



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة لونيبي علي - البليدة 02 -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
- الشهيد طالب عبد الرحمان -



قسم علوم: المالية والمحاسبة

النظم الضريبية الدولية (موجهة الى طلبة السنة اولى ماستر تخصص محاسبة و

جباية معمقة)

من إعداد :

الاستاذة معزوز نشيدة

السنة الجامعية: 2018/2019

النظم الضريبية الدولية

1- مقدمة

في إطار العولمة و نشاطات الشركات متعددة الجنسيات، برزت عدة مشاكل جبائية شملت معظم دول العالم على اختلاف مستويات تقدمها الاقتصادي، و خلقت الكثير من التحديات أمام الدول المختلفة، و جعلت الأنظمة الجبائية عاجزة عن مسايرة التغيرات العالمية المتسارعة على نحو ازدادت معه مسؤوليات كل دولة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي و جعلت من التعاون بين الدول أمراً محتوما لضبط العلاقات الجبائية الدولية و لمواجهة مشاكل الجباية الدولية.

و قد أضحى من الضروري أن يكون هناك قانون ضريبي دولي، يعمل على التنسيق بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة، مما يؤدي إلى تحسين نسبة التبادل الدولي، و رفع مستوى معيشة أفراد المجتمعات محل التجارة الدولية.

و قد وجهت الدول جهودها نحو وضع القواعد التي تهدف إلى مواجهة مشاكل الجباية الدولية، و في مقدمتها ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي و بالإضافة إلى ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، و مع زيادة تنافس التشريعات الضريبية بين الدول و تسابقها غير المشروع في منح الإعفاءات و الحوافز الأكثر سخاء لاستقطاب رؤوس الأموال، الاستثمارات و اليد العاملة تفتشت ظاهرة المنافسة الضريبية المضرة.

و قد توجت هذه الجهود بوضع معاهدات نموذجية جماعية يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخل و رؤوس الأموال و الأشخاص المكلفين بها، و على ذلك أبرمت العديد من الدول اتفاقيات جبائية ثنائية و كان الهدف منها هو منع الازدواج الضريبي الدولي، و كذلك مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

النظم الضريبية الدولية

و لهذا ارتأينا وضع هذه المطبوعة المتعلقة بمقياس "النظم الضريبية الدولية" و التي تتضمن مختلف هذه المواضيع و غيرها ، وتندرج هذه المحاضرات ضمن برنامج السداسي الثاني لطلبة الماستر II تخصص محاسبة و جباية معمقة، وعليه فسننتطرق في هذه المحاضرات للنقاط التالية:

- المنافسة الضريبية
- الاتفاقيات الجبائية الدولية
- الازدواج الضريبي الدولي
- التهرب و الغش الضريبي الدولي
- طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية
- التنسيق الضريبي الدولي

النظم الضريبية الدولية

2-الفهرس

الصفحة	العنوان
02	المقدمة
06	المحور الأول الاتفاقيات الجبائية الدولية
06	1. ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية
06	1.1. تعريف الاتفاقيات الجبائية
08	1.2. اهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية
09	1.3. الاتفاقيات النموذجية
11	2. محتوى الاتفاقيات
11	1.2. المواد التمهيدية
15	2.2. توزيع الحق في فرض الضريبة
23	3.2. تفادي الازدواج الضريبي
24	4.2. الإجراءات الختامية
24	3. آليات اعداد الاتفاقيات
27	4. المنازعات الضريبية الناشئة عن الاتفاقيات الجبائية الدولية
33	المحور الثاني المنافسة الضريبية
33	1. ماهية المنافسة الضريبية الدولية
35	2. العوامل المساعدة لظهور التنافسية

النظم الضريبية الدولية

37	3. اثار المنافسة الضريبية
41	4. معايير تحديد المنافسة الضريبية و اليات مكافحتها
41	المحور الثالث الازدواج الضريبي الدولي
44	1. تعريف الازدواج الضريبي و محدداته
44	1.1. تعريف الازدواج الضريبي
45	1.2. محددات الازدواج الضريبي
38	2. أنواع الازدواج الضريبي
48	3. أسباب الازدواج الضريبي الدولي
49	4. : الحالة الثلاثية في فرض الضريبة
53	المحور الرابع التهرب و الغش الضريبي الدولي
53	1. الخلفية النظرية للتهرب الضريبي
53	1.1. تعريف التهرب الضريبي
54	1.2. اشكال التهرب الضريبي
57	2. : آليات التهرب الضريبي الدولي
57	2.1. المنشأة الثابتة
60	2.2. الجنات الضريبية
64	2.3. أسعار التحول
69	المحور الخامس طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية

النظم الضريبية الدولية

71	1. طرق تقاضي الازدواج الضريبي القانوني
82	2. طرق تقاضي الازدواج الضريبي الاقتصادي
83	3. مكافحة التهرب الضريبي الدولي
85	المحور الخامس التنسيق الضريبي الدولي
85	1. تعريف التنسيق الضريبي الدولي
87	2. اهداف و أساليب التنسيق الضريبي
89	3. آثار التنسيق الضريبي
94	4. تجارب التنسيق الضريبي
104	الخاتمة
105	المراجع

النظم الضريبية الدولية

المحور الأول: الاتفاقيات الجبائية الدولية

تترتب على ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي نتائج سلبية للغاية لدرجة استعداد بعض الدول التنازل عن سيادتها الضريبية جزئيا و التضحية بأحد أكبر مصادر دخل ميزانيتها العامة من أجل معالجة هذه الظاهرة وذلك عن طريق الاتفاقيات الجبائية

1. ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية

1.1. تعريف الاتفاقيات الجبائية و أنواعها

قد ظهرت المعاهدات الدولية كإحدى الوسائل الاتصالية منذ العصور القديمة خصوصا مع عهد الفراعنة والآشوريين والبابليين، والقرطاجيين واليونانيين، واتخذت شكل معاهدات تحالف ومعاهدات صلح. وكانت تحكم عملية إبرامها قواعد العرف الدولي آنذاك، لكن بعد تطور المجتمع الدولي، أصبحت الاتفاقيات الدولية المصدر الأول والمباشر الذي ينظم العلاقات بين الدول¹

أولا، تعد الاتفاقيات الجبائية من أهم مصادر الجباية الدولية. حيث توفر إلى جانب مختلف القوانين الداخلية للدول قواعدا و أساليب لتنظيم علاقاتها الضريبية مع بعضها البعض، و إيجاد حلول للمشاكل الضريبية الدولية المختلفة².

الاتفاقيات الجبائية الدولية، هي تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض . وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية

Jacques MALHERBE, Droit fiscal international » maison Larcier, ¹
Bruxelles, 1994 ; p : 11.

² www.maroclaw.com/ الاتفاقيات الجبائية الدولية أحكامه

النظم الضريبية الدولية

كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني³. فالمقصود بالاتفاقيات الجبائية الدولية هي " تلك التي يكون موضوعها عاما وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات، ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى " .

في هذا الصدد عرفت اتفاقية فيينا لعام 1969 في مادتها الثانية / الفقرة (أ) الاتفاقية الدولية على أنها: " ذلك الاتفاق الدولي المعقود بين الدول وصيغة مكتوبة، الذي ينظمه القانون الدولي سواء تضمنته وثيقة واحدة أو وثيقتان متصلتان أو أكثر، ومهما كانت تسمية الخاصة"⁴. وهو نفس التعريف الذي عرفه فقهاء القانون الدولي. وقد تتخذ الاتفاقيات الدولية تسميات متعددة منها، معاهدة اتفاقية، ميثاق، عهد، بروتوكول إلى غير ذلك من التسميات، كما أن هناك القوانين الوطنية ما يرتب بعض الآثار على التباين في استعمال الاصطلاحات المختلفة

كما أن هذه الاتفاقيات تعتبر أعلى من القانون الداخلي للبلد. ففي الإطار الدولي يتم اللجوء لها و ليس للقانون الداخلي.

و يمكن ان نميز نوعين منها

- اتفاقيات جبائية دولية ثنائية الأطراف : و هي اتفاقيات جبائية دولية لها طرفان فقط . و هو الشكل الأكثر شيوعا للاتفاقيات الجبائية . و غالبا ما

³ Bruno Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, 6ème éd, éd Francis Lefebvre, paris , 2004.

⁴ظهير شريف رقم 1.73.348 الصادر في 8 رجب 1393 الموافق ل (8 غشت 1973) بنشر الاتفاقية المتعلقة بالحق في إبرام المعاهدات والموقع عليها بفيينا يوم 23 مايو 1969، الجريدة الرسمية عدد 3239، بتاريخ 12 ذو القعدة 1394 الموافق ل (27 نونبر 1974)، صفحة 3447.

النظم الضريبية الدولية

تتم بين دولتين تربطهما علاقات اجتماعية و اقتصادية قوية مثل الدول

الجزائر . نذكر على سبيل المثال:

اتفاقية الجبائية الدولية بين الجزائر مع موريتانيا :لتفادي الازدواج الضريبي و تجنب

التهرب والغش الضريبيين . دخلت حيز التنفيذ في 04 / 11 / 20162

- اتفاقيات جبائية دولية متعددة الأطراف: و هي اتفاقيات تبرم بين أكثر من

دولتين. و تعتبر أكثر تعقيدا و أقل شيوعا و تتطلب جهدا كبيرا في التنسيق.

و تعتبر أكثر فعالية في معالجة المشاكل الضريبية الدولية. نذكر على سبيل

المثال :

الاتفاقية الجبائية الدولية بين الجزائر و المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و إيرلندا:

لتفادي الازدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبيين في شأن الضرائب على

الدخل و على رأس المال. دخلت حيز التنفيذ في 01 / 01 / 2017

1.2. اهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية

تهدف هذه الإتفاقيات بشكل أساسي إلى وضع قواعد تحتكم إليها دولة الإقامة ودولة

المصدر لتحديد حق كل منهما في فرض الضريبة على عناصر الدخل أو رأس المال

المختلفة التي يحققها مقيم في إحدى الدولتين من مصادر موجودة في الدولة الأخرى

وذلك من أجل تجنب حالات الازدواج الضريبي قدر الإمكان، سواء من خلال إعفاء

الدخل من الضريبة في دولة الإقامة كل يا أو جزئيا أو منح هذه الأخيرة خص ما

مقابل الضريبة التي دفعت في دولة المصدر.

النظم الضريبية الدولية

وأيضاً محاربة التهرب الجبائي الدولي وهو الهدف الثاني للاتفاقيات الرامية لإلغاء الازدواج الضريبي، إذ يتضمن نموذج تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي الدولي الأحكام المتعلقة بذلك،

وبالإضافة، فإن للمعاهدات الضريبية أهداف فرعية أخرى⁵. ويتمثل أحد هذه الأهداف في القضاء على التمييز ضد الرعايا الأجانب وغير المقيمين. تنص المادة 24 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على الحماية من مختلف أشكال الضرائب التمييزية من جانب بلدان المصدر والإقامة. ويتمثل هدف فرعي آخر في تيسير التعاون الإداري بين الدول المتعاقدة. ويتسم هذا التعاون الإداري بثلاثة أبعاد رئيسية هي: تبادل المعلومات، المساعدة في تحصيل الضرائب، وتسوية المنازعات. بحيث تشير المواد 25، 26 و 27 إلى أشكال مختلفة من التعاون الإداري بين الدول المتعاقدة. فتلزم المادة 25 اللجوء إلى الإجراءات الودية لتسوية المنازعات المتعلقة بتطبيق الاتفاقيات، وتتناول المادة 26 تبادل المعلومات بين الدول، وتحدد المادة 27 قواعد المساعدات المعلوماتية بين الدول في شأن تحصيل الضرائب.

1.3. الاتفاقيات الجبائية النموذجية

هناك نموذجان مستعملان في الاتفاقيات الجبائية الدولية و هما:

- الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة. الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية : صدرت أول مرة سنة 1963 - و خضعت لتعديلات و تنقيحات كل

⁵ Ocde, model tax convention on income and on capital, 2017

النظم الضريبية الدولية

بضعة سنوات. تمتاز الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بتعليق مفصل لكل مادة لتفسيرها و تبسطها للتطبيق .و تعتبر غير عادلة إلى حد ما فهي تدعم البلدان المصدرة لرأس المال مثل الولايات المتحدة الأمريكية على حساب البلدان التي تستقطب رؤوس الأموال مثل دول جنوب آسيا .و لا بد أن يكون حجم تبادل السلع و الخدمات و انتقال رؤوس الأموال و المعرفة و التكنولوجيا متساويا إلى حد ما لكي يضمن كل طرف حقه .أي أنها لا تخدم الدول النامية كثير

- الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة :تم إصدارها أول مرة سنة 1968 - و خضعت لتعديلات و تنقيحات كثيرا كل بضعة سنوات مثل الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية .و تعتبر الأمم المتحدة المرجع الأول للمعاهدات للدول النامية لأنها تضمن حقها ولا تقوم هذه الدول بعقد اتفاقيات جبائية دولية إلا بإشرافها. و هي لا تختلف كثيرا عن الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية .بل هي نسخة معدلة عنها .و يكمن الفرق بينهما في أن اتفاقية الأمم المتحدة تعطي حرية أكثر للبلد المصدر في فرض الضرائب .على عكس الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية التي تقيد كثيرا حق البلد المصدر في فرض ضرائب . و يكمن الاختلاف الرئيسي بين الاتفاقيتين النموذجيتين في أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تفرض قيودا أقل على حقوق بلد المصدر في فرض الضرائب، و بالتالي فإن بلدان المصدر تتمتع بموجبها بقدر أكبر من حقوق فرض الضرائب بالمقارنة مع الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية . على سبيل المثال , و خلافا للمادة 12 (الإتاوات) من الاتفاقية

النظم الضريبية الدولية

النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية , فإن المادة 12 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لا تمنع بلد المصدر من فرض ضريبة على الإتاوات التي يدفعها المقيم في بلد المصدر إلى المقيم في بلد آخر. كما تمنح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بلد المصدر حقوقا في فرض الضرائب على دخل العمل الذي يمارسه غير المقيمين تزيد على ما تمنحه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية . و على سبيل المثال , فإن الأجل ليشكل موقع بناء منشأة دائمة بموجب اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية هي 6 أشهر فقط , بالمقارنة مع 12 شهرا بموجب الاتفاقية النموذجية . و بالإضافة إلى ذلك , تنص اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على أن قيام مؤسسة بتقديم خدماتها في بلد ما لمدة 183 يوما أو أكثر يجعل منها منشأة دائمة , في حين لا تضيف الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية صفة المنشأة الدائمة إلا على المؤسسة التي تقدم خدماتها من خلال مكان ثابت لنشاطها التجاري الذي يجب أن يكون , وفقا لتعليق المنظمة على ذلك , مستمرا عموما لأكثر من ستة أشهر .

2. محتوى الاتفاقيات

تحتوي معظم الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تعقد بين الدول على مواد مستوحاة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، أو الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة . وتتكون تلك المعاهدات من ثلاثين مادة تقريبا، وتأتي في أربع مجموعات اليات اعداد الاتفاقيات

1.2. مواد تمهيدية

النظم الضريبية الدولية

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

- مجال تطبيق الاتفاقيات

كأي معاهدة دولية، لا بد من الوضوح و الدقة لكي لا تبقى أي ثغرة قانونية ولا يحدث أي لبس أو اشتباه أو خداع أو غش . و يجب على كل اتفاقية جبائية دولية أن تشمل أربع عناصر لتكون دقيقة و كاملة . و هي المجال الزمني للاتفاقية، المجال الجغرافي للاتفاقية، الضرائب المعنية بالاتفاقية، و الأشخاص المعنيين بالاتفاقية.

أولا، المجال الزمني للاتفاقية:

يمكن تلخيص المجال الزمني للاتفاقية بتاريخ دخولها حيز التنفيذ و تاريخ انتهاء عملها بين دول أطراف الاتفاقية.

تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ : و هو يتم بعد مرحلة المصادقة . و حسب المادة - 30 من نص الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية : OECD تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ عند تبادل وثائق المصادقة. و قد تتفق الدول على بداية دخول الاتفاقية حيز التنفيذ لكن التطبيق الفعلي لا يبدأ إلا بعد أشهر من المصادقة . فمثلا الاتفاقية الجبائية بين الجزائر و موريطانيا تم نشرها في الجريدة الرسمية العدد 70 بتاريخ 29 ديسمبر 2015 لكنها دخلت حيز التنفيذ يوم 4 نوفمبر 2016

ثانيا، المجال الجغرافي للاتفاقية:

و يعني تحديد الإقليم الذي تطبق فيه كل دولة من دول أطراف الاتفاقيات دورها من الاتفاقية . و يكون التحديد دقيقا لتفادي تداخل ممارسة سيادتها الضريبية . كما يمكن تحديد الأقاليم أو المناطق غير المعنية بالاتفاقية . فمثلا فرنسا تملك جزء و أقاليم غير

النظم الضريبية الدولية

تابعة لها سياسيا مثل إمارة موناكو . و الاتفاقيات الضريبية لا تطبق بالضرورة على إمارة موناكو . بالإضافة للإقليمات و الجزر التابعة الدول الاستعمارية الكبرى كالولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا.

و طبقا للمادة 29 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD . يمكن للدول المتعاقدة بعد إبرام الاتفاقية توسيع المجال الجغرافي لاتفاقياتها لتضم مناطق كانت مستثناة سابقا عند إبرام الاتفاقية . و هذا يتم عبر التقاء ممثليها و ليس دون إعلان أو تفاوض

ثالثا، الضرائب المعنية بالاتفاقية و الاختصاص الضريبي الخاص بها:

في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية توجد ثلاث طرق لتحديد الضرائب التي تشملها و تسري عليها أحكام الاتفاقية⁶، تتمثل الطريقة الأولى في ذكر الضرائب من خلال قائمة، حيث تسمح هذه الطريقة بتجنب حدوث التباس عند تطبيق تلك المعاهدة، لكنها بالمقابل قد تشملها المعاهدة بتلك المذكورة فقط، مما قد ينجر عنه حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة للضرائب غير المذكورة في نص الاتفاقية و التي هي من نفس الطبيعة.

أما الطريقة الثانية التي يمكن للدولتين إتباعها فتقتصر على إعطاء تعريف نظري لطبيعة الضرائب التي تشملها الاتفاقية و خصائصها، دون تفصيل في ذلك، و قد يؤدي تبني

⁶ Gilbert Tixier, Guy Gest, Droit fiscal international, Presse universitaires de France PUF, Paris, 1985, P 197.

النظم الضريبية الدولية

هذه الطريقة إلى ظهور صعوبات عند تفسير و معرفة الضرائب المعينة، و تلك التي لا تشملها الاتفاقية.

