانين الضريبية، وجمع الضرائب، ومكافحة التهرب الضريبي، وتقديم الخدمات الضريبية للمكلفين.

¹ د. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع- الجزائر، 2014.

4. تحديات قانون الضرائب الدولي

1.4. **تعقيد متزايد:** تُصبح قواعد الضرائب الدولية أكثر تعقيداً مع إزدياد العولمة وتنوع الأنشطة التجارية عبر الحدود.

2.4. **التجنب الضريبي:** تستمر الشركات والأفراد في ابتكار طرق جديدة لتجنب دفع الضرائب، مما يتطلب من الدول تحديث قواعدها باستمرار.

3.4. **نقص التنسيق:** لا يوجد نظام دولي منسق لفرض الضرائب، مما قد يؤدي إلى نزاعات بين الدول.

الخاتمة

من المتوقع أن يستمر قانون الضرائب الدولي في التطور مع استمرار تغير المشهد الإقتصادي العالمي من جهة، وأن تظل الدول تركز على مكافحة التهرب الضريبي وتحسين تبادل المعلومات الضريبية وتطوير قواعد أكثر عدلاً وفعالية لفرض الضرائب على الدخل والأرباح عبر الحدود من جهة أخرى.



المحور الثاني المعاهدات الجبائية الدولية



مقدمة

تعد المعاهدات الجبائية الدولية مصدرا هاما من مصادر الجباية الدولية، حيث تهدف الجباية الدولية إلى تحديد شروط فرض الضريبة على العمليات الدولية التي يقوم بها شخص مقيم في دولة ما داخل إقليم دولة أخرى، أو مع شخص مقيم في دولة أخرى.

تعتبر المعاهدات الجبائية أداة قانونية فعالة، ليس فقط لتفادي الإزدواج الضريبي على المستوى الدولي، وإنما أيضا لمكافحة التهرب والغش الضريبي الدولي، من خلال تبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة، والمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب.

والجزائر كباقي الدول الراغبة في الحد من الإزدواج الضريبي، وزيادة التبادل المعلوماتي الجبائي كان عليها الإدماج في هذه المنظومة الدولية عبر إبرام العديد من الإتفاقيات الجبائية الدولية.

1. ماهية المعاهدات الجبائية الدولية

تعتبر الجباية الدولية من أهم المواضيع التي شغلت اهتمام حكومات الدول منذ القدم، ذلك أنها تمثل مصدرا من أهم المصادر الأساسية لتمويل الميزانية الخاصة بالدولة وتغطية جزء كبير من الأعباء والنفقات، حيث يقصد بمصطلح الجباية الدولية ذلك النظام الجبائي الذي يسود على المستوى الدولي، والذي يجمع بين الإختصاص الجبائي لعدة دول، وهذا بالنظر إلى النشاطات أو الأموال والأموال التي تربط أي مكلف بالضريبة مع أكثر من دولة، سواء تعلق الأمر بشخص معنوي أو طبيعي، بحيث يكفي أن يقيم شخص ما في دولة معينة ويمارس نشاطا، أو يملك أموالا في دولة أجنبية أخرى حتى يمكننا القول أنه يخضع للنظام الجبائي الدولي، بالنسبة للمداخيل التي يحققها من ذلك النشاط، أو من تلك الثروة.

1.1 مفهوم المعاهدات الجبائية الدولية وأنواعها

وما تجدر الإشارة إليه أن النظام الإقتصادي الذي تنتهجه الدول على إقليمها، وكذا جميع الظروف الإقتصادية والسياسية والإجتماعية المحيطة تؤثر على هذا النظام الجبائي الدولي، حيث تظهر على الساحة الدولية بعض الدول التي تسعى لجذب الإستثمارات الأجنبية والخبرات، وذلك من خلال تقديم التحفيزات الجبائية للمستثمرين، ومنحهم تخفيضات لمعدلات الضرائب المفروضة على الأنشطة والثروات، في حين تسعى دول أخرى للإستفادة بأقصى قدر ممكن من تلك المداخيل المحققة، من خلال تبنيها لأنظمة جبائية

أكثر تشددا تفرض معدلات ضريبية مرتفعة، التي قد تدفع المكلفين بالضريبة إلى تجنب ممارسة أي أنشطة تخضع لها.

1.1.1 مفهوم المعاهدات الجبائية الدولية

تعد الإتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا هاما من مصادر الجباية الدولية، إذ توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول قواعدا وطرقا لتنظيم العلاقات الضريبية بينها، وإيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي، التي يمكن تعريفها حسب اتفاقية فيينا للمعاهدات على أنها: "إتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي، سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر، وأيما كانت التسمية التي تطبق عليه".

الإتفاقيات الجبائية الدولية، هي عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض، وهي تختلف عن الإتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني، بمعنى آخر، هي تلك المعاهدات الجبائية التي يكون موضوعها عاما، وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات، ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى مثل حق الطابع.

الإتفاقيات الجبائية الدولية هي عبارة عن اتفاقية ثنائية موقعة من طرف دولتين أو أكثر من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المشتركة، كالإتفاق على الإجراءات التي تكفل علاج المشاكل الناتجة عن الإزدواج الضريبي الدولي، كما يمكن أن تكون اتفاقيات تبرمها الدول مع هيئات دولية تلتزم الدول بمقتضاها معالجة الإزدواج الضريبي الدولي، وقد قامت منظمة الأمم المتحدة ومن قبلها عصبة الأمم بدور بارز في عقد مثل هذه الإتفاقيات لفض التعدد الضريبي الدولي بوصفه عائقا من عوائق حرية تداول الثروات ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة.

وتجدر الإشارة إلى أن الأصل هو عدم تعارض القوانين والنظم الضريبية للدول مع مضمون الإتفاقيات الجبائية التي تبرمها، حيث يعتبر كل منهما مكملا للآخر.² تغطي الجباية الدولية جميع القواعد التي تحدد أين وكيف، في سياق عابر للحدود، يمكن فرض ضرائب على دخل معين لدافع الضرائب، كما أصبحت فرع مستقل عن قانون الضرائب؛ في الواقع، أصبح قانون الضرائب الدولي لعدة سنوات تخصصا تعليميا.

² بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة ثانية، 2007، ص 20 - 21.

2.1.1. الطبيعة القانونية للاتفاقيات الضريبية

المعاهدات هي إتفاقيات بين دول ذات سيادة، حيث تنص المادة 2 من إتفاقية فيينا التي تنطبق على جميع المعاهدات، على أن مصطلح "معاهدة" يعني اتفاقاً دولياً مبرماً كتابياً (سواء في وثيقة واحدة أو أكثر مهما كانت تسميته) بين الدول ويحكمه القانون الدولي.

في المجال الضريبي، تسمى هذه المعاهدات الضريبية في معظم الأحوال إما " إتفاقيات " أو " إتفاقات " وهي مع ذلك معاهدات.

تمنح المعاهدات الضريبية الثنائية حقوقاً وتفرض إتزامات على كلا الدولتين المتعاقدين دون الأطراف الأخرى، كدافعي الضرائب، يبدأ أن من الواضح أن المعاهدات الضريبية ترمي إلى منفعة دافعي الضرائب في الدول المتعاقدة، ويعتمد قيامها بذلك من عدمه على القانون الداخلي لكل دولة.

وهي تهدف إلى إفادة دافعي الضرائب في الدول المتعاقدة، وبذلك تكون قابلة للتطبيق بشكل مباشر.

تنص المادة 26 من إتفاقية فيينا على أن المعاهدات ملزمة للأطراف ويجب تنفيذها بحسن نية، هذا هو مبدأ "العقد شريعة المتعاقدين" وإذا لم تحترم دولة ما معاهداتها الضريبية، فقد لا تكون للبلدان الأخرى مصلحة في إبرامها.

معظم المعاهدات الضريبية ثنائية، إلا أن الإتفاقيات الضريبية المتعددة الأطراف موجودة أيضاً.

3.1.1. أنواع المعاهدات الجبائية الدولية

يوجد نوعان من الإتفاقيات الجبائية هما إتفاقيات جبائية ثنائية وأخرى متعددة الأطراف³.

(أ) الإتفاقيات الجبائية الثنائية

هي تلك المعاهدات الضريبية التي تبرم بين دولتين فقط، وهي الشكل الأكثر شيوعاً، وما يميزها هو سهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات والأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدين وتجنب حدوث مشكلة إزدواج ضريبي بالنسبة للمكلفين الذين تربطهم علاقات إجتماعية (الإقامة) وإقتصادية (ممارسة نشاط إقتصادي) بالبلدين معاً، إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة، إلا أن تطبيقها يبقى محدوداً بالدولتين طرفي المعاهدة فقط أي على نطاق ضيق.

³ ملال محمد طارق، أليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الإقتصادي، مجلة 10، العدد 10، الأغواط، 2013، ص 134.

(ب) الإتفاقيات الجبائية المتعددة الأطراف

تبرم بين أكثر من دولتين، ونادرا ما يتم اللجوء إلى عقد مثل هذه المعاهدات، لأن الوصول إلى حلول للمشاكل الضريبية بين مجموعة من الدول يعتبر عملية صعبة ومعقدة وتتطلب جهودا كبيرة للتسيق من أجل إرضاء جميع الأطراف، خاصة في ظل إختلاف الأنظمة الضريبية لكل منها. غير أن هذا الشكل من الإتفاقيات له قدرة أكبر على حل مشكلة التعدد الضريبي وبالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف.

2. أهداف المعاهدات الجبائية الدولية

تهدف المعاهدات الجبائية الدولية إلى:⁴

1.2. تفادي حدوث مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي كهدف أساسي، من خلال تحديد مجال الإختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الإتفاقية، حيث يمكن أن يمنح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط (سواء كانت دولة إقامة المكلف أو الدولة مصدر الدخل)، في هذه الحالة يتم القضاء كليا على تلك المشكلة، كما يمكن أن يوزع الحق في فرض الضريبة على كلتا الدولتين مع الإتفاق على طرق وتقنيات لمعالجة الإزدواج الضريبي، كإعفاء المكلف من دفع الضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حققه في دولة أخرى؛

2.2. محاربة التهرب الضريبي الدولي، عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول وعاء للمكلفين المعنيين، بالإضافة إلى تقديم الدول المتعاقدة لبعضها البعض المساعدة في تحصيل الضرائب؛

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

4.2. تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والإستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي؛

5.2. تيسير التجارة والإستثمار عبر الحدود عن طريق إزالة العقبات الضريبية أمام تلك التدفقات؛

6.2. تيسير التعاون الإداري بين الدول المتعاقدة، ولهذا التعاون الإداري ثلاثة أبعاد رئيسية: تبادل المعلومات، والمساعدة في الجباية/تحصيل الضرائب، وتسوية المنازعات، ويمكن أن يكون تبادل المعلومات

⁴ بوفروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة حالة الإتفاقية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت-سكيكدة، 2010، ص 42.

في المعاهدة الضريبية النموذجية أداة هامة في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، وفي ضمان حصول دافعي الضرائب على المنافع التي توفرها المعاهدة.

وتتص الاتفاقيتان النموذجيتان لكل من الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أن تقوم كل دولة متعاقدة بجباية/تحصيل الضرائب التي تفرضها الدولة الأخرى كما لو كانت ضرائبها. وأخيراً، توفر معظم المعاهدات آلية لتسوية المنازعات المتعلقة بتطبيق المعاهدة؛

7.2. توفير اليقين لدافعي الضرائب، ويمثل اليقين بشأن الآثار الضريبية للإستثمار عبر الحدود عاملاً هاماً في تيسير مثل هذا الإستثمار.

3. مراحل إعداد الإتفاقيات الجبائية الدولية

الإتفاقيات الجبائية الدولية هي معاهدات دولية لها قوة القانون بمجرد التصديق عليها ونشرها، ولقد ازدادت أهميتها نتيجة تطور العلاقات الاقتصادية وتعقدتها نتيجة زيادة الإعتماد المتبادل بين الإقتصاديات، حيث تعتبر الإتفاقيات المصادق عليها من طرف رئيس الجمهورية بموجب المادة 154 من الدستور أسمى من القانون المحلي.

من أجل إبرام المعاهدات الجبائية، لابد من المرور بأربع مراحل أساسية والمتمثلة في:

1.3. مرحلة المفاوضات

وهي أول مرحلة من مراحل إبرام المعاهدة الدولية، فعندما يرغب بلدان في إنشاء إتفاقية ضريبية بينهما بالنسبة للمعاهدات الثنائية، تجري المفاوضات بواسطة الدوائر السياسية للدولتين الراغبتين في عقدها، حيث تتم عبر وزير خارجية إحدى الدولتين وبين الممثل السياسي للدولة الأخرى، ويساعدهم خبراء فنيون من وزارة المالية في شؤون الإتفاقيات الضريبية.

يمكن أن تكون شفهيًا أو كتابيًا أو الإثنتين معاً، ويجب أن يزود المتفاوضون بالصلاحية اللازمة من خلال وثيقة صادرة مبدئياً عن رئيس الدولة يسمح لهؤلاء إجراء المفاوضات وإبرام المعاهدة.

أما بالنسبة للإتفاقيات الجبائية الدولية بصفة خاصة، فإن مرحلة المفاوضات عندما تكون المصالح والرهانات مهمة قد تمتد من بضعة أيام إلى عدة سنوات بمشاركة الأجهزة التالية للدولتين:

- وزارة الخارجية والتي تهتم بالجانب الدبلوماسي والسياسي للمفاوضات؛

■ وزارة المالية، وبالتحديد مديرية التشريع الجبائي والتنظيم التي تهتم بالجانب التقني للمفاوضات، خلال هذه المرحلة يتم تقديم مسودات النصوص للمناقشة من قبل الطرفين المتعاقدين، من أجل تحقيق نقطة مشتركة، مما يجعل من الممكن تصميم نص يعكس المصالح المشتركة من خلال بنود الإتفاقية.

2.3. مرحلة الصياغة أو مرحلة الحروف الأولى

تتم صياغة الإتفاقيات الجبائية الدولية بوضع نص رسمي من طرف الخبراء والفنيون بالإعتماد أو الإستئناس والإستعانة بنماذج نمطية لإتفاقيات جبائية دولية مثل نموذج الأمم المتحدة والنموذج الأوروبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) نتيجة لعملية التفاوض، وأول ما يتم الإتفاق عليه هو اللغة أو اللغات التي تصدر بها نصوص الإتفاقية، تليها مرحلة صياغة نص الإتفاقيات بداية بمقدمة تتضمن أسماء الممثلين، ثم تحديد الغرض من هذه الإتفاقية الجبائية، علما أن الهدف موحد لأغلب إن لم نقل كل المعاهدات الجبائية وهو محاربة التهرب والغش الضريبي والإزدواج الضريبي على المستوى الدولي، تليها مواد الإتفاقية ثم تاريخ بداية دخولها حيز التنفيذ ومدة صلاحيتها، لتختم بخاتمة تتضمن توقيع موجز مع الأحرف الأولى للمفاوضين ممثلي الطرفين.

3.3. مرحلة التوقيع

في البداية يقوم رئيسا الوفدين بالتوقيع (التأشير) بالأحرف الأولى على نص الإتفاقية تعبيرا على الإتفاق الفني بين وفدي الدولتين الطرفين في الإتفاقية.

يكون التوقيع كنتيجة نهائية بعد صياغة نص الإتفاقية، فهو يعبر عن إتفاق سياسي ورضا الأطراف الموقعة على ما تم التوصل إليه في الإتفاقية الجبائية الدولية، وعادة ما يكون في آخر نص الإتفاقية. يتم التوقيع من قبل الممثلين السياسيين للبلدين غالبا ما يكون وزير المالية أو ممثله، اللذان يتدخلان عن طريق سفير الجزائر إذا تم البروتوكول في عاصمة الطرف الآخر، وعلى العكس من ذلك، عندما يتم التوقيع في الجزائر العاصمة، يكون الجانب الآخر ممثلا بالسفير.

لكن هذا التوقيع لا يكون له بالضرورة قوة إلزامية للدولتين المتعاقبتين إلا إذا نصت المعاهدة على ذلك أو أن تكون للدولتين نية في ذلك، فإذا كان للتوقيع قوة إلزامية، لا بد من الرجوع إلى القانون الداخلي للدولة المتعاقدة للتأكد من أن هذا الإجراء كاف للالتزام بها. أما إذا لم يكن للتوقيع تلك القوة، فيصبح هذا الإجراء مجرد تأكيد لصحة نص المعاهدة دون أن يؤدي إلى التزام الدولتين المتعاقبتين بتطبيقها، وفي هذه الحالة

لا بد أن يلي مرحلة التوقيع، إجراء رسمي آخر والمتمثل في التصديق حتى تلتزم بعده الدولتين بتنفيذ المعاهدة.

4.3. مرحلة التصديق

يتم التصديق على المعاهدات من قبل رئيس الجمهورية، في الجزائر (طبقاً للمادة 153 من الدستور) أما في تونس (طبقاً للمادة 77 من الدستور).

التصديق هو التعبير الرسمي والنهائي عن رضا السلطة العليا للدولة الموقعة، أي أنه عبارة عن إجراء خاص تعلن الدول به رسمياً قبولها بالإلتزام بالمعاهدة. ويتم التصديق على المعاهدة الدولية من طرف الجهة الحكومية المخولة بذلك، وفقاً لما يحدده دستور كل بلاد، وغالباً ما تمثل هذه الجهة في رئيس الدولة، إذ يعتبر الطرف الذي يملك صلاحية التصديق على المعاهدة التي وقع عليها ممثل الدولة، في الجزائر (المادة 91 من الدستور) في تونس (المادة 77 من الدستور)،

لكن بعد قبولها من طرف البرلمان، الذي توكل إليه مهمة دراسة مشروعها والتصويت عليها، فإذا وافق عليها، يقوم رئيس الدولة بإجراء التصديق.

في الجزائر مثلاً، يجب أن تتم الموافقة على المعاهدات من قبل البرلمان (راجع المادة 153 من الدستور الجزائري) (المادة 67 من الدستور التونسي)، تؤخذ المعاهدات في شكل قانون عضوي.

5.3. مرحلة الدخول حيز التنفيذ (النشر)

تتم بعد تبادل الرسائل الدبلوماسية بين الدولتين، وهذا ما يجعل من الممكن التحقق من إحترام الإجراءات الدستورية المطلوبة، ففي الجزائر مثلاً تلجأ الحكومة إلى الإعلان عن الإتفاقية في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية طبقاً لما نصت عليه المادة العاشرة من المرسوم الرئاسي رقم 84-165 المؤرخ في 14 جويلية 1984 المحدد لصلاحيات وزير الشؤون الخارجية وصلاحيات نائب الوزير المكلف بالتعاون، حتى يطلع عليها كل من يهمه الأمر.

لأن دخول الإتفاقية حيز التنفيذ يعتبر مفهوم مهم يجب تحديده، لتحديد التاريخ الدقيق الذي يبدأ فيه تطبيق أحكام الإتفاقية، وبالتالي فإن الدخول حيز التنفيذ يخضع لتبادل وثائق التصديق من قبل الطرفين المتعاقدين. ما يعني أن الإتفاقية الموقعة من قبل الطرفين لا تطبق بالضرورة.

6.3. مرحلة التعديلات

وعندما تعتمد المعاهدة، فإنه يجوز إدخال تعديلات عليها قد تكون بسيطة أو مهمة بموافقة كلتا الدولتين المتعاقبتين، عن طريق إبرام بروتوكول ملحق بالمعاهدة يتم التصديق عليه وفقا للقواعد المطبقة على المعاهدات قبل أن يصبح نافذا.

ويجب تعديل قانون الضرائب الداخلي وتفسيره في كثير من الأحيان للإستجابة للظروف الجديدة، بحيث لا تختلف المعاهدات الضريبية عن قانون الضرائب الداخلي في هذا الصدد.

وعندما يتم فتح جانب من جوانب المعاهدة لإعادة التفاوض، تصبح الجوانب الأخرى قابلة للتفاوض أيضا.

7.3. إنهاء الإتفاقية

تعتبر معظم الإتفاقيات سارية المفعول لمدة غير محددة إلا أنه:

- يمكن لإحدى الدولتين المتعاقبتين إنهاء المعاهدة المبرمة بينها وبين الدولة الأخرى شرط إخطارها بذلك عن طريق القنوات الدبلوماسية وبواسطة اشعار مسبق محددة بمدة متفق عليها في المعاهدة؛
- كما يمكن أن تتفق الدولتان المتعاقبتان على ضرورة مرور مدة معينة على دخول الاتفاق حيز التنفيذ قبل الإلغاء؛
- يمكن إلغاء الإتفاقية في حالة إبرام إتفاقية أخرى أو نشوب حرب بين الدولتان المتعاقبتان.