أما الطريقة الأخيرة فهي عبارة عن مزيج بين تعريف عام لطبيعة الضرائب التي تشملها المعاهدة و بين تحديد دقيق و مفصل لها، و هي الطريقة التي تبعتها اللجنة الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من خلال المادة الثانية لاتفاقيتها النموذجية، حيث عرفت في فقرتها الأولى الضريبة على الدخل و الضريبة على رأس المال بأنها كل ضريبة تفرض على مجموع الدخل أو مجموع رأس المال أو عناصر من الدخل* أو عناصر من رأس المال، بما في ذلك الضرائب المفروضة على الأرباح المحققة من التصرف في الممتلكات المنقولة و الممتلكات العقارية، و الضرائب المفروضة على القيمة المضافة، ثم تركت الفقرة الثالثة من نفس المادة الحرية للدولتين المتعاقدين في تحديد الضرائب الخاصة بكل دولة على حدى. و من الضروري أن نشير إلى إمكانية تطبيق الاتفاقية على الضرائب التي تفرضها الدولتين بعد تاريخ التوقيع على المعاهدة، و التي تكون مماثلة للضرائب التي تشملها الاتفاقية و التي قد تضاف إلى الضرائب الحالية أو التي تحل محلها⁷، لكن هذا يبقى مشروطا بوجود بند في المعاهدة ينص على إمكانية القيام بهذا الإجراء.

- تعاريف لبعض المصطلحات

*الضرائب على الدخل هي تلك الضرائب التي تتولد عن واقعة تحقق الدخل.

. Bruno Gouthière, Op.cite, P 153⁷

النظم الضريبية الدولية

تقدم الاتفاقية تعاريف لمجموعة من المصطلحات المستخدمة في نصها، مما يسمح بتحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة مثل تعريف المقصود بمصطلح شخص (شخص طبيعي، أو شركة)، وتحديد مفهوم مصطلح مقيم و المنشأة المستقرة حيث يسمح هذا المفهوم بمنح الحق في فرض الضريبة للدولة التي تتواجد بها هذه المنشأة. و لكن قد تواجه الجهات المختصة عند تطبيق الاتفاقية، في إحدى الدولتين، مشاكل تتعلق بتفسير مصطلح لم يتم تعريفه في نص الاتفاقية، و في هذه الحالة يمكن الرجوع إلى القانون الضريبي للدولة، من أجل تفسير ذلك المصطلح، ما لم ينص سياق الاتفاقية على غير ذلك، إلا أن مثل هذا الأجراء قد يؤدي إلى مشكلة الازدواج الضريبي ، بسبب اختلاف في التفسير الذي تعطيه كل دولة، بناء على ما ينص عليه أحكام قانونها الضريبي، و في هذه الحالة يمكن أن تتصل الجهات المعنية في الدولتين و تحاول الوصول إلى تفسير موحد، بالاتفاق بينهما⁽⁸⁾.

2.2. توزيع الحق في فرض الضريبة

يتم من خلالها توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدين . حيث تحدد الاتفاقية الضريبة الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لكل نوع من أنواع الدخول، فيمكن:

- أن يمنح ذلك الحق بموجب الاتفاقية إلى إحدى الدولتين أي إما دولة الإقامة وإما دولة المصدر؛

⁸ بوقرة إيمان، كيفية تقاضي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، رسالة ماجستير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2010 ، ص 61 .

النظم الضريبية الدولية

- كما يمكن أن يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين، وإتباع إلى جانب ذلك طرقا لتفادي الازدواج الضريبي أو التقليل من العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف في الدولتين

- توزيع الاختصاص في فرض الضريبة على الدخل

تعتبر الضريبة على الدخل ضريبة وحيدة على دخل الاشخاص الطبيعية، و تمارس مجمل مداخيل المزمم بها بالضريبة و ذلك بمعدل تدريجي، وعلى دخل زوجته و أبنائه القصر، مع الأخذ بعين الاعتبار لنفقات الأسرة. و هو الشيء المضمون من طرف الدولة، يمكننا التعرف على كيفية توزيع الحق في فرض الضريبة بينهما، بالنسبة لكل فئة من فئات الدخل، و حسب نوع الضريبة. و من الضروري أن نشير إلى أن هذا التوزيع، قد يتضمن منح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط دون الأخرى، كما قد يجوز اقتسام هذا الحق بينهما، لكن في هذه الحالة، لا بد أن تتفق الدولتين على طرق لتفادي الازدواج الضريبي. تتضمن الاتفاقيات الجبائية تحديدا للدخول التي ترغب الأطراف المتعاقدة تفادي الازدواج الضريبي بالنسبة لها. و غالبا ما تتمثل فيما يلي:

أولا - المداخيل العقارية:توظيف الضريبة على المداخيل العقارية (مداخيل الأملاك العقارية بما في ذلك مداخيل الأراضي الفلاحية و الغاية المستغلة في الدولة المتعاقدة التي توجد بها هذه الأملاك.)

جاء في الفقرة الأولى من المادة السادسة للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) أن: الدخل الذي يجنيه شخص مقيم في دولة متعاقدة من

النظم الضريبية الدولية

ممتلكات عقارية تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى (بما في ذلك مداخيل المستثمرات الفلاحية أو الغابية) تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى".
و هذا يعني أن الدولة مصدر الدخل هي الدولة الوحيدة التي يمكنها إخضاع المداخيل العقارية للضريبة، و بالتالي فإن مشكلة الازدواج الضريبي يتم تفاديها تلقائيا، و لن تحتاج الدولتان المتعاهدتان إلى تبني طرق لتحقيق ذلك.

ثانيا - أرباح المؤسسات: المبدأ أن أرباح مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، تخضع للضريبة في هذا الدولة المتعاقدة، ماعدا إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها، ففي هذه الحالة تخضع أرباحها للضريبة في الدولة الأخرى، ولكن فقط إذا كانت هذا الأرباح منسوبة للمؤسسة المستقرة⁹.

ثالثا: مداخيل الملاحة البحرية و الجوية: طبقا للمادة الثامنة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) (فإن: تخضع الأرباح الناتجة عن استغلال السفن أو الطائرات في حركة النقل الدولي للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة. وفي حالة ما إذا كان مقر الإدارة الفعلية لمؤسسة ملاحة بحرية، يوجد على متن سفينة، فإن هذا المقر يعتبر موجودا في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها ميناء قيد هذه السفينة وفي حالة لم يكن للسفينة ميناء قيد، اعتبر موجودا في الدولة التي يقيم بها مستغل السفينة. ونلاحظ أن هذه المادة تسمح بتجنب الازدواج الضريبي بالنسبة لمداخيل الملاحة البحرية و الجوية، بمنح الحق في فرض الضريبة للدولة التي يوجد بها مقر إدارته الفعلية.

⁹ يتم تحديد أرباح مؤسسة مستقرة، بخصم كل النفقات التي صرفت لأغراض نشاط هذه المؤسسة، سواء في الدولة التي توجد بها هذه المؤسسة المستقرة أو في أي مكان آخر.

النظم الضريبية الدولية

رابعا - أرباح المؤسسات المشتركة: قد تساهم شركة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقبتين، في رأس مال (أو في إدارة أو مراقبة) شركة أخرى تتواجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، كما قد يساهم نفس الأشخاص في رأس مال (أو في إدارة أو مراقبة) كلتا الشركتين، و نتيجة لهذه العلاقة، قد تتعاملان وفقا لشروط، لن تتفق عليها الشركتين لو لم تربطهما تلك العلاقة، فإن الأرباح التي لولا هذه الشروط، لكانت قد حققتها إحدى الشركتين، يمكن إدراجها ضمن أرباح هذه الشركة و إخضاعها للضريبة¹⁰.

خامسا - أرباح الأسهم: إن أرباح الأسهم تخضع للضريبة في الدولة التي يقيم فيها المستفيد من هذه الأرباح. كما تخضع أيضا في الدولة التي توجد بها الشركة الدافعة للأرباح (الدولة مصدر الربح)، حسب تشريعها، وفقا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

سادسا-الفوائد: إن عبارة " فوائد " المستعملة تعني مداخيل الأموال العمومية و سندات القروض المتبوعة أو غير المتبوعة بضمانات موثقة برهن أو شرط يقضي المساهمة في الأرباح أو الديون على اختلاف أنواعها و كذلك جميع المداخيل الأخرى الشبيهة بمداخيل المبالغ الواقع إقراضها و ذلك حسب التشريع الجبائي المعمول به بالدولة الصادرة عنها المداخيل المذكورة.

تخضع الفوائد للضريبة في الدولة التي يقيم بها المستفيد منها أو المستلم للفوائد، و أيضا في الدولة التي نشأت فيها هذه الفوائد، أي الدولة التي يقيم فيها المدين، و نلاحظ أن

¹⁰ بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة 01 أوت 1955، سكيكدة، 2010-2009

النظم الضريبية الدولية

المعاملة الجبائية التي تتلقاها الفوائد، في إطار الاتفاقية الجبائية النموذجية، هي نفس المعاملة التي تتلقاها أرباح الأسهم، حيث يتم اقتسام للحق في فرض الضريبة بين الدولتين، غير أن تلك الاتفاقية حددت سقفا لمعدل الضريبة الذي تفرضه الدولة التي تنشأ فيها الفوائد، في الحالة التي يكون فيها الشخص المستقبل لتلك الفوائد، و المقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، هو المستفيد الفعلي منها، و يتمثل هذا السقف في 01 % من المبلغ الإجمالي للفوائد

سابعا-الإتاوات: حسب نموذج OCDE، لا تخضع الإتاوات الضريبية، إلا في دولة إقامة المستفيد الفعلي منها¹¹. و تكون بذلك قد منحت الحق في فرض الضريبة على هذه الفئة من الدخل، إلى دولة إقامة المستفيد الفعلي فقط، مما يسمح بتفادي الازدواج الضريبي، لكن بالمقابل فإن هذا الإجراء لا يخدم سوى مصالح الدول المتقدمة، التي غالبا ما تمثل دولة إقامة المستفيد من الإتاوات.

أما بالنسبة للاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة، فقد حاولت التوازن بين مصالح كل من دولة إقامة المستفيد (و التي تمثل الدول المتقدمة)، و مصالح الدول التي تنشأ فيها تلك الإتاوات، أي تلك التي يقيم فيه، دافعها (و تمثل الدول النامية)، حيث منحت الحق في فرض الضريبة لكليهما، و ليس لدولة الإقامة فقط ، لكنها أجازت تحديد سقف لمعدل الضريبة الذي تفرضه الدولة التي تنشأ فيها تلك الإتاوات، إذا كان المستفيد الفعلي متواجدا في دولة الإقامة، من أجل تخفيض العبء

Article 12 du modèle de Convention fiscale de L'OCDE Concernant le ¹¹ revenu et la fortune, op.cité P 33.

النظم الضريبية الدولية

الضريبي على هذا المستفيد، و تركت الحرية للدولتين المتعاقدين لتحديد ذلك السقف بالاتفاق بينهما¹².

ثامنا-الأرباح الرأسمالية:فيما يتعلق بالتصرف في الممتلكات العقارية، فإن الأرباح الناتجة عن هذا التصرف تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها تلك الممتلكات¹³، و نلاحظ أن الحق في إخضاع الضريبة منح، في هذه الحالة للدولة مصدر الدخل فقط، مما يسمح بتفادي الازدواج الضريبي و حسب نفس المادة(المادة 13)، فإن الأرباح الناتجة عن التصرف في الأملاك المنقولة التي تملكها مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، بحيث تكون تلك الممتلكات، جزءا من رأس مال منشأة مستقرة مقيمة في دولة متعاقدة أخرى، فإن تلك الأرباح تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها المنشأة المستقرة، وليس في دولة إقامة المؤسسة التي يملكها، كما أن الأرباح المحققة من التصرف في السفن و الطائرات، تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة التي تملك تلك السفن و الطائرات.

تاسعا-المهنة غير المستقلة:إن الأجر و المكافآت التي يتقاضاه شخص مقيم في إحدى الدولتين، نتيجة لممارسته لعمل مأجور في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الأخيرة، حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. لكن توجد بعض الحالات التي لا تخضع فيها تلك الأجر أو المكافآت المماثلة للضريبة في تلك الدولة الأخرى (الدولة التي يمارس فيها الشخص عمله¹⁴

¹² لمادة 12 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لتفادي الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة و البلدان النامية، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك، ص 20 - 21.

¹³ Article 13 du modèle de Convention fiscale de L'OCDE, OP. CIT p 34.

¹⁴ بركات البشير، مرجع سبق ذكره، ص01

النظم الضريبية الدولية

عاشرا-أتعاب الحضور: تخضع أتعاب الحضور و المكافآت المماثلة التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة بصفته عضوا في مجلس إدارة أو المراقبة في شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في هذه الأخيرة، أي أنه بالنسبة لهذه الفئة من المداخل، تم الأخذ بمعيار مصدر الدخل لتحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة¹⁵.

حادي عشر-مداخل الفنانين و الرياضيين: تخضع المداخل التي يحققها الفنانون و الرياضيون، المقيمون في دولة متعاقدة، للضريبة في الدولة التي يمارسون فيها نشاطاتهم، حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

و نلاحظ أنه بالنسبة لهذا النوع من المداخل أيضا، المعيار الذي أخذ به هو معيار مصدر الدخل، و ليس معيار الإقامة، كما سيؤدي ذلك لتفادي الازدواج الضريبي، لاقصار خضوع هذه المداخل للضريبة، من طرف سلطة ضريبية واحدة و هي دولة ممارسة النشاط مصدر الدخل

ثاني عشر-المعاشات: لا تخضع المعاشات و المكافآت العمومية المدفوعة لشخص مقيم في دولة متعاقدة، مقابل عمل سابق، للضريبة إلا في هذه الدولة، و نلاحظ أنه تم الأخذ بمعيار الإقامة لتحديد الدولة التي من حقها فرض الضريبة.

ثالث عشر -مداخل الوظائف العمومية: تخضع المرتبات و الأجور، و المكافآت المماثلة، و التي تدفعها دولة متعاقدة، أو احدي تقسيماتها السياسية، أو جماعاتها المحلية، مقابل خدمات قدمها لها، للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، و يقيم فيها، و يحمل جنسيتها، أو أنه لم يصبح مقيما بها إلا لغرض تقديم تلك الخدمات، فإن المرتبات و الأجور و المكافآت المماثلة التي يحصلها تخضع للضريبة في هذه الدولة فقط

Article 16 du modèle de Convention fiscale, L'OCDE, OP. CIT, P 35. ¹⁵

النظم الضريبية الدولية

(دولة الإقامة). و فيما يتعلق بالمعاش التقاعدي الذي تدفعه دولة متعاقدة، أو احدي جماعاتها المحلية، أو احدي تقسيماتها الفرعية لشخص مقابل خدمات قدمها لها، بحيث يقيم هذا الشخص في الدولة المتعاقدة الأخرى و يحمل جنسيتها، فسيخضع للضريبة في هذه الأخيرة فقط و نلاحظ أنه بالنسبة لمداخل الوطائف العمومية، استندت اللجنة الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، عند توزيعها للحق في فرض الضريبة، إلى إقامة الشخص المقدم للخدمات، إلى جانب جنسيته، و هي من بين الحالات القليلة التي تستند فيها الاتفاقية لمعيار الجنسية

رابع عشر-المبالغ التي يحصل عليها الطلبة: إن المبالغ التي يتلقاها الطالب أو المتدرب الذي كان، مباشرة قبل التحاقه بدولة متعاقدة، مقيما بإحدى الدول المتعاقدة الأخرى، والذي يقيم بالدولة المتعاقدة الأولى فقط بغية مواصلة دراسته أو تكوينه لغرض تسديد حاجياته في العناية و الدراسة و التكوين، تعفى من هذه الضريبة في هذه الدولة المتعاقدة.

خامس عشر-بالإضافة إلى مداخل أخرى: طبقا لما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة (OCDE)، فإن عناصر الدخل التي لم يتم تناولها في المواد السابقة، فإنها تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد منها فقط¹⁶، أما بالنسبة للاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة فقط أضافت فقرة أخرى في نفس المادة، تشير فيها إلى جواز فرض الضريبة بالنسبة لعناصر الدخل التي لم تتناولها المواد السابقة، هي الدولة التي تنشأ فيها تلك العناصر، و هنا نلاحظ أيضا، جهود هيئة الأمم المتحدة من أجل تحقيق التوازن بين مصلحة دولة الإقامة، و دولة مصدر الدخل.

Article 21 du modèle de Convention fiscale, OP¹⁶

النظم الضريبية الدولية

- توزيع الاختصاص في فرض الضريبة على الثروة: تتطرق الاتفاقيات الجبائية

إلى توزيع الحق في فرض الضريبة بالنسبة للثروة حسب الأجزاء المكونة لها .
و التي سنتناولها فيما يلي حسب اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية
أن الثروة المكونة من الممتلكات العقارية، المنصوص عليها في المادة 2، تخضع
للضريبة في الدولة التي تتواجد فيها هذه الممتلكات.

إن الثروة المكونة من الممتلكات المنقولة، التي تشكل جزءا من أصول منشأة دائمة
تابعة لمؤسسة مقيمة في دولة متعاقدة، و أن تلك المنشأة المستقرة متواجدة في الدولة
المتعاقدة الأخرى، فإن تلك الثروة تخضع للضريبة في هذه الأخيرة أي في الدولة التي
تتواجد فيها المنشأة المستقرة أن الثروة المكونة من السفن و الطائرات، المستخدمة في
النقل الدولي، أو الأملاك المنقولة المتعلقة باستغلال تلك السفن و الطائرات تخضع
للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة المستغلة . أما العناصر
الأخرى المكونة لثروة مقيم في دولة متعاقدة، فتخضع للضريبة في هذه الدولة فقط.

3.2. تفادي الازدواج الضريبي:

لقد تضمنت الاتفاقيات الجبائية النموذجية الأولى لكل من منظمة التعاون و التنمية
الاقتصادية، و هيئة الأمم المتحدة، أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، و التي
تتمثل في طريقة الخصم و طريقة الاعفاء

تضم طرق وتقنيات تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي:

- فإذا تم بموجب الاتفاقية منح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فق دون
الأخرى، فإن مشكلة الازدواج الضريبي تتلاشى تلقائيا؛

النظم الضريبية الدولية

- أما إذا وزع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين فيجب مقابل ذلك، أن تتبع طرقا وتقنيات لتجنب تلك المشكلة.

4.2. الإجراءات الختامية:

هي عبارة عن مجموعة من المواد تتعلق بتطبيق الاتفاقية وإجراءات محاربة التهرب والغش الضريبي الدولي:

أ) **تطبيق الاتفاقية :** وتتضمن بصفة عامة العناصر التالية:

- دخول الاتفاقية حيز التنفيذ وإغاؤها.

- إجراءات ودية تهدف لإيجاد حلول للصعوبات المتعلقة بتطبيق الاتفاقية.

- مبدأ عدم التمييز.

ب) **محاربة التهرب والغش الضريبي الدولي :** يعتبر الهدف الثاني الذي تسعى إلى تحقيقه الاتفاقيات الجبائية،

بعد الازدواج الضريبي الدولي، حيث تضم عادة الاتفاقيات الجبائية، إجراءات معينة للوصول إلى ذلك

الهدف، والمتمثلة في تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين والمساعدة في تحصيل الضرائب.