4. شروط صحة المعاهدات الجبائية الدولية

يشترط من أجل صحة المعاهدات الجبائية الدولية، كغيرها من المعاهدات الدولية، توفر ثلاثة شروط أساسية هي:

1.10. أهلية التعاقد

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

2.4. عنصر الرضا

إن رضا أطراف التعاقد مطلوباً في أي نوع من أنواع الإتفاقيات الدولية، ويعني ألا يكون إبرام الإتفاقية مشوباً بأحد عيوب الرضا مثل: الغلط أو الغش أو إكراه أو إفساد ممثل الدولة، وإن توفر أحدها سيغيب عنصر الرضا في الإتفاقية، وهنا يحق للدولة المكرهة المطالبة بإبطالها أو اعتبارها باطلة.

يمكننا إيجاز العيوب المفسدة للرضا في النقاط التالية:

✓ **الغلط:** يجوز للدولة الإستناد إلى الغلط في المعاهدة كسبب لعدم قبولها الإلتزام بها، إذا تعلق الغلط بواقعة توهمت هذه الدولة وجودها عند إبرام المعاهدة وكانت سبباً أساسياً في قبولها الإلتزام.

✓ **الغش (التدليس):** يجوز للدولة التي يدفعها السلوك التدليسي إلى إبرام معاهدة مع دولة أخرى، أن تستند إلى الغش كسبب لإبطال الإلتزام بالمعاهدة المبرمة.

✓ **إفساد ممثل الدولة:** المقصود بالإفساد هو التأثير على ممثل الدولة بمختلف وسائل الإغراء المادية والمعنوية كي يتصرف وفق رغبات الطرف صاحب المصلحة في إبرام المعاهدة، وعلى نحو معين لم تكن لتقبله الدولة التي يمثلها.

✓ **الإكراه:** قد يقع على ممثل الدولة أو الدولة ذاتها إكراه. فإذا عبرت الدولة عن قبولها الإلتزام بمعاهدة نتيجة لإكراه ممثلها بأفعال أو تهديدات موجهة ضده لا يكون لهذه المعاهدة أي أثر قانوني، فإذا رأت السلطة المخولة أن التوقيع على الإتفاقية الذي تم من طرف ممثلها كان نتيجة لإكراه، يمكنها أن ترفضها، أما إذا صادقت عليها فلا يمكن للدولة الإحتجاج بعد ذلك بالإكراه لإبطالها. كما يمكن أن يتم إكراه الدولة بالتهديد باستعمال القوة، أو باستخدامها لإبرام معاهدة، وفي هذه الحالة تعتبر المعاهدة باطلة، لأنها مخالفة لمبادئ القانون الدولي.

3.4. عدم تعارض المعاهدة مع قاعدة دولية آمرة ومشروعية موضوع التعاقد

تعتبر القواعد الدولية الأمرة فوق كل أنواع القوانين والإتفاقيات الموجودة دولياً، ولا يمكن لأي معاهدة أن تعارضها، كما يجب أن يكون موضوع التعاقد مشروعاً ولا يتعارض مع التزام سابق للدولة. وألا يكون منافياً لأحد مبادئ القانون الدولي الذي تقرره مبادئ الأخلاق الدولية.

مثال: لا يمكن أن تتم معاهدة بين دولتين على دعم الإرهاب، كما لا يمكن أن تتعاهد دولتان على تبادل مواردها الطاقوية في ظل التزام أحد الأطراف بمعاهدة أخرى لتبادل الموارد الطاقوية مع دولة أخرى.⁵

تهتم الإتفاقيات الجبائية الدولية بمايلي:

- تجنب الازدواج الضريبي؛
 - تجنب عرقلة التجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على المستوى العالمي؛
 - الحد من التهرب الضريبي؛
 - تبادل المعلومات الضريبية ومعلومات حول تبييض الأموال.
- تعد الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية لتفادي الإزدواج الضريبي المرجع الأساسي الذي تعتمد الدول عند إبرامها لإتفاقيات ضريبية، حي توضح كيفية توزيع الإختصاص الضريبي بالنسبة إلى مختلف أنواع الدخل وكذلك بالنسبة إلى رأس المال، وتعتمد هذه الإتفاقية أليات لتفادي الإزدواج الضريبي بالإضافة إلى إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي.

الخاتمة

تعمل المعاهدات الضريبية الثنائية كأدوات حيوية في تعزيز الإمتثال الضريبي والتعاون بين البلدان، من خلال القضاء على الإزدواج الضريبي الذي يؤثر سلباً على التجارة الدولية والنمو الإقتصادي، وتسهيل تبادل المعلومات، وتوفير المساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب، كما تلعب هذه المعاهدات دوراً حاسماً في تسهيل التجارة والإستثمار عبر الحدود من خلال توفير إطار لفرض ضرائب عادلة وفعالة على الدخل وتدفقات رأس المال بين البلدين، وتضع هذه الإتفاقيات القواعد والمبادئ التي تساعد على إزالة الحواجز الضريبية، وتوفير اليقين والإستقرار للشركات والمستثمرين العاملين عبر الحدود.

⁵ زغوم كمال، مصادر القانون الدولي، دار العلوم للنشر والتوزيع، عناية- الجزائر، 2004، ص 32-77.



المحور الثالث التنافسية الضريبية الدولية



مقدمة

أدى التنافس العالمي على جذب رؤوس الأموال الإستثمارية إلى اتساع مجال المنافسة الضريبية بين دوله، عبر تسابقها في منح الحوافز الضريبية لتشجيع الإستثمار وتوفير المناخ الملائم لنموه.

1. مفاهيم حول المنافسة الضريبية

عرفت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، التنافسية الجبائية على أنها:⁶ "ظاهرة عالمية تحصل عندما تتنافس الدول فيما بينها من أجل الحصول على أكبر حجم من تدفقات الإستثمار الدولي، أو توفير مناخ مساعد لاستقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر، مما يوفر للمستثمر بدائل لإختيار البلد المراد الإستثمار فيه، هنا تصبح المنافسة الجبائية مضرّة.

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

استخلاصًا من التعريفات السالفة الذكر يمكن تقديم تعريف للتنافسية الجبائية ينطلق من كونها: "ظاهرة عالمية ناجمة عن العولمة، تتطلب تحرير حركة رؤوس الأموال وتحرير القيود والحدود الإقليمية للدول من أجل التبادل التجاري الحر. فالتنافسية الجبائية هي إجراء ضريبي يتمثل في تخفيض المعدلات الضريبية أو توسيع أوعيتها أو منح الإعفاءات الجبائية لأجل استقطاب أكبر حجم من الإستثمارات الأجنبية، بهدف تحقيق تنمية إقتصادية وإجتماعية شاملة".

2. نشأة التنافسية الجبائية الدولية

ظهرت التنافسية الجبائية الدولية كنتيجة حتمية لحركية رؤوس الأموال بين الدول، إذ أدى ذلك إلى تسابق هذه الأخيرة فيما بينها، من أجل جذب أكبر حجم من التدفقات المالية في شكل رؤوس أموال واستثمارات مادية وخدمية وهو ما جعل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية "OCDE" تقرر سنة 1998 بأنها مشكل عالمي، كما أضيفت لها صفة الضرر لتصبح تسمى: التنافسية الجبائية المضرّة.

⁶ Charles Oman, *Concurrence fiscale et investissement directs à l'étranger* (IDE), problèmes économique, N° 2680, Paris du 20 sep 2000, p 23.

3. أسباب المنافسة الضريبية

هناك عدة أسباب وعوامل شكلت المناخ والأرضية الخصبة لظهور ونمو التنافسية الجبائية، وجعلت كثير من الدول تقبل على هذه الإجراءات الضريبية، وبفعل هذه العوامل أصبحت التنافسية الجبائية تتمركز في بعض الدول دون غيرها، بسبب اختلاف سياساتها وأنظمتها الجبائية، منها ما هو أساسي ومنها ما هو ثانوي:

1.3. الأسباب الرئيسية:

تتمثل فيما يلي:

- نسبة الضريبة منعدمة أو قليلة جدا؛
- تمركز النظام الجبائي وبساطته؛ بمعنى تغيير أو تعديل النظام الضريبي الوطني؛ باعتماد إصلاحات جبائية مركزة على توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض المعدلات الضريبية أدى إلى تسارع عولمة المبادلات والاستثمار؛ كما انعكس على تخفيض إلى أقصى حدّ ممكن تلك العوائق الناتجة عن الضريبة؛

- إنعدام الشفافية؛

- إنعدام تبادل المعلومات الحقيقية.

2.3. الأسباب الثانوية:

وتتمثل في:

توجد بعض العوامل الثانوية التي لا تقل أهمية عن سابقتها في التأثير على ظهور التنافسية الجبائية، يمكن حصرها فيما يلي:

- عدم احترام المبادئ العالمية لتحديد أسعار التحويلات، أي تخلي العديد من الحكومات عن كثير من القيود الإدارية والتشريعية التي تحول دون تدفق الإستثمارات، بهدف منح أفضل الحوافز المشجعة للإستثمار؛
- الإعفاء الضريبي لبلد الإقامة من الضريبة على المداخيل؛
- إمكانية التفاوض على طرق الدفع.

- ساعدت زيادة حركة رأس المال في انتعاش الأسواق المالية بشكل عام مما شجع البلدان على تخفيض الحواجز الضريبية أمام حركة رؤوس الأموال وتطوير أنظمتها الضريبية للتجاوب مع هذه الظواهر.

4. أنواع التنافسية الجبائية الدولية

تعددت وجهات النظر حول تحديد مفهوم التنافسية الجبائية، وعلى إثر ذلك اختلفت زوايا تصنيف التنافسية الجبائية إلى أنواع متعددة؛ إذ تباينت ما بين معيار قانوني، سياسي وآخر حسب المستوى المحلي أو الدولي. وهنا نركز على تصنيف التنافسية الجبائية حسب المعيار القانوني إلى تنافسية جبائية مشروعة وتنافسية جبائية غير مشروعة، وسيتم

التعرض إلى ماهية كل صنف منهما على النحو التالي:

1.4. التنافسية الجبائية المشروعة (غير المضرة)

تستمد مشروعيتها من عدم تسببها في أضرار للدول المعنية بها، فهي تحقق منافعاً للدول المستقبلية للاستثمار والدول المستثمرة على السواء. فهي تمكن من جذب الإستثمار الأجنبي واستقطابه وإقامة الشراكة في مختلف مجالات الإستثمار، وما يتبع ذلك من توفير لمناصب الشغل وغيرها.

2.4. التنافسية الجبائية غير المشروعة (المضرة)

تعني تسابق الدول في منح المزيد من الإمتيازات الجبائية لرؤوس الأموال الأجنبية بهدف جذب الإستثمارات الأجنبية نحوها، مما يلحق أضراراً كبيرة بحصيلة الضرائب للدول الأصلية لهذه الإستثمارات التي كانت هذه الإستثمارات تستخدمها مقراً عادياً لها، وكذا لحصيلة الضرائب للدول المستفيدة من هذه الإستثمارات لأنها ضحت بجزء من إيراداتها الضريبية في سبيل الحصول على هذه الإستثمارات.

5. آثار المنافسة الضريبية

تبعاً لتصنيف المنافسة الضريبية اعتماداً على معيار الضرر الذي قد تسببه من عدمه، فإن هذه الظاهرة قد تترتب عنها العديد من الآثار، منها الإيجابية ومنها السلبية، كما سنوضحه فيما يلي:

1.5. الآثار الإيجابية

يترتب عن المنافسة غير الضارة العديد من المزايا بالنسبة للدول المضيفة للإستثمار، وكذا المستثمرين الأجانب، يمكن إيجاز أهمها في الآتي:

- ✓ جذب الإستثمارات الأجنبية؛
- ✓ الإستفادة من المزايا الإقتصادية التي تقدمها الإستثمارات؛
- ✓ توفير فرص العمل؛
- ✓ توفير السيولة بالعملة الصعبة؛
- ✓ اتساع الوعاء الضريبي من خلال زيادة حجم المؤسسات وزيادة حجم الأرباح المحققة؛
- ✓ المزايا المرتبطة بالسيادة ومواجهة الدول.

2.5. الآثار السلبية

إن الإجراءات الضريبية التي تتخذها الحكومات من جانب أحادي تحدث آثارا سلبية عديدة وانعكاسات خطيرة على النظم الضريبية لدول أخرى، خاصة التي تعتمد على ضريبة دخل الشركات كمصدر للإيرادات، وهذا رغم ما توفره للدولة التي تصدر هذه الإجراءات من استقطاب لرؤوس الأموال وانتعاش اقتصادي، حيث في الحقيقة عبارة عن سرقة للأوعية الضريبية لهذه الدول، ومن أهم الآثار السلبية المحتملة للمنافسة الضريبية بين الدول نجد:

- ✓ الإزدواج الضريبي الدولي؛
- القانوني؛
- الاقتصادي.
- ✓ التهرب الضريبي الدولي؛
- ✓ تآكل الوعاء الضريبي؛
- ✓ التأثير على السيادة والاستقلالية الضريبية للدولة؛
- ✓ إلحاق أضرار وخيمة على البلد الأصلي؛
- ✓ تشويه هيكل التجارة والإستثمار العالميين؛
- ✓ اختلال قرارات الإستثمار ورفع الأعباء الضريبية وكلفة الإستثمار؛
- ✓ ضياع فرص الإستفادة من التكنولوجيا المتقدمة المرافقة للإستثمارات الأجنبية؛
- ✓ حرمانها من التدفقات المالية بالعملة الصعبة؛
- ✓ تدمير تكامل وعدالة (إفساد) الهيكل الجبائي للدول المتنافسة ضريبيا.

6. سبل الحد من المنافسة الضريبية المضرّة⁷

لمعالجة الظواهر الضريبية المعيقة لنمو إقتصاديات الدول، إتضح من الضروري إحداث تنسيق ضريبي بصورة تجعل دور الضرائب محايدا إزاء تدفقات عوامل الإنتاج والحركة التجارية داخل التكتلات الإقتصادية، ويجعل هذه الدول على قدم المساواة في الإستفادة من القيم المضافة التي تحصل عليها من هذا التنسيق، ولضمان الفعالية في مواجهة المنافسة الضريبية الضارة، يقترح البعض أن يتم ذلك من خلال المراحل الثلاثة التالية:

1.6. قيام كل دولة بتحديد التدابير والممارسات التي قد تكون مصدر ضرر ضريبي

في هذا الإطار قامت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بإنشاء منتدى حول الممارسات الضريبية الضارة، إضافة الى تبادل المعلومات بين الدول بخصوص الممارسات الضارة؛

2.6. تقييم الطابع الضار أو غير الضار لأي إجراء ضريبي

عن طريق تحديد الآثار التي يحدثها على الدول الأخرى من أية طبيعة كانت؛

3.6. تطبيق التوصيات والتوجيهات الخاصة بمحاربة المنافسة الضريبية الضارة

تتمثل هذه التوصيات والتوجيهات في:

- المحافظة على الوضع القائم من خلال عدم اعتماد تدابير جديدة يمكن اعتبارها ضارة؛
- الإلغاء، من خلال فحص الممارسات والقوانين المعمول بها وتطهيرها من الممارسات الضارة؛
- التعاون الكامل بين الدول في محاربة التهرب الضريبي من خلال تبادل المعلومات وطبقا لقوانين كل دولة؛
- العمل على وضع التدابير المضادة للتعسف، والمضادة للممارسات الضارة ضمن القوانين الضريبية والإتفاقيات المانعة للإزدواج الضريبي،⁸ ويتم ذلك من خلال التنسيق الضريبي بين الدول، كونه الآلية الأهم لمواجهة المنافسة الضريبية.

⁷ الأستاذ بن يحي ناجي، "المنافسة الضريبية المضرّة"، محاضرة، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2019-2020.

⁸ عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 201-202.

الخاتمة

تعتبر التنافسية الجبائية الدولية إحدى المظاهر الجبائية الدولية الحديثة، التي ظهرت في ظل الإفرازات الجديدة للعولمة، نتيجة للإفتتاح الإقتصادي وحركية رؤوس أموال الشركات المتعددة الجنسيات ما بين الدول، فهي تتميز بتأثير ذو وجهين، إحداهما إيجابي والآخر سلبي، حيث يمكن أن تكون تنافسية جبائية مشروعة (غير مضرّة للدول)، مما يحقق الكثير من المزايا الإيجابية ويتيح الكثير من الفرص الإستثمارية لجميع الأطراف الدولية المتنافسة وبالتالي استفادة الدول من مسألة جذب الإستثمارات الأجنبية الدولية والمحلية وما يترتب عنها من توفير السيولة المالية الأجنبية وتوفير فرص العمل.



المحور الرابع التهرب والغش الضريبي الدولي



مقدمة

ارتبط ظهور التهرب الضريبي الدولي بتطور النظام الجبائي وكذا تطور العلاقات الإقتصادية على الصعيد الدولي، ولقد أخذ التهرب الضريبي الدولي بعدا حقيقيا مع تطور العلاقات التجارية الدولية التي تعتمد على مبدأ الإعتماد المتبادل (الترايط) من جهة، وتطور العلاقات المالية الدولية المرتبطة بتشكيل الإستثمارات الدولية وتطور حركة رؤوس الأموال المضاربة.

1. مفاهيم التهرب الضريبي الدولي

يتعين لوضع تعريف دقيق للتهرب الضريبي على المستوى الدولي، ضبط الإطار الإصطلاحي الذي سنستمد من خلاله المفاهيم الخاصة بهذا الموضوع، ومن أمثلة ذلك التهرب الضريبي على المستوى الداخلي، الغش الضريبي، التجنب الضريبي والتهرب الضريبي، فكل هذه الظواهر قد تختلط وتتفصل عن ظاهرة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي.

وعليه سنحاول في مايلي تعريف التهرب الضريبي الدولي إصطلاحا، وكذلك تمييزه عن ظواهر مشابهة ومتلازمة معه كالتهرب الضريبي الداخلي والغش الضريبي الدولي.

تعريف التهرب الضريبي الدولي

عرفته منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OCDE) على أنه "كل فعل يقوم به المكلف بالضريبة، ويستدعي انتهاك القانون عندما يتصرف هذا المكلف عن قصد بغية حجب مداخيله عن الضريبة". ويمكن تعريفه أيضا على أنه:

➤ صورة من صور التهرب الضريبي بصفة عامة، وأن ما يميزه أنه ذو صفة دولية، إذ يتعدى حدود الدولة، إلى دولة أخرى أو أكثر.⁹

➤ استغلال التغيرات والنقائص والتسهيلات في التشريعات الداخلية وفي الإتفاقيات الجبائية من أجل تفادي

➤ الضرائب أو الإنقاص منها.

➤ كل إنتهاك إرادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب المداخيل ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة.¹⁰

⁹ جمال فوزي شمس، "ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحظته"، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 1982، ص 63.

¹⁰ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1333، ص 41.

➤ العمل على التخلص من الضريبة المفروضة في موطنها عن طريق تهريب المداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم؛¹¹

2. أشكال وخصائص التهرب الضريبي الدولي

تتعدد الأشكال والأساليب التي يتبعها الأفراد والشركات من أجل التهرب من أداء الضرائب، فقد يلجأ المكلفون في سبيل ذلك إلى إحدى الأشكال التالية للتهرب من الضريبة، ومن هذه الأساليب ما يلي:

1.2. من الناحية القانونية

يقتضي عملية تحديد التهرب الضريبي على المستوى الدولي، ضرورة التفرقة بينه وبين التهرب الضريبي الداخلي:

1.1.2. التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

هو تهرب بدون إنتهاك القانون الضريبي، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الإلتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، وذلك بالإبتعاد عن مواطن التكليف أو الإستفادة من بعض التغييرات الموجودة في القانون، ويعرف التهرب المشروع بالتجنب الضريبي الذي يتم بإحدى الوسيلتين:

- **الوسيلة السلبية:** تحاشي الفعل أو الإمتناع عن التصرف الموجب للخضوع للضريبة أو النشاط الخاضع لها ومن ثم لا يتحقق للمكلف الواقعة المنشئة للضريبة؛
- **الوسيلة الإيجابية:** محاولة الإستفادة من الثغرات القانونية التي قد توجد في القانون ذات العلاقة بالمجال الجبائي للتخلص من الضريبة وتجنب دفعها من خلال إساءة استغلال القوانين القائمة على أساس عدم توافر شروط الواقعة المنشأة للضريبة. حيث تعتبر ظاهرة عالمية لها تاريخ طويل، ولا تقتصر على بلد دون آخر، وإنما يختلف مداها من دولة إلى أخرى، مرتبط بكل من الإقتصاد الرأسمالي والنظام المالي العالميين، وبمضاعفة تراكم الثروة، مع استنفاد الموارد الضرورية للدول، كما يمثل منطقة رمادية بين الغش والتعظيم الجبائي، لذلك تهتم كافة دول العالم خاصة بعد تحول معظم دول العالم إلى نظام الإفتتاح الإقتصادي وآليات السوق بمشكلة التهرب الضريبي.

¹¹ لعجال ياسمين، طارق الضب، إشكالية الإزدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، دفا تر السياسة والقانون، العدد 15، جوان 2016، ص 117.

2.1.2. التهرب غير المشروع

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

2.2. من الناحية الجغرافية

يقتضي عملية تحديد التهرب الضريبي على المستوى الدولي، ضرورة التفرقة بينه وبين التهرب الضريبي الداخلي:

1.2.2. التهرب الضريبي الداخلي

هو التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بمخالفة أحكام القانون الضريبي الداخلي، وذلك بصرف النظر على جنسية المكلف وما إذا كان من مواطني الدولة أو شخصا أجنبيا عنها، ولذلك عادة ما تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الضريبي الداخلي عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع المكلف من استغلال الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريعات الضريبية السارية المفعول، للتهرب من عبء الضريبة، وكذلك عن طريق سن عقوبات رادعة على كل من يخالف أحكام التشريعات المشار إليها.

2.2.2. التهرب الضريبي الدولي

هو تهرب إقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير إقتصادي على المجتمع، يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، كما أنه صورة من صور التهرب الضريبي بصفة عامة وأن ما يميزه أنه ذو صفة دولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة.

يمكن أن يحدث بين دولتين أو أكثر، حيث يستفيد المكلف في هذه الحالة من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض الضرائب على المداخل والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته، لذلك يحاول المكلف التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرق

المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لإنخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد، أو من الإعفاءات أو الإمتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة، خاصة مع انتشار ما يسمى بدول الجناات الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم للمكلف قصد التهرب من الضريبة.

3. أسباب التهرب الضريبي الدولي

إن السبب الرئيسي الذي يدفع المكلف بالضريبة إلى التهرب منها عموماً، هو محاولة التخفيف من عبئها بإعتبارها تكلفة أو خسارة مالية، وبالتخصيص في ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، فإن هناك دوافع وأسباب ساعدت على تفاقم هذه الظاهرة، يمكن حصرها فيما يلي:

1.3. أسباب إقتصادية

إن طبيعة الظروف الإقتصادية في فترة معينة غالباً ما يكون لها التأثير البالغ على إستفحال وإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، فنجد مثلاً:

▪ في فترة الرخاء وازدهار الإقتصاد، تزداد حركية البيع والشراء وعمليات الإستيراد والتصدير وما ينتج عن ذلك من زيادة في مداخيل الأفراد والمؤسسات، وزيادة فرص نقل العبء الضريبي، لأن المنتجين سيتمكنون من رفع الأسعار، ومن ثم فإنهم لن يلجؤوا للتهرب من سداد ضرائبهم خشية المسائلة القانونية.

▪ أما في حالة الكساد والركود الإقتصادي فيحدث العكس، حيث تلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضرائب القائمة، وفرض ضرائب جديدة بسبب الحاجة الماسة لتمويل الإنفاق العمومي، كما أن القدرة الضريبية للمكلفين تكون ضعيفة نظراً لصعوبة الأوضاع الإقتصادية، مما يسبب ضغطاً كبيراً عليهم، وبالتالي تزداد فرص التهرب الضريبي،¹² وستتجه نحو الدول الأقل عبئاً ضريبياً.

2.3. أسباب قانونية

تعتبر النصوص والتشريعات الضريبية أهم مؤثر على ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، فقد يتم التهرب الضريبي بين الدول إذا ما تعرض المكلف إلى الأزواج الضريبي ففي هذه الحالة سيحاول التهرب من دفع الضريبة في دولة واحدة أو كلتا الدولتين، وهذا بسبب عدم تواجد إتفاقيات جبائية بينهما تجنبه الوقوع في

¹² علي عزوز، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي " الواقع والتحديات"، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الشلف - الجزائر، 2014،

الإزدواج، كما أن التهرب الضريبي الدولي يحدث غالباً من دول تتسم بتعقيد تشريعها الضريبي وكثرة عبئه إلى دول تمتاز بالبساطة والخفة في فرض ضرائبها، أو أنها تمثل مناخاً مناسباً للاستثمار بسبب قوانينها الجبائية المحفزة.

3.3. أسباب تنظيمية وإدارية

يكون ذلك نتيجة ضعف الأنظمة الجبائية في الدول النامية، من بين الأسباب نذكر مايلي:

- الإعتماد على أنظمة التصريح من طرف المكلفين بالضريبة مما يساعد على التهرب؛
- عدم التجانس في أنظمة الإعفاءات الجبائية؛
- ضعف أنظمة الرقابة الجبائية بسبب تعقد المعاملات التجارية الدولية، بالإضافة إلى غموض التشريعات الجبائية؛
- نقص في كفاءة وخبرة أعوان الرقابة الجبائية وعدم إلمامهم بالتقنيات الحديثة التي تنتهجها الشركات متعددة الجنسيات.

4.3. أسباب سياسية

أن عدم الإستقرار والإستقلال السياسي للبلاد، وسياسة الإنفاق العام في الدولة تلعب دوراً أساسياً في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة.

5.3. أسباب تشريعية

أن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إما النقص في التشريع الضريبي، وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون.

6.3. الأسباب الاجتماعية والأخلاقية

أن نظرة المجتمع في بعض المجتمعات العربية إلى المتهرب نظرة إعجاب وتقدير على اعتبار أن سرقة الخزانة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي لا تعد سرقة على عكس الحال في المجتمعات الأوروبية التي تسعى للوفاء بالتزاماتها الضريبية إحتراماً منها للإلتزام الأخلاقي بضرورة المساهمة في تحمل الأعباء المالية.

4. آليات التهرب الضريبي الدولي

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الإقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات العابرة للقارات، لقيام نشاطها على أساس فتح أسواق جديدة بين إقتصاديات 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 عدة آليات، منها:

1.4. الجنات الضريبية

تعتمد معظم الشركات متعددة الجنسيات إلى الإستثمار أو نقل نشاطها إلى الجنات الضريبية، لما توفره من إمتيازات ضريبية تصل في الكثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع المداخل والأنشطة، وبذلك تستفيد هذه الشركات من تخفيف عبئها الضريبي في الدولة الأم، والحصول على أرباح كاملة دون أي إقتطاعات في دول الجنات الضريبية، ويتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية عن طريق إنشاء الشركات الوسيطة أو الساترة (الوهمية) في الجنة الضريبية.

2.4. أسعار التحويل

من أهم الآليات التي تستخدمها الشركات على المستوى الدولي للتهرب من دفع الضريبة على الدخل نجد:

1.2.4. بيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر: إذا قامت 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 تُؤخذ الأسعار الجارية والمتداولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة متعدد الجنسية الأم وفروعها لفي الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباري تاركة المجال للتلاعب بالأسعار.

2.2.4. قبل توزيع الأرباح: يتم التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أو بالنقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة،

بحيث تخفض من النفقات، ومن ثم تزيد في المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجنات الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريب متشدد.

3.2.4. عند توزيع الأرباح: يتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة، من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالإحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم، وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم.

يتم التلاعب بأسعار التحويل قصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خصوصا في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن.

بناء على ما سبق تعد تقنية أسعار التحويل أحد أبرز آليات التهرب الضريبي وأكثرها تعقيدا، وقد إزدادت خطورتها في العقود الأخيرة بسبب تنامي وتيرة الأنشطة والتبادلات التجارية عبر الحدود. لذا، سارعت الجزائر إلى مراجعة تشريعها الضريبي وتطويره بما يتماشى مع التوصيات الدولية.

3.4. آلية المنشأة الثابتة

ظهر مصطلح المنشأة الثابتة حديثا وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات، التي تلجأ إلى إستعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي، فمشكلة وجوب خضوع الشركات متعددة الجنسيات للضريبة وتقاديا لظاهرة الإزدواج أو التهرب الضريبي الدولي كان لزاما وجود حل على هذا المستوى. لهذا 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"¹³.

وفي هذا المجال حاولت مختلف المنظمات الدولية والإتفاقيات الضريبية الصادرة عن بعض الهيئات الدولية تبني فكرة المنشأة الثابتة لمحاسبة الشركات متعددة الجنسيات.

4.4. التجارة الإلكترونية

من أهم العوامل التي تقف عائقا أما فرض الضرائب والرسوم على عمليات وصفقات التجارة الإلكترونية، وتزيد من فرص التهرب الضريبي من قبل الشركات نجد مايلي:

✓ سهولة التهرب في عائد التجارة الإلكترونية لأنها غير منظورة؛

✓ صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الأنترنت؛

¹³ حسب منظمة (OCDE): يشير مصطلح المنشأة الثابتة إلى منشأة ثابتة للأعمال يمارس المشروع الأم بواسطتها كل أو جزء من نشاطه.

- ✓ صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي للتجارة الإلكترونية؛
- ✓ عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبياً؛
- ✓ الحرص على حرية التجارة الأالك تر ونية وعدم فرض عوائق عليها؛
- ✓ القصور الحادث في مجال التعاون الضريبي الدولي؛
- ✓ عدم تطوير الإدارات وعدم تأهيل الإطارات بما يتلاءم مع التجارة الإلكترونية.

5. آثار التهرب الضريبي الدولي

ينتج عن التهرب الضريبي الدولي مبدئياً نفس الآثار الناتجة عن التهرب الداخلي بالنظر للخسارة المالية التي يحدثها في خزينة الدولة، وإخترافه لمبدأ عدالة الضريبة بين المكلفين، وكذلك إخلاله بمبدأ المنافسة بين المؤسسات والشركات ورفع سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الحصيلة الناتج عن التهرب.

وتظهر هذه الآثار فيما يلي:

- النقص الكبير الذي يمكن أن يحصل في الموارد الجبائية المعول عليها من طرف الدولة.
- الحد من دور السياسة الجبائية المشجعة للإستثمارات. بمعنى ما الفائدة من هذه الحوافز إذا كان بإمكان الشركات التهرب من أداء الضرائب.

6. سبل محاربة التهرب الضريبي من طرف الدول

سنتطرق إلى إجراءات محاربة هذه الظاهرة على المستويين الداخلي والخارجي، رغم أن الإتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف تعد أهم سبل مواجهة التهرب الضريبي الدولي، إلا أن الدولة يمكنها إستعمال طرق أخرى وقائية أو جزائية داخلية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي.

1.6. على المستوى المحلي (الداخلي)

تستطيع الدولة لما لها من سلطة وسيادة على أراضيها سن نصوصاً تشريعية وإجراءات صارمة وفرضها لعقوبات ردية (غرامات التأخير، عقوبات جبائية وجنائية) بهدف فرض إتزام أكثر على المكلفين بأداء الضريبة.

تستطيع الدولة لما لها من سلطة وسيادة على أراضيها تضمين نصوصها التشريعية إجراءات صارمة وفرض عقوبات ردية (غرامات التأخير، عقوبات جنائية وجنائية) بهدف فرض التزام أكثر على المكلفين بأداء الضريبة، من بين هذه الإجراءات نجد:

- إلزام المصارف والمؤسسات المالية التي تتم عن طريقها التحويلات المالية بخصم قيمة الضرائب المستحقة على المداخل المحولة إلى الخارج من طرف الأجانب والناجمة عن مشاريعهم الإستثمارية 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 إلى الوطن أو الخارجة منه، وهذا بالتعاون مع إدارات وهيئات أخرى كإدارة الجمارك التي يمكنها إفادة الإدارة الضريبية ومساعدتها في هذا المجال.

2.6. على المستوى الدولي (الخارجي)

اتخذت ظاهرة التهرب الضريبي بعدا عالميا مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات وتحرير حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية، ومنه زيادة إمكانية التهرب الخارجي أو الدولي بكل سهولة. هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية للمكافحة والحد من هذه الظاهرة، وذلك من خلال:

- التنسيق الضريبي الدولي؛
- المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي؛
- الشفافية المصرفية؛
- الشفافية الضريبية؛
- المساواة في المعاملة بين المستثمر الأجنبي والمستثمر المحلي.

الخاتمة

ترتبط أسباب ظهور التهرب الضريبي بظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تهدف من خلال استثماراتها إلى التقليل من العبء الضريبي باللجوء إلى أساليب متعددة ومتنوعة. كما أن مكافحة التهرب الضريبي الدولي تتم على مستويين:

- المستوى الداخلي من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية وعصرنة الإدارة الضريبية؛
- المستوى الدولي باللجوء إلى الإتفاقيات الثنائية ومتعدد الأطراف، وكذا التنسيق الضريبي الدولي ورفع السرية المصرفية.

كل هذا ينطبق بوجه خاص على أنشطة الشركات متعددة الجنسيات والدخل الذي تحققه. لأنه بإمكان هذه الشركات أن تتلاعب وتستخدم أدوات أخرى لتجنب الضرائب ونقل الأرباح من البلدان ذات الضرائب المرتفعة إلى البلدان التي تفرض ضرائب منخفضة، عن طريق استغلالها لقوانين الضرائب غير المتوافقة للدول من أجل الحصول على ميزة ضريبية غير مقصودة. هذه الظاهرة، لا يمكن منعها دون عمل مشترك من قبل البلدان المتضررة.



المحور الخامس الإزدواج الضريبي الدولي



مقدمة

في ظلّ التحرير الكليّ للمبادلات التجارية الدولية الساعية نحو التكامل الإقتصادي على المستوى الإقليمي والعالمي، أصبحت السياسات الضريبية للدول عرضة لتأثير المتغيرات الخارجية الناتجة عن تداخل الإختصاصات الضريبية فيما بين الدول، وممارسة هذه الدول لمبدأ السيادة الضريبية بما يخدم مصالحها، دون الأخذ بعين الإعتبار ما تطبّقه بقية البلدان من قوانين ضريبية، ومن معايير فرض الضريبة، ودون مراعاة مصلحة المكلف بالضريبة، ظهرت العديد من المشاكل الضريبية الدولية، منها ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي (Le double imposition international)، وما ينتج عنها من زيادة في ثقل العبء الضريبي على المكلف وتقليص العوائد التي كان من المنتظر أن يحققها.

هذه الظاهرة التي تعد من أهم الظواهر الإقتصادية الحديثة والأكثر خطورة، ما جعلها تحظى ومازالت بعناية كبيرة من قبل الحكومات وتثير الكثير من البحوث والمناقشات بين رجال الإقتصاد والمال والقانون، كما إهتمت المنظمات الدولية بدراستها نظرا للمشاكل التي تثيرها، والتي تزداد تعقيدا يوما بعد يوم بسبب النمو المتزايد للعلاقات الإقتصادية الدولية، وما يسببه هذا النمو من حركة دائمة في تنقل الأشخاص ورؤوس الأموال، ومن تداخل في عناصر الإستثمار بين الدول.

1. مفهوم الإزدواج الضريبي الدولي

يقصد بالإزدواج الضريبي عندما يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية وقد يحدث الإزدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي.

تعريف الإزدواج الضريبي

الجدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف متفق عليه لوصف الظاهرة، إلا أنه يمكن تعريف الإزدواج الضريبي بصفة عامة بأنه:

- فرض نفس الضريبة على نفس المكلف أكثر من مرة، وعلى نفس المادة الخاضعة للضريبة، وخلال نفس المدة؛
- تعدّد فرض الضريبة على المكلف بأدائها خلال نفس الفترة الزمنية، ففي الإزدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية.

▪ يفسر الإزدواج الضريبي على مستوى الجباية الدولية بخضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول.

من خلال ما سبق يتضح أن الإزدواج الضريبي الدولي يتمثل في خضوع نفس الدخل إلى نفس الضريبة خلال نفس الفترة وفي أكثر من دولة.

2. خصائص الإزدواج الضريبي الدولي

تتمثل خصائص الإزدواج الضريبي الدولي فيما يلي:

1.2. الإزدواج الجزئي: ينشأ عندما تخضع أجزاء مختلفة من نفس الدخل أو الثروة للضريبة في دولتين أو أكثر؛

2.2. الإزدواج الكلي: ينشأ عندما يخضع نفس الدخل أو الثروة بالكامل للضريبة في دولتين أو أكثر.

3. أنواع الإزدواج الضريبي الدولي

يمكن تقسيم الإزدواج الضريبي إلى عدة أنواع، وذلك بحسب المعايير والزوايا التي ينظر من خلالها للظاهرة، وتتمثل هذه المعايير عادة في ثلاث معايير، وهي: معيار إقليمية القوانين (نطاق مكاني)، معيار الطبيعة، ومعيار القصد.

1.3. الإزدواج حسب معيار إقليمية القوانين (من حيث المكان): يصنف إلى:

1.1.3. الإزدواج الضريبي الداخلي

يتحقق الإزدواج الضريبي داخليا عندما تتوافر عناصره داخل الحدود الإقليمية للدولة، وذلك بتطبيق كل من السلطات المالية التابعة لهذه الدولة ضريبة واحدة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء، وعن نفس المدة الزمنية، ويظهر هذا الإزدواج بشكل واضح في الدول الاتحادية.

بمعنى آخر، عندما تفرض داخل حدود الدولة، ضريبة متكررة على نفس المكلف وعلى مادة التكلفة ذاتها، أي عندما تتوافر عناصر الإزدواج داخل الحدود الإقليمية للدولة، ويحصل الإزدواج الضريبي في الدولة الواحدة بفعل السلطة الواحدة أو سلطتين مختلفتين داخل الدولة: سلطة مركزية وسلطة محلية.

2.1.3. الإزدواج الضريبي الدولي

ينتج عندما تقوم الهيئات الجبائية التابعة لدولتين أو أكثر بتحصيل ضريبة من طبيعة واحدة من نفس المكلف وعلى نفس المادة الخاضعة للضريبة، وخلال نفس الفترة الزمنية، يحصل ذلك نتيجة لممارسة كل دولة على حدا حقوق سيادتها الضريبية.

ومثال ذلك، كأن يقيم شخص مكلف في الجزائر ويمتلك أسهما وسندات في تونس، فتقوم إدارة الضرائب في الجزائر بفرض الضريبة على هذه الأسهم والسندات بصفتها دولة الموطن (التبعية الإجتماعية) أي فرض ضريبة على مداخيل الرعايا في الدولة الأجنبية على الرغم من إخضاع مداخيل هؤلاء في البلد المقيمين فيه. في نفس الوقت تقوم الإدارة الضريبية التونسية بفرض الضريبة على الأسهم والسندات بصفتها دولة المصدر (التبعية الإقتصادية)، وهكذا يتحقق الإزدواج الضريبي، ويظهر ذلك جليا في الشركات دولية النشاط التي يمتد نشاطها لأكثر من دولة.

2.3. الإزدواج حسب معيار طبيعة الإزدواج

ينقسم الإزدواج الضريبي الدولي حسب معيار طبيعة الإزدواج إلى نوعين هما: الإزدواج الضريبي القانوني والإزدواج الضريبي الإقتصادي:

1.2.3. الإزدواج الضريبي القانوني

يتحقق هذا الإزدواج عندما تقوم الهيئات الجبائية داخل دولة أو دولتين أو أكثر، بفرض ضريبة من طبيعة واحدة على نفس المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا بخصوص نفس الفترة الزمنية، حيث يعتبر هذا المكلف إما مقيما في كلتا الدولتين وهنا يكون من حق الدولتين أن تفرض ضريبة عليه فيتعرض للإزدواج الضريبي، أو أنه مقيم في دولة ويمارس نشاطه في دولة لأخرى، فيتعرض للإزدواج الضريبي أيضا من طرف الدولتين، دولة الموطن ودولة المصدر.

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

هذا التعريف يسمح لنا بتحديد الشروط الواجب توافرها من أجل حدوث إزدواج ضريبي قانوني وهي:

- **نفس الشخص المكلف بالضريبة:** أي أن يخضع نفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين أو أكثر؛
- **نفس الضريبة المفروضة:** أي أن تكون الضريبة التي يخضع لها المكلف من نفس النوع أو متشابهة؛
- **عن نفس المادة الخاضعة للضريبة:** بمعنى أن تفرض الضريبة على نفس الوعاء الضريبي، كأن يكون الوعاء ربحاً أو دخلاً؛
- **لنفس الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة:** فإن خضوع المكلف إلى نفس الضريبة مرتين أو أكثر وبالنسبة لنفس الوعاء الضريبي ولكن لفترات زمنية مختلفة لا يعد إزدواجاً ضريبياً؛
- **خضوع المكلف للضريبة في أكثر من دولة:** أن يخضع لهذه الضريبة بالشروط السابقة وفي دولتين أو أكثر.

الملاحظ أن الشروط السابقة هي نفسها التي تعرّف الإزدواج الضريبي الداخلي أو المحلي ويقع الإختلاف فقط في تعدد الدول وليس دولة واحدة.