2. مراحل إبرام الاتفاقيات :تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية أداة قانونية،

تخضع في إبرامها، لقواعد القانون الدولي، تمر الاتفاقية الدولية من أجل إبرام

أي معاهدة دولية، بما في ذلك المعاهدات الجبائية، لا بد من المرور بأربع

مراحل أساسية و المتمثلة في:

النظم الضريبية الدولية

- مرحلة المفاوضات و تحرير المعاهدة، ثم مرحلة التوقيع، و بعدها مرحلة التصديق على المعاهدة، و أخيرا مرحلة النشر في الجريدة الرسمية.

- مرحلة المفاوضات

تعني المفاوضة تبادل وجهات النظر بين ممثلي دولتين أو أكثر ، كذلك بين ممثلي المنظمات الدولية، وممثلي الدول أو مع ممثلي منظمات دولية أخرى بهدف توحيد الآراء ومحاول التوصل إلى تفاهم مشترك لموضوع معين كل ذلك من أجل وضع الحلول وصياغتها بشكل مواد منتظمة تكون هذه المواد نواه للاتفاق المراد تحقيقه، وقد تجري المفاوضات في مقابلات شخصية أو في اجتماعات رسمية أو في مؤتمر دولي يجمع ممثلي الدول المتفاوضة، وقد يقوم بالتفاوض رؤساء الدول المباشرة، ولكن في الغالب يقوم بالتفاوض وزراء الدول أنفسهم أو ممثليهم لدى الدول أو المنظمات الدولية.

ويجب أن يتزود من يقوم بإجراء المفاوضات بوثائق التفويض إلا إذا كان رئيسا للدولة أو الحكومة أو وزير للخارجية أو رئيسا للبعثة الدبلوماسية المعتمدة لدى الدول التي يتم التفاوض معها أو مع ممثليها أو رئيسا للبعثة الدائمة لدى أحد المنظمات الدولية بالنسبة للتفاوض مع المنظمة ذاتها، ففي كل هذه الحالات لا يحتاج الأمر لوثائق تفويض أما غير هؤلاء فيجب أن يكونوا مزودين بوثائق التفويض¹⁷

-مرحلة تحرير المعاهدة و التوقيع: من المتصور أن تنتهي المفاوضات حول

إبرام المعاهدات بواحدة من الحالتين، أما بالفشل أو بالنجاح، و في حالة نجاح المفاوضات يتم تحرير نص مكتوب للمعاهدة يكون موضوع للتوقيع عليها و يتكون هذا النص من ديباجة (مقدمة) ومنطوق (متن) إضافة للخاتمة . كما قد تشمل

¹⁷ . 2 بن عيسى زايد، القانون الدولي العام، المركز الجامعي نور البشير، البيض، 2017-

2018، ص 34

النظم الضريبية الدولية

أيضا بعض الملاحق. ويجرى تحرير المعاهدة بلغة الاطراف المشتركة في المفاوضات إذا كانت لغة هؤلاء واحدة ولكن الغالبية العظمى من المعاهدات يتم إبرامها بين دول تختلف لغاتها، و تتجه الاعتبارات الوطنية للدول فإنه تؤكد دائما عن كتابة المعاهدة بلغتها، و قد جاءت الممارسات الدولية لتؤيد هذا الاتجاه مع تحرير المعاهدة للغة ثالثة مشتركة تكون مرجعا في حالة الخلاف حول تفسير نصوص المعاهدة المكتوبة بلغات أطرافها، و بعد الانتهاء من تحرير المعاهدة يوقع عليها ممثلو الدول المتفاوضة لكي يجعلوا ما تم الاتفاق عليه فيما بينهم عادة ما يتم التوقيع على الاتفاقية من طرف الأطراف المتفاوضة و المخولة بذلك، كنتيجة نهائية بعد صياغة نصها. 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 لالتزامها. أما إذا لم يكن للتوقيع تلك القوة، فيصبح هذا الإجراء مجرد تأكيد لصحة نص المعاهدة دون أن يؤدي إلى التزام الدولتين المتعاقبتين بتطبيقها، و في هذه الحالة لا بد أن يلي مرحلة التوقيع، إجراء رسمي آخر وملتزم في التصديق حتى تلتزم بعده الدولتين بتنفيذ المعاهدة

- مرحلة المصادقة

المصادقة هو عبارة عن إجراء خاص تعلن الدولة به رسميا قبولها الالتزام بالمعاهدة، وهو إجراء جوهري بدونه لا تنفذ الدولة أساسا بالمعاهدة التي وقعها ممثلها. فالتصديق عبارة عن الإقرار الصادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على المعاهدة و الذي يجعل الدولة ملزمة بها نهائيا.

النظم الضريبية الدولية

و يتم التصديق على المعاهدة الدولية من طرف الجهة الحكومية المخولة بذلك، وفقا لما يحدده دستور كل بلاد، وغالبا ما تمثل هذه الجهة في رئيس الدولة، إذ يعتبر الطرف الذي يملك صلاحية التصديق على المعاهدة التي وقع عليها ممثل الدولة، لكن بعد قبولها من طرف البرلمان، الذي توكل إليه مهمة دراسة مشروعها و التصويت عليها، فإذا وافق عليها، يقوم رئيس الدولة بإجراء التصديق. و لم يحدد القانون الدولي الأسلوب الواجب إتباعه في التصديق على المعاهدات، وترك ذلك للقانون الداخلي لكل دولة من أجل وضع الإجراءات المناسبة للتصديق. و نشير إلى أنه قد جرى العرف أن يثبت التصديق في وثيقة مكتوبة تحتوي نص المعاهدة أو الإشارة إليها و توقع من طرف رئيس الدولة و من طرف وزير خارجيتها. و الحكمة من ربط التزام الدولة بالمعاهدة بإجراء التصديق عليها، في إعطائها فرصة لإعادة النظر بما جاء في نص تلك المعاهدة قبل أن تتقيد بها نهائيا. فقد ترى الدولة، فيما اتفق عليه ممثلها و الجهات المتفاوضة، تعارضا مع مصالحها أو انتقاصا من حقوقها، أو قد تستجد ظروف تدعوها إلى العدول على وجهة نظرها، فيمكنها تفادي الأمر بالامتناع عن التصديق. و يجب ألا يكتفي الطرفان بإتمام إجراءات التصديق على المعاهدة كل من جهته، بل يجب أن يعلم الطرفين بذلك، من خلال تبادل وثائق التصديق و تحرير محضر أو بروتوكول من نسختين يثبت فيه ما تم تبادله من وثائق و يوقع عليه ممثلي الدولتين¹⁸

3. المنازعات الضريبية الناشئة عن الاتفاقيات الجبائية الدولية

تخضع الاتفاقيات الجبائية إلى تفسيرات و تطبيقات مختلفة تؤدي إلى نشوء منازعات.

¹⁸ بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009-2010

النظم الضريبية الدولية

أولاً: تعريف المنازعة الضريبية الدولية: تعرف المنازعة الضريبية الدولية بأنها المنازعة التي يتنازع فيها شخص أجنبي ذو صفة مع الإدارة الضريبية حول خلاف ضريبي يكون المرجع فيه لاتفاقية ضريبية دولية تتيح لدولة هذا الشخص الحق في المعاونة أو المشاركة في الفصل في هذه المنازعة 3.

يتضح من هذا التعريف أن المنازعة الضريبية الدولية يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

1- أن يكون أحد طرفي المنازعة شخصا أجنبيا، كما يجب أن يكون الشخص الأجنبي ذو صفة، بمعنى أنه الشخص الذي تعنيه الاتفاقية، و لا يكفي أن يكون الشخص أجنبيا حين يقال أن المنازعة الضريبية دولية، إذ قد يكون هذا الشخص ينتمي إلى دولة لم تبرم معها الدولة الأخرى اتفاقية جبائية، و من ثم يسري بشأنه ما يسري على المواطنين، حيث أن القضاء الوطني لكل دولة ينص على اختصاص تلك الدولة في فض النزاعات التي تحدث بين الإدارة الجبائية لتلك الدولة و المكلف بالضريبة الأجنبي، و هذا نابع من المبدأ

16 عكاكة فا. الزهراء، خضراوي الهادي، تسوية المنازعات الضريبية الناشئة عن اتفاقيات تجنب الضريبي الدولي أمام المحاكم الوطنية، مداخلة، www.univ-boumerdes.dz/colloque ، تاريخ الاطلاع 20، مارس 2012.

النظم الضريبية الدولية

الأساسي القائل بأحقية كل دولة في تطبيق قانونها بخصوص النزاعات التي تنشأ على إقليمها¹⁹

2- أن يكون الطرف الآخر في المنازعة إدارة ضريبية في أحد الدولتين المتعاقدين.

3- أن يكون موضوع المنازعة خلاف في تطبيق اتفاقية جباية.

ثانيا: أسباب المنازعة الضريبية الدولية : هناك عدة أسباب تنور فيها منازعات ضريبية دولية:

- غياب التسلسل بين تطبيق الاتفاقية الجبائية و القانون الداخلي، حيث ينشأ نزاع ناتج عن التعارض بين قواعد القانون الداخلي و نصوص الاتفاقية الجبائية²⁰

- تفسير خاطئ للاتفاقية الجبائية يكون ناتج عن استعمال مصطلحات مختلفة في القانون الجبائي للدولتين المتعاقدين و ذلك بأن يكون نفس المصطلح يحمل عدة معاني في تشريعات تلك الدول²¹

¹⁹ Ben Sahli Moustapha, Droit Fiscal international et Européen, Edition Dalloz, Paris, 1986 , P 92.

²⁰ عيسى إسماعيل، القانون الجبائي الدولي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة، 2004، ص 25.

²¹ Louis Cartou, Droit Fiscal international et Européen, Edition Dalloz, Paris, 1986 , P 122.

النظم الضريبية الدولية

- غموض قواعد الاتفاقية، و كذلك غياب التطابق بين النصوص المحرة بلغتين مختلفتين بالنسبة لنفس الاتفاق.

- وجود حالة ازدواج ضريبي غير معلنة في الاتفاقية يمكن أن يؤدي إلى حدوث نزاع بين المكلف الأجنبي و الإدارة الجبائية للدولة الأخرى المتعاقدة²².

- عدم احترام مبدأ عدم التفضيل من طرف إحدى الدولتين المتعاقدين، و ذلك بتطبيق ضرائب متعسف فيها على المكلفين التابعين للدولة المتعاقدة الأخرى²³

- عدم رغبة أحد الأطراف في تطبيق بنود الاتفاقية، حيث تلغى الاتفاقية من جانب واحد دون استشارة الطرف الآخر، و منه ينشأ نزاع بين الطرفين

ثالثا: تسوية المنازعة الضريبية الدولية: قد تقوم إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما باتخاذ إجراء يترتب عليه إخضاع الشخص للضريبة على نحو مخالف لأحكام الاتفاقية الجبائية الدولية، و بذلك تنشأ منازعة ضريبة دولية يتم تسويتها بالوسيلتين التاليتين:

1- إجراءات التسوية الودية:

²² Ibid, P 122.

²³ Ibid, P 156.

النظم الضريبية الدولية

يتقدم الممول بطلب إلى السلطة المختصة سواء في دولة الإقامة أو في الدولة التي يتمتع بجنسيتها، و يقدم الطلب خلال المدة التي تنص عليها الاتفاقية وهي ثلاث سنوات²⁴، و تبدأ المدة من تاريخ إخطار الممول بالإجراء الذي ترتب عليه إخضاعه للضريبة على نحو مخالف لأحكام الاتفاقية، و تتمتع السلطة المختصة بالدولة المقدم إليها طلب التسوية بسلطة تقديرية كاملة في قبول الطلب أو رفضه.

و في حالة قبول طلب الممول من قبل الدولة المقدم إليها طلب التسوية، فإن هذه الأخيرة تقوم بالاتفاق مع الدولة المتعاقدة الأخرى لتسوية المنازعة²⁵، حيث أن معظم الاتفاقيات الجبائية قد نصت على إجراءات الاتفاق المشترك كوسيلة لحل المنازعات المتعلقة بتطبيق الاتفاقية²⁶.

و إذا فشلت المفاوضات يلجأ إلى طرف ثالث يكون هيئة أو لجنة مشتركة تنشأ لهذه الغاية، و تتولى إيجاد حل نهائي لموضوع النزاع، سواء بتحديد المعنى المراد من بند الاتفاقية أو إيجاد تعاريف معدلة للمصطلحات الغامضة، و كذا إيجاد تفسير مناسب للاتفاقية الجبائية، حيث أن معاهدة فيينا حول الاتفاقيات في مادتها 31 تشير إلى ما يلي:

²⁴ المادة 25 من نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الدولي. (OCDE)

²⁵ عكاكة ف. الزهراء، خضراوي الهادي، مرجع سابق.

²⁶ Louis Cartou, OP. CIT, P 157.

النظم الضريبية الدولية

"الاتفاقية يجب أن تفسر على أحسن وجه حسب المعنى العادي الذي يعطي للمصطلحات المستعملة فيها و على ضوء موضوعها و الهدف منها"²⁷.

2- الإجراءات القضائية: بخلاف الإجراءات السابقة فإن الطرق القضائية لتسوية النزاعات تترجم بالقرارات الإلزامية التي يلتزم الأطراف باحترامها، هذه القرارات تصدر عن محاكم التحكيم أو عن قضاء دولي دائم. فالتحكيم أسلوب قانوني و دبلوماسي في آن واحد لأنه يميل إلى التوفيق بين مواقف و اتجاهات الأطراف المتنازعة و يتم بواسطة أشخاص تختارهم الدول المتنازعة، و عادة ما يبني اللجوء إلى التحكيم على تعهد مسبق بتنفيذ الحكم التحكيمي كما أن محكمة التحكيم ليست قضائية بالمعنى الكامل²⁸. و في تعريف التحكيم الدولي حسب التعريف الذي قدمه مؤتمر لاهاي سنة 1907 "هدف التحكيم الدولي تسوية النزاعات بين الدول بواسطة قضاة من اختياره و على أساس احترام القانون"²⁹.

أما القضاء الدولي فيهتم بجميع مواضيع النزاع بين الدول بما فيها القضايا الجبائية، و تكون قراراته صادرة عن مؤسسة دائمة و ملزمة لطرفي النزاع.

²⁷ Ben Sahli Moustapha, OP. CIT, P 89.

²⁸ عيسى إسماعيل، مرجع سابق، ص 28.

²⁹ إسماعيل الغزال، مرجع سابق، ص 178.

النظم الضريبية الدولية

المحور الثاني المنافسة الضريبية

1. ماهية المنافسة الضريبية الدولية : يعتبر موضوع المنافسة او (التنافسية) الجبائية من المواضيع التي حظيت باهتمام العديد من الدراسات والبحوث الاقتصادية في القرن الواحد والعشرين، وبخاصة في ظل التغيرات والإفرازات الجديدة للعمولة، حيث عدت أحد مظاهرها إذ . يشير تقرير التنافسية العالمي إلى أن الدول ال صغيرة الحجم تكون أكثر قدرة على الاستفادة إيجابياً من التنافسية مقارنة بالدول الكبيرة، ذلك ان هذه الأخيرة أصبحت مجبرة على مواجهتها بصفقتها باتت تشكل لها إحدى تحديات القرن الواحد والعشرين.

تعرف التنافسية على مستوى الاقتصاد حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية " OECD بأنها : الدرجة التي يمكن وفقها وفي شروط سوق حرة وعادلة إنتاج السلع والخدمات التي تواجه أذواق الأسواق الدولية، في الوقت الذي تحافظ فيه على الجودة وتوسع لخدمات الحقيقية للمستهلكين على المدى الطويل . كما عرفها المنتدى الاقتصادي العالمي على أنها : "القدرة على توفير البيئة الملائمة لتحقيق معدلات نمو مرتفعة ومستدامة. "

يرى " Didier Philippe أن التنافسية الجبائية جاءت نتيجة لظاهرة العمولة، وهي تعبر عن العلاقة بين الدولة والمستثمرين، خاصة في ظل التبادل التجاري الحر، الذي يتم خارج الحدود الإقليمية للدول، بما يمكن من تحرير حركة رؤوس الأموال، ومنه

النظم الضريبية الدولية

يكون مفهوم التنافسية الجبائية هو الخفض غير المرتقب لنسب الضرائب من قبل الدولة " كما يعرف "Philippe Marini" التنافسية الجبائية على أنها : الانحرافات والفوارق الموجودة بين الأنظمة الجبائية للدول الناجمة عن تنامي ظاهرة التنافسية الجبائية لهذه الدول، من أجل السيطرة على مورد عالمي مهم متمثل في تدفق المال الأجنبي لأي دولة، مما يخلق تبايناً في أداء هذه الدول من الجانب الجبائي وفق التنافس الجبائي الحاصل بينها، مما يؤدي إلى الصراع من أجل البقاء، وتصبح مهددة بالنسبة للدول الأخرى التي لا تملك مؤهلات وإمكانات للبقاء، فتضمحل وتنطمس ثم تنسحب من السوق، وهذا ما حدث في دول أوروبا . وحسب " رمضان صديق محمد " فإن ³⁰ التنافسية الجبائية هي : "إجراء ضريبي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي، من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية . " كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ؛ التنافسية الجبائية على أنها : ظاهرة عالمية تحصل عندما تتنافس الدول فيما بينها من أجل الحصول على أكبر حجم من التدفقات للاستثمار الدولي، أو توفير مناخ مساعد لاستقطاب

Marini Philippe, "La concurrence fiscale en Europe", contribution ou ³⁰
débat (on ligne) 24/10/2009:
http://www.senat.fr/basile/visio.do?id=qSEQ001129270&idtable=q89970|q184807|q84457|q206281|q83408|q84052|q204694|q171766&_c=concurrence+fiscale+en+Europe&rch=gs&de=19991026&au=20091026&dp=10+ans&radio=dp&aff=sep&tri=p&off=0&afd=ppr&afd=ppl&afd=pjl&afd=cvn, France.24/10/2009.

النظم الضريبية الدولية

الاستثمار الأجنبي المباشر، مما يوفر للمستثمر بدائل لاختيار البلد المراد الاستثمار فيه، هنا تصبح المنافسة الجبائية مضرة .

2. العوامل المساعدة لظهور التنافسية:

هناك مجموعة من العوامل التي ساعدت على بروز التنافسية الجبائية وشكمت ليا المناخ والأرضية الخصبة لبروزنا وأصبحت من خلال هذه العوامل تتمركز في بعض الدول دون غيرها بسبب اختلاف أنظمتها الجبائية وهناك نوعين من هذه العوامل:

أولا العوامل الأساسية لظهور التنافسية الجبائية وتتمثل هذه العوامل في:

- نسبة الضريبة منخفضة أو قليلة جدا، حيث يعتبر أول عامل أساسي في تنامي هذه الظاهرة مما يحفز المستثمرين عن البحث عن ملاذات مالية .

- إنعدام الشفافية، فإنعدام الشفافية بسبب التحايل وعدم الموضوعية في اختيار المستثمرين يؤدي إلى عدم النزاهة خاصة في حصولهم على الصفقات في تلك الدول . إنعدام تبادل المعلومات الحقيقية، فالحصول على المعلومة يعني الحصول على المنافسة وعدم توثيقها وصدقها والحصول عليها يخلق جو من التنافس غير المشروع³¹ من أجل الاستفادة من المشاريع الاستثمارية.