2.2.3. الإزدواج الضريبي الإقتصادي

ينتج هذا النوع من الإزدواج الضريبي في حالة ما إذا تعرض شخصين مختلفين لفرض الضريبة من طبيعة واحدة بخصوص نفس الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة، وهذا خلال نفس الفترة الزمنية، ويمكن ملاحظة ذلك في العلاقات التي تربط الشركة الأم وفروعها الوليدة، فيما يتعلق بالضريبة أو أرباح الشركات، فقد يكون لمؤسسة ما شركات وليدة في دول لأخرى، فتقوم الدولة الموجود بها كل شركة وليدة بفرض ضريبة على أرباح هذا الفرع، وفي نفس الوقت تقوم الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة، فمن الناحية القانونية لا يتحقق الإزدواج الضريبي لانفصال شخصية الشركة الأم عن شخصية الشركة الوليدة أو الفرع، أما من الناحية الإقتصادية فإن الإزدواج الضريبي يتحقق لأن مطرح الضريبة أو مصدرها واحد.

كذلك فيما يتعلق بالضريبة على نواتج القيم المنقولة (الأسهم والسندات). فقد يقيم شخص في دولة ما، ويمتلك أسهم وسندات صدرت في دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى، بصفتها دولة الموطن، بفرض ضريبة على دخل هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضاً على الدخل نفسه. وهكذا يتحقق الإزدواج الضريبي الإقتصادي.

كما عرفته هيئة الأعمال الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) على أنه: "ينتج الإزدواج الضريبي الإقتصادي في حالة ما إذا خضع شخصين مختلفين للضريبة بخصوص نفس الدخل أو الثروة".

3.3. الإزدواج حسب معيار قصد المشرع

ينقسم الإزدواج الضريبي الدولي حسب معيار قصد المشرع إلى نوعين هما: الإزدواج الضريبي المقصود والإزدواج الضريبي غير المقصود:

1.3.3. الإزدواج المقصود

هو الإزدواج الضريبي الذي يتعمد المشرع إحداثه، وذلك عندما تعمد السلطة الضريبية لفرض أكثر من ضريبة على نفس الوعاء، من أجل زيادة الحصيلة الضريبية لمواجهة الزيادة المستمرة في الإنفاق أو زيادة عدالة توزيع العبء الضريبي بين المكلفين. وتلجأ الدولة عادة إلى هذا النوع من الإزدواج في النطاق الداخلي لتحقيق أغراض مالية واقتصادية واجتماعية.

- ✓ الأغراض المالية: يمكن أن تتحقق عند فرض ضرائب إضافية إلى جانب ضرائب أساسية قائمة؛
- ✓ الأغراض الاقتصادية: يمكن أن تتحقق عن طريق فرض الضرائب الإضافية على المشروعات الكبيرة التي تتجاوز مبيعاتها حدا معيناً، من أجل التمييز فيما بينها، وبين المشروعات الصغيرة التي ترغب الدولة في إفساح المجال لها للنمو؛
- ✓ الأغراض الاجتماعية: يمكن أن تتحقق عن طريق فرض ضريبة معتدلة على رأس المال، تزيد من أعباء الطبقات الميسورة دون الفقيرة.

2.3.3. الإزدواج غير المقصود

الإزدواج غير المقصود يحدث نتيجة للقصور في التشريع أو لعدم توزيع الإختصاص في فرض الضريبة بصورة دقيقة وواضحة بين السلطة المركزية والسلطات المحلية (نتيجة لممارسات هيئات مختلفة لسلطاتها في فرض الضرائب على الإقليم نفسه كما يحدث في الدول الإتحادية)، إذ تجدر الإشارة إلى أن الإزدواج الضريبي الدولي يكون غالباً غير مقصود، بحكم أن الدول لا تراعي عند سن تشريعاتها الضريبية ما تتطوي عليه تشريعات البلدان الأخرى ولا إلى ظروف هذه البلدان، بل تتطلع إلى مصلحتها وظروفها فقط دون النظر إلى أي اعتبار خارجي.

4. شروط وأركان تحقق الإزدواج الضريبي الدولي (شروط الإزدواج الضريبي الدولي)

انطلاقاً من التعريف السابق، فإن الشروط الواجب توفرها من أجل حدوث إزدواج ضريبي قانوني هي الشروط الأربعة (04) التالية:

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

1.4. وحدة المكلف

يشترط لقيام ظاهرة الإزدواج الضريبي خضوع نفس الشخص للضريبة مرتين أو أكثر، وليس هناك صعوبة فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعيين، ولكن تظهر الصعوبة فيما يتعلق بالأشخاص المعنويين كالشركات، الذين يتميزون بشخصية قانونية ومالية مستقلة عن شخصية الشركاء.

ففي حالة فرض أولا الضريبة على أرباح إحدى شركات المساهمة باعتبارها شخصا معنويا منفصلا عن شخصية مساهمها ثم كمرحلة ثانية على نصيب الشركاء في هذه الأرباح لتمييز شخصية الشركة عن شخصية الشركاء، لا تتوافر ظاهرة الإزدواج الضريبي من الناحية القانونية رغم وحدة المال الخاضع للضريبة وهو ربح الشركة، وفي الوقت نفسه يتحقق الإزدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية نظرا لتحمل المساهمين عبء الضريبتين عند تحقيق الربح وعند توزيعه.

2.4. وحدة الضريبة المفروضة

هي أن تكون الضريبة التي تفرض على المكلف في المرة الأولى هي نفس الضريبة التي تفرض عليه في المرة الثانية، وهذا يعني أن المكلف يدفع أكثر من ضريبة على نفس الوعاء الخاضع للضريبة، على الرغم من أن الواقعة المنشئة للضريبة هي نفسها وتحققت لمرة واحدة فقط.

أما إذا تحققت تلك الواقعة أكثر من مرة وتكرر تبعا لذلك فرض الضريبة على المكلف أكثر من مرة أيضا فإن الأمر لن يتعلق بإزدواج ضريبي وإنما تسمى هذه الظاهرة بتكرار الضريبة.

ومثال ذلك الضرائب الجمركية التي تفرض عند عبور السلع حدود الدولة الواحدة، فإذا عبرت السلع نفسها حدود ثلاث أو أربع دول فرضت عليها الضريبة الجمركية في كل دولة، وبالتالي لا يمكن القول إننا في حالة إزدواج ضريبي على الرغم من وحدة الوعاء الضريبي ووحدة الضريبة نفسها كون الواقعة المنشئة للضريبة تكررت عند عبور السلعة لإقليم كل دولة.

ونظرا لصعوبة تحديد الضرائب المتشابهة أو الضرائب من نفس النوع فقد لجأت الإتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الإزدواج الضريبي إلى تحديد الضرائب التي تعد من نوع واحد.

3.4. وحدة الواقعة المنشأة للضريبة

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

4.4. وحدة المادة الخاضعة للضريبة

هي أن تفرض الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء الضريبي؛ بمعنى أن يكون المال الخاضع للضريبة هو نفسه في الحالتين، بغض النظر إن كان هذا المال دخلاً أو رأس مال، وعليه فاختلاف المال الخاضع للضريبة يؤدي إلى انتفاء الإزدواج الضريبي.

فلو فرضنا أن المكلف يدفع ضريبة عن عقار يملكه ومرة أخرى عن دخله من نشاط تجاري، ومرة أخرى عن دخله أو أجرته كموظف، فهنا تكون المادة الخاضعة للضريبة مختلفة وبالتالي لا يتحقق الإزدواج الضريبي.

ومما تجدر الإشارة إليه أن كثيراً من علماء المالية العامة يرون أن وحدة المال الذي يخضع لضريبة أكثر من مرة يشتمل في حقيقة الأمر على وحدة الواقعة المنشأة للضريبة.

5.4. وحدة المدة التي تدفع عنها الضريبة

لكي نكون في حالة إزدواج ضريبي لا بد أن تكون المدة نفسها التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة، أما إذا فرضت الضريبة مثلاً على دخل المكلف في دورة ما ثم فرضت مرة أخرى في دورة ثانية فلن يكون هناك ازدواج ضريبي.

لذا فإن خضوع المكلف إلى نفس الضريبة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي، ولكن لفترات زمنية مختلفة لا يعد ازدواجاً ضريبياً.

5. أسباب الإزدواج الضريبي الدولي

في ظل إنتشار ظاهرة العولمة الإقتصادية وتشابك العلاقات الإقتصادية الدولية برزت مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، وتعددت أسبابها، حيث يمكن توفر أحداها لظهور الإزدواج الضريبي الدولي، والتي يمكن حصرها على النحو التالي:

1.5. إختلاف ضوابط (معايير) الإخضاع الضريبي

نتيجة تباين معايير تحديد الوعاء الضريبي، ما قد يؤدي إلى تراكم الضرائب في أكثر من دولة لنفس الشخص أو لنفس الدخل وفي نفس الفترة الزمنية؛ حيث تختلف الدول في نوع المبدأ أو الأساس المعتمد عليه في الإخضاع للضريبة بين الدول:

يمكن إرجاع الإختلاف بين الدول من ناحية تطبيق القانون الضريبي إلى إختلاف المبدأ المتبع في الإخضاع للضريبة، ما قد يؤدي إلى تراكم الضرائب في أكثر من دولة لنفس الشخص أو لنفس الدخل وفي نفس الفترة الزمنية؛ حيث تختلف الدول في نوع المبدأ أو الأساس الذي تعتمده في الإخضاع للضريبة، ويمكن حصر أبرز المعايير أو الضوابط المعتمدة لتحديد الإخضاع الضريبي، في الضوابط التالية:

1.1.5. ضابط الجنسية (التبعية السياسية)

أو ما يسمى بعالمية الإيراد، ويقصد به أن يتم فرض الضريبة على رعايا الدولة التابعين لها سياسيا (كل من يحمل جنسيتها)، حيث تعتبر الجنسية رابطة قانونية بين الشخص والدولة تجعل الشخص بمركز تابع للدولة تقرر له الحقوق وتحمله إلتزامات، ودفع الضريبة يعد واحدا من بين تلك الإلتزامات، بالنسبة لجميع مداخله بصرف النظر عن مصدرها وبصرف النظر أيضا عن موطن إقامته أو مزاولته لنشاطاته أي سواء كان مقيما داخل الوطن أو خارجه.

2.1.5. ضابط الإقامة (التبعية الإجتماعية)

لقد كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي تركز عليه الدول في فرض الضريبة، نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة، وإعتبارها صلة سياسية، مظهرها الجنسية، لكن تضاءلت أهمية هذا الضابط في تحديد الإختصاص الضريبي للدول، لإحتلال الصدارة من طرف ضابطي الإقامة والمصدر.

تدل التبعية الإجتماعية على حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخل التي تؤدي إلى الأشخاص المقيمين بالدولة دون الأخذ بعين الإعتبار مصدر هذه المداخل. ويمكن إستخدام مصطلح موطن التكليف للدلالة على مكان إقامة المكلف.

وبمفهوم التشريعات الضريبية هو إقامة الشخص في مكان ما إقامة دائمة على وجه الإعتياد، وتتحقق الإقامة الفعلية إذا ما توافرت نية البقاء والإستقرار في ذلك المكان.¹⁴

¹⁴ طارق الضب، الإزدواج الضريبي الدولي بين عوامل الإستفحال وفعالية الآليات التوفيقية، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة 2018، جامعة قاصدي مرباح ورقلة-الجزائر، العدد 23، ص 67.

إن الأخذ بهذا المبدأ يحقق إزدواج ضريبي دولي من خلال فرض الضريبة على الشخص بسبب تعدد أماكن الإقامة لديه من جهة وأحقية كل دولة في فرض الضريبة على الشخص الذي يقيم فيها من جهة أخرى.¹⁵ يؤدي إختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة وبالنسبة لنفس الشخص ونفس الأساس الضريبي.¹⁶

3.1.5. ضابط المصدر (التبعية الإقتصادية)

يتضمن هذا المبدأ إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم. بمعنى أنه بموجب هذا المعيار يتم فرض الضريبة على كل دخل ينشأ داخل الدولة بغض النظر إذا كان صاحب الدخل يقيم داخل الدولة أم لا، ما يؤدي إلى تعدد الضرائب على الأشخاص بسبب تكوّن الإيرادات لديهم في أكثر من دولة.¹⁷

إذ يتخذ هذا المبدأ من مكان نشوء الدخل أو الربح أساساً للخضوع للضريبة، حيث يعتبر مكان نشوء الدخل أو الربح سبباً كافياً لفرض الضريبة.¹⁸

وعليه فإن إختلاف الدول في تطبيق المعيار المتخذ كأساس لفرض الضريبة، ما بين إعتقاد ضابط الجنسية بغض النظر عن إقامة الشخص، وبين إعتقاد البعض الآخر على معيار الإقليمية القائم على أساس التبعية الإقتصادية بغض النظر عن مصدر المداخل والأرباح، وبين أيضاً من إتخذ من معيار الإقامة والمواطن أساساً لتحديد خضوع الدخل أو الربح للضريبة من عدمه، وفي ظل تمسك كل دولة بمبدأ سيادتها الضريبية المطلقة، سيبقى هذا سبباً رئيسياً مباشراً يؤدي إلى ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي غير المقصود، وذلك بسبب خضوع المكلف بالضريبة لأكثر من ضريبة على نفس الوعاء لا لقصد وإنما لإختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي المعتمدة من قبل الدول.

2.5. إختلاف تفسير الإصطلاحات الفنية

من أهم الأمثلة حول إختلاف وتباين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة حول المفاهيم الضريبية الأساسية نجد الإقامة، الموطن، والمنشأة الدائمة (المستقرة)، فبعض القوانين الضريبية الوطنية تركز في

¹⁵ نور حمزة حسين، الإزدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، العدد الأول 2020، ص 276.

¹⁶ بوقروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكره ماجستير، جامعة 20 أوت، سكيكدة، 2010، ص 22.

¹⁷ نور حمزة حسين، نفس المرجع، ص 276.

¹⁸ طارق الضب، نفس المرجع، ص 67.

تحديدها للموطن الضريبي على فكرة الإقامة الرئيسية، في حين يركز البعض الآخر منها على فكرة موقع المصالح الرئيسية للمكلف أو الممول أو إلى الجمع ما بين الضابطين، أو إلى حصوله على دخل مصدره تلك الدولة؛¹⁹ ويترتب على التباين في مدلول هذه المصطلحات إمكانية وجود تعدد ضريبي على نفس الوعاء الضريبي.

3.5. إختلاف التنظيم الفني للضرائب

يعتبر التنظيم الفني للضرائب من أكثر الأسباب أهمية على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، حيث تأخذ بعض الدول بالنظام الشخصي الكلي في تأسيس ضرائب الدخل (الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على الدخل الإجمالي)، في حين تأخذ دول أخرى بالنظام النوعي (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، الضريبة على المداخيل الفلاحية، الضريبة على المداخيل العقارية...) ويأخذ البعض الآخر بنظام مركب بين النظامين السابقين، حيث يولد هذا التباين بين الدول إزدواجاً ضريبياً، يخضع فيه الوعاء الواحد إلى ضريبة نوعية في بلد المصدر، وضريبة عامة في بلد الموطن.²⁰

4.5. ظهور التجارة الإلكترونية

لقد أدى ظهور وتطور التعامل تجارياً عن طريق وسائل الإتصال الإلكتروني، إلى إحتمال حدوث إزدواج ضريبي على المعاملة التجارية الإلكترونية الواحدة، نظراً لإختلاف مكان دفع قيمة المعاملة التجارية عن موطن الشركة المستفيدة منها، إذ دولة مكان دفع قيمة المعاملة ترى أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل، في حين ترى دولة موطن الشركة المستفيدة من هذه المعاملة أن لها الحق في فرض الضريبة، وقد يؤدي ذلك في النهاية إلى تقلص حجم التجارة الإلكترونية.²¹

6. آثار الإزدواج الضريبي

بالرغم من حق السيادة الضريبية الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين فيها وعلى الأموال والمداخيل المحققة على أراضيها، إلا أن ذلك لا يخفي ما يترتب عنه من إزدواج ضريبي دولي

¹⁹ المرسي السيد حجازي، *النظم الضريبية*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 131.

²⁰ علي عز وز، " آليات ومطلوبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي - الواقع والتحديات "، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، الجزائر، 2014، ص 66.

²¹ Jean-Raphael PELLAS, *Le Vade Mecum de LA FISCALITE INTERNATIONALE*, édition ems, Management & Société, Paris, 2002, p 20-21.

وأثار سلبية متباينة الخطورة، سواءا كانت هذه الآثار على المستثمرين والمبادلات الدولية، أو على النظام الضريبي للدول في حد ذاتها، وسنحاول التطرق إلى بعض هذه الآثار المباشرة فيما يلي:

1.6. عرقلة حركة إنتقال أو تدفق رؤوس الأموال الأجنبية (أثار إقتصادية)

يشكل الإزدواج الضريبي عقبة أمام إنسياب رؤوس الأموال الأجنبية بين مختلف الدول، إذ ينعكس سلبا على منافع الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء، لأن إنتقال رؤوس أموال الدول المتقدمة للإستثمار في الدول النامية يمكنها من تصريف فائض مدخراتها في فرص إستثمارية مربحة، ويجنبها ما يحدثه في حال بقاءه بداخلها من أثار إنكماشية تضر بالإقتصاد الوطني، في نفس الوقت تستفيد الدول النامية من إستغلال موارد الإنتاج المعطلة لديها بسبب ندرة رؤوس الأموال اللازمة لإستغلالها.²²

وعليه فإن إعاقة حركة إنتقال الأشخاص والأموال، تضعف من سيولة عناصر الإنتاج، وتعرقل سير العلاقات الإقتصادية الدولية. لأن خضوع المستثمر لنفس الضرائب، على نفس الدخل، في بلد إقامته، وكذلك في البلد الذي يمارس فيه نشاطا، سيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل، وتقل العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، مما يؤدي إلى تقليص العوائد التي كان يأمل في تحقيقها، الشيء الذي يجعل المستثمر يحجم عن إعادة استثمار تلك العوائد، ويكون عانقا أمام إنتقال وتدفق رؤوس الأموال بين مختلف الدول.²³

لذلك لا بد من العمل على معالجة الظاهرة داخليا من خلال وضع التشريعات التي تمنع حدوثها، وخارجيا من خلال التنسيق الجبائي الدولي أو التوحيد الجبائي أو عن طريق الإتفاقيات الجبائية الدولية.²⁴

2.6. هروب رؤوس الأموال ونزوحها (أثار إقتصادية)

من عواقب الإزدواج الضريبي الدولي هروب رؤوس الأموال ونزوحها إلى الدول والأقاليم التي تفرض ضرائب أقل أو تتعدم فيها الضرائب، ما ينجم عنه توزيع غير متوازن لرؤوس الأموال وتمركزها في مناطق معينة، ما ينعكس سلبا على الدول الأخرى التي تبقى في حاجة ماسة إلى استثمارات ورؤوس أموال لتمويل مشاريعها وتغطية نفقاتها كما هو الحال بالنسبة للدول النامية.

²² عبد الحفيظ عبد الله عبد، المالية العامة، دار النهضة العربية، 1997، ص 143.

²³ بوقروة. إيمان، مرجع سابق، ص 41.

²⁴ Bruno Gouthière, LES IMPOTS DANS LES AFFAIRES INTERNATIONALES, op-cit, p 122.

لذا فإن تفادي الإزدواج الضريبي، خاصة من خلال الإتفاقيات الجبائية، أصبح يشكل اليوم عنصرا من عناصر مناخ الإستثمارات الدولية، ويسمح بالتدفق الحر لهذه الأخيرة، ويعزز العلاقات الإقتصادية والتجارية الدولية.²⁵

3.6. النيل من مبدأ العدالة الضريبية (أثار إجتماعية)

يؤدي الإزدواج الضريبي الدولي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، وذلك من خلال:

- توزيع عبء الضريبة توزيعا غير عادلا بين المكلفين الذين يحققون مداخيل خارج بلدانهم، والمكلفين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم، حيث تكون الأعباء الضريبية التي يتحملها الشخص المقيم في دولة ويحصل على دخل من الخارج نتيجة لإستثمار أمواله في دولة أخرى، أكبر من تلك الأعباء التي يتحملها شخص يحصر نشاطه داخل دولة الإقامة؛²⁶

- خضوع المكلف بالضريبة، أكثر من مرة، خلال نفس الفترة، على نفس المال.²⁷

لذلك لا بد من العمل على معالجة الظاهرة داخليا من خلال وضع التشريعات التي تمنع حدوثها، وخارجيا من خلال التنسيق الجبائي الدولي أو التوحيد الجبائي أو عن طريق الإتفاقيات الجبائية الدولية.

4.6. تشجيع التهرب الضريبي (أثار مالية)

غالبا ما تؤدي مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، إلى خلق مشكلة ضريبية أخرى، لا تقل خطورة عنها، والمتمثلة في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، إذ يمكن أن يقوم المكلف بالضريبة، عند تحمله لعبء ضريبي كبير، ناتج عن إزدواج ضريبي، بمحاولة التخلص من كل أو من جزء من الضريبة المستحقة عليه، باستخدام العديد من الأساليب المشروعة وغير المشروعة، ما يؤدي بالضرورة إلى تراجع حصيللة الضريبة.

5.6. تثبيط الإستثمار (أثار إقتصادية)

يحد الإزدواج الضريبي من دور السياسة الضريبية في تحفيز الإستثمار بنوعيه، فهو يشكل عاملا مثبطا للإستثمار المحلي، وعانقا أمام تدفق الإستثمار الأجنبي، بسبب تأثيره السلبي على العائد الذي يرغب المستثمر في تحقيقه، الأمر الذي قد يدفعه إلى الإحجام عن الإستثمار.

6.6. عرقلة التجارة الخارجية (أثار إقتصادية)

²⁵ بوقرة إيمان، مرجع سابق، ص 4.

²⁶ لعجال ياسمين، طارق الضب، إشكالية الإزدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، دفا تر السياسة والقانون، العدد 15، جوان 2016، ص 1.

²⁷ نور حمزة حسين، مرجع سابق، ص 4.

يما رس الإزدواج الضريبي الدولي أثارا سلبية على التجارة الخارجية من حيث استنفاد جزء من أرباح الشركات التي يكون لها نشاط إقتصادي في أكثر من دولة، ما يسبب آثار ضارة على النشاط الإقتصادي للشركات الدولية، وعرقلة الإنتاج والمشاريع والمبادلات التجارية بين دول.

7. طرق ووسائل معالجة ومكافحة الإزدواج الضريبي

أما بالنسبة لمكافحته فتتم بواسطة التشريعات الوطنية أو بإبرام اتفاقيات جبائية دولية، فقد تلجأ بعض البلدان إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة منها في جذبها الإستثمار الأجنبي المباشر أكثر فأكثر. أما الإتفاقيات الجبائية الدولية، فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية والجماعية لمنع الإزدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل وقد اتسع مجال هذه المعاهدات الدولية.

1.7. على مستوى التشريع الضريبي الداخلي (تنظيم الضريبة)

يستطيع المشرع أن يتخذ من الإجراءات ما يكفل عدم تحقق الإزدواج 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 إحترام كل دولة لمبدأ إقليمية الضريبة، فلا يمتد إختصاصها المالي خارج حدودها، وبذلك تعفي مواطنيها المقيمين في دولة أخرى من دفع الضرائب المفروضة عليهم في الدول التي يقيمون فيها، كأن تقوم كل دولة أثناء وضع تشريعاتها الضريبية أو عند تعديلها بمحاولة تجنب الإزدواج الضريبي، وذلك من خلال:²⁸

- إمتناع الدولة عن فرض ضرائب على الأرباح التي تحققت من أعمال تمارس خارج حدودها، واقتصارها فقط على تلك المحققة داخل أراضيها؛
- خصم الضريبة التي سددها المكلف لدولة أجنبية أخرى من الضريبة المحلية؛
- حسم الدخل الذي سبق أن خضع لضريبة في دولة أجنبية من الدخل الخاضع لضريبتها المقررة على المكلف ذاته.

²⁸ سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات جانب الإزدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 3، العدد 1، 2018، ص 101.

2.7. على المستوى الدولي (الاتفاقيات الجبائية الدولية)

الاتفاقيات الدولية هي عبارة عن اتفاقيات ثنائية أو متعددة موقعة من طرف دولتين أو أكثر من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المشتركة، كالإتفاق على الإجراءات التي تكفل علاج المشاكل الناجمة عن الإزدواج الضريبي الدولي، كما يمكن أن تكون اتفاقيات تبرمها الدول مع هيئات دولية تلتزم الدول بمقتضاها بمعالجة الإزدواج الضريبي الدولي، وقد قامت منظمة الأمم المتحدة ومن قبلها عصبة الأمم بدور بارز في عقد مثل هذه الإتفاقيات لفض التعدد الضريبي الدولي بوصفه عائقا من عوائق حرية تداول الثروات ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة.

8. طرق تفادي الإزدواج الضريبي القانوني

إقترحت أولى الإتفاقيات الضريبية النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة، خمسة (5) طرق لمعالجة الإزدواج الضريبي الدولي، يمكن إيجازها في:

1.8. طريقة الإعفاء

ويقصد بها عدم فرض الضريبة من طرف دولة إقامة المكلف على الدخل (الثروة) الخاضع للضريبة، إذا خضع هذا الأخير إلى الضريبة من قبل الدولة مصدر الدخل، حيث إعتمدت لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هذه الطريقة في إتفاقياتها النموذجية لاسيما المادة 41 الفقرة أ، بأن يمنح الإعفاء من طرف دولة إقامة المكلف.

ويوجد نوعان من الإعفاء: إعفاء كامل، وإعفاء تصاعدي أو بمعدل حقيقي:

1.1.8. طريقة الإعفاء الكامل

بمقتضى هذه الطريقة يتم تخلي إحدى الدولتان المتعاقدتان عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف في الدولة المتعاقدة الأخرى، وعدم أخذها بعين الإعتبار لهذا الدخل على الإطلاق عند حساب الضريبة المستحقة بها على المداخل غير المعفاة.²⁹

إن تطبيق هذه الطريقة يؤدي إلى تفادي مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي لأن الدخل الذي يحققه المكلف في الدولة المصدر لا يخضع للضريبة إلا من طرف إحدى الدولتين فقط دون الأخرى. أي أن طريقة الإعفاء الكامل لها فعالية كبيرة في القضاء على تلك مشكلة الإزدواج الضريبي، إلا أنها بالمقابل تتطلب بأن تضحي الدولة المانحة للإعفاء بمواردها الضريبية لحساب الدولة الأخرى، ولذلك فهي نادرا ما يتم

²⁹ Bruno Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, op-cit, P 133.

اللجوء إليها من طرف الدول لتفادي الإزدواج الضريبي، وتفضل عند رغبتها في تطبيق طريقة الإعفاء أن تستخدم طريقة الإعفاء التصاعدي.³⁰

■ **مزايا هذه الطريقة:** لها مجموعة من المزايا، تتمثل في³¹:

- بساطة الطريقة وسهولة التطبيق؛
- القضاء على مشكلة الإزدواج الضريبي؛
- في حال منح الإعفاء الكامل من طرف دولة الإقامة، فإن ذلك يشجع المؤسسات التابعة لها على توسيع استثماراتها في الخارج؛
- في حالة منح الإعفاء الكامل من طرف دولة المصدر، فإن ذلك يساهم في جذبها لرؤوس الأموال الأجنبية.

■ **عيوب هذه الطريقة:** تتمثل عيوب هذه الطريقة فيما يلي:

- يترتب عنها تضحية إحدى الدولتين المتعاقبتين عن جزء من مواردها الضريبية، وتخليها عن حقها في فرض الضريبة، مما يجعل أغلبية الدول لا تفضل استخدامها، إلا في بعض الحالات؛
- تشجيع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الدول التي تمنح مثل هذه الإعفاءات؛³²
- يؤدي منح الإعفاء الكامل من طرف دولة الإقامة، إلى إغراض المستثمر عن إعادة استثمار عوائده في الدولة المصدر، ما دامت هذه العوائد لن تخضع للضريبة عند تحويلها إلى دولة إقامته.³³

مثال: يحصل دافع ضرائب على دخل إجمالي قدره 150.000 وحدة نقدية (ون) منه 100.000 (ون) من نشاط في دولة إقامته و 50.000 (ون) من نشاط في دولة أخرى (الدولة المصدر). معدل الضريبة في دولة الإقامة هو 35 % في حالة 100.000 (ون)، و 40 % في حالة 150.000 (ون). أما معدل الضريبة في دولة المصدر فهو موحد 30 %. إذا كانت دولة الإقامة تمارس الإعفاء الكامل، فإن وضع دافع الضرائب يكون كما يلي:

- الضريبة المدفوعة في حالة المصدر: $50.000 \times 30\% = 15.000$ ون.

³⁰ بوقرة إيمان، مرجع سابق، ص 5.

³¹ بوقرة إيمان، مرجع سابق، ص 30.

³² يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 166.

³³ دريد السامرائي، الإزدواج الضريبي وأثره في إعاقاة الإستثمار الأجنبي، دورية دراسات، المجلد 6، العدد 21، ص 9.

- الضرائب المدفوعة في دولة الإقامة: $35 \times 100.000 = 35.000\%$ ون.
 - إجمالي الضريبة التي يدفعها دافع الضرائب: $35.000 + 15.000 = 50.000$ ون.
- والميزة الرئيسية لطريقة الإعفاء الكامل هي البساطة. ولغرض تحديد الضريبة المستحقة في دولة الإقامة تستثنى تماما المادة الخاضعة للضريبة في دولة المصدر.

2.1.8. الإعفاء التصاعدي

وفقا لهذه الطريقة، فإن دولة إقامة المكلف لا تفرض الضريبة على مداخيله التي تدخل ضمن الإختصاص الضريبي لدولة المصدر، إلا أنها تأخذها في الحسبان من أجل تحديد معدل الضريبة الذي يطبق على المداخل غير المعفاة.³⁴ وغالبا ما تلجأ دولة إقامة المكلف إلى تطبيق طريقة الإعفاء التصاعدي عندما يعود الحق في فرض الضريبة إلى الدولة مصدر الدخل، بموجب إتفاقية جبائية مبرمة بين هاتين الدولتين.

■ مزايا هذه الطريقة: تتمثل مزايا هذه الطريقة هي الأخرى فيما يلي:

- تعتبر هذه الطريقة الأكثر تقبلا من قبل الدول من طريقة الإعفاء الكامل، لأنها تسمح لدولة الإقامة، بالأخذ بعين الاعتبار المداخل المعفاة، لتحديد معدل الضريبة الحقيقي؛
- تخفف من العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف؛
- في حالة تحقيق المكلف لخسائر في دولة المصدر، تؤدي هذه الطريقة إلى تخفيض معدل الضريبة المطبق على المداخل غير المعفاة في دولة الإقامة.

■ عيوب هذه الطريقة: تتطوي عيوب هذه الطريقة فيما يلي³⁵:

- صعوبة التطبيق بسبب تعقدها؛
- لا يمكن تطبيق هذه الطريقة إلا إذا كانت دولة الإقامة تفرض الضريبة وفقا لسلم تصاعدي؛
- تتطلب تخلي إحدى الدولتين عن حقها في فرض الضريبة على الدخل وإعفائه، ما يعني التضحية بجزء من إيراداتها الضريبية.

مثال: نستخدم نفس بيانات المثال السابق في هذه حالة ما تطبق دولة الإقامة الإعفاء التدريجي.

- الضريبة المدفوعة في حالة المصدر: $50.000 \times 30\% = 15.000$ ون.

³⁴ Bernard Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*, presse universitaire de France, 2ème édition, 2006, P 309.

³⁵ بوقرورة إيمان، مرجع سابق، ص 30.

- تحديد الضريبة المدفوعة في دولة الإقامة:

✓ حساب المبلغ الخاضع للضريبة: $100.000 + 50.000 = 150.000$ ون.

✓ حساب الضريبة النظرية وفقا للنظام التصاعدي: $40\% \times 150.000 = 60.000$ ون.

✓ حساب الضريبة المستحقة فعليا: $60.000 \times (150.000 \div 100.000) = 40.000$ ون.

- إجمالي الضريبة التي يتحملها دافعوا الضرائب: $15.000 + 40.000 = 55.000$ ون.

2.8. طريقة الخصم أو الإنقاص³⁶

تتمثل هذه الطريقة في خصم دولة إقامة المكلف من الضريبة المستحقة الدفع بها، على دخله (أو ثروته)، مبلغ الضريبة المدفوع في الدولة مصدر الدخل بالنسبة للدخل الذي تحقق بها (أو تلك الثروة).³⁷

لقد إعتمدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة في اتفاقيتهما النموذجيتين طريقة الخصم في المادة (23 ب) لكل منهما. وبصفة عامة تطبق الدول ثلاثة أنواع من الخصم: خصم كامل، خصم جزئي، وخصم بقرض ضريبي وهمي:

1.2.8. الخصم (الإنقاص) الكامل

تستخدم هذه الطريقة أساسا لغرض القضاء على الإزدواج الضريبي فيما يخص الأرباح والفوائد والإتاوات، حيث تتمثل في منح دولة الإقامة للمكلف قرضا ضريبيا يعادل مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر، وذلك مهما كانت قيمة ذلك المبلغ.

■ **مزايا هذه الطريقة:** تتمثل مزايا هذه الطريقة هي الأخرى فيما يلي:

- سهولة التطبيق وبساطة المبدأ؛

- يؤدي الخصم الكامل إلى القضاء على مشكلة الإزدواج الضريبي؛

- تسمح للدولتين المتعاقدتين بالحفاظ على حق كل منهما في فرض الضريبة.

■ **عيوب هذه الطريقة:** تنطوي عيوب هذه الطريقة فيما يلي:

- تخلي دولة الإقامة عن جزء من مداخيلها الضريبة؛

- استنفاد كامل مبلغ الضريبة المستحقة الدفع في دولة الإقامة بسبب ارتفاع معدلات

الضريبة في دولة المصدر، وقد يفسر على أنه خضوع دولة للقانون الضريبي لدولة

³⁶ الدكتور رضا خلاصي، 2014، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 624.

³⁷ Bernard Castagnède ,op. Cit, p 309.

أخرى، وتبعيتها لها، مما يجعل العديد من الدول ترفض تطبيق خصم كامل للضريبة الأجنبية؛

- عدم المساواة في دولة الإقامة بين المواطنين الذين يمارسون أنشطة في الخارج، والمواطنين الذين تكون أنشطتهم محلية فقط، بسبب استفادة الفئة الأولى من الأشخاص من خصم قد يؤدي إلى استنفاد كامل الضريبة الواجبة الدفع في دولة إقامتهم.

مثال:

حقق شخص دخل إجمالي قدره 150.000 دولار من دولة الإقامة، ومبلغ 50.000 دولار من دولة أخرى (دولة المصدر). معدل الضريبة هو 25 % في دولة الإقامة و 30 % في دولة المصدر.

إذا كانت دولة الإقامة تطبق مبدأ الخصم الكامل، فإن حالة الشخص تكون كما يلي:

- الضرائب المدفوعة في دولة المصدر: $50.000 \times 30\% = 15.000$

- الضريبة المستحقة في دولة الإقامة: $150.000 \times 25\% = 37.500$

- إذا كان الخصم المسموح من طرف دولة الإقامة يساوي مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر،

فان الضريبة المستحقة في دولة الإقامة تكون مساوية ل: $37.500 - 15.000 = 22.500$

دولار.

2.2.8. الخصم (الإنقاص) العادي

في هذه الحالة يكون الخصم محددًا من طرف دولة الإقامة، أي أنه لا يعتد بنفس مبلغ الضريبة المسددة في الدولة الأخرى.

مثال:³⁸

بافتراض الآن أن دولة الإقامة تطبق الخصم العادي، فبتطبيق بيانات المثال السابق فإن الوضعية الجديدة للشخص ستخضع لبعض التغييرات:

- الضرائب المدفوعة في دولة المصدر تبقى دائما 15.000 دولار.

- الضريبة المستحقة في دولة الإقامة: $150.000 \times 25\% = 37.500$ دولار.

³⁸ د. محمد حيران، الإتفاقيات الجبائية الدولية كآلية لتفادي الإزدواج الضريبي - دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 7، العدد 2، 2018، ص

- يقتصر الخصم المسموح في دولة الإقامة على مبلغ الضريبة المستحقة في دولة الإقامة على أساس الدخل من دولة المصدر: $50.000 \times 25\% = 12.500$ وعليه فالضرائب المستحقة في بلد الإقامة:

$$25.000 = 12.500 - 37.500$$

- مبلغ الضريبة المستحقة بموجب هذه الطريقة يساوي 25.000، أي أكبر من المبلغ حسب الطريقة السابقة

والذي كان يساوي 22.500.

3.8. طريقة الخصم (الإنقاص) السوري

من الممكن أن تظهر هذه الطريقة كأسلوب من أساليب تفادي الإزدواج الضريبي، عندما يطبق مثلا بلد الإقامة طريقة الخصم، وتلجأ دولة المصدر من جهة أخرى لمنح إمتيازات جبائية لمقيمي دولة الإقامة، فالخصم الذي ستمنحه هذه الأخيرة سيكون منعما لأن هذا البلد لم يرخص سوى خصم مبلغ الضريبة المدفوع فعليا لدى دولة المصدر.

يعتبر هذا الواقع بمثابة فشل لسياسة الحوافز الجبائية للتشريع الضريبي بالنسبة لبلد المصدر في إستقطاب المستثمرين من دول العالم.

ولتجنب هذه النتيجة، اتفقت بعض دول أعضاء منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (1998) على إدراج أحكام بشأن "القرض الضريبي السوري «Crédit d'impôt fictif»" في الإتفاقيات مع البلدان النامية (OCDE).

وفي هذه الحالة، فإن الدول ملزمة بتقديم تخفيضات لمقيميها بمقدار الإعفاءات الضريبية والتي لم يتم دفعها فعليا بموجب الحافز الضريبي لبلد المصدر.

4.8. طريقة اقتسام الإيراد

تتمثل هذه الطريقة في فرض الضريبة من طرف إحدى الدولتين المتعاقبتين، ووفقا لما تحدده الإتفاقية الضريبية المبرمة بينهما، على أن تقوم هذه الدولة بتحويل جزء من الضريبة التي حصلت عليها إلى الدولة المتعاقدة الأخرى³⁹.

³⁹ د. نعيمة عمارة وفايزة خضار، 2019، الإمتيازات الجبائية خيار استراتيجي لتدعيم وتنويع الإستثمار الجزائري، جامعة أم البواقي، مجلة هيودوت للعلوم الإنسانية والإجتماعية، العدد 9.

5.8. طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة

تقتضي هذه الطريقة، بأن تقوم الدولتان المتعاقدتان بفرض الضريبة بالتناوب على المكلف، حسب فئة الدخل المحقق، بموجب اتفاقية ضريبية بينهما، كأن تختص إحدى الدولتين في فرض الضريبة أرباح الأسهم، وأن تختص الدولة المتعاقدة الأخرى في فرض الضريبة على فئة المعاشات.

إن كل من طريقة اقتسام الإيراد وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة، قد تم التخلي عن العمل بهما، لأن كلاهما تتطلب تنسيقاً وتعاوناً كبيرين بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة.

أما فيما يتعلق بطريقتي الإعفاء والخصم، فلا تزال الدول تتبعهما لتفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الضريبية التي تبرمها، وهما الطريقتان المعتمدتان في الإتفاقيات النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وهيئة الأمم المتحدة.

طرق تفادي الإزدواج الضريبي الاقتصادي

أ) الإجراءات الودية

حيث تسمح الإجراءات الودية بـ:⁴⁰

- إيجاد حلول للمشاكل التي يعاني منها المكلفون نتيجة تطبيق إحدى الدولتين المتعاقدتين، أو كليهما، لإجراءات تكون منافية لأحكام الإتفاقية التي أبرمتها هذه الدولة، مع الدولة المتعاقدة الأخرى، عن طريق الإتفاق بين السلطات المختصة لهاتين الدولتين؛
- المساعدة المتبادلة بين تلك السلطات من أجل تطبيق الإتفاقية، وإزالة الغموض عن بعض الأحكام الإتفاقية؛
- إذا كانت أحكام الإتفاقيات الجبائية لا تتعلق سوى بتفادي الإزدواج الضريبي القانوني، فإنه من الممكن، من خلال الإجراءات الودية، تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمله بعض المكلفين، نتيجة للإزدواج الضريبي الدولي الاقتصادي، وهي الحالة التي يخضع فيها شخصين مختلفين لنفس الضريبة وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي.

لقد تناولت الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الإجراءات الودية وحددت الهدف من هذه الإجراءات كما يلي:

⁴⁰ بوقرة إيمان، مرجع سابق، ص 98.

" تسعى السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين، عن طريق اتفاق ودي، إلى إزالة الصعوبات أو تبديد الشكوك التي قد يؤدي إليها تفسير أو تطبيق الإتفاقية. كما بإمكانها أيضا، أن تتشاور فيما بينها قصد تفادي الإزدواج الضريبي، في الحالات غير المنصوص عليها في الإتفاقية".

يمكن أن تبدأ الإجراءات الودية، بطلب من المكلف، من خلال عرض حالته على السلطة المختصة لدولة إقامته، أو للدولة التي يحمل جنسيتها، إذا اعتبر أن التدابير المتخذة من طرف دولة متعاقدة، أو من طرف كلتا الدولتين المتعاقبتين، تؤدي أو سوف تؤدي بالنسبة له، إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام الاتفاقية المبرمة بينهما.