³¹ بن عبد الفتاح دحمان، بوعزة عبد القادر، التنافسية الجبائية وأثارها على نماذج من اقتصاديات الدول المغربية، دفتر السياسة والقانون، 12 العدد 5 جوان 2011، ص 2

النظم الضريبية الدولية

فهذه العوامل الاساسية تشكل أرضية مساعدة و دعامة متينة يستغلها المستثمر الاجنبي لصالحه من أجل تحقيق مآربه³²

ثانيا العوامل الثانوية لظهور التنافسية الجبائية:بالاضافة للعوامل الاساسية السابقة الذكر والتي تعتبر غير كافية لوحدها لتعزيز ظاهرة التنافسية الجبائية فإنها توجد بعض العوامل الثانوية الاخرى والتي لا تقل أهمية عن سابقتها في التأثير على ظهور التنافسية الجبائية وهي:

-الاعفاء الضريبي لبلد الاقامة من الضريبة على المداخل، حيث تستعمل هذه الالية لجذب المداخل الناتجة من الاستثمارات المتأتية من الخارج، الا أنها قد تكون مكلفة لدولة بلد الاقامة إذ تفوت عليها جزء كبير من إيراداتها بهدف الحصول على ميزة تنافسية جبائية .

-إمكانية التفاوض على طرق الدفع، تمارس إمكانية التفاوض حول طرق دفع الضرائب للمستثمرين دورا هاما ومؤثرا في ظهور التنافسية الجبائية لدولة ما، إذ أن اعتماد المرونة في الدفع يساهم في إستقطاب د المزيد من الاستثمارات وتحقيق التنافسية³³

³² اسى ياسين، التنافسية الجبائية وتأثيرها على تنافسية الدول مذكرة ماجستير، جامعة البميدة، سنة 2005/2004، ص 24.

³³ صباح نعوش. الضرائب في الدول العربية، الطبعة الأولى 1987 ، المركز الثقافي العربي بيروت _ لبنان، ص 134.

النظم الضريبية الدولية

3. آثار المنافسة الضريبية: إن الاجراءات الضريبية اليات تتخذها الحكومات

من جانب أحادي تحدث آثارا سلبية عديدة على النظم الضريبية لدول أخرى، وهذا ر غم ما توفره للدولة التي تصدر هذه الاجراءات من استقطاب لرؤوس الاموال وانتعاش اقتصادي، حيث في الحقيقة عبارة عن سرقة للأوعية الضريبية لهذه الدول، ومن أهم الاثار السلبية المحتملة للمنافسة الضريبية نجد:

- تدمير تكامل وعدالة اهلياكل الضريبية، حيث أن السلطات الضريبية الوطنية تكون عاجزة عن فرض ضرائب على رؤوس الاموال سريعة الحركة، وينتج عن ذلك إعادة توزيع العبء الضريب من رؤوس الاموال القابلة للانتقال إلى رؤوس الاموال الاقل قدرة، أو من الشركات المتعددة الجنسيات الى الشركات الوطنية، وهذا فإن الاقل قدرة مطلوب منه أن يدفع أكثر، وهذا اخلال بمبادئ وأسس العدالة الضريبية.

- التأثير على السيادة الضريبية للدولة، حيث أن انتهاج سياسة ضريبية توسعية قد يؤدي إلى هروب الاستثمارات الأجنبية إلى دول أخرى ذات أنظمة ضريبية مفضلة وضغط ضريبي منخفض، مما يكلفها خسارة مالية ناجمة عن فقدان المنافع التي كانت تقدمها هذه الاستثمارات من خدمات ومناصب عمل، وضياح جزء من الايرادات الضريبية التي كانت تدفع من هذه الاستثمارات، وعلى هذا الاساس فإن اصدر أي إجراء ضريبي من قبل دولة ما يكون بأخذ بعني الاعتبار واقع هذه الاستثمارات الأجنبية والمميزات التي تقدمها للدولة.

النظم الضريبية الدولية

- إلحاق أضرار وخيمة على البلد الاصلي حيث أن المستثمرين بإمكانهم استغلال اموالهم في دول ذات أنظمة ضريبية مفضلة لتقليل الضغط الضريبي الذي يقع على عاتقهم في بلدهم الاصلي فهؤلاء الملكلفون هم في الحليقية راجحون بدون مقابل بحيث يستمتعون بالنفقات العامة في بلدهم الاصلي دون أن يسامهوا في تمويلها.
- إفساد الهيكل الجبائي للدول المتنافسة ضريبيا، حيث أن قدرة الشركات دولية النشاط على التهرب الضريبي له تداعياته الكبيرة على الهيكل الضريبي للدول، نظرا لما قد يحدثه التهرب الضريبي من عجز في الميزانية أو خفض في النفقات العامة.
- نتائج التنافسية الجبائية غير المضرة: تؤثر التنافسية الجبائية بشكل إيجابي (غير مضر) في تحقيق التنمية لدى الدول المضيفة للاستثمارات الأجنبية، و كذا تحقيق الكثير من المنافع الإيجابية المتعددة سواءاً بالنسبة للدول المضيفة أو بالنسبة للمستثمرين الأجانب، ويمكن حصر أهم هذه المنافع المحققة ما في يلي:

جذب الاستثمارات الأجنبية: تعمل التنافسية الجبائية غير المضرة على محاولة استقطاب وجذب الاستثمارات الأجنبية، إذ تقع الضريبة ضمن أهم عناصر المناخ الاستثماري، والتي اهتمام يمكن أن تؤثر على فرص نجاح أو فشل العمليات الإستثمارية في ما بلد و لعل ما يبرز اهتمام المستثمرين الأجانب بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، هو تلك المعلومات التي تقدمها حول طبيعة الأنظمة الجبائية للدول المطبقة وطرق تحصيل الضرائب، وأهم التسهيلات والتحفيزات المقدمة، فضلاً عن معرفة حجم الضغط الضريبي

النظم الضريبية الدولية

والتكلفة الجبائية ومدى تأثيرها على عمليات اتخاذ القرارات وانطلاقاً من ذلك ، يصبح أمام المستثمر مجموعة من البدائل والخيارات للمفاضلة ما بين الضغط الضريبي في الدولة المضيفة مع الضغط الضريبي في دولته الأصلية ، حيث يفضل المستثمر الاستثمار في الدولة المضيفة إذا كانت تتيح له أفضل الامتيازات الجبائية ؛ من حيث المعدلات الجبائية، عدد الضرائب المفروضة ،... وهذا على حساب دولته الأصلية التي يرتفع فيها حجم الضغط الجبائي، بالمقارنة مع الدولة المضيفة للاستثمار، والعكس بالعكس في حالة ما إذا كانت دولة الاستثمار هي التي تتيح أفضل الامتيازات الجبائية. ولعل ما هذا يبرر تفضيل العديد من الاستثمارات الأجنبية للدول السائرة في طريق النمو بحثاً عن ضرائب أقل، مقارنة بارتفاع الضرائب في الدول الكبرى.

خلق فرص العمل: ويتم ذلك من خلال سياسة التحريض الجبائي من أجل تشجيع التشغيل، وذلك من خلال منح إعفاءات جبائية تهدف إلى خلق مناصب شغل، أو على أساس النسبة ما بين كلاً من اليد العاملة ورأس المال، أو تخفيض الضريبة على مداخيل المؤسسات بشكل جزئي أو كلي، أو على شكل تسهيلات ضريبية، انطلاقاً من مستوى تكاليف الأجور أو تكاليف التكوين المهني. إذ تسهم هذه الإجراءات بشكل فعال في خفض التكاليف وتحفيز المؤسسة على مواصلة مشاريعها ونشاطاتها بغية التوسع، بما يؤدي إلى توفير أكبر قدر ممكن من مناصب الشغل.

توفير السيولة بالعملة الصعبة: حيث يؤدي التنافس ما بين المستثمرين الأجانب في الدولة المضيفة إلى توفير موارد نقدية كبيرة من العملة الصعبة لهذه الأخيرة، يمكن استخدامها في تغطية احتياجاتها الاقتصادية.

النظم الضريبية الدولية

■ **نتائج التنافسية الجبائية المضرة:** تؤثر التنافسية الجبائية المضرة بوجه سلبى في

الدول المضيفة لال استثمارات الأجنبية، يمكن أن تجسد في مجموعة النتائج

التالية

الازدواج الجبائي الدولي : يتحقق الازدواج الجبائي عند تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها خلال نفس الفترة الزمنية، إذ يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية . وقد يكون الازدواج الجبائي محلياً كما يمكن أن يكون دولياً . أما لا عن ازدواج الجبائي الدولي فالمقصود : به خضوع نفس الدخل أو (الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول، وفي هذه الحالة تنظم الاتفاقيات والمعاهدات الجبائية الدولية كيفية تفادي هذ الظاهرة . وفي ظل غياب تلك الاتفاقيات والمعاهدات الجبائية الدولية يجد المكلف نفسه أمام قوانين أكثر من دولة واحدة ، كأن يخضع لقانون الدولة الأولى استناداً لفكرة الجنسية، ولقانون الدولة الثانية استناداً لفكرة المواطنة ولقانون الدولة الثالثة استناداً لفكرة موقع رأس المال الذي يملكه

التهرب الجبائي الدولي: يعرف التهرب الجبائي الدولي على ؛ أنه تهرب اقتصادي بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع، يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية . وهو عبارة : عن استغلال لل ثغرات والنقائص والتسهيلات في للدولة في الظروف العادية التشريعات الداخلية وفي الاتفاقيات الجبائية من أجل تفادي الضرائب أو الإنقاص من عبئها .

يتم التهرب الجبائي الدولي في الغالب بواسطة الشركات المتعددة الجنسيات، التي تتميز بتوسع إنتاجها وتوزيعاتها العابرة للحدود السياسية للدول، حيث تلجأ للتهرب قصد

النظم الضريبية الدولية

التخفيف من الأعباء الجبائية المترتبة عنها إلى أدنى ما يمكن، حيث تستغل هذه الشركات مسألة عدم تجانس التشريعات الجبائية في الدول المختلفة . فتختار دائماً النشاط في الدول ذات التشريع الجبائي الأقل ؛ حدة أي التي تقل فيها الأعباء الجبائية³⁴ **تآكل الوعاء الضريبي**: تؤدي المنافسة الضريبية الضارة إلى تآكل الوعاء الضريبي والانخفاض المستمر في الحصيلة الضريبية، بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تُزايد الدولة على منحها . كما تتأثر الدول الأخرى بكل إجراء ضريبي تقوم به هذه الدولة من خلال نقص حصتها من رأس المال المستثمر أو نتيجة لقيامها بإجراء مضاد يتمثل في منح حوافز وإعفاءات أكثر، ما يقلل من مواردها الضريبية، وهو ما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة . وقد أظهرت دراسة قام بها الباحثان Thomsen & Woolcock عام 1331م مدى الانخفاض المستمر الذي لحق بأسعار الضرائب في بعض الدول الأوروبية، حيث خفضت ضريبة الدخل على الشركات ما بين عامي 1351 و 1331 من 20 % إلى 13 % في بلجيكا، ومن 03 % إلى 15% في الدنمارك، ومن 03 % إلى 12 % في أيرلندا، ومن 23 % إلى 21 % في اليونان، و من 23 % إلى 12 % في بريطانيا³⁵.

4. معايير تحديد المنافسة الضريبية و اليات مكافحتها

³⁴ Bernard castagnè, "Précis de Fiscalité Internationale, Press universités de France", édition, Paris, 2002, P 14.

³⁵ رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي و مدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، في: مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد (30) ، العدد (31) ، المعهد العربي للخطي ، الكويت ، 4334 ص4

النظم الضريبية الدولية

من الصعب الحكم على إجراء ضريبي معين على أنه ضار أم لا، ولهذا سعت دول الاتحاد الأوروبي و دول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى وضع مجموعة من المعايير لتحديد الممارسات الضريبية الضارة. وهي على النحو التالي³⁶:

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

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

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

- مدى وجود اصطلاحية في تعريف و تحديد القاعدة أو المادة الخاضعة للضريبة.
- مدى دخول الدولة في شبكة واسعة من الاتفاقيات الدولية أو ترقيتها لأنظمة ضريبية تفضيلية كوسيلة لتخفيض الضريبة.

اليات مكافحة المنافسة الضريبية الدولية: قد تفيد الحلول الجزئية في هذا الصدد لكنها محدودة بطبيعتها. فإذا اقتصر التنسيق على بضعة بلدان وحسب، قد تتعرض هذه البلدان لمنافسة أكبر من البلدان خارج المجموعة. وحتى إذا نسقت جميع البلدان

³⁶ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، الأردن، 2011،

النظم الضريبية الدولية

فيما بينها، فقد تظل عرضة لمخاطر المنافسة إذا لم يتم التنسيق في كل جوانب النظام الضريبي ذات الصلة. ومع ذلك، فإن المناهج الجزئية يمكن أن تفيد. وهناك اقتراحات طُرحت مؤخرا من شأنها إحداث تغيير جذري في نظم ضرائب الشركات، نجد الاقتراح الذي طرحته المفوضية الأوروبية بإيجاد وعاء موحد مشترك لضريبة الشركات. ففي المرحلة الأولى، تقوم الشركات العاملة في أكثر من بلد عضو في الاتحاد الأوروبي بتوحيد أرباحها الخاضعة للضرائب عبر الحدود، وبالتالي يمكن موازنة الأرباح المحققة في أحد البلدان مقابل الخسائر المتكبدة في بلد آخر. وفي المرحلة الثانية، توزع على الدول الأعضاء للأغراض الضريبية أرباح الشركات المحققة داخل منطقة اليورو، باستخدام صيغة تقوم على نسب أصولها أو عمالتها أو غير ذلك من المؤشرات الأخرى للأنشطة التي تمارسها في كل بلد. لكن ذلك لن يقضي على المنافسة الضريبية، لأن الحكومات سيظل أمامها الحافز لاستخدام معدلات ضريبية منخفضة لجذب المستثمرين أو العمالة أو غير ذلك من العوامل الداخلة في معادلة التوزيع. وهناك نظام بديل جذب قدرا كبيرا من الاهتمام مؤخرا في الولايات المتحدة وهو ضرائب التدفق النقدي على أساس الوجهة (destination-based cash-flow tax) ("DBCFT") -الذي يفرض الضرائب تبعا للمكان الذي تنتهي إليه السلع (الوجهة)، وليس محل إنتاجها. ومن شأن هذا النظام أن يخفف ضغوط المنافسة إذا اعتمد من كل الأطراف وتم تصميمه بدقة. أما إذا اعتمد على أساس أحادي في بلد أو بضعة بلدان، فسوف يزيد من مشكلات نقل الأرباح بالنسبة للبلدان الأخرى. ويرجع هذا لسبب بديهي، وهو أن أرباح المبيعات المحققة في مكان آخر يمكن أن تُعفى من الضرائب في تلك البلدان، مما يرحح معه أن تلجأ البلدان التي لا تأخذ بنظام

النظم الضريبية الدولية

احتساب الضرائب على التدفق النقدي حسب الوجهة إلى المنافسة بمزيد من العدوانية أو اعتماد نظام خاص بها³⁷.

والواقع أن مشكلات المنافسة الضريبية الدولية لن تنقضي في المستقبل القريب، وهناك أمور كثيرة على المحك بالنسبة للبلدان النامية. وفي مواجهة التحولات الجذرية المحتملة في الأنظمة الضريبية، كالتحول إلى نظام ضريبة الشركات القائمة على الوجهة، زادت أهمية فهم التأثير الذي تُحدثه السياسات الضريبية الوطنية عبر الحدود وكيفية تصدي الحكومات لها.

المحور الثالث: الازدواج الضريبي

1. تعريف الازدواج الضريبي :

يعرف الازدواج الضريبي لدى العديد من مختصي المالية العامة بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف باداءها و ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لاكثر من إدارة ضريبية

.وحسب القانون الدولي فإنه يترجم بخضوع نفس الدخل (الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة و تحت تأثير قواعد الاقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول³⁸، وما هو جدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف مضبط ومتفق عليه بين شرائح المالية العامة لو صف هذه الظاهرة و إلا أنه يمكن تعريف

³⁷ مايكل كين و جيم برامبي، مرجع سابق.

³⁸ حمد عبا محرزى " اقتصاديات المالية العامة " النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة و ديوان المطبوعات الجامعية والجزائر و2003 ص 329

النظم الضريبية الدولية

الازدواج الضريبي بصفة عامة بانه " فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف أكثر من مرة و على نفس المادة الخاضعة للضريبة و وخلال نفس المدة"³⁹

2. محددات الازدواج الضريبي⁴⁰

أولاً : وحدة الشخص المكلف بالضريبة: لا بد لنشوء ظاهرة الازدواج الضريبي من كون الفرد المكلف هو الشخص ذاته، وهو شرط واضح لا يثير لبساً، بيد أنه لا بد من التمييز في ظل هذا الشرط بما بين الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة أكثر من مرة، وبين الازدواج الاقتصادي الذي ينشأ بمجرد الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة، وخير مثال على ذلك؛ حالة فرض ضريبة ما على أشخاص طبيعيين بعد فرضها على الشخص الاعتباري الذي يتكون منهم، كأن تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مجموع الأرباح التي حققتها شركة مساهمة عام 2017 ، ومن ثم تفرض ضريبة أرباح الأوراق المالية على توزيعات أرباح المساهمين عن العام ذاته، فمن الناحية القانونية البحتة لا يمكن القول بوجود حالة ازدواج ضريبي؛ لأن الضريبة الاولى فرضت على الشركة بوصفها شخصاً معنوياً مستقلاً عن المساهمين فيها، في حين أن الضريبة الثانية فرضت على الشركاء المساهمين بوصفهم أشخاصاً طبيعيين متميزين عن الشركة، فشرط وحدة المكلف بالضريبة هنا غير متوافر، أما من الناحية الاقتصادية فالازدواج قائم؛ لأن الشركة ما هي الا مجموع الشركاء المساهمين

³⁹ سوزي عدلي ناشد "الوجيز في المالية العامة" النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة و دار الجامعة الجديدة للنشر السكندرية و مصر و ص 225

⁴⁰ -جميل الصابوني، القانون المالي، الازدواج الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة،

2012 <https://www.arab-ency.com/details.law.php?ful>

- شوقي جاد الازدواج الضريبي، أموال ناس، 2016، متاح على

<http://www.amwalnas.com/articles>

النظم الضريبية الدولية

فيها، وبالتالي فأرباحها هي مجموع أرباحهم، لذا فإن الشريك المساهم هو من يتحمل في المحصلة عبء الضريبتين المفروضتين على أرباح الشركة عند تحقيقها وكذلك عند توزيعها

ثانيا وحدة الوعاء الضريبي: أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة، سواء كانت هذه المادة دخالا أم أرس مال، بمعنى أن تفرض الضريبة ذاتها مرتين، أو أن تفرض ضريبتان من النوع ذاته على المال ذاته، كقيام السلطات الفرنسية بفرض ضريبة الأرباح على عوائد الأوراق والسندات المالية التي يملكها شخص مصرى الجنسية في البورصة الفرنسية، وبالمقابل قيام السلطات المصرية أيضاً بفرض ضريبة على أرباح إلى اربطة الجنسية، فهذه الحالة هي وتوزيعات البورصة الموجودة في الخارج على الشخص ذاته استنادا الى اربطة الجنسية فهذه حالة ازدواج ضريبي؛ لان الوعاء الضريبي ممثلاً بأي ايرادات الاوراق والسندات المالية قد خضع لأكثر من ضريبة، أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة؛ فينتفي الازدواج الضريبي ولو كان المكلف هو ذاته، وتم فرض الضرائب عن المدة الزمنية ذاتها، ومثال ذلك؛ فرض ضريبة على عقار يملكه المكلف، وضريبة على دخله المحقق من أعماله التجارية، وضريبة ثالثة على اربته بوصفه موظفاً، فالضرائب الثلاث يتحملها المكلف نفسه وعن المدة ذاتها، ولكن على أوعية ضريبية متعددة، فالأ وجود لاي ازدواج في هذه الحالة .