بعد دراسة السلطة المختصة لحالة المكلف، وتأكدها من صحة الاعتراض الذي قدمه، يمكنها أن تلجأ إلى تسوية الوضع، عن طريق الاتفاق مع السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى، من أجل جانب فرض الضريبة عليه، بما يخالف أحكام الاتفاقية المبرمة بينهما. غير أنه لا يتم اللجوء لهذا الإجراء، إلا إذا تعذر على السلطة المستلمة للاعتراض أن تصل إلى حل مناسب بمفردها، كما لا تؤخذ بعين الاعتبار الآجال التي يحددها القانون الداخلي لكل دولة متعاقدة. ويمكن للسلطات المختصة، الاتصال مع بعضها البعض، من خلال لجنة مشتركة، للتشاور فيما بينها، من أجل تطبيق إجراءات التراضي (الإجراءات الودية).⁴¹

ب) التحكيم

يسمح أسلوب التحكيم إلى جانب الإجراءات الودية بتفادي الإزدواج الضريبي الإقتصادي، إضافة إلى الحالات الأخرى من الإزدواج الضريبي القانوني التي لم تنص عليها أحكام الإتفاقية المبرمة بين الدولتين المتعاقبتين. إذ يمكن أن يعتبر المكلف بأن الحل الذي تحصل عليه السلطات المختصة للدولتين غير مرض، ومن هنا يمكن اللجوء إلى حل آخر، والمتمثل في التحكيم، الذي هو عبارة عن "إجراء تقوم من خلاله الدولتين المتعاقبتين بطلب رأي طرف موضوعي، على أن يعود القرار النهائي لهاتين الدولتين، في الأخذ بذلك الرأي أو رفضه"، وبذلك فهو ليس تحكيما (بكامل معنى الكلمة).

إن منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية، لم تقترح إجراء التحكيم من خلال اتفاقيتها النموذجية، لكن توجد

⁴¹ بوقرودة إيمان، مرجع سابق، ص 99.

بعض الإتفاقيات التي تعتمد، نذكر منها على سبيل المثال الإتفاقية الجبائية المبرمة بين فرنسا وألمانيا بهدف تفادي الإزدواج الضريبي، الموقعة سنة 1959 والمعدلة بتاريخ 20 ديسمبر 2001 بالكيفية التالية:

- تقوم كل دولة متعاقدة بتعيين عضو في لجنة التحكيم، ثم يقوم العضوان اللذان تم اختيارهما وبالإتفاق بينهما باختيار شخص من دولة أخرى، يعين رئيسا للجنة؛
- يجب ألا تتعدى عملية إختيار الأعضاء مدة ثلاثة أشهر، بدءا من التاريخ الذي اتفقت فيه السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين باللجوء إلى لجنة تحكيم لحل النزاع؛
- تستعين لجنة التحكيم في مهمتها بأحكام الإتفاقية الجبائية المبرمة بين الدولتين، وبقواعد القانون الدولي، وبناءا على ذلك تحاول التوصل إلى حل، ويمكن أن يتم الإستماع إلى المكلف، أو أن يبعث بخلاصات مكتوبة حول حالته؛
- تقوم اللجنة في الأخير باتخاذ القرار بأغلبية الأصوات، والذي يمكن اعتماده من طرف الدولتين أو عدم الأخذ به.

النماذج الدولية المعالجة للإزدواج الضريبي

تشكل اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية جزءا من الجهود الدولية المتواصلة الرامية إلى القضاء على الإزدواج الضريبي. وقد بدأت هذه الجهود عصابة الأمم وواصلتها منظمة التعاون الإقتصادي الأوروبي (التي تعرف حاليا بمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الإقتصادي)، كما بذلت هذه الجهود في محافل إقليمية، وكذلك في الأمم المتحدة، وتبلورت بصفة عامة في سلسلة من الإتفاقيات الضريبية الثنائية النموذجية أو في مشاريع إتفاقيات نموذجية.

التشريع الجزائري والإتفاقيات الجبائية الدولية

الإزدواج الجبائي الدولي يندرج في إطار القانون الجبائي الدولي كأحد أهم الموضوعات التي تمس السيادة الجبائية للدول، وقد أبرمت الجزائر مجموعة لا بأس بها من الإتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف قصد الحد من ظاهرة الإزدواج الجبائي الدولي التي يعد أحد أكبر المعوقات أمام تدفق الإستثمارات الأجنبية المباشرة نحو الجزائر.

معالجة الإزدواج الضريبي الدولي

تتم معالجة ظاهرة الإزدواج الضريبي من خلال توقيع مجموعة من الإتفاقيات الدولية التي تساهم في الحد من هذه الظاهرة، وفي هذا الإطار قامت الجزائر بإبرام مجموعة من الإتفاقيات الدولية التي من شأنها أن تساهم في مواجهة الإزدواج الضريبي.

الخاتمة:

شكلت إشكالية الإزدواج الضريبي الدولي حجر عثرة أما تطور الإستثمارات الأجنبية، بل وامتدت آثارها السلبية لتشكّل تهديدا حقيقيا لإقتصاديات الدول النامية منها خاصة. فتقطنت الدولة الجزائرية كغيرها من الدول إلى ضرورة خلق وإعتماد حلول وطنية إلى جانب الحلول الإتفاقية لتجنب هذه الإشكالية والتصدي لآثاره.

لا شك أنه، مهما كانت الحلول المقترحة لمعالجة الإزدواج الضريبي، فهي من جهة تتطلب توفر إرادة التنفيذ من قبل السلطات العمومية، وعدم تركيز التشريعات الضريبية على زيادة الحصيلة المالية للدولة بطريقة تضر حتماً بالعدالة الضريبية، وتحملّ المكلف عبئاً مالياً ونفسياً يجعله يستبيح لنفسه التهرب من الضرائب بالكامل، وهو ما سوف ينعكس في النهاية سلبا حتى على مستوى الحصيلة المالية المتوقعة.

ومن جهة أخرى، لا بد من التشديد على ضرورة الإستمرار، ليس فقط في عقد المعاهدات والإتفاقيات الدولية لمواجهة هذه الظاهرة ومكافحتها، وإنما أيضاً من تفعيل تلك المعاهدات فعلاً ووضعها حيز التنفيذ دون التأثير بشعارات السيادة الخاصة بكل دولة ومصطلحاتها؛ لأن الخاسر فيما عدا ذلك هو الدولة ذاتها.



المحور السادس الجنات أو الملاذات الضريبية



مقدمة

كل دولة تصمم نظمها الضريبية، على نحو يتلاءم مع ظروفها الإقتصادية والإجتماعية والثقافية والسياسية، فينتج من ذلك قيام أنظمة ضريبية متنوعة ومتباينة لذا تقوم بعض الدول سعياً وراء تحقيق مصالحها بوضع أنظمة ضريبية جاذبة تقوم على تقديم إعفاءات ومزايا ضريبية كبيرة للإستثمارات الأجنبية والشركات والمشروعات والأفراد ويطلق على مثل هذه الدول المناطق تسمية الملاذ الضريبي أو الملجأ الضريبي (Tax haven) وتسمى أيضا الجنة الضريبية (Tax paradise) كما يطلق عليها أيضا مصطلح الواحة الضريبية (Tax oasis).

اذ توجد جزر يطلق عليها مصطلح (الأوفشور) وهي جزر الملاذ الضريبي، وتفسير كلمة (Off-Shore) عموماً هي بعيداً عن الشاطئ بينما تعني في الترجمة الإقتصادية مؤسسة مالية خارجية، بحيث تكون عبارة عن مستودع آمن للأموال، ولا يتم فيها فرض ضرائب كذلك الموجودة في الدول الأخرى ولكن لم تبقى الملاذات مقتصرة على الجزر فقط، بل أصبحت متواجدة حتى في قلب العواصم الكبرى، مما نتج عنه تكوين خريطة عالمية معقدة لتلك المعاملات التجارية.

والجدير بالذكر أن مناطق "الأوفشور" بدأ العمل بها منذ الحرب العالمية الأولى، عندما قامت الحكومات بزيادة الضرائب بشكل كبير من أجل تغطية نفقات الحروب، واستغلت سويسرا ذلك لإقرار قانون "السرية المصرفية" سنة

1934م وهو الأمر الذي جعل من انتهاك السرية البنكية جريمة جنائية يعاقب عليها القانون. وتستخدم الملاذات الضريبية كمر آمن للتستر على الأموال، بهدف حمايتها من الضرائب أو أية مستحقات أخرى، وتعد هذه الأماكن ملاذات آمنة لإيداع أموال الأثرياء أو تلك الناتجة عن الفساد والجريمة المنظمة؛ حيث تضمن سرية المودعين، ولا تخضع أموالهم لأي ضرائب لضرائب تُذكر أو نسبة قليلة منها.

1. مفاهيم حول الجنات الضريبية

أصبحت الملاذات أو الجنات الضريبية تسمية مرادفة للتدفقات المالية غير المشروعة، والتي غالباً ما تتواجد بالقرب من الأقطاب الكبرى للأنشطة الإقتصادية وتقوم بتأطير التدفقات المالية التي غالباً ما تكون مجهولة المصدر، وقد وردت بتسميات عدة في مختلف الأبحاث.

1.1. تعريف الجنات الضريبية

تعرف الجنات الضريبية على أنها "دول أو أقاليم تمنح المستثمرين سواء كانوا شركات أو أفراد عدة مزايا، منها ضرائب معينة منخفضة جدا أو معدومة"، فضلاً عن سرية وغموض عناصر العمل المصرفي التي تقوض من القوانين والمعايير الوطنية والدولية، فهي تتيح للشركات متعددة الجنسيات فرص وإمكانية الهروب من مسؤولياتها الضريبية وتقويض سيادة القانون، ويختلف تعريفها باختلاف الوقت والمنظمة التي تضع قائمة الجنات الجبائية.

وعرفها آخرون بأنها: "دول ذات سيادة، يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للمداخيل الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة بالدول الأخرى". وكما تمت الإشارة إليه أعلاه ليست كل الجنات الضريبية دول ذات سيادة سياسية، لأن الواقع العملي يؤكد على وجود بعض الأقاليم والمناطق التابعة للدول، والتي تشكل جنات ضريبية وكمثال على ذلك إمارة أندورا الواقعة على الحدود الفرنسية الإسبانية والتي لا تتمتع بالسيادة السياسية، لكنها تمتاز بنظام ضريبي خاص بها يختلف عن النظام الضريبي الفرنسي.

كما أن هذه الشركات غالباً ما تتهرب من دفع الضريبة رغم استفادتها من باقة كبيرة من الخدمات العامة والإمكانيات الحكومية (كاستخدام النظم الصحية والتعليمية، والطرق، والأمن والقضاء لحماية الممتلكات،... إلخ) لتحقيق أهدافها الخاصة، هذه الخدمات التي لا يمكن توفيرها إلا بالإنتفاق عليها عبر الضرائب التصاعدية، التي يجب أن تطبق على من لديهم قدرة الدفع، لكن:

- الشركات متعددة الجنسيات عادة لا تدفع نصيبها العادل من الضرائب، إذ تنقل أرباحها إلى ما يسمى بالملاذات الضريبية، وهو ما يؤدي إلى تقليل نسبة الأرباح الضريبية المحصلة الخاصة بهذه الدول.

- دفعت الملاذات الضريبية بالحكومات إلى فرض نظم وممارسات ضريبية جديدة غير عادلة تعرض ضعيفي الدخل إلى تحمل ضرائب إضافية، لتغطية العجز المسجل في الميزانية الناتج عن ضعف التحصيل الضريبي، بينما تعظم تلك الشركات وحتى الأفراد أرباحهم التي يتم إخفائها في حسابات مصرفية تكون عادة فيما يسمى بالملاذات الضريبية.

- أدت الملاذات الضريبية إلى المنافسة غير العادلة بين الشركات متعددة الجنسيات والشركات المحلية، إذ قتلت الابتكار المحلي وأضعفت من الشركات الصغيرة والمتوسطة، بسبب المساعدات والإمميزات الضريبية التي عادة ما تُقدم للشركات متعددة الجنسيات من قِبَل الحكومات لاستقطابها وتحفيزها على الإستمرار في العمل بالدولة.
- وأخيراً، دفعت الملاذات الضريبية بالدول إلى الإعتماد على التمويل الخارجي للتعامل مع العجز في الميزانية، وهو ما زاد من عبء الديون المترتب عليها.

2. خصائص الجنات الضريبية

هناك مجموعة خصائص تمتاز بها الجنات الضريبية، التي لا تقتصر على الجانب الضريبي فقط ولكنها أيضاً خصائص سياسية واقتصادية ومالية تخول هذه الدول اكتساب أهميتها كأشهر الجنات الضريبية بالنسبة للشركات العابرة للقارات:

1.2. الإستقرار السياسي

يضمن الإستقرار السياسي لهذه الدول استقرار القواعد القانونية والتشريعية، ما يجعل هذه الدول تتمتع بأكبر قدر من الأمان والضمان لإستثماراتها.

2.2. الإستقرار الإقتصادي

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

3.2. إنخفاض وإنعدام الضريبة

بمعنى معدلات ضريبية منخفضة وأحياناً منعدمة، بحيث نجد أن بعض دول الجنات الضريبية تتميز بغياب أو انعدام الضرائب المباشرة على الدخل، وعلى القيمة المضافة، وعلى الأرباح وعلى رأس المال أو على الثروة، أو موجودة ولكن بمعدلات ضعيفة.

4.2. الإستقرار النقدي

وجود منظومة حرة لتحويل الصرف التي لا تضع قيوداً على تحويل العملات، بالإضافة إلى استقرار العملة الوطنية وقوتها اتجاه العملات الأخرى.

ويقصد بذلك أن تكون العملة الوطنية على قدر كبير من الإستقرار وذات وزن وثقل على المستوى الدولي مع قابليتها للتحويل، وتعد قابلية العملة الوطنية للتحويل أهم عناصر هذه الخاصية، فدول الجنات الضريبية تمتلك أكبر ملجأ للإستثمارات ذات المصدر الأجنبي، ومن ثم فإن أي أرباح أو مداخيل يتم تحويلها إلى البلد الأصلي، لأن أية عوائق في التحويل ستثقل هذه الإستثمارات.

5.2. سرية الحسابات المصرفية

التي تمثل أهم أسباب جذب العملاء، حيث يتعهد البنك أو الدولة التي تقترح السر المصرفي بعدم نقل المعلومات المتعلقة بعملائها (الهوية والحسابات) إلى طرف ثالثة آخر، وعدم إلزام المصرفي بمسك دفتر مالي.

وقد تختار رفع السرية فقط على أساس كل حالة على حدة، غالباً بعد طلب قانوني، ولطالما كان هذا المبدأ وسيلة للإطاحة بالمحتالين والمتهربين في سويسرا.

6.2. غياب الإتفاقيات الضريبية

هذه الإتفاقيات التي تفرض تبادل المعلومات لمواجهة التهرب الضريبي وتفاذي الإزدواج الضريبي الدولي.

7.2. سهولة إنشاء مؤسسات

حيث تمنح هذه الأخيرة امتيازات في هذا المجال منها (صغر حجم رأس المال، حقوق المشاركة قليلة جداً وأحياناً ترافقها إعفاءات، عدم الخضوع لشرط الإقامة أو الجنسية، حضور الجمعيات العامة أو مجالس الإدارة غير إجباري ويمكن الأخذ به عن طريق التوكيل أو عن طريق الهاتف)

8.2. إتصالات ومواصلات حديثة ومتطورة

من أهم خصائص دول الجنات الضريبية موقعها الجغرافي بالإضافة إلى كون معظمها دول صغيرة الحجم وعدد سكانها قليل، فيجب أن تكون ذات موقع استراتيجي على المستوى العالمي من أجل جذب الرأس المال الأجنبي، كما يجب أن تمثل شبكة واسعة ومتقدمة من وسائل المواصلات والإتصالات السلكية واللاسلكية وخطوط طيران نشطة تسهل من عمليات تنقل رجال الأعمال.

كل هذه الخصائص جعلت الجنات الضريبية أرضاً خصبة ومراكز إستثمارية هامة توفر مناخاً ملائماً لاستقطاب عدداً هائلاً من المستثمرين خاصة الشركات المتعددة الجنسيات، التي تعتمد إلى إنشاء فروع لها في هذه الدول بهدف الإستفادة بأكبر قدر من الإمتيازات والإعفاءات التي يمنحها النظام الضريبي لهذه الجنات.

3. أنواع الجنات الضريبية

تتقسم الجنات الضريبية إلى الأنواع التالية:

1.3. الجنات الضريبية العامة

هي النوع الأكثر شيوعاً وانتشاراً في العالم، تمتاز بوجود نظام ضريبي خاص يطبق على الجميع، ويقدم حوافز ضريبية ومالية للإستثمارات الأجنبية.⁴²

2.3. الجنات الضريبية الخاصة

هي دول أو أقاليم تنشئ أنظمة ضريبية خاصة⁴³ لأنواع معينة من الشركات فقط.

3.3. المراكز المالية الخارجية "مراكز الأوفشور" (Offshore Financial Centre)

ما سمي بمناطق الأوفشور هي مناطق أو دول تتراكم فيها رؤوس الأموال الأجنبية نظراً، (OFC) اختصاراً لإعفاءات وشروط ضريبية خاصة في تلك المناطق. بنوك الأوفشور بأنها ممارسة تقديم الخدمات المالية في مواقع تجذب الزبائن غير المقيمين إليها نتيجة انخفاض الضرائب، هذا يعني أن الفرق الأساسي بين البنوك التقليدية وبنوك الأوفشور هو أن خدمات الأخيرة هي عادة لا تكون لمواطني البلد الذي تعمل فيه.⁴⁴

4.3. المناطق الحرة

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

⁴² منصور فرج السعيد: "النظام القانوني للإستثمار الأجنبي في ظل قانون الإستثمار الجديد"، دراسة قانونية مقارنة، مجلة الحقوق، الكويت، العدد 03، السنة 2003، ص 27.

⁴³ يونس أحمد البطريق: "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 20.

⁴⁴ موقع الموسوعة: investopedia <https://www.investopedia.com/terms/o/offshore.asp> بتاريخ 20/03/2020.

4. الآثار الاقتصادية للجنات الضريبية

تتوزع الآثار الاقتصادية للجنات الضريبية إلى آثار على البلد المضيف لرؤوس الأموال وآثار على البلد المصدر لرؤوس الأموال:

1.4. الآثار الاقتصادية على البلد المصدر لرؤوس الأموال

تتمثل أبرز هذه الآثار فيما يلي:

- تكريس عدم المساواة في إعادة توزيع الدخل لقدرة أصحاب المداخل المرتفعة نقل مداخلهم إلى الجنات الضريبية لتجنب دفع الضريبة، بينما أصحاب المداخل المنخفضة ليس لديهم هذه القدرة، وبالتالي يخضع كامل دخلهم للضرائب في بلد المصدر مما يعمق التفاوت في توزيع الدخل؛
- هروب رؤوس الأموال من البلد المصدر، وتراجع الإيرادات العامة، مما يؤدي إلى انخفاض في الإنفاق العام على الخدمات وانعكاسه سلباً على مستوى التنمية في بلد المصدر؛
- تراجع عملية استقطاب الإستثمار ما يؤدي إلى ضعف في توليد الدخل؛
- انخفاض قيمة العملة بسبب الإختلال في العرض والطلب على العملة المحلية في سوق الصرف الأجنبي؛
- إرتفاع أسعار السلع والخدمات، بسبب تمكن الشركات والمصانع الكبيرة من التهرب من دفع الضرائب بالانتقال إلى الملاذات الضريبية، بينما الشركات والمصانع الصغيرة والمتوسطة لا يمكنها التنقل إلى هذه الملاذات، مما يجعلها تتحمل أعباء ضريبية كبيرة تنعكس على أسعار السلع والخدمات التي تنتجها؛
- تراجع الخدمات العامة بسبب هروب رؤوس الأموال نحو الخارج فيما يتعلق بخدمات البنى التحتية وسوق العمل.

2.4. الآثار الاقتصادية على البلد المضيف لرؤوس الأموال

من أهم هذه الآثار نجد:

- استقطاب رؤوس الأموال واستغلالها في تنمية وتطوير البلد المضيف؛
- استقطاب الإستثمار الأجنبي من أجل زيادة معدلات النمو الإقتصادي؛
- تكامل الأسواق المالية لدى البلدان المضيفة؛

- تحسين قيمة العملة المحلية؛
- تحسين الواقع الخدمي والبنى التحتية في البلد المضيف؛
- خلق فرص عمل جديدة والقضاء على البطالة؛
- تحسين وضع ميزان المدفوعات من خلال التدفقات النقدية.