ثالثا وحدة الضريبة: أن تكون الضرائب المفروضة من نوع واحد، وهذا من أهم شروط حدوث الازدواج الضريبي، والذي يقتضي أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف في المرة الأولى هي ذاتها الضريبة المفروضة عليه في المرة الثانية أو الثالثة... إلخ، لذلك يفرق الفقه المالي بين حالة ازدواج الضريبة وحالة تكرار الضريبة، فالتكرار ينشأ عندما تتجدد

النظم الضريبية الدولية

واقعة فرض الضريبة في كل مرة تجب فيها كما في الضرائب الجمركية عندما تتجاوز حدود أكثر من دولة ببرا، وتظهر أهمية ما سبق إذا علم ان الفن الضريبي و المالي يختلف باختالف الدول؛ مما يجعل ضريبة ما تأخذ اسما مغايرا لاسمها الذي تحمله في دولة أخرى و قد شدد بعض الفقهاء والكتّاب على ضرورة تدخل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتحديد الضرائب التي تعد من نوع واحد، وذلك بقصد تجنب ازدواج الضريبي الدولي قدر المكان

رابعا .وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة فاختلفت المدة التي فرضت عنها الضريبة ينفي واقعة الازدواج ولو تحققت الشروط السابقة، ففرض ضريبة الرواتب وألجور على موظف عام عن راتبه المقبوض لشهر فبراير 2017 بعد فرض الضريبة ذاتها عليه عن راتبه المقبوض لشهر يناير للعام ذاته ل ينشئ واقعة ازدواج ضريبي؛ وذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين.

وهناك جانب من الفقه ينفي صفة الاستقلال عن شرط وحدة المدة؛ لانه مرتبط بشرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة ففي المثال السابق يلاحظ في شهر فبراير ان المادة الخاضعة للضريبة، (وهي أجر الموظف عن هذا الشهر) تختلف عن المادة الخاضعة للضريبة في شهر يناير (وهي أجره عن شهر يناير) ، فالشرطان تخلقا معاً، ويؤيد ذلك الراي بعض الفقهاء الذين يميزون بين الدخل الذي يتحتم فيه ارتباط شرط وحدة المدة بشرط وحدة الوعاء الضريبي، وبين رأس المال الذي قد يستقل فيه شرط وحدة المدة تماماً عن شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة، كما يشترط في إطار الضرائب غير المباشرة، أن تكون الواقعة المنشئة للتكليف الضريبي واحدة، حتى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي؛ وما ذكر سابقا عن الضرائب الجمركية التي تفرض من قبل سلطات عدة دول

النظم الضريبية الدولية

على بضاعة تمر عبر حدودها هو خير مثال على أن الواقعة المنشئة لكل ضريبة تختلف عن الأخرى، وذلك باختلاف الحدود التي تعبرها البضاعة في كل مرة

3. أنواع الزدواج الضريبي:

أولا من حيث نطاق فرض الضريبة : يمكن تقسيم الازدواج إلى ازدواج داخلي وازدواج خارجي (دولي) يكون الازدواج داخليا عندما تتوفر عناصره داخل الحدود الإقليمية للدولة . ويكون دوليا عندما تتوفر عناصره في نطاق أكبر من دولة واحدة . و يحدث ذلك عندما يحقق المكلف أرباحا في غير وطنه الأصلي فتحسب في عداد دخله ويدفد ضريبة عنها في وطنه و يخضع في الوقت نفسه لضريبة الدولة التي حقق فيها الأرباح ويتفق الازدواج الدولي مع الازدواج الداخلي في العناصر والمفهوم إلا أنهما يختلفان في الأسباب حيث تعود أسباب الازدواج الضريبي الداخلي إلى تعدد السلطات التي تفرض الضريبة ويبدو ذلك في الدولة البسيطة من خلال إعطاء الحق للسلطة المركزية وللسلطات الإقليمية و يظهر بشكل أوضح في الدولة المركبة 'الاتحادية' حيث توجد سلطة الاتحاد وسلطة الولايات أو الدول الداخلة في الاتحاد مثل الولايات المتحدة الأمريكية حيث من الجائز أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة و ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة مع توافر الشروط الأخرى. كما قد يحدث الازدواج الداخلي نتيجة لطبيعة النظام الضريبي و حيث تفرض السلطة المختصة ضريبة عامة على الدخل ثم ضريبة نوعية على كل فرع من فروع الدخل فتتحقق جميع عناصر الازدواج.

ثانيا أنواع الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه

يصنف الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه إلى نوعين⁴¹

⁴¹ هيثم على محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي ص ص 293-295 <https://www.iasj.net/iasj?func>

النظم الضريبية الدولية

الازدواج الضريبي المقصود: هو ذلك الازدواج الذي يعتمد المشرع إحداثه بحق المكلفين أحياناً، وهذا يكون عادةً بهدف دعم خا زنة الدولة بض ا رتب إضافية، لأجل مواجهة عجز قائم في الموازنة

العامة للدولة، أو بهدف تخفيف العبء النفسي على المكلفين عندما يرغب المشرع برفع معدل الضريبة المفروضة، وذلك بتوزيعها على ضريبتين أو أكثر من النوع ذاته، وأحياناً قد يقصد المشرع من وراء هذا الازدواج الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية، والازدواج المقصود لا يمكن توقع حدوثه إلا في النطاق الداخلي أو المحلي، ونادراً ما يقع على الصعيد الدولي.

الازدواج الضريبي غير المقصود:

وهو الازدواج الحاصل بغير قصد من السلطات المعنية، وذلك إما لقصور أو خلل في القانون الضريبي، واما لانعدام التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول، وعلى خلاف سابقه فإن الازدواج غير المقصود هو الأكثر حدوثاً على الصعيد الدولي منه على الصعيد الداخلي، وهذا يبدو منطقياً بسبب أن عدم التنسيق بين قوانين الدول هو أمر وارد؛ لأن كل دولة عادةً ما تضع قوانينها الضريبية مستهدفة مصالحها المالية والاقتصادية حتى الاجتماعية، دون الاهتمام بمصالح دول أخرى وقوانينها⁴².

4. الحالة الثلاثية في فرض الضريبة في ظل التوسع الذي تشهده الأنشطة

الاقتصادية التي يمارسها المتعاملون الاقتصاديون، والتي أصبحت تتم في العديد من الدول، نشأت مشكلة أكثر تعقيداً من الازدواج الضريبي الدولي، ألا وهي الحالة التي يخضع فيها المكلف لنفس الضريبة أو ضرائب متشابهة

⁴² (هيثم على محمد)، 6112 (، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي ، -691الع ارقى، ص ص 692

النظم الضريبية الدولية

- وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي، وخلال نفس المدة من طرف ثلاث دول، حيث تستند كل دولة لضابط من ضوابط الإخضاع الضريبي، وتعبير آخر، فهي الحالة التي يحقق فيها المكلف دخلا يعتبر ضمن مجال الاختصاص الضريبي لثلاث دول، وغالبا ما يكون ذلك الدخل عبارة عن أرباح أسهم أو فوائد، أو إتاوات، أما الدول المتدخلة في هذه الحالة هي⁴³
- الدولة مصدر الدخل والتي يحصل منها على أرباح الأسهم أو الفوائد والتي نرمز لها بالدولة (ص).
- الدولة التي توجد فيها المنشأة أو الفرع المستفيد من ذلك الدخل ونرمز لها بالدولة (ن).
- الدولة التي يوجد فيها المقر الرئيسي للمؤسسة المالكة للفرع أو المنشأة، ونرمز لها بالدولة (أ).
- وفي غياب اتفاقية جبائية تجمع بين الدول الثلاث، أو أي إجراءات من خلال تشريعاتها الضريبية لتفادي تلك المشكلة أو التقليل من عبئها فإن الدخل المحقق في الدولة (ص) يخضع لاقتطاعات ضريبية كما يلي:
- الدولة (ص) تفرض الضريبة على الدخل المحقق من طرف المنشأة أو الفرع باعتبارها الدولة مكان تحقق الدخل (اقتطاع من المصدر). الدولة (ن) التي توجد فيها المنشأة أو الفرع المستفيد، تفرض الضريبة على جميع المداخل التي تحققها تلك المنشأة أو الفرع، بما فيها الدخل الناشئ في الدولة (ص).

⁴³ OCDE, question de fiscalité internationale, modèle de convention fiscale quatre études complémentaires, n°04, Paris, 1992, p 30.

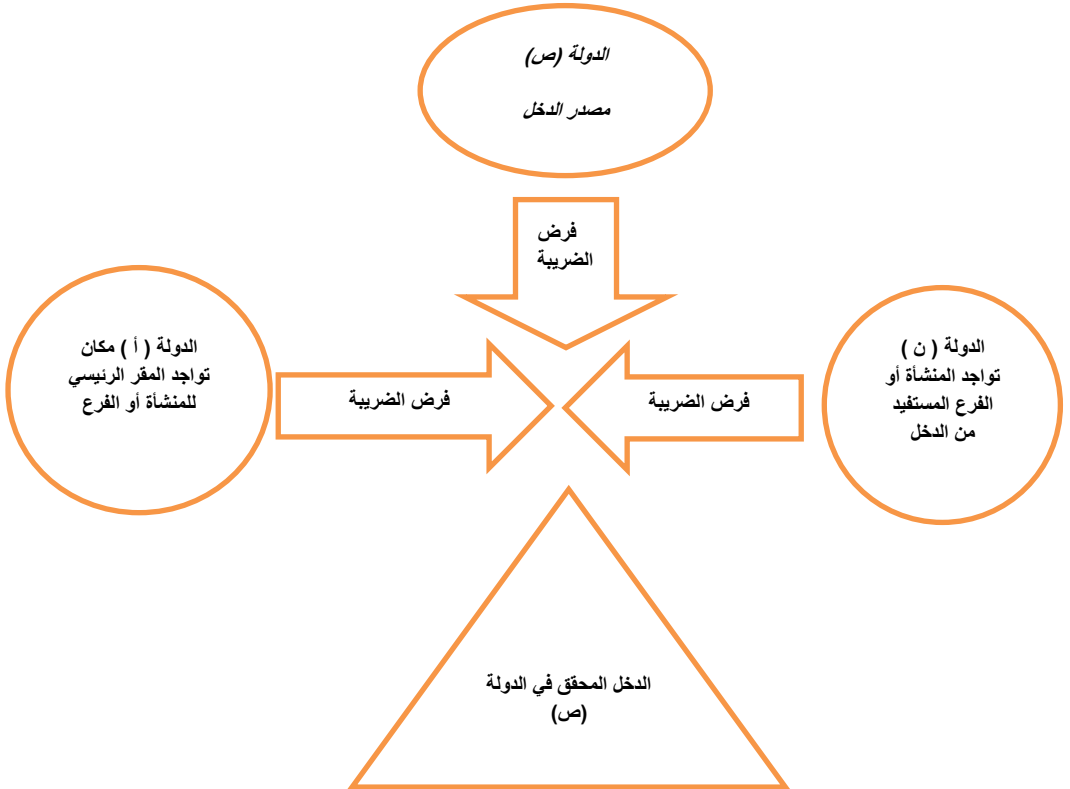
النظم الضريبية الدولية

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

النظم الضريبية الدولية

الضريبة لتلك الدول أو عن طريق إبرام اتفاقية ضريبية بين الدول الثلاث ومحاولة التوصل من خلالها لحل لتلك المشكلة.

الشكل رقم 01: الحالة الثلاثية في فرض الضريبة



المصدر: بوقروة إيمان، كيفية تقادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2010، ص 26

النظم الضريبية الدولية

المحور الرابع التهرب و الغش الضريبي الدولي

1. الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

1.1. تعريف التهرب الجبائي

تؤكد الدراسات والإحصائيات أن التهرب الضريبي يعد من بين الظواهر الضريبية والمالية الشائعة في جميع دول العالم، ولكن بنسب تختلف من دولة إلى أخرى ومن زمن إلى آخر⁴⁴ ، وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف بها سواء كان شخصا طبيعيا أم اعتباريا.

تعددت التعاريف والمفاهيم حول مفهوم ظاهرة التهرب الضريبي ؛ واختلفت وجهات النظر بالنسبة للباحثين القانونيين والباحثين الإقتصاديين، فالباحثين القانونيين يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي وذلك في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة، كما أنهم يميزون بين مختلف أنواعه. على عكس الباحثين الإقتصاديين الذين يرون بعدم جدوى التمييز بين أنواع التهرب الضريبي، بحيث أنهم يؤكدون في دراستهم على التأثير الإقتصادي للخرينة العمومية مهما كانت صورته⁴⁵ فعرف البعض التهرب الضريبي على أنه هو: «عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها باستعمال طرق غير مشروعة .»⁴⁶ أو هو : «

⁴⁴ "هدى ن" «آلاف مليار حجم التهرب الضريبي سنويا» ، مقال تم نشره على الموقع الإلكتروني

التالي . 23:05 الساعة على 2018/02/23 يوم عليه الإطلاع تم www.djazairress.com

⁴⁵ طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الج ازئر ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون،

قسم قانون خاص، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة، 2011 ،ص. 11

⁴⁶ حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006

ص. 37.

النظم الضريبية الدولية

محاوله الممول التخلص من الضريبة، عدم الإلتزام القانوني لها بأدائها حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون إرتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة » كما عرفه البعض الآخر بأنه « تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي أو الثغ ارت الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك كل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية » ، أو « هو التخلص الفرد من دفع الضريبة دون إرتكاب أية مخالفة للنص التشريعي الضريبي القائم » على غرار أغلب التشريعات الضريبية التي لم تضع تعريفا للتهرب الضريبي، سار المشرع الجازمي على نفس المنهج، ووفق فيما فعل عندما لم يقيم بوضع تعريف محدد له، حيث أنه ترك هذا الأمر للفقه، وقد برر ذلك على أن التعريف الذي قدمه أو تبناه لا يمكن أن يشمل كافة أساليب التهرب، فقد نص المشرع في المادة 119/1 من قانون التسجيل على الغش الجبائي دون أن يذكر تعريف له بل ذكر فقط الأفعال التي تعتبر غشا، وذلك من إخفاء لوعاء الضريبة أو محاولة إخفائها باستعمال مناو ارت. كما نجد أيضا المشرع الجازمي أورد بعض الحالات على سبيل المثال في نص المادة 193/1 من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة ونص المادة 533 من قانون الضريبة غير المباشر

2.1. أشكال التهرب الضريبي

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

النظم الضريبية الدولية

أولاً: التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع التهرب المشروع هو تهرب بدون انتهاك القانون الضريبي⁴⁷، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض التغييرات الموجودة في القانون، ويعرف التهرب المشروع بالتجنب الضريبي الذي يتم بإحدى الوسيلتين: الوسيلة السلبية "وهي تتم غالباً بتحاشي الفعل أو الامتناع عن التصرف الموجب للخضوع للضريبة أو النشاط الخاضع لها ومن ثم لا يتحقق للمكلف الواقعة المنشئة للضريبة "الوسيلة الإيجابية" وتتحقق بمحاولة الاستفادة من ثغرات في القانون للتخلص من ضريبة على أساس عدم توافر شروط الواقعة المنشأة للضريبة".

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

إن تنويع التهرب إلى التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع لا يتفق معه بعض الباحثين نظراً لأن اصطلاح التهرب في حد ذاته يجب أن لا ينصب على قانون أو مشروعية أو

⁴⁷ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، العدد 14، الجزائر، جانفي 2010، ص 7.

النظم الضريبية الدولية

قاعدة تجعله مشروعا، ففي بعض الدول لا يوجد فرق واضح بين التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع⁴⁸.

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

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

⁴⁸ OCDE les travaux de l'OCDE sur l'évasion et fraudes fiscales ,bureau international de documentation fiscale Amsterdam 1981,p 13 ,

النظم الضريبية الدولية

الضريبة الممنوحة له من الدول المضيفة ،خاصة مع انتشار ما يسمى بدول الجنات الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم للمكلف قصد التهرب من الضريبة⁴⁹.

ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية :⁵⁰

- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية: ويكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الإستيراد، أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير.

- المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف)

2. اليات التهرب الضريبي الدولي

أولا آلية المنشأة المستقرة:نشأت فكرة المنشأة المستقرة على أثر انتقال أدوات الانتاج ورؤوس الأموال من موطنها الاصلي للاستثمار إلى الدول الأخرى وظهور الشركات متعددة الجنسيات، وبالتالي اختلاف معايير فرض الضريبة بين التشريعات الضريبية المختلفة، حيث يمكن رصد اتجاهين أساسيين توصل إليهما الفقه الاقتصادي في هذا الصدد:⁵¹

الاتجاه الأول :نظرية تحقق الدخل عالمية الايراد Revenue De réalisation la de Théorie

وفقا لهذه النظرية يتم تعريف المنشأة المستقرة بكونها تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يسهم إسهاما مباشرا في تحقيق الربح، أي أن هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشأة الثابتة

⁴⁹ زهرة حيوا ،إلياس نجمة ،التهرب الضريبي الدولي،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 27 ،العدد الأول سوريا، 2011،ص420.

⁵⁰ حميد بوزيدة ،جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002،ص ص 41-42

⁵¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية. بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، 2008

النظم الضريبية الدولية

وتحقيق الربح، والذي بموجبية بالحق التشريع الضريبي الدخل الوطني الذي يتبع الدولة تبعية سياسية' الجنسية' أينما تحقق هذا الدخل أي سواء تحقق هذا الدخل داخل حدود الدولة أو خارجها.

الاتجاه الثاني: نظرية التبعية الاقتصادية 'L'économique appartenance de Théorie طبقا لهذه النظرية يرتبط مفهوم المنشأة المستقرة بالمنشآت كلها التي تُعد جزءا متكاملًا من اقتصاد الدولة سواء أسهم إسهاما مباشرا أم غير مباشر في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الاجنبي، باعتبار أن النشاطات التي تزاو لها تعد نشاطات حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة. والذي بموجبه يتم الربط بين الدخل المحقق وإقليم الدولة، فالدولة التي يتحقق الدخل على أرضها تعد مصدرا لهذا الدخل وبصرف النظر عن كون الشخص الذي حقق الدخل شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا وبصرف النظر عن كونه مقيما أو غير مقيم فيها، مما قد ينتج عن ذلك ازدواج ضريبي دولي . من جهة أخرى تضمنت المادة 5 من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المفروضة على الدخل ورأس المال تعريفا بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية للمنشأة المستقرة ب أنها "المكان الثابت الذي يزاول فيه المشروع كل نشاطه أو بعضه".⁵²

(ويتفق هذا التعريف مع تعريف المنشأة المستقرة في اتفاقية الامم المتحدة النموذجية لالازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية لتيا نصت وفي المادة الخامسة(الفقرة الأولى) المنشأة الدائمة هي : "المقر أو المكان الثابت الذى يزاول من خلاله كل نشاط المشروع أو بعضه" ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى

⁵² جامعة الدول العربية، الشبكة القانونية العربية، 2020 اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل , ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية،

www.lasportal.org/ar/legalnetwork/Pages/agreements_details.aspx

النظم الضريبية الدولية

مقيمة أن تصبح الشركة منشأة دائمة لأخرى .تشمل عبارة المنشأة الدائمة على

الخصوص ما يلي:)ألم المتحدة، 2001

إدارة محل un siège de direction ، الفرع une succursale

المبنى المستخدم كمنفذ للبيع vente de point ، المكتب ، المصنع، الورشة

المنجم أو المحجر أو حقل البترول أو بئر الغاز أو أي مكان آخر استخراج الموارد

الطبيعية، المزرعة أو الغراس، موقع البناء أو الإنشاء أو مشروع التجميع أو مشروع

التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بأي منهم إذا استمر هذا الموقع أو المشروع أو

النشاط لمدة تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال فترة اثني عشر شهرا.

تقديم الخدمات بما فيها الخدمات الاستشارية التي يقدمها مشروع عن طريق العاملين أو

أفراد آخرين إذا استمرت تلك الأنشطة لمدة تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال فترة

اثني عشر شهرا.

كيفية التهرب الضريبي الدولي باستخدام المنشأة الدائمة: يتم التهرب الضريبي الدولي

من طرف الشركات المتعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الدائمة بإحدى الطرائق

الآتية: إما أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الدائمة لها في دولة تعفي هذه المنشأة

كلية من الضرائب - .أما إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب

ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلج إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة

بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين

(الخدمات، التنسيق، التوزيع، ...)، بحيث إن أخذت كل واحدة منفردة لا تمثل منشأة

ثابتة ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة،

ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.

النظم الضريبية الدولية

ثانيا الجنات الضريبية

- **تعريف الجنات الضريبية:** الملاذات أو الجنات الضريبية هي مناطق تتميز بضغط ضريبي منخفض أو شبه معدوم و هي دول تتمتع أنظمتها البنكية و المالية بالصرامة الكبيرة فيما يتعلق بسرية المعلومات التي تخص عمالها الاجانب .

والجدير بالذكر أن الملاذات الضريبية ليست جميعها دوال ذات سيادة سياسية، بل إن بعضها أقاليم ومناطق تتبع سياسيا دولا أخرى ، ولكنها تشكل ملاذات ضريبية، كإمارة أندورا الفرنسية، التي لا تتمتع بالسيادة، إلا أنها تمتاز بنظام ضريبي خاص بها، ومختلف عن النظام الضريبي الفرنسي نفس الشيء بالنسبة لاقليم الكامبيون الإيطالي

- خصائص الجنات الضريبية:

■ **المعدلات المنخفضة للضريبة:** تعمل هذه الجنات على خفض معدلات الضرائب بهدف تشجيع رؤوس الأموال و الاستثمارات الأجنبية على الدخول الى هذه الدول التي عادة ما تكون صغيرة أو نامية لها اقتصاد ضعيف فلا تجد هذه الدول من وسيلة لتنمية اقتصادها و تطويره الا التضحية بايراداتها من خلال انتهاج سياسة جبائية تحفيزية تركز على أمرين: الأول عدم فرض ضرائب على كافة المداخل و الثاني قيامها بفرض ضرائب مخففة على رعايا الدولة دون الاجانب.

■ **الاستقرار السياسي الاقتصادي الاجتماعي و القانوني :** يعد عامل الاستقرار من العوامل المهمة التي تأخذها الشركات متعددة الجنسيات في عين الاعتبار في تحديد وجهة استثماراتها الأجنبية فهي لا تهتم بالمميزات

النظم الضريبية الدولية

الاعفائية و الجبائية فقط بليهما أيضا توفر البلد المضيف على المستوى المطلوب من الاستقرار السياسي و الاقتصادي و القانوني بالإضافة الى توفر بيئة اجتماعية جاذبة.

- **السرية في العمل المصرفي والمعاملات التجارية:** تتمتع الجئات الضريبية بامتلاكها قدراً كبيراً من السرية، واحترامها لخصوصيات المستثمرين والمشروعات المشتغلة في أراضيها. وتبرز تلك السرية على نحو خاص في القطاع المصرفي؛ إذ تكون جميع الصفقات والتحويلات والقروض والإيداعات التي يقوم بها المستثمرون عن طريق بنوك تلك الدول طي الكتمان. وضماناً لهذه السرية يتم إبرام عقد بين البنك والعميل يلتزم بموجبه البنك بالحفاظ على سرية معاملات وحسابات العميل، وتترتب عليه مسؤولية مدنية في حال إخلاله بهذا الالتزام. في حين يقع على عاتق العميل إثبات عدم وفاء البنك بالتزامه. والأكثر من ذلك، أن بعض الدول، مثل سويسرا، كانت تفرض عقوبات جنائية على البنك الذي يخل بالتزامه بسرية صفقات وحسابات عملائه.

- **الموقع الجغرافي المتميز ووجود وسائل اتصالات ومواصلات متطورة:** فالموقع الجغرافي المميز للجئات الضريبية يؤدي دوراً مهماً في مدى قدرتها على جذب الشركات والمشروعات الأجنبية، وبإمعان النظر في التوزيع الجغرافي لأهم الجئات الضريبية، يمكن ملاحظة أنها غالباً ما تكون دولاً مجاورة للدول المتقدمة، ويبدو ذلك بوضوح في القارتين الأمريكية والأوروبية. لأن هذه الملاذات تستخدم (قنوات الانتشار) Vases d'expansion في

النظم الضريبية الدولية

جني الدخل التي تحاول الشركات الدولية إبعادها عن السلطات الضريبية في دولها الأم⁵³

■ . استقرار العملة الوطنية وضعف الرقابة على سوق الصرف:

الملفت للانتباه في العقدين الاخيرين هو أن معظم الجنات الضريبية حاولت أن تتطور وتقدم نفسها بصفقتها مراكز مالية حرة . Offshore اذ تزاوّل فيها الأنشطة المالية والمصرفية وأنشطة الشركات القابضة على نحو واسع. وهي في سبيل ذلك، تعتمد على الاقتراض والاقتراض الدوليين بالعملة غير الوطنية، سواء كانت تلك الأنشطة المالية تتعلق بأموال شخصية لمستثمرين أفراد أو شركات القابضة و ترتبط تلك المناطق المالية الحرة على نحو وثيق بأكبر وأبرز المراكز الاقتصادية الرئيسة في العالم، مثل نيويورك ولندن وطوكيو وزيوريخ. ولعل أهم ما يميز الجنات الضريبية استقرار عملتها الوطنية، إضافة إلى قوة هذه العملة تجاه العملات الاخرى. وتعد قابلية العملة للتحويل إلى العملات الرئيسة في العالم من أهم عناصر هذه الخاصية، والسبب في ذلك أن الجنات الضريبية تعتمد بصورة رئيسة على الاستثمار الاجنبي، مما يتطلب أن تتوفر لديها إمكانية انتقال الاموال منها وإليها، من قبل أولئك أن تكون عملة دولة الملاذ الضريبي المعنية قابلة للتحويل إلى أهم وأقوى وأشهر المستثمرين الاجانب، وهذا يستلزم حتما العملات على الصعيد العالمي وهي (الدولار الأمريكي والجنه الإسترليني والين الياباني والبوان الصيني، وقد أضيف إليها منذ أواخر القرن الماضي، اليورو، عملة الاتحاد الأوروبي).

⁵³ جميل الصابوني , الموسوعة العربية . الموسوعة القانونية المتخصصة - الملاذات الضريبية -

النظم الضريبية الدولية

بل إن بعض الجنات تعتمد أساسا على الدولار الأمريكي في تعاملاتها النقدية، ولا تعتمد على عملتها الوطنية ومثال ذلك بنما التي يشكل الدولار الأمريكي العملة الورقية الأساسية المتداولة فيها، ولا يكون هناك اعتماد على عملتها الوطنية 'البالو'. ويُشار هنا إلى عدم وجود رقابة حكومية صارمة على سوق الصرف الاجنبي في الجنات الضريبية،

- التهرب الضريبي بواسطة الجنات الضريبية

يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية عن طريق:

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

- أنها شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبة منخفض أو لا تفرض ضرائب فيه نهائيا (كما في الجنات الضريبية).
- يتم تأسيس هذه الشركة والسيطرة عليها من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في بلد ذي معدل ضريبة مرتفع.

النظم الضريبية الدولية

- استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أساس إدارة وتوجيه الإيرادات من الشركة الأم إلى الشركة الوليدة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل⁵⁴.
و الصعب في هذه الطريقة تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات و مكائهم، فالمقر في اللجنة الضريبية وهمي، في حين أن المقر الحقيقي في البلد الأم، و من هناك تقوم هذه الأخيرة بالإدارة والتوجيه.
- 2- تخفيض التكاليف و منه التقليل من العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع و تزيد منه في الدول ذات الجنات الضريبية، وهذا قبل توزيع الأرباح.
- 3- أما بعد توزيع الأرباح فإن الشركات الوليدة الموجودة في الجنات الضريبية لا تقوم بتحويل أرباحها إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة، و إنما تعيد استثمارها في الجنات الضريبية نفسها أو تحويلها إلى دول أخرى أقل خضوعا للضريبة. يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية على أساس الاستفادة من اختلاف العبء الضريبي بين الدول.
- ثالثا أسعار التحويل : يقصد بأ سعار التحويل أنها: "أسعار تتعلق بالسياسات الادارية المتعلقة بالعمليات التي تتم ما بين الشركة الام والفروع والتوابع لها، أو بين الفروع والتوابع

⁵⁴ Yahia Amanache, Aspects Théoriques de la Fraude fiscale , annales IEDF ,institut Maghrébin des douanes et de la Fiscalité, kolea, Tipaza ,2001 p 78.

النظم الضريبية الدولية

بعضها البعض، والتي قد تتمثل في تحويل المنتجات والخدمات والتحويلات النقدية وغيرها".⁵⁵

وبحسب تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE أسعار التحويل هي: " هي الاسعار التي بموجبها مؤسسة ما تحول سلع ملموسة، أصول غير ملموسة أو خدمات إلى مؤسسة شريكة"⁵⁶

من خلال هذه التعاريف يمكن أن نستخلص ببساطة أن أسعار التحويل هي أسعار البيع بين شركات من نفس المجموعة ولكن محل إقامتها في بلدان مختلفة، تفترض صفقات بين أعضاء مجمع الشركات (intragroupe) وذلك ما وراء الحدود، وبالتالي فهي تشبه عمليات استيراد وتصدير بين شركات من نفس المجمع، وهنا نستثني كل المعاملات الدولية مع شركات مستقلة وكذلك كل المعاملات بين أعضاء المجمع من دون عبور الحدود. والصفقات بين أعضاء المجموعة تشمل كل السلع والبضائع التي يتم تبادلها من المواد الخام وبيع نصف مصنعة، والتي سوف يتم استكمال تشغيلها في الفروع حتى تصير سلعة تامة الصنع، وكذلك المنتجات تامة الصنع وذلك بغرض إعادة بيعها في الدول المضيفة للاستثمار، والتي توجد بها هذه الفروع، كذلك تمتد المعاملات بين أعضاء المجموعة لتقديم الخدمات، تقاسم بعض الاعباء بين عدة شركات من نفس المجمع (مصاريف الادارة أو المقر... وضع في متناولهم أشخاص أو سلع، تقاسم رسوم الحصول

⁵⁵ سهام محمد علي حسن . (1998) . أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي-

دراسة مقارنة .-مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة،السعودية

⁵⁶ la direction Generale des finances publiques. (2006, 11). les prix de transfert. Consulté le 10 08, 2020, sur

النظم الضريبية الدولية

على براءات الاختراع أو العلامات التجارية، علاقات مالية خدمتية تقدمها شركة من نفس المجمع إلى شركة أخرى إلى غير ذلك.

كيفية التهرب الضريبي عبر آلية أسعار التحويل: لتحويل الارباح بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها في الخارج أو بين فروع تستخدم هذه الشركات أسعار التحويل ، وبهذا يمكن لهذه الشركات أن تتلاعب بتحديد الاسعار بما يناسب حاجتها، وهذا بتخفيض نفقاتها وأعبائها خصوصا العبء الضريبي وزيادة أرباحها. يتم التلاعب باسعار التحويل Manipulation prix des التحويل قصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الارباح خصوصا في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الارباح إلى بلد الموطن، أو أن البلد المضيف يفرض ضريبة مرتفعة على الارباح، وتمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة إلى الشركات دولية النشاط⁵⁷ فقيمة الارباح تتحدد مقدما وفقا لاسعار التحويل التي يتم بناء عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات، ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقا لهذه الآلية، ومن التلاعبات التي تستخدمها الشركات في هذا السياق نذكر ما يلي:

- إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع إحدى الشركات المتعددة الجنسيات ببيع إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تؤخذ الاسعار الجارية والمتداولة في الاسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة المتعددة الجنسية الام وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباطي تاركة

⁵⁷ سوزي عدلي ناشد. ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية . بيروت : منشورات الحلبي الحقوقية، 2008.

النظم الضريبية الدولية

المجال للتلاعب بالأسعار⁵⁸ ولا يمكن القول بأن الطلب والعرض يحددان أسعار ما يتم تبادله بين وحدات الشركة الام لان هذا التبادل لا يتم عن طريق السوق، نظرا لخصوصية السلع والخدمات موضوع التبادل، وعدم تماثلها مع ما يتوافر في الاسواق من ناحية، ولان الشركة الام تحدد لكل وحداتها من أين تحصل على ما تريد وإلى أين تذهب بمنتجاتها أو تقدم خدماتها المشتركة، فالشركة الام هي التي تنظم كيفية قيام كل جزء بإمداد الأجزاء الأخرى بما يلزمها من منتجات وخدمات لازمة لاداء دورها في إخراج المنتج النهائي، وطبيعي إلى جانب ذلك أن تقوم الشركة الام بتحديد الاسعار التي يتم بها الحساب بينها وبين وحداتها أو بين هذه الوحدات وبعضها البعض. ومن الطبيعي أن تعكس الطريقة التي يتم بها تحديد هذه الاسعار سياسة ومصلحة الشركة دولية النشاط في مجملها وليس بالضرورة مصلحة كل فرع من توابعه. ولعل استخدام أسعار التحويل لتخفيض الاعباء الضريبية للشركة في مجملها هو المثال التقليدي في هذا الصدد. فبافتراض أن الشركة دولية النشاط تمارس عملها في دولتين تختلف فيما بينهما معدلات الضريبة التي ستحملها الشركة، فان الشركة تجد من مصلحتها أن تعمل على زيادة الأرباح المحققة في الدولة التي يقل فيها معدل الضريبة، وتخفيض الربح إلى أدنى قدر ممكن في الدولة التي يرتفع فيها معدل الضريبة. ولتحقيق ذلك يتم تخفيض أسعار المنتجات التي ينتجها الفرع الخاضع للضريبة الأعلى لصالح الفرع الخاضع للضريبة الأقل. أي أن الشركة تنظر أساسا للربح النهائي وأهمية تحقيقه

⁵⁸ علي عبد الفتاح أبوشرار، الاقتصاد الدولي-نظريات وسياسات .- عمان: دار المسيرة، ط

النظم الضريبية الدولية

متجاوزة بذلك مصالح الشريك المحلي أن وجد، والدول المضيفة لرأس المال وحقوقها السيادية.

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

- عند توزيع الأرباح ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة *intermédiaire Société* من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم⁵⁹ لمثال المعروف عن ذلك موز جرسبي (Jersey de bananes) (هي جزيرة تعتبر المصدر الاول لفاكهة الموز في

⁵⁹ Fedida, C. P. (2000). Evasion Fiscal International. Thèse de doctorat.

Nice: Université Sophia Antipolis.

النظم الضريبية الدولية

العالم وهذا بفضل تطبيق سياسة أسعار التحويل من طرف باعة الموز. الموز يباع من طرف شركة متواجدة في كوستاريكا مثالا إلى شركة متواجدة في جرسى، هذه الأخيرة بدورها تقوم بإعادة بيع الموز إلى شركة أخرى من نفس المجموعة في فرنسا ولكن بسعر مرتفع، مما يسمح لها بتحقيق أرباح وتبقيها في جرسى، بينما تترك هامش ربح ضعيف لأسعار البيع للشركة المتواجدة في فرنسا إلا أنه يجب الإشارة إلى أن هذه الشركات التي تسعى للتهرب من أداء الضريبة المستحقة عليها، وإنما أحيانا تحاول أن تتجنب الخضوع لهذه الضريبة، وذلك بان تقوم باستغلال الثغرات الموجودة في قانون الضرائب فعلى سبيل المثال تقوم العديد من الدول بإعفاء السلع المخصصة للتصدير من الضريبة على القيمة المضافة أو الرسوم الجمركية أو ضرائب الدخل، وهذا بهدف تشجيع عمليات التصدير والحصول من وراء ذلك على عملات صعبة، فتقوم هذه الشركات باستغلال هذه الثغرة في هذه القوانين للتهرب أو تجنب سداد الضريبة الإقليمية

المحور الخامس طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية

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

النظم الضريبية الدولية

يطلق مصطلح القانون الاتفاقي على الاتفاقيات (المعاهدات) الدولية، حيث تتضمن مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين دولتين أو أكثر في مجال معين. و الاتفاقيات بصفة عامة إما أن تكون بين دولتين ، و تعرف باسم الاتفاقيات الثنائية، و إما أن تكون بين أكثر من دولتين ، و تعرف باسم الاتفاقيات الجماعية، وهذه الاتفاقية يمكن أن تكون اتفاقية جبائية لتحقيق أهداف جبائية معينة و يمكن أن تكون غير جبائية و تتضمن نصوصا تتعلق بالضرائب، مثال ذلك المعاهدات المتعلقة بالتعاون الاقتصادي أو التعاون الثقافي و التقني أو التعاون الفني و العلمي⁽⁶⁰⁾.

و قد ثبت من التطبيق العملي أن الاتفاقيات الثنائية هي الأسلوب الأمثل لتحقيق هدف الدول في المجال الضريبي، بينما يتعذر في كثير من الأحيان على الاتفاقيات الجماعية أن تحل مشكلتي الازدواج و التهرب الضريبي الدولي، نظرا لتباين النظم الضريبية السائدة في الدول المختلفة، و تعارض مصالح هذه الدول مع بعضهما البعض⁶¹، غير أن هذا الشكل من الاتفاقيات له قدرة أكبر على حل مشكلة التعدد الضريبي و بالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف. لنحاول تسليط الضوء على الطرق الاتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي، بنوعية القانوني و الاقتصادي، بالإضافة إلى الكيفية التي تحاول بها تلك الاتفاقيات معالجة التهرب الضريبي الدولي.