1.2.4. وسائل الحد من تنامي ظاهرة الجناات الضريبية

يمكن تصنيف وسائل مكافحة الجناات الضريبية إلى إجراءات أحادية وإجراءات متعددة الأطراف⁴⁵:

أولاً: التدابير الأحادية المتاحة: تشمل ما يلي:

- ✓ رفع السرية المصرفية؛
- ✓ الشفافية المالية للشركات التي تم انشائها في الخارج؛
- ✓ تعديل أسعار التحويل.

ثانياً: التدابير المتعددة الأطراف: تكون بين أكثر من دولة وتشمل:

- ✓ التنسيق الضريبي؛
- ✓ طلبات الحصول على المعلومات؛
- ✓ الرقابة على المراسلات بين البنوك.

2.2.4. التدابير المقترحة من منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية للحد من إنتشار ظاهرة الجناات الضريبية

يهدف الحد من ظاهرة الجناات الضريبية أصدرت منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية سنة 1998 مجموعة من التوصيات، تهدف من خلالها إلى عزل هذه الدول ودفعها تحت تأثير الضغط لتغيير سياساتها الجبائية التفضيلية والإنخراط في التعاون الجبائي الدولي لمحاربة التهرب الضريبي الدولي وتبييض الأموال.

أولاً: التدابير الردعية: من أجل عزل هذه الدول تم تقديم الإقتراحات التالية:

- ✓ عدم إقامة علاقات جبائية جدية مع هذه الدول وفسخ ما هو قائم حالياً؛
- ✓ تقليص الإعفاءات على المداخيل الأجنبية؛
- ✓ تبادل المعلومات المالية الدولية؛
- ✓ مطابقة التشريعات الوطنية مع المعايير الدولية.

⁴⁵ د. زواق الحواس، محاضرات في النظم الضريبية الدولي، جامعة محمد بوضياف (المسيلة)، ص 94، 2022.

ثانياً: نشر لائحة الجنات الضريبية

تتم عملية النشر بطريقة دورية، من طرف هيئات دولية مكلفة بمتابعة وتقييم ما مدى التزام هذه الدول بالقضاء على جميع المزايا الجبائية التفضيلية الضارة التي تقدمها للمستثمرين أفراداً وشركات، وهي إجراءات يتم في حال الالتزام بالعمل بها، إزالة الدولة من لائحة الجنات الضريبية عن طريق عملية التحيين الدورية التي يقوم بها هذه المنظمات.

5. التوزيع الجغرافي أو خريطة انتشار للملاذات الضريبية⁴⁶

تعددت تصنيفاتها، ويمكننا أن نذكر منها:

1.5.1. التصنيف الأول

إن التوزيع الجغرافي لدول وأقاليم الجنات الضريبية أدى إلى تقسيمها بالنسبة للصنف الأول إلى أربع

(4) مجموعات، هي:

1.1.5.1. منطقة الجنات الضريبية الأوروبية:⁴⁷ تضم سويسرا ولكسمبورغ التي تصنف من أكبر الجنات الضريبية في العالم، بدأت العمل سنة 1929 كأول جنة ضريبية في أوروبا، وهولندا التي تمثل أموال الأوفشور فيها حوالي 18 تريليون دولار، إضافة إلى النمسا وبلجيكا والدول الماكرو أوروبية مثل موناكو، ليشتنشتاين وجزر ماديرا البرتغالية.

2.1.5.2. منطقة الجنات الضريبية البريطانية

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

3.1.5.3. منطقة الجنات الضريبية الأمريكية

تمثل الأوفشور الأمريكي، وينقسم إلى ثلاثة مستويات:

- البنوك التي تقبل بشكل قانوني عائدات بعض الجرائم التي يتم ارتكابها في الخارج مثل

التعامل في الأموال المسروقة؛

⁴⁶ إسراء كاطع فياض، اسراء عبد فرحان، رشا خالد شهب، الملاذات الضريبية الأمنة (التوزيع الجغرافية، والآثار الاقتصادية)، كلية الإدارة والإقتصاد - جامعة واسط، العراق، 2020، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 125، ص 211 - 222.

⁴⁷ وداد بوقلع ومصباح حراق، الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي مع الإشارة لحالة الجزائر، المجلة الدولية الأداء الإقتصادي، 2021.

- بنوك الأقلية اللاتينية مثل بنوك ولاية فلوريدا التي تختص في إيواء أموال عصابات تجار المخدرات؛
- الجزر التابعة لأمريكا مثل جزيرة مارشال التي تعتبر مركزا رئيسيا لتسجيل السفن بالخارج، وبما التي صنفت من بين أكبر مناطق غسيل الأموال في العالم؛

4.1.5. أماكن هامشية غير مصنفة

تضم دول مثل الأوروغواي، الصومال، الغابون، جيبوتي ودبيو تلعب هذه المناطق دورا كبيرا في تسهيل عمل شركات الأوفشور.

2.5. التصنيف الثاني

بالنسبة لهذا التصنيف، فقد عملت عليه منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 2009، حيث وضعت ثلاث قوائم هي:

1.2.5. المناطق الرمادية

تضم المراكز المالية التي تعهدت بالتقيد بالنظم المالية الجديدة دون تطبيقها، القائمة تضم 15 بلدا، مقسمة إلى فئتين، ملاذات أمنة كسويسرا مثلا وملاذات أقل أمان كبلجيكا.

2.2.5. المناطق البيضاء

تشمل الدول التي تتقيد بالنظم والقواعد، وتضم الدول المتعاونة التي وقعت 12 اتفاقا تلزمها بالتقيد بمعايير الشفافية، وعددها 93 دولة، منها على سبيل المثال: الأرجنتين، أستراليا، كندا، الصين، فرنسا، ألمانيا، إيطاليا، اليابان، كوريا الجنوبية، جزر موريس، المكسيك، هولندا، نيوزيلندا، البرتغال، السيشل، سلوفاكيا، جنوب أفريقيا، إسبانيا، السويد، تركيا، الإمارات العربية المتحدة، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة.

3.2.5. المناطق السوداء

هي الدول الراضة للتعاون، وتضم (كوستاريكا، وإقليم لويان التابع لماليزيا، الفلبين، والأوروغواي).

الخاتمة

ارتبط الظهور الأول للجنات الضريبية بجذب الإستثمارات الأجنبية، إلا أنها أضحت من أهم آليات التهرب الضريبي الدولي في العصر الحالي، وذلك من خلال تمكين الممارسات السلبية للأفراد والشركات، مما يكلف النظام الضريبي العالمي خسارة تقدر بحوالي 427 مليار دولار سنويا.

بالرغم من أن الحجة الرئيسية لدول الجنات الضريبية هي جذب الإستثمار الأجنبي المباشر إلا أن نتائج الدراسات التطبيقية تشكك في هذا الهدف لا سيما في ظل إنخفاض مستوى البنية التحتية والمؤسسية.

ومن ثم يجب على الدول التعاون لمواجهة هذه الظاهرة لما لها من آثار سلبية تساعد في انتشار الفقر وعدم المساواة. كما يجب على الدول المتقدمة تشجيع الإستثمار في الدول النامية التي تتخبط معها في مكافحة هذه الظاهرة، بالمقابل يجب على الدول النامية التركيز أكثر على توفير بنية تحتية ومؤسسية جيدة لجذب مزيد من الإستثمارات بدلا من تخفيض الضرائب وإهدار مزيد من مصادر تمويل الإستثمار العام.



المحور السابع التوافق أو التنسيق الضريبي



مقدمة

في ظل تزايد المعاملات التجارية الدولية وتدفق الإستثمارات الأجنبية بين الدول، وظهور الشركات العابرة للحدود (الشركات متعددة الجنسيات)، التي أدت إلى تحرير انتقال السلع والخدمات، وتدويل عملية الإنتاج (عوامل الإنتاج) والاستهلاك في العالم، أصبحت عملية التنسيق الضريبي أكثر من ضرورية لإحداث تقارب في السياسات الضريبية بين الدول وتجنب المنافسة الضريبية الضارة بهدف تحقيق التكامل الإقتصادي، وتشجيع الإستثمار بشكل يحقق مصالح كل دولة.

هذه العملية التي تتطلب توفير مناخ إقتصادي ملائم وتشريع مستقر ومتشابه إلى حد ما خاصة في المجال الضريبي، وهذا لن يتحقق إلا بوضع الآليات والأسس التطبيقية لعملية التنسيق الضريبي بشكل يعمل على تماثل وتلاقي المصالح الضريبية وليس تعارضها.

1. ماهية التنسيق الضريبي

لقد ارتبطت فكرة التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية، وما زاد من أهميتها على الصعيد الدولي تنامي ظاهرة الإعتماد الإقتصادي المتبادل وما نتج عنها من مشكلات ضريبية في ظل نظام اقتصاد السوق السائد في العالم، ما أدى إلى ظهور نظرية التنسيق الضريبي الذي يدعو إلى التعاون بين الدول من خلال الإتحادات الجمركية، لمنع الإزدواج الضريبي والتهرب الضريبي على المستوى الدولي، حيث تضمنت الدراسات الإقتصادية التي تناولت هذا الموضوع العديد من التعاريف من بينها:

1.1. التعريف الأول: هو مجموعة القواعد والإتفاقيات والتعاقدات المبرمة بين عدة دول بهدف إزالة التناقضات فيما بينها والتي تعرفها أنظمتها الضريبية المختلفة ومنعها من الإضرار بالتكامل الإقتصادي.⁴⁸

2.1. التعريف الثاني: يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أوجه الإختلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومقاربة في مختلف المجالات الضريبية، ومن أهمها:⁴⁹

- قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة؛
- أحوال وشروط منح الإعفاءات الضريبية؛
- معدلات الضرائب.

⁴⁸ زواق الحواس، محاضرة التنسيق الضريبي، مقياس النظم الضريبية الدولية، السنة الأولى ماستر، محاسبة وجباية معقدة، جامعة المسيلة، الموسم الجامعي 2019-2020، ص18.

⁴⁹ عبد الكريم صادق بركات، مقال في التنسيق الضريبي في الأسواق المشتركة، معهد الدراسات المصرفية، الإسكندرية، 1973.

3.1. التعريف الثالث: يعرف الجبائي والمفكر الإقتصادي "يونس أحمد البطريق" التنسيق الضريبي على أنه مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى تخليص الضريبة من آثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الإقتصادية والمالية الدولية ومحاولة خلق ظروف إقتصاد موحد تسوده المنافسة وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية الإنتقال⁵⁰.

وعليه يمكن القول أن التنسيق الضريبي هو عبارة عن تعديل في الأنظمة الضريبية للدول المعنية، وذلك بالتنسيق تدريجياً وجزئياً بهدف تقريبها ومحاولة تساوي العبء الضريبي وتحقيق العدالة بين المكلفين في هذه الدول مع تجنب الإزدواج الضريبي، وذلك من أجل إزالة الحواجز أمام المنافسة وتكثيف التبادل التجاري.

2. نطاق التنسيق الضريبي⁵¹

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

1.2. على المستوى المحلي

كما هو الحال في الدول الفيدرالية التي تمنح كلا من الحكومة الفيدرالية وحكومات الولايات أو الأقاليم الحق في فرض الضريبة. وقد يقتصر مجال التنسيق الضريبي على أنواع محددة من الضرائب وقد يكون شاملاً لكل الضرائب.

2.2. على المستوى الدولي

ينطلق التنسيق الضريبي بإبرام الدول لإتفاقيات ومعاهدات قصد إزالة التناقض بين نظمها الضريبية، ويشمل المجالات التالية:

- أساليب تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، الأوعية الضريبية، ومستوى معدلات الضرائب؛
- ظروف وشروط منح المزايا الضريبية، وأساليب مكافحة الغش الضريبي⁵².

⁵⁰ بن يحي ناجي، محاضرة التنسيق الضريبي، مقياس النظم الضريبية، السنة الأولى ماستر، محاسبة وجباية معقدة، جامعة زيان عاشور-الجلفة، الموسم الجامعي 2019-2020.

⁵¹ زواق الحواس، مرجع سابق.

⁵² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 433.

3. أساليب التنسيق الضريبي

هناك عدة أساليب للتنسيق الضريبي يمكن للتكتلات الإقتصادية الإستعانة بها من أجل تحقيق أغراضها. من أهم هذه الأساليب المستخدمة مايلي:

1.3. أسلوب توحيد الضرائب (Equalization Approach)

يقضي هذا الأسلوب توحيد التشريعات والنظم الضريبية في كافة الدول الأعضاء في التكتل الإقتصادي، وتكون فرصة نجاح هذا النوع من التنسيق أكبر في حالة الدول ذات الإقتصاديات المتشابهة التي تتوفر فيها إرادة سياسية قوية، بحيث تتنازل كل دولة عن جزء من سيادتها لصالح هذا التكتل.

ومن الصعب تطبيق هذا الأسلوب إلا في حالة الإندماج الإقتصادي الكامل، بحيث تصبح جميع الدول المنكثلة كأنها دولة واحدة، ويحتاج هذا الأسلوب إلى فترة زمنية طويلة وبرنامج بعيد المدى.

2.3. أسلوب التدرج والتمييز في المعاملة (Differential Approach)

يقضي هذا الأسلوب إتباع نظام الخطوة خطوة في تشريعاتها ونظمها الضريبية، بسبب وجود ضرائب مختلفة ومتميزة، والتي يجب تنسيقها بالتدرج وعلى مراحل مع مراعاة ظروف كل دولة، كما يراعي هذا الأسلوب تحديد أولويات للتنسيق الضريبي بما ينسجم مع الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والسياسية لكل دولة.

3.3. الأسلوب النمطي (Standard Approach)

ويقضي هذا الأسلوب إعتداع نمط أو نموذج ضريبي معين، ومحاولة تطبيقه على كافة الدول الأعضاء في التكتل الإقتصادي.

وعادة ما تستخدم الأساليب الثلاثة السابقة في تنسيق الضرائب المباشرة، أما عند تنسيق الضرائب غير المباشرة فيتخذ في تنسيقها أساليب أخرى من أهمها:

1.3.3. أسلوب دولة المصدر يقضي أسلوب دولة المصدر إلى إخضاع المنتج لضرائب الدولة

التي أنتج فيها المنتج أيا كان مكان استخدامه.

2.3.3. أسلوب دولة المقصد يقضي أسلوب دولة المقصد إلى إخضاع المنتج لضريبة الدولة التي

يباع فيها المنتج.

4. أهداف التنسيق الضريبي

غالبا ما يكون الهدف من التنسيق الضريبي هو ضمان تحقيق حيادية الضريبة تجاه التجارة والإستثمار الدوليين للدول القائمة بالتنسيق، بالإضافة على تحقيق التكامل الإقتصادي بينها بإزالة العوائق أمام انتقال الأشخاص والسلع والخدمات ورأس المال، كما يمكن توضيح الأهداف التي تسعى لها مختلف الدول من خلال دخولها في اتفاقيات تنسيق ضريبي على المدى القصير وعلى المدى الطويل كما يلي:

- ✓ تجنب الإنعكاسات السلبية للمنافسة الضريبية الضارة؛
- ✓ تحقيق حيادية الضريبة اتجاه الإستثمار والتجارة الدوليين بواسطة التنسيق وإزالة العوائق أمام إنتقال الأشخاص والسلع ورؤوس الأموال بين الدول المعنية بالتنسيق؛
- ✓ القضاء على التضخم؛
- ✓ جذب مزيد من الإستثمارات؛
- ✓ توفير قاعدة لبناء أسواق المال والبورصات المحلية؛
- ✓ تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رؤوس الأموال؛
- ✓ تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير المحلي.

5. أنواع التنسيق الضريبي

لتحديد أنواع التنسيق الضريبي يجب تصنيفه وفقا لعدة معايير، والتي تتمثل في⁵³:

1.5. معيار الزمن

يصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى:

1.1.5. **تنسيق ضريبي مؤقت:** ويكون لفترة زمنية محددة 30 أو 30 أو 03 سنوات على أقصى تقدير.

2.1.5. **تنسيق ضريبي دائم:** ويكون لفترات طويلة نسبيا فوق 03 سنوات.

⁵³ الأستاذ بن يحي ناجي، التنسيق الضريبي، مرجع سابق.

2.5. معيار قواعد وبنود التنسيق

ويشمل التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار نوعين:

1.2.5. التنسيق الضريبي ذو البنود الثابتة: ويمثل الإتفاقية الموقعة بين عدد من الدول لتقريب الأنظمة الضريبية وإزالة جوانب الإختلاف بينها، وتكون مواد وقواعد التعاقد ثابتة غير قابلة للتغيير أو الإلغاء على الأقل خلال التعاقد.

2.2.5. التنسيق الضريبي ذو البنود المتغيرة أو المتحركة: ويمثل ذلك التنسيق الضريبي الذي تكون مواد وقواعده قابلة لإعادة الصياغة وفقاً للأحداث الإقتصادية، حيث يتم سنويا التفاوض على بنود الإتفاقية بين الأطراف المتعاقد.

3.5. معيار شكل الإتفاقية

يمكن تقسيم التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى:

1.3.5. التنسيق الضريبي الثنائي: ويكون بين طرفين فقط يمثلان الأطراف المتعاقدة.

2.3.5. التنسيق الضريبي متعدد الأطراف: ويكون بين 30 أو أكثر من 30 أطراف مثل التنسيق الضريبي لدول الاتحاد الأوربي، أو التنسيق الضريبي لدول ناقتا⁵⁴ (NAFTA)⁵⁵.

4.5. معيار الإطار المحدد لعملية التنسيق الضريبي

ويصنف حسب التعديلات التي تطرأ على المعاملات الضريبية إلى:

1.4.5. التنسيق الضريبي محدود النطاق (جزئي): وهو ذلك التنسيق الذي يتم التركيز فيه على ضريبة محددة أو إجراء جزئي لمعاملة ضريبية محددة من أجل تحقيق هدف محدد، مثال ذلك إذا كان الغرض من التنسيق زيادة حجم الإستثمارات فإن التركيز في هذه الحالة يكون على منح مزايا وإعفاءات ضريبية للإستثمار الوافد، أو وضع إتفاقية لمنع الإزدواج الضريبي بما يساعد على زيادة الإستثمارات.

2.4.5. التنسيق الضريبي الشامل (الكلي): ويتم فيه وضع برنامج شامل يتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات التي من شأنها العمل على تنسيق مختلف المعاملات الضريبية، وعادة ما تتضمن الضرائب بمختلف أنواعها، زيادة على مواعمة السياسات المالية والنقدية بدرجات متعددة.

⁵⁴ لدول ناقتا (NAFTA): هي إتفاقية تجارية بين الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والمكسيك تتضمن إنشاء منطقة تجارية حرة بين الدول الثلاث تعد أكبر التكتلات التجارية في العالم، دخلت حيز التنفيذ عام 1994، وعادت إلى الأضواء بعد تهديد الرئيس الأمريكي دونالد ترمب بالخروج منها أو إعادة التفاوض بشأنها.

⁵⁵ NAFTA : North American Free Trade Agreement (إتفاقية التجارة الحرة لأمريكا الشمالية)

5.5. معيار درجة التنسيق الضريبي

وبصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى صنفين:

1.5.5. التنسيق الضريبي الدولي: ويمثل محاولة تقريب وتوحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول المنطوية تحت راية إقتصادية واحدة مثل دول الإتحاد الأوربي.

2.5.5. التنسيق الضريبي الوطني: ويشير إلى عملية التماثل الضريبي من أجل الوصول إلى هيكل ضريبي كما هو حاصل في الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا، ويتم بين حكومات الولايات والمقاطعات المكونة لبلد واحد، والتي تتمتع بنوع من الحرية والسيادة في سن القوانين الضريبية (اللامركزية الجبائية).

6. آليات التنسيق الضريبي

إن توفر أجهزة وآليات لعملية التنسيق الضريبي يعد أمراً ضرورياً لخلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في إقتصاد موحد من جهة والإسراع في تجسيده من جهة أخرى، وتتمثل هذه الأجهزة في هياكل ومؤسسات ضريبية، وخطط عمل وعقود قانونية هدفها الأساسي الترجمة العملية لمخطط التنسيق الضريبي بين الدول، المتضمن القضاء على الإزدواج الضريبي والتهرب الضريبي وزيادة حجم التبادلات التجارية بينها، ويمكن أن يصل التنسيق إلى درجة التوحيد في إطار وحدة إقتصادية بين دولتين أو أكثر.

1.6. الإتفاقيات الجبائية (Tax Agreements)

تعتبر الإتفاقية الجبائية عقد ممضي بين دولتين لتنظيم أمور جبائية بهدف تفادي الإزدواج الضريبي بين الدولتين ومكافحة التهرب الضريبي، وذلك بإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب ومبادئ المعاملة بالمثل، والعدالة والمساواة بين مواطني الدولة ومواطني الدولة الأخرى في البلد الآخر.