⁶⁰ Bruno Gouthière, Op.cite, P20.

⁶¹ خالد سعد ز غلول حلمي، مرجع سابق، ص 23.

النظم الضريبية الدولية

1. طرق تفادي الازدواج الضريبي القانوني

لقد اقترحت أولى الاتفاقيات الجبائية النموذجية لكل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة، أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، و التي يمكن إنجازها فيما يلي:⁶²

- **طريقة الخصم:** تقتضي هذه الطريقة بأن يخصم مبلغ الضريبة المدفوع في دولة ممارسة النشاط الاقتصادي أو تحقق الدخل أي دولة المصدر (م) من المبلغ الإجمالي للضريبة الواجبة الدفع في دولة الإقامة (أ)، و لنفس المادة الخاضعة للضريبة.

- **طريقة الإعفاء:** تتنازل دولة ما من الدولتين المتعاقبتين عن حقها في فرض الضريبة على المكلف الدولي لصالح الدولة الأخرى، و التي تربطها معه علاقات وثيقة كالإقامة.

- **طريقة اقتسام الإيراد أو المنتج:** دولة واحدة تقوم بفرض الضريبة على المكلف الدولي، و تقوم هذه الدولة بتحويل جزء من الإيراد الناتج عن فرض الضريبة إلى الدولة المتعاقدة الأخرى على سبيل التعويض (Compensation).

- **طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة:** تقوم الدولتين المتعاقبتين بفرض الضريبة بالتناوب على المكلف، حسب فئة الدخل المحقق، بموجب اتفاقية جبائية بينهما، كأن تختص إحدى الدولتين في فرض ضريبة على أرباح الأسهم، و أن تختص الدولة المتعاقدة الأخرى في فرض ضريبة على الفوائد.

إن كلا من طريقة اقتسام الإيراد و طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة، قد تم التخلي عن العمل بهما، نظرا لعدم شفافيتهما و صعوبة تطبيقهما على أرض

Bruno Gouthière, OP CIT, P 127.⁶²

النظم الضريبية الدولية

الواقع من جهة و كذا اشتراطها ضرورة وجود تعاون كبير بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة من جهة أخرى.

أما طريقي الإعفاء و الخصم فهما المعتمدتان حاليا في عقد الاتفاقيات الجبائية الدولية لإلغاء أو الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي.

حالة غياب اتفاقية جبائية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي:⁽¹⁾

لإبراز دور و أهمية طريقة الإعفاء و الخصم، سنحاول عرض حالة غياب اتفاقية جبائية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي بين دولتين، في شكل مثال عددي، و اعتماد كمرجع لإجراء المقارنة فيما بعد عند دراسة كل طريقة على حدى.

لنفرض أن مكلفا بالضريبة مقيما بالدولة (أ) و يقدر دخله الإجمالي بـ: 300 وحدة نقدية، منها 200 وحدة نقدية مصدرها دولة إقامته، في حين يحصل على المبلغ المتبقي و المقدّر بـ: 100 وحدة نقدية من دولة أخرى نتيجة لممارسته لنشاط اقتصادي بها و التي تعتبر دولة المصدر (م) ذلك بعد تحويل العملة الأجنبية إلى العملة الوطنية وفقا لمعدل الصرف، و لنفرض أن هذه الأخيرة تطبق معدل ضريبة يقدر بـ: 30% يقتطع من المصدر للمداخيل محققة من طرف المكلفين غير المقيمين بها و الذين ليست لهم إقامة مهنية دائمة.

أما بالنسبة للدولة الإقامة (أ) فتفرض الضريبة وفقا لسلم تصاعدي و حسب شرائح الدخل كما هو موضح في الجدول التالي:

. CIT, P 128.(1) Bruno Gouthière, OP

النظم الضريبية الدولية

الجدول رقم 02: مثال توضيحي معدلات فرض الضريبة بالنسبة للدولة "أ"

الدخول	المعدل	مبلغ الضريبة المطبق
من 0 إلى 50	0%	0
من 50 إلى 100	10%	5
من 100 إلى 150	20%	10
من 150 إلى 200	30%	15
من 200 إلى 250	40%	20
من 250 إلى 300	50%	25
أكثر من 300	55%	

Source : Bruno Gouthière, OP. CIT, P 128.

مبلغ الضريبة الإجمالي الذي سيتحمله المكلف في هذه الحالة سيكون كما يلي:
 * مبلغ الضريبة الذي تفرضه دولة المصدر (م) يقدر ب: $30 = 30\% \times 100$
 وحدة نقدية

* مبلغ الضريبة الذي تفرضه دول الإقامة (أ) يقدر ب:
 $(0 + 5 + 10 + 15 + 20 + 25 + 75 = 150 \text{ و } 75 \text{ و } 100 \text{ حسب الجدول})$
 و منه المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع في الدولتين:
 $105 = 75 + 30$ و ن.

أي أن هذا المكلف يعاني من ازدواج ضريبي بالنسبة للدخل الذي حققه في الدولة
 (م) (100 و ن)، إذ يخضع للضريبة في هذه الدولة عن طريق

* ون: وحدة نقدية.

النظم الضريبية الدولية

الانقطاع من المصدر، ثم تفرض عليه ضريبة مرة أخرى في دولة الإقامة (أ) باعتبارها تخضع إجمالي الأرباح و الدخل العالمية للمكلف المقيم بها، مما جعله يتحمل ضريبة تقدر ب: 105 و ن

و لمعالجة هذه الظاهرة اقترحت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE و منظمة الأمم المتحدة (ONU) طريقتين أساسيتين و تتمثلان في:

-طريقة الإعفاء: و تقتضي طريقة الإعفاء بأن تتنازل إحدى الدولتين المتعاقبتين عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف في الدولة المتعاقدة الأخرى، و يمكن أن تكون تلك الدولة دولة إقامة المكلف (أ)، أو دولة مصدر الدخل (م) ⁽¹⁾، و يوجد نوعان من الإعفاء:

1-1 طريقة الإعفاء الكامل:

يتم بمقتضى هذه الطريقة تحلي إحدى الدولتين المتعاقبتين عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف في الدولة المتعاقدة الأخرى، و عدم أخذها بعين الاعتبار لهذا الدخل على الإطلاق عند حساب الضريبة المستحقة لها على المداخل المعفاة ⁽²⁾.

فإذا كانت لدينا نفس المعطيات السابقة، فستكون النتائج كالتالي:

الحالة الأولى: الإعفاء الكامل في دولة المصدر(أ):

- الضريبة في دولة المصدر: 0 و ن (باعتبارها الدولة المانحة للإعفاء)

- الضريبة في دولة الإقامة (أ): 75 و ن (حسب الجدول)

. CIT, P 129.(1) Bruno Gouthière, OP
.CIT, P 309.(2) Bernard Castagnède, OP

النظم الضريبية الدولية

و منه المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع: $75 = 75 + 0$ و ن.

الحالة الثانية: الإعفاء الإجمالي في دولة الإقامة (أ)

- الضريبة في دولة المصدر: 30 و ن

- الضريبة في دولة الإقامة: 30 (حسب الجدول)

و منه المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع: $60 = 30 + 30$ و ن.

إن طريقة الإعفاء الكامل تتميز بالبساطة و السهولة في التطبيق، و ذات فعالية كبيرة في القضاء على الازدواج الضريبي الدولي إذ أنها بالمقابل طريقة غير عادلة كونها تحرم أحد الدولتين من الحق في فرض الضريبة و الاستفادة من الإيرادات الضريبية، لذلك نادرا ما يتم اللجوء إليها ⁽¹⁾ من طرف الدول لتفادي الازدواج الضريبي، وتفضل عند رغبتها في تطبيق طريقة الإعفاء، أن تستخدم طريقة الإعفاء التصاعدي.

طريقة الإعفاء التصاعدي: (الإعفاء بمعدل حقيقي)

وفقا لهذه الطريقة فإن دولة إقامة المكلف لا تفرض الضريبة على مداخله التي تدخل ضمن الاختصاص الضريبي لدولة المصدر، إلا أنها تأخذها في الحسبان من أجل تحديد معدل الضريبة الذي يطبق على المداخل غير المعفاة ⁽²⁾، و باستخدام المعطيات السابقة يكون تطبيق هذه الطريقة كالتالي: ⁽³⁾

- مبلغ الضريبة الواجب الدفع في دولة المصدر (م) هو:

(1) يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 165.

(2) CIT, P 309. Bernard Castagnède, OP
(3) Bruno Gouthière, OP CIT, P 130..

النظم الضريبية الدولية

$$100 \times 30\% = 30 \text{ و ن}$$

- حساب مقدار الضريبة المستحقة الدفع في دولة الإقامة (أ)، و التي تحسب على أساس المداخل المحققة فيها فقط أي 200 و ن، و لكن بتطبيق معدل حقيقي و الذي يحسب بالنسبة للمداخل الإجمالية، و ذلك من خلال مرحلتين: المعدل الحقيقي = مبلغ الضريبة و الواقع للدخل الإجمالي / الربح أو الدخل الإجمالي = $300/75 = 25\%$

المرحلة الثانية: تطبيق هذا المعدل على الدخل الحقيقي غير المعفى في دولة الإقامة.

$$\text{الضريبة في دولة الإقامة (أ): } 200 \times 25\% = 50 \text{ و ن}$$

و منه فإن مبلغ الاقتطاع الإجمالي يقدر بـ: $30 + 50 = 80$ و ن.

و تتميز هذه الطريقة بأنها أكثر عدالة بالنسبة للمكلف الدولي، بحيث أنه في حالة حدوث خسارة في دولة المصدر، فهي تؤخذ بعين الاعتبار و تحمل في دولة الإقامة، و تخفض من العبء الضريبي على المكلف الدولي، و تعتبر أكثر تقبلاً بالنسبة للدول لأنها تسمح لدولة الإقامة بالأخذ بعين الاعتبار المداخل المعفاة، لتحديد معدل الضريبة الحقيقي، إلا أنها في المقابل تتميز بالتعقد و الصعوبة في التطبيق، كذلك تحرم إحدى الدول المتعاقدة من المداخل الضريبية، نتيجة لإعفاء الدخل من الضريبة.

- طريقة الخصم (القرض الضريبي):

النظم الضريبية الدولية

و بمقتضى هذه الطريقة، تخصم دولة الإقامة جميع الضرائب التي يتحملها المكلف عن الدخل الناتجة من مصادر أجنبية، من قيمة الضريبة التي تطالبه بها ⁽¹⁾، و تنقسم هذه الطريقة إلى ثلاثة أنواع من الخصم و هي كالتالي:

طريقة الخصم الكامل: و تتمثل هذه الطريقة في منح دولة الإقامة للمكلف قرضا ضريبيا يعادل مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر، و ذلك مهما كانت قيمة ذلك المبلغ ⁽²⁾.

و بالرجوع إلى المعطيات السابقة، يطبق الخصم الكامل بالقيمة التالفة ⁽³⁾:

- الضريبة في دولة المصدر (م): $100 \times 30\% = 30$ و ن (كقرض ضريبي يحمل في دولة الإقامة).

- الضريبة في دولة الإقامة (أ) = 75 و ن (حسب الجدول)

- الضريبة الواجبة الدفع في (أ) = $75 - 30 = 45$ و ن

و منه فمبلغ الضريبة الإجمالي المدفوع في هذه الحالة من طرف المكلف الدولي = $30 + 45 = 75$ و ن نلاحظ أن هذا المبلغ يساوي المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع على المكلف في الدولتين عند تطبيق طريقة الإعفاء الكامل في دولة المصدر. تتميز هذه الطريقة بسهولة في التطبيق، أكثر عدالة لأنها تعطي لكلتا الدولتين الحق في فرض الضريبة، و تخفف من العبء الضريبي على المكلف الدولي، وبالمقابل تحرم دولة الإقامة، من الاستفادة بجزء من المداخل الضريبية، و كذلك قد تؤدي هذه الطريقة إلى استنفاد كامل مبلغ الضريبة المستحقة الدفع في دولة

⁽¹⁾ يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 155.

. CIT, P 309. ⁽²⁾ Bernard Castagnède, OP

.CIT, P 132. ⁽³⁾ Bruno Gouthière, OP

النظم الضريبية الدولية

الإقامة بسبب ارتفاع معدلات الضريبة في دولة المصدر⁽¹⁾، وكذلك إلى عدم المساواة في دولة الإقامة بين المواطنين الذين يمارسون أنشطة في الخارج و المواطنين الذين تكون أنشطتهم محلية فقط، بسبب استفادة الفئة الأولى من الأشخاص من خصم قد يؤدي إلى استنفاد كامل الضريبة الواجبة الدفع في دولة إقامتهم

طريقة الخصم الجزئي:

وفقا لهذه الطريقة، فإن القرض الضريبي الذي تمنحه دولة الإقامة لا يمكن أن يتجاوز مقدار الضريبة المستحقة، فيها على الدخل المحقق في دولة المصدر⁽²⁾، بمعنى أنه بمقتضى هذه الطريقة تضع دولة الإقامة سقفا للقرض الضريبي الذي تمنحه للمكلف، و باستخدام المعطيات السابقة يمكن توضيح هذه الطريقة كما يلي:

- الضريبة الواجبة الدفع في دولة المصدر (م) $100 \times 30\% = 30$ و ن و تمثل القرض الضريبي النظري.

حساب سقف القرض الضريبي = مبلغ الضريبة الواجب الدفع في دولة الإقامة X $100 / \text{الدخل الإجمالي لدولة الإقامة}$

$$= (75 : 300) \times 100 = 25 \text{ و ن}$$

فالقرض الضريبي المحمل فعليا هو 25 و ن عوض 30 و ن.

مبلغ الضريبة الواجب الدفع في دولة الإقامة = $75 - 25 = 50$ و ن، و منه فمبلغ الضريبة الإجمالي المدفوع في هذه الحالة من طرف المكلف الدولي = $30 + 50 = 80$ و ن.

(1) يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 156.

(2) Bruno Gouthière, OP. CIT, P 133.

النظم الضريبية الدولية

تتميز هذه الطريقة بأنها تخفف العبء الضريبي على المكلف الدولي و تعطي لكل دولة الحق في فرض الضريبة، و تسمح لدولة الإقامة بتحديد سقف للخصم الذي تمنحه و لكن بالمقابل فهي صعبة التطبيق مقارنة بطريقة الخصم الكامل، لا تأخذ بعين الاعتبار كل المبلغ الضريبي المدفوع من طرف المكلف الدولي في دولة المصدر. خصم قرض ضريبي وهمي: تعتمد هذه الطريقة في إطار الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الدول المتقدمة و الدول النامية.

في بعض الأحيان تقرر دولة المصدر (م) إلغاء ضريبة الاقتطاع من المصدر بهدف تشجيع و استقطاب الاستثمارات الأجنبية، و تقوم دولة الإقامة (إ) بالسماح للمكلف بتحميل قرض ضريبي حتى و لو لم يكن هذا القرض قد دفع في دولة المصدر، أو أن يكون مبلغ ذلك القرض أكبر من مبلغ الضريبة الذي دفعه المكلف فعلا في دولة المصدر⁽¹⁾. و بالرجوع إلى المعطيات السابقة يطبق خصم قرض ضريبي وهمي و هي كما يلي:

- الضريبة في دولة المصدر (م) $= 0$ و ن (معفاة من الضريبة)
- القرض الضريبي الوهمي $= 30$ و ن $(30 \times 100 \%)$ و هي عبارة عن الضريبة التي كان سيتحملها المكلف قبل منحه الإعفاء في دولة المصدر.
- الضريبة الواجبة الدفع في دولة الإقامة:
- الأساس الخاضع للضريبة في الدولة (أ) و هو عبارة عن المداخل الإجمالية للمكلف مضاف إليه دخل القرض الضريبي أي: $300 + 30 = 330$ و ن (و يوافقه في الجدول معدل 55%)

. CIT, P 133.(1) Bruno Gouthière, OP

النظم الضريبية الدولية

ضريبة تقدر ب: $5 + 10 + 15 + 20 + 25 + (55 \times 30) = 91,50$ و
ن

متوسط معدل الضريبة المطبق في الدولة (أ) بالنسبة للأساس الضريبي
الجديد: $91,50 : 300 = 28\%$

سقف القرض الضريبي $28\% \times 100 = 28$ و ن

و هذا يعني أن الخصم الذي تمنحه هذه الدولة لا يمكن أن يتجاوز 28 و ن، و
بما أن القرض الضريبي 30 و ن و هو أكبر من السقف المحدد، فإن مبلغ القرض
الضريبي القابل للخصم هو: 28 و ن
مقدار الضريبة الواجبة الدفع في الدولة (أ) بعد خصم القرض الضريبي هو: 91,50
- $28 = 63,50$ و ن

و هو تقريبا نفس المبلغ الإجمالي للضريبة الذي يتحمله المكلف في الدولتين باعتباره
معفى من الضريبة في الدولة (ص)، و يمكن تطبيق أسلوب الخصم بقرض ضريبي
وهي عندما تفرض الدولة المصدر (م) ضريبة على المكلف المقيم بالدولة (أ)، و
بالنسبة للدخل المحقق بها لكن بمعدل مخفض.

تتميز هذه الطريقة بأنها تشجع على استقطاب المستثمرين الأجانب، و تخفف من
العبء الضريبي على المكلف، و لكن بالمقابل فهي تتميز بصعوبة في التطبيق، و
هي أقل عدالة، بحيث تقوم دولة الإقامة (أ) بالأخذ في الحسبان مبلغ الضريبة
المعفاة ضمن الأساس المعتمد لحساب مبلغ الضريبة الواجب الدفع.

و كخلاصة لكل ما سبق يمكننا تلخيص كل نتائج هذه الطرق في الجدول التالي:

النظم الضريبية الدولية

الضريبة الإجمالية	الضريبة في دولة الإقامة (أ)	الضريبة في دولة المصدر (م)	الوضعية
105 و ن	75 و ن	30 و ن	غياب طرق تفادي الازدواج الضريبي
75 و ن	75 و ن	0 و ن	الإعفاء الكامل في دولة المصدر (م)
60 و ن	30 و ن	30 و ن	الإعفاء الكامل في دولة الإقامة (أ)
80 و ن	50 و ن	30 و ن	الإعفاء في دولة الإقامة بتطبيق معدل حقيقي
75 و ن	45 و ن	30 و ن	خصم كامل في الدولة (أ)
80 و ن	50 و ن	30 و ن	خصم جزئي في الدولة (أ)
63,5 و ن	63,5 و ن	0 و ن	خصم قرض ضريبي وهمي في دولة الإقامة (أ)

و من خلال قراءتنا للجدول السابق يتبين أن الوضعية التي يبلغ فيها المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة على المكلف في الدولتين أقصى قيمة له (105 و ن) ، حيث لا تطبق كلتا الدولتين أية طريقة لتفادي الازدواج الضريبي أما أفضل وضعية بالنسبة لهذا المكلف و التي ينخفض فيها ذلك المبلغ إلى (60 و ن) ، فتتمثل في إعفاء كامل من دولة الإقامة (م) بالنسبة للدخول المحققة في دولة المصدر (م)، إلا أن هذه الطريقة نادرا ما تستخدم لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، كما نرى أن طريقة خصم قرض ضريبي وهمي في الدولة (أ) مع إعفاء دولة المصدر، هي في صالح المكلف لأنه لن يتحمل سوى مبلغ 63,5 و ن كضريبة إجمالية. إن اختلاف الطرق المعتمدة من طرف الدول لتفادي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي يؤثر مباشرة على حجم العبء الضريبي المتحمل من طرف المكلف الدولي.