1.1.6. الإتفاقية الجبائية الثنائية

هي إحدى أهم مصادر القانون الدولي، تطلق عليها عدة مصطلحات منها المعاهدات الدولية، المواثيق الدولية، البروتوكولات... الخ، كما أنها تبرم بين دولتين فقط، وهو الشكل الأكثر شيوعاً، ويكون التنسيق الضريبي إما ضمن إتفاقية عامة كإتفاق إقتصادي أو إتفاق تجاري من أجل إثراء تشريعاتها الوطنية وتهيئة الفرص لتبادل المصالح وتقديم التنازلات والإستفادة من الإمتيازات (مثلاً إعفاء المستثمرين من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لفترة قائمة بذاتها لمعالجة مشكلة ضريبية محددة) من أجل توطيد العلاقات بين الأطراف المتعاقدة.

ما يميزها هو سهولة التوصل إلى إتفاق حول الإجراءات والأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقبتين، من أجل تفادي الإزدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، وإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب، إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة، إلا أن مجال تطبيقها يبقى محدوداً بالدولتين طرفي المعاهدة فقط أي على نطاق ضيق.

2.1.6. الإتفاقية الجبائية متعددة الأطراف

هي عبارة عن معاهدات تعقد بين أكثر من دولتين، ونادراً ما يتم اللجوء إلى عقد مثل هذه المعاهدات، لأن الوصول إلى حلول للمشاكل الضريبية بين مجموعة من الدول يعتبر عملية صعبة ومعقدة وتتطلب جهوداً كبيرة للتنسيق من أجل إرضاء جميع الأطراف، وخاصة في ظل إختلاف الأنظمة الضريبية لكل منها، غير أن هذا الشكل من الإتفاقيات له قدرة أكبر على حل مشكلة الإزدواج أو التعدد الضريبي وبالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف.

2.6. منطقة التجارة الحرة (Free Trade Area)

هي صورة من صور التكتل بين دولتين أو أكثر، وتعتبر من ضمن الأجهزة والآليات التي تعمل على إعفاء منتجات دول هذه المنطقة من الضرائب والرسوم الجمركية (إزالة كافة القيود الجمركية والضريبية على التجارة في السلع والخدمات فيما بينها لزيادة حجم التبادل التجاري ورفع معدلات النمو الإقتصادي)، وتختص بمعالجة الضرائب والرسوم الجمركية فقط بالنسبة للتجارة البينية للدول الأعضاء، وترك الحرية لكل دولة في فرض الضرائب والرسوم الجمركية المناسبة لها بالنسبة للدول غير الأعضاء وتتطوي منطقة التجارة الحرة على تحرير التجارة البينية بين الدول الأعضاء، ولذلك تقتصر هذه المرحلة على السلع فقط وتصل الرسوم الجمركية في هذه المرحلة إلى الصفر.

3.6. الإتحاد الجمركي (Customs Union)

هو نوع من التكتل التجاري الذي يتألف من منطقة تجارة حرة مع تعريف جمركية وسياسات خارجية مشتركة، أي أن الدول الأعضاء تكون فيما بينها منطقة تجارة حرة بإعفاء الرسوم الجمركية فيما بينها وإضافة إلى ذلك توحد تعرفتها الجمركية مع الدول غير الأعضاء، أي تشكل بما يسمى **بالجدار الجمركي**، وفي هذه الحالة يكون التنسيق أكبر من الدرجة السابقة.

4.6. السوق المشتركة (Common Market)

بالنسبة للسوق المشتركة فهي تختلف عن منطقة التجارة الحرة والإتحاد الجمركي، في أنها تتم بالتنسيق مختلف أنواع الضرائب، وقد يكون ذلك بشكل جزئي أو كلي في السوق، ويتفق الأعضاء عادة على حرية تداول السلع والخدمات وانتقال عوامل الإنتاج بحرية أي بدون ضرائب أو رسوم. ويأتي مفهوم السوق المشتركة ليعبر عن درجة متقدمة من درجات التكامل الإقتصادي الإقليمي بين مجموعة من الدول التي استطاعت أن تقيم منطقة تجارة حرة فيما بينها، ثم وصلت إلى إقامة إتحاد جمركي إتجاه الدول غير الأعضاء في التكامل الاقتصادي.

5.6. الإدارات والأجهزة الضريبية (Tax Departments and Agencies)

يقتضي التنسيق الضريبي بين الدول تعاوناً وثيقاً بين الأجهزة الضريبية، ويأخذ هذا التعاون أشكالاً مختلفة أهمها تبادل المعلومات والخبرات، وتقريب التشريعات والمصطلحات وطريقة المعاملات. ويعتبر التنسيق الضريبي من خلال التعاون بين الإدارات الضريبية أداة فعالة لمكافحة العديد من المشاكل والتحديات الضريبية الدولية، خاصة مشكلة التهرب الضريبي والإزدواج الضريبي، وذلك نظراً للخدمات التي توفرها هذه الأجهزة، خاصة توفير المعطيات التي تساعد الإدارة الضريبية على إكتشاف حالات التهرب.

7. آثار التنسيق الضريبي

يمكن أن يحقق التنسيق الضريبي جملة من المنافع (الآثار إيجابية)، كما قد يتسبب في إلحاق الضرر (الآثار السلبية) ببعض الدول.

1.7. الآثار الإيجابية للتنسيق الضريبي: وتتمثل في مايلي:

1.1.7. الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي ومحاربة التهرب والغش الضريبي

يساهم التنسيق الضريبي بشكل مباشر في حل مشكلتي الإزدواج الضريبي وبالتالي التهرب الضريبي الدولي، وذلك من خلال توحيد الجهود وتوحيد طرق وكيفيات التحصيل بين الإدارات الضريبية للدول الأعضاء. كما يساهم تضافر الجهود بين الإدارات الضريبية للدول الأعضاء على تسهيل الحصول على المعلومات المتعلقة بالمكلفين وبالتالي محاربة التهرب الضريبي الذي يقع بين حدود هذه الدول.

2.1.7. محاربة وتفادي المنافسة الضريبية

إذ تلجأ الحكومات عادة إلى التنسيق كبديل أو لمواجهة المنافسة الضريبية التي تكون ضارة بالدول المعنية بها.

3.1.7. تقليل حجم التشوّهات الإقتصادية

إن الإختلاف بين الدول في فرض ما يناسبها من الضرائب ووضع أنظمتها الضريبية حسب رغباتها وأهدافها يؤدي إلى تشوّه الإقتصاد العالمي، إذ يؤثر ذلك بشكل مباشر على قرار المستثمرين والمستهلكين، حيث لا تصبح الضريبة حيادية بالقدر المطلوب للتبادل الحر للسلع والخدمات ورأس المال. ويظهر التشوّه عند مقارنة أسعار المنتجات التي تتأثر بتلك القواعد الضريبية، مع الأسعار البديلة لهذه المنتجات في حالة التنسيق بين الدول، مما يعني أن عدم وجود التنسيق الضريبي يؤدي إلى تخصيص غير كفؤ لموارد العالم نتيجة تباعد أو إنحراف الأسعار الحدية للمنتجات البديلة.

4.1.7. تقليل الآثار السلبية للعناصر الخارجية

قد يؤدي تنافس مجموعة من الدول على تحسين ظروفها الإقتصادية إلى زيادة الحدة في إختلاف معدلات الضرائب لديها والسعي المتزايد نحو تخفيضها إلى أدنى المستويات، ولهذا تعمد الدول إلى تنسيق الضرائب بينها للحد من هذا التباين في معدلات الضرائب. ولكن ليس من الضروري أن يكون التنسيق فقط بتوحيد أسعار الضرائب، ومثال ذلك يمكن التنسيق عن طريق توفير الوعاء الضريبي الملائم، والقواعد القانونية الواضحة⁵⁶. 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، وهو ما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة والتي من أهمها:

(أ) التأثير على رفاهية المجتمع؛

(ب) التأثير على الأسعار والتكاليف؛

(ت) التأثير على العبئ الضريبي للمؤسسات.

5.1.7. تخفيض التكاليف الإدارية للضريبة

يعمل التنسيق الضريبي على تخفيض التكاليف الإدارية للضريبة بالنسبة للإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة:

⁵⁶ فاطمة مفتاح، النظم الضريبية الدولية، جامعة ابن خلدون، تبارت، السنة الجامعية 2019-2020.

(أ) بالنسبة للإدارة الضريبية: تنقلص 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 وغيرها.⁵⁷

(ب) النسبة للممول:⁵⁸ يتحمل كلفة أقل؛ بخلاف ما لو كانت الأنظمة والإجراءات الضريبية في الدول ذات الصلة بنشاطه الاقتصادي متباينة ومتعددة، وينعكس هذا التخفيض على كلفة المنتجات، مما يخفض أسعارها ويرفع قدرتها على التسويق الخارجي.

2.7. الآثار السلبية للتنسيق الضريبي

تحمل عملية التنسيق الضريبي الكثير من المزايا والآثار الإيجابية، لكن هذا لا ينفي وجود بعض الآثار السلبية المحتملة والمتفاوتة بين الدول الأعضاء، والتي يمكن توضيحها كما يلي:

1.2.7. إعادة توزيع الإيرادات الضريبية وانخفاض الحصيلة الضريبية لدى بعض الدول

من المعروف أن التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول يترتب عليه تعديلات ضريبية مختلفة نتيجة محاولة تقريبها وتقليل الاختلافات بينها، مما يترتب عليه زيادة في معدلات الضريبة لبعض الدول وتخفيضها في دول أخرى، زيادة عن تعديل قواعد الوعاء الضريبي، الأمر الذي يوفر إيرادات ضريبية أكثر مما كانت تحصله بعض الدول قبل التنسيق، بينما تفقد بعض الدول قبل التنسيق، ما 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 العامة،⁵⁹ مما يثير مخاوف الدول من جدوى هذا التنسيق، وقد حاولت بعض المجموعات من الدول تعويض هذه الخسائر عن طريق تعويض الدول المتضررة انطلاقاً من تقارير التجارة البينية بينها وتقدير خسائرها.

غير أن هذا الضرر قد يكون على المدى القصير، فبعض الدول التي خفضت معدلاتها الضريبية يمكن أن تستفيد من تدفقات رؤوس الأموال إليها أكثر من ذي قبل، الأمر الذي يؤدي إلى التوسع الأفقي للوعاء الضريبي، ما ينتج عنه زيادة الحصيلة الضريبية على المدى الطويل، كما أن الزيادة في المعدلات الضريبية

⁵⁷ زواق الحواس، محاضرات في النظم الضريبية الدولية، مرجع سابق، ص 83.

⁵⁸ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 41.

⁵⁹ عزوز علي، آليات ومطالبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد 5، ص 14.

التي تعرفها بعض الدول لا تعني بالضرورة زيادة الحصيلة؛ بل قد يؤدي ذلك إلى نقصانها بحسب منطوق قانون لافر (Laffer curve)⁶⁰.

2.2.7. تشويه بنية الإقتصاد المحلي

لا يخلو التنسيق الضريبي من آثار سلبية على الإقتصاد المحلي للدولة العضو في التنسيق، فبالرغم مما ينتجه التنسيق في الحد من التشوه الناتج عن المنافسة التي تؤدي إلى عدم التخصيص على المستوى الدولي، إلا أن هذا التنسيق يمكن أن يتسبب في التشوه داخل الدولة أو كل الدول الأعضاء، وأبرز مظاهره:

(أ) مجالات الإنفاق العام وأهميته

إن مجالات الإنفاق العام وأهميته تختلف من دولة إلى أخرى، ومن ثم تتباين الأساليب الضريبية الملائمة لضمان تمويل هذا الإنفاق، الأمر الذي يتعارض مع هدف التنسيق الضريبي خاصة في ظل اختلاف مستويات التنمية الإقتصادية بين الدول المتكثلة.

(ب) إختلاف أولويات الإنفاق العام بين الدول

ففي حين تُخصص النسبة العظمى منه في الدول المتقدمة للنفقات الإجتماعية والصحية، تخصص حكومات الدول النامية معظمه للخدمات الإقتصادية والدفاع ولتعليم.

(ج) تباين سبل زيادة الإيرادات الضريبية بين الدول

تركز الدول المتقدمة على الضرائب المباشرة، بينما تركز الدول النامية على الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات والضرائب على التجارة الخارجية.⁶¹

⁶⁰ هو نموذج إقتصادي، تم إقتراحه من طرف مدرسة إقتصاد العرض، عبر أعمال الإقتصادي الأمريكي آرثر لافر. ينص النموذج على أن "علاقة الإرتباط الإيجابي بين نسب التضريب وإيرادات ميزانية الدولة، تنعكس عندما تتجاوز نسب التضريب عتبة حرجة".

⁶¹ رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الإقتصادية، المجلد (30)، العدد (31)، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2002، ص 13.

الخاتمة العامة

عرفت الضريبة منذ أقدم العصور، حيث كانت هي المصدر المالي الوحيد للدولة أو الهيئة الحاكمة، وتعتبر الضريبة أحد المصادر التي تحصل منها الدول على الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة وتقديم الخدمات لمواطنيها؛ من تعليم وصحة وأمن وغيرها، ومع تطور المفهوم الحديث للدولة أصبح لها إضافة إلى الهدف المالي أهداف إقتصادية وإجتماعية وسياسية مختلفة، تسعى الدولة لتحقيقها من خلال فرض الضريبة التي تمكنها من التدخل في النشاطات الإقتصادية والإنتاجية وتوجيهها الوجهة السليمة.

فالضريبة في عصرنا الحديث لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الإستهلاك والإدخار والإنتاج والإستثمار⁶²، إلا أن المكلف يعمل جاهدا لتخلص من العبء الضريبي بأشكال مختلفة، وعليه فقد حاولنا في هذه الدراسة أن نبين أهم الأسباب التي تدفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة، والأشكال والأساليب التي يلجؤون إليها للتهرب من الضريبة، والوسائل والأساليب التي تحد من التهرب والغش الضريبي وتكافحه كالقانون الجبائي الدولي والإتفاقيات والمعاهدات الجبائية الدولية، ومحاربة الإزدواج الضريبي، والحد من تنامي ظاهرة الجنات الضريبية، والمشاركة بفعالية في عملية التنسيق الضريبي التي أصبحت أكثر من ضرورة لإحداث تقارب في السياسات الضريبية بين الدول وتجنب المنافسة الضريبية الضارة بهدف تحقيق التكامل الإقتصادي، وتشجيع الإستثمار بشكل يحقق مصالح كل دولة، إذ تعتبر جريمة التهرب الضريبي اليوم من أخطر الجرائم الإقتصادية لانعكاساتها السلبية على الإقتصاد الوطني.

⁶² شحادة خالد شحادة، شامية أحمد شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003.

المراجع

باللغة العربية

1. إتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك، 2001.
2. أ.د. عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004.
3. أ.د. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
4. أ.د. عبد المجيد قدي، مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات، دار الخلدونية للطباعة والنشر، 2018.
5. بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية الدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، 2010.
6. ملال محمد طارق، أليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الإقتصادي، مجلة 10، العدد 10، الأغواط، 2013، ص 134.
7. بن يحي ناجي، "المنافسة الضريبية المضرة"، محاضرة، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2019-2020.
8. بن يحي ناجي، محاضرة التنسيق الضريبي، مقياس النظم الضريبية، السنة الأولى ماستر، محاسبة وجباية معمقة، جامعة زيان عاشور-الجلفة، الموسم الجامعي 2019-2020.
9. جمال فوزي شمس، "ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقته"، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 1982، ص 63.
10. فاطمة مفتاح، النظم الضريبية الدولية، جامعة ابن خلدون، تبارت، السنة الجامعية 2019-2020.
11. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1333، ص 41.
12. لعجال ياسمين، طارق الضب، إشكالية الإزدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، دفاثر السياسة والقانون، العدد 15، جوان 2016، ص 117.
13. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات جانب الإزدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 3، العدد 1، 2018، ص 101.
14. يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 166.
15. يونس أحمد البطريق، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 20.

16. دريد السامرائي، الإزدواج الضريبي وأثره في إعاقه الإستثمار الأجنبي، دورية دراسات، المجلد 6، العدد 21، ص 9.
17. د. محمد حيمران، الإتفاقيات الجبائية الدولية كآلية لتفادي الإزدواج الضريبي - دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 7، العدد 2، 2018. ص 111-131.
18. د. نعيمة عمارة وفايزة خضار، 2019، الإمتيازات الجبائية خيار إستراتيجي لتدعيم وتنويع الإستثمار الجزائري، جامعة أم البواقي، مجلة هيروودوت للعلوم الإنسانية والإجتماعية، العدد 9.
19. منصور فرج السعيد، "النظام القانوني للإستثمار الأجنبي في ظل قانون الإستثمار الجديد"، دراسة قانونية مقارنة، مجلة الحقوق، الكويت، العدد 03، السنة 2003، ص 27.
20. طارق الضب، الإزدواج الضريبي الدولي بين عوامل الإستفحال وفعالية الآليات التوفيقية، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة 2018، جامعة قاصدي مرباح ورقلة-الجزائر، العدد 23، ص 67.
21. نور حمزة حسين، الإزدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، العدد الأول 2020، ص 276.
22. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 131.
23. عبد الحفيظ عبد الله عيد، المالية العامة، دار النهضة العربية، 1997، ص 143.
24. د. حنيش علي، مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري، مطبوعات الجميلة- الجزائر، 2014.
25. أ. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع- الجزائر، 2011.
26. د. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2016.
27. زغوم كمال، مصادر القانون الدولي، دار العلوم للنشر والتوزيع، عناية- الجزائر، 2004، ص 32-77.
28. د. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع- الجزائر، 2014.
29. د. رابح بن زارع، المسؤولية الجبائية لمسيرى الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2014.
30. د. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2007.

31. د. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2010.
32. د. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع - الجزائر، 2011.
33. رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد (30)، العدد (31)، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2002، ص 13.
34. د. زواق الحواس، محاضرات في النظم الضريبية الدولي، جامعة محمد بوضياف (المسيلة)، ص 94، 2022.
35. د. زواق الحواس، محاضرة التنسيق الضريبي، مقياس النظم الضريبية الدولية، السنة الأولى ماستر، محاسبة وجباية معمقة، جامعة المسيلة، الموسم الجامعي 2019-2020، ص 18.
36. عبد الكريم صادق بركات، مقال في التنسيق الضريبي في الأسواق المشتركة، معهد الدراسات المصرفية، الإسكندرية، 1973.
37. إسراء كاطع فياض، اسراء عبد فرحان، رشا خالد شهاب، الملاذات الضريبية الأمانة (التوزيع الجغرافية، والآثار الاقتصادية)، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة واسط، العراق، 2020، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 125، ص 211 - 222.
38. وداد بوقلع ومصباح حراق، الجناات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي مع الإشارة لحالة الجزائر، المجلة الدولية الأداء الاقتصادي، 2021.
39. علي عزوز، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف - الجزائر، 2014، ص 48.
40. شحادة خالد شحادة، شامية أحمد شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003.
41. دحمان بن عبد الفتاح، التنافسية الجبائية أثارها على اقتصاديات الدول المغاربية، دفاثر السياسة والقانون، العدد 5 جوان 2011.
42. عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، العدد 5، ص 14.
43. بوقروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية - دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير، جامعة 43 أوت، سكيكدة، 2010.

باللغة الأجنبية:

1. GHOUTHIERE (Bruno), **Les impôts dans les affaires internationales**, Edition Francis LEFEBVRE, 5^e Edition, France, 2001.
2. Bernard Castagnède, **Précis de fiscalité internationale**, presse universitaire de France, 2ème édition, 2006, P 309.
3. Arafa Mahyadine Salah, **Fiscalité internationale-introduction générale**,
4. Charles Oman, **Concurrence fiscale et investissement directs à l'étranger (IDE)**, problèmes économique, N° 2680, Paris du 20 sep 2000, p 23.
5. Jean-Raphael PELLAS, **Le Vade Mecum de LA FISCALITE INTERNATIONALE**, édition ems, Management & Société, Paris, 2002, p 20-21.

المواقع الإلكترونية

1. منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية [: https://www.oecd.org/tax/](https://www.oecd.org/tax/)
2. الأمم المتحدة [: https://tax.un.org/](https://tax.un.org/)
3. موقع الموسوعة: investopedia <https://www.investopedia.com/terms/o/offshore.asp> بتاريخ 20/03/2020.
4. المركز الدولي للضرائب وأبحاث الإستثمار [: https://www.iticnet.org/](https://www.iticnet.org/)
5. مجلة (Academia):
https://www.academia.edu/29689976/FISCALITE_INTERNATIONALE_INTRODUCTION_GENERALE?auto=download&email_work_card=download-paper