النظم الضريبية الدولية

2. طرق تفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي (الطرق غير التقنية)

يمكن تفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية من خلال الاتفاق حول بنود تتعلق بالإجراءات الودية و التحكيم، كما يمكن استخدامها أيضا لمعالجة وضعيات جديدة لم تعرف من قبل و لم ينص عليها صراحة في الاتفاقيات.

الإجراءات الودية:

طريقة الإجراء الودي هي طريقة طعن غير قضائية، تسمح للمكلف باللجوء إلى دولة إقامته طالبا منها دراسة وضعيته الضريبية و التفاوض مع الدولة الأخرى⁽¹⁾، فهذه الطريقة تسمح بإيجاد حلول للمشاكل التي يعاني منها المكلفون نتيجة تطبيق إحدى الدولتين المتعاقبتين أو كليتهما، لإجراءات تكون منافية لأحكام الاتفاقية التي أبرمتها هذه الدولة، أو إزالة الغموض عن بعض الأحكام الاتفاقية، و كذلك لتفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي، كما يمكن أن تبدأ الإجراءات الودية، بطلب من المكلف إلى دولة إقامته، إذا اعتبر أن التدابير المتخذة من طرف دولة متعاقدة أو من طرف كلتا الدولتين المتعاقبتين، تؤدي إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام الاتفاقية المبرمة بينهما⁽²⁾. كما حددت المدة التي يجب ألا يتجاوزها المكلف لعرض حالته، و هي السنوات الثلاث التي تلي أول إخطار بتلك التدابير، وبعد دراسة السلطة المختصة لحالة المكلف و التي تكون عبر مرحلتين⁽³⁾:

CIT, P 947..⁽¹⁾ Bruno Gouthière, OP

⁽²⁾ رمضان الصديق، تفسير و تطبيق اتفاقيات الازدواج الضريبي، مرجع سابق، ص 610.

CIT, P 955..⁽³⁾ Bruno Gouthière, OP

النظم الضريبية الدولية

- المرحلة الداخلية: دراسة حالة المكلف من حيث الشكل و المضمون (التأكد من صحة الاعتراض).

- المرحلة الدولية: تتعامل الإدارة الضريبية لدولة المكلف مع الإدارة الضريبية للدولة الأخرى.

طريقة التحكيم:

تلجأ الدول إلى طريقة التحكيم الدولي في حالة ما إذا لم تتوصل عن طريق الإجراء الودي و في أجل قدره سنتين لإيجاد حل لمشكل الازدواج الضريبي الدولي القائم بينهم، و هو عبارة عن إجراء تقوم من خلاله الدولتين المتعاقدين بطلب رأي طرف موضوعي، على أن يعود القرار النهائي لهاتين الدولتين، في الأخذ بذلك الرأي أو رفضه، و بذلك فهو ليس تحكيما مقنعا.

3. مكافحة التهرب الضريبي الدولي

تعمل الاتفاقية الجبائية الدولية على محاربة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي عن طريق تبادل المعلومات الضريبية، و المساعدة في عملية التحصيل الضريبي.

1- تبادل المعلومات: و يمكن أن يأخذ إجراء تبادل المعلومات إحدى الصور

التالية: ⁶³

1-1 تبادل المعلومات بناء على الطلب: يحدث هذا الإجراء عندما تقوم إدارة

الضرائب لدولة ما من الدول المتعاقدة بمراقبة التصريجات الضريبية للمكلف الدولي، و كانت تحتاج إلى بعض المعلومات الدقيقة الواضحة لوضعيته.

⁶³ حراش إبراهيم، دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي مع دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير، نقود و مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 110.

النظم الضريبية الدولية

1-2 التبادل الذاتي أو العفوي: يقصد به أنه عندما تكون بحوزة أي إدارة

ضريبية لدولة ما من الدول المتعاقدة معلومات مفيدة و هامة للإدارة الأخرى، فإنها ترسلها إليها من تلقاء نفسها، و بدون أي طلب مسبق.

1-3 التبادل التلقائي: يحدث هذا الإجراء بصفة آلية و دورية بين الدول

المتعاقدة عن طريق تبادل إرسال استمارات المعلومات، و كشف الربط الخاصة ببعض فئات الدخل المتحصل عليها من طرف المكلف الدولي كالفوائد و أرباح الأسهم، و يشترط أن تتعهد الإدارات الضريبية بالالتزام بالسرية بشأن المعلومات التي تتلقاها من الدولة الأخرى، و أن يكون هذا الالتزام بنفس الدرجة من السرية التي تعامل بها هذه الإدارة المعلومات التي تحصل عليها بموجب القوانين الداخلية في دولتها⁶⁴. بعض الاتفاقيات تحدد صور تبادل المعلومات المسموح به، فبعضها تسمح بتبادل المعلومات بناء على الطلب و أخرى تسمح بتبادل عفوي أو تلقائي، و بعضها تحدد مجال تطبيق تبادل المعلومات المسموح به⁽²⁾.

2- المساعدة في التحصيل: لقد نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و

التنمية الاقتصادية على المساعدة الإدارية في تحصيل الحقوق الجبائية لإحدى الدولتين، و المستحقة على أحد المكلفين الذي يقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى أو له أملاك بها⁽³⁾.

⁶⁴ رمضان الصديق، تفسير و تطبيق اتفاقيات تجتنب الازدواج الضريبي، مرجع سابق، ص 640.

(²) Bernard Castagnède, op.cit, PP 241-242.

(³) Article 27 du modèle de Convention Concernant le revenu et la CIT, p 42..fortune, OP

النظم الضريبية الدولية

أما بالنسبة لنموذج الأمم المتحدة لتفادي الازدواج الضريبي فلم يقترح أي التزام للدولتين المتعاقبتين بالمساعدة في تحصيل الضرائب، فقد ترك ذلك لاتفاقية منفصلة و المتعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي. و بالرغم من الأهمية التي يتميز بها هذا الإجراء إلا أنه في الواقع لا يعتمد عليه من طرف الدول المتعاقدة و يعود هذا أساسا لانشغال هذه الأخيرة في تحصيل حقوقها و ديونها بدلا من تحصيل حقوق و ديون الغير و التي تتطلب في معظم الأحيان بذل مجهودات مادية و بشرية من الدولة دون الحصول على أي مقابل في ذلك.

المحور السادس التنسيق الضريبي

1. تعريف التنسيق الضريبي: يندرج مفهوم التنسيق الضريبي في إطار توحيد السياسات الاقتصادية الوطنية من أجل تحقيق التكامل الاقتصادي و هذا لا يمكن أن يتم إلا بعد إحلال سوق مشتركة تجمع البلدان العضوة في الاتحاد، أما عن تعريف التنسيق الضريبي فقد تعددت آراء الخبراء في هذا الأمر، فيعرفه البعض على أنه يتمثل "في عملية توحيد المعدلات الضريبية أو تقييس المناهج، المفاهيم و الممارسات الإدارية بما في ذلك القواعد والإجراءات الضريبية" كما يمكن أن "يشير التنسيق الضريبي إلى العمل على تماثل الهيكل الضريبي، مثلا توحيد حصة الضرائب المباشرة بالنسبة إلى حصة الضرائب غير المباشرة لدى البلدان المعنية"، كما يمكن أن يتضمن التنسيق الضريبي "تماثل سياسة الموازنة بين الدول المعنية بالتكامل الاقتصادي بما في ذلك جانب النفقات، و يجب التفرقة على هذا المستوى بين التنسيق الضريبي الدولي و التنسيق الضريبي

النظم الضريبية الدولية

الوطني حيث يشير الأول إلى توحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول المنضوية تحت راية مجموعة اقتصادية مشتركة كما هو حاصل مع الاتحاد الأوروبي أما الثاني فيقصد به التماثل الضريبي أو هيكل ضريبي موحد داخل نظام فيدرالي كما هو حاصل في الولايات المتحدة الأمريكية و سويسرا . و التنسيق الضريبي درجات، فيمكن أن كما رأينا أعلاه أن يستهدف تقلبص الفروق الموجودة الضريبية بين الدول أو المقاطعات من خلال سياسة تعاون ضريبي بين البلدان أو الحكومات الفيدرالية أي إنشاء نظام ضريبي موحد مع ترك هامش من الحرية تتمتع به كل سيادة ضريبية، و يرتبط هذا الهامش في مجال تطبيق التنسيق ، أما التنسيق الضريبي الدولي فيقصد به ذلك المسار من التشاور الموجود الضريبي بين دول أعضاء في تكتل إقليمي حول طرق تنظيم أنظمتها الضريبية بشكل متماثل ومنسجمة فيما بينها و هو الدرجة الأقل في التنسيق الضريبي . نشير كذلك إلى شيء مهم و المتمثل في اختلاف مفهوم التنسيق الضريبي عن مفهوم الإصلاح الضريبي، إذ يفترض الأول إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة بحسب مستوى و أهداف علاقاتها المتكاملة مع غيرها من الدول بعد التشاور مع هذه الدول، بينما يعني الإصلاح الضريبي إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة دون اشتراط الرجوع إلى غيرها من الدول التي تشكل معها كتلة اقتصادية واحدة. ولتوضيح هذا الاختلاف نجد أن استبدال مبدأ دولة المقصد بمبدأ دولة المصدر بالنسبة للرسم على القيمة المضافة في السوق المشتركة لا يمكن أن يتم إلا بعد التشاور بين دولة لما له من تأثير على تحقيق أهداف السوق، بينما لا يستوجب تعديل نطاق الإعفاءات من الضريبة الشخصية على الدخل القيام بمثل هذا التشاور

النظم الضريبية الدولية

بين هذه الدول لاحتمال عدم تأثير مثل هذا التعديل على تحقيق أهداف السوق.

وكتعريف نهائي لمصطلح التنسيق الضريبي نقول أنه: " مسار تعديل الأنظمة الضريبية الوطنية إلى غاية توحيدها وتمائلها و تكون متلائمة مع الأهداف الاقتصادية المشتركة للبلدان المعنية بالتكامل الاقتصادي

2. أهداف و أساليب التنسيق الضريبي

2.1. أهداف التنسيق الضريبي

أولا أهداف التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الدولية العادية: تقتصر أهداف التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الدولية البسيطة أو العادية على الحد من أعباء الضرائب المباشرة وغير المباشرة و تبسيط إجراءاتها بالقدر اللازم للحفاظ على هذه العلاقات. فتلجأ الدول إلى تقرير بعض الإعفاءات أو التخفيضات فيما يتعلق ببعض الضرائب الجمركية، و حتى في معالجة الازدواج الضريبي، الذي رأيناه فيما سبق، المتعلقة ببعض الضرائب على الدخل سواء بإصدار التشريعات أو بعقد الاتفاقيات الدولية و هو يشكل أقل درجات التجانس الضريبي.

ثانيا أهداف التنسيق الضريبي في إطار السوق المشتركة: تتسع أهداف التنسيق الضريبي، الذي يتناول الضريبة في مجموعها كما في حالة الأسواق المشتركة، لتشتمل على جوانب عديدة من السياسة الضريبية في علاقتها بالسياسة الاقتصادية الجماعية للدول الأعضاء في مثل هذه التكتلات، بحيث لا يقتصر التنسيق على بعض جوانب العبء الضريبي فحسب، بل العبء الضريبي في مجموعة و أسس توزيعه و الصور و الأساليب التقنية و الإجراءات الإدارية في تحديد وعاء وتحصيل الضرائب المختلفة.

النظم الضريبية الدولية

ثالثا أهداف التنسيق في إطار الاتحادات الجمركية

تقل أهمية التنسيق الضريبي في حالات المناطق الحرة أو الاتحادات الجمركية عنها في حالة الأسواق المشتركة. وتنحصر أهدافه و مظاهره في تشجيع التبادل التجاري برفع الحواجز الجمركية عن طريق إلغاء الجمركية الحمائية والحد من الآثار غير الملائمة لبعض الضرائب على حجم التبادل التجاري بين الدول الأعضاء

2.2. أساليب التنسيق الضريبي الدولي: تختلف أساليب و أهداف التنسيق

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

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

1- أسلوب توحيد الضرائب: يقتضي هذا الأسلوب بتوحيد التشريعات و النظم

الضريبية في كافة الدول الأعضاء في التكتل الاقتصادي، و تكون فرصة النجاح هذا النوع من التنسيق أكبر في حالة الدول ذات الاقتصاديات المتشابهة و التي تتوفر فيها إرادة سياسية قوية، بحيث تتنازل كل دولة عن جزء من سيادتها لصالح هذا التكتل. و يصعب تطبيق هذا الأسلوب إلا في حالة الاندماج الاقتصادي الكامل بحيث تصبح جميع الدول المتكتلة كأنها دولة واحدة، و يحتاج هذا الأسلوب بالضرورة إلى فترة زمنية طويلة و برنامج بعيد المدى يجب إتباعه

النظم الضريبية الدولية

في خطوات لتلاءم جميع الدول الأعضاء⁽¹⁾.

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

3- الأسلوب النمطي: و يقتضي هذا الأسلوب باتخاذ نمط أو نموذج ضريبي معين، و محاولة تطبيقه في كافة الدول الأعضاء في التكتل الاقتصادي. عادة ما تستخدم الأساليب الثلاثة السابقة في تنسيق الضرائب المباشرة، أما لتنسيق الضرائب غير المباشرة فيتنخذ في تنسيقها أساليب أخرى من أهمها⁽²⁾.

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

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

3. آثار التنسيق الضريبي

يمكن أن يحقق التنسيق الضريبي آثارا اقتصادية متنوعة، منها ما هو إيجابي، ومنه ما هو سلبي⁶⁵

(1) عبد الله العبودي، حسني خربوش، مرجع سابق، ص 67.

(2) حسني خربوش، مرجع سابق، ص 147.

⁶⁵ رمضان صديق محمد، " نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية"، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الأول، الكويت، ديسمبر 2002 ، ص1

النظم الضريبية الدولية

أولاً- الآثار الايجابية للتنسيق الضريبي:

أ- التقليل من التشوهات الاقتصادية: يساهم الاختلاف في القواعد الضريبية التي تطبقها الدول بإيرادتها المنفردة في تشوه الاقتصاد العالمي، حين تؤثر هذه القواعد على قرارات المنتجين و المستهلكين، بحيث لا تصبح الضريبة حيادية، بالقدر المطلوب منها لضمان التبادل الحر للسلع والخدمات و رأس المال ففي مجال الرسم على القيمة المضافة، يؤدي اختيار الدولة فرض الضريبة على السلع المستهلكة داخل أراضيها، بأسعار مختلفة وفقاً لنوع أو طبيعة السلعة إلى التأثير على التدفقات التجارية من وإلى هذه الدولة، حيث تتأثر الأسعار الحدية للنقل عبر الدول، و كذلك الحال عندما تفرض الدولة هذه الضريبة على السلع المنتجة فقط، مما يعني خضوع الصادرات الضريبية و إعفاء الواردات منها. و من المعلوم أن فرض ضريبة على مبيعات سلعة معينة دون أخرى يؤدي إلى تغييرات في أسعار السوق بالنسبة للمستهلك، مما يؤثر على قرارات شرائه، وبالتالي على الرفاهية الاقتصادية لهذا المستهلك، ففرض أن الوضع الأمثل للرفاهية الاقتصادية قد تحقق قبل فرض الضريبة، فإن تغير قرارات الشراء سيؤدي إلى إعادة تخصيص موارد المجتمع بين أوجه الإنتاج المختلفة، مما يترتب عليه الابتعاد عن الوضع الأمثل، ما لم توجد بعض المعوقات التي تحول دون تحقيق هذا الوضع الأمثل، مثل الاحتكارات أو الإنتاج ذي النفقات الخارجية

و عليه فإن فرض الضريبة على مجموعة هذه السلع سيكون السبيل للاقتراب من الحجم الأمثل. و لا يختلف الحال في مجال الضرائب المباشرة على الدخل، فالدولة قد تقصر فرض الضريبة على أساس مصدر الدخل، و تخضع بالتالي الشركات التي تحقق دخلاً في هذه الدولة بغض النظر عن مكان إقامة هذه الشركات، في الوقت

النظم الضريبية الدولية

الذي يمكن فيه إخضاع هذه الشركات للضريبة مرة أخرى في الدول التي تعبر مقيمة فيها إذا كانت هذه الدول تطبق مبدأ عالمية الإيراد، مما يعني تعريض هذه الشركات لازدواج ضريبي يزيد من تكلفة المنتجات و يؤثر بالتالي على القرار الاستثماري، كما يؤثر على قرارات الادخار نتيجة سعي المدخرين للحصول على أكبر عوائد صافية على مدخراتهم بعد الضريبة. و يتبن التشوه في هذه الحالات بمقارنة أسعار المنتجات التي تتأثر بتلك القواعد الضريبية مع الأسعار البديلة لهذه المنتجات فيما لو كان التنسيق الضريبي موجودا، مما يعني أن عدم وجود التنسيق الضريبي يؤدي إلى تخصيص غير كفء لموارد العالم، نتيجة تباعد أو انحراف الأسعار الحدية للمنتجات البديلة ومع ذلك فإن الاختلاف في معدلات ضرائب الدخل، خاصة الضريبة على أرباح الشركات، يمكن أن يكون مقبولا إذ كانت هذه المعدلات منخفضة و تعوض التشوه المتوقع على تخصيص الموارد. بيد أن التنسيق الضريبي الذي يتمكن من تقليل التشوه الدولي في الاستهلاك، قد يزيد من التشوه داخل الدولة في الحالة التي لم ينفق فيها الهيكل الضريبي الجديد مع أداء الدولة و أثر الرفاهية الإجمالي و من ثم تتعرض الدولة العضو إلى خسائر تتطلب التدقيق في نوع التنسيق و مداه⁶⁶

ب- الحد من الآثار السلبية للعناصر الخارجية:

إذا تخيلنا أن العالم يتكون من دولتين فقط، و أن كلام منهما يسعى إلى تحقيق أعلى رفاهية من خلال اختيار المعدلات الضريبية المناسبة لها، فإن تطبيق كل دولة

⁶⁶ Jean-François COURT & Gilles ENTRAYGUES, « Gestion fiscale internationale des entreprises », Editions Montchrestien, France, 1992, page 429.

النظم الضريبية الدولية

للمعدل الذي تختاره بإرادتها منفردة سوف يؤثر في رفاهية الدولة الأخرى، بما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة، وفقا لظروف الاعتماد أو تبادل المنفعة بينهما. و من ثم فإنه إذا ما قامت الدولة الأولى بفرض ضرائب إنتاج بمعدل يقل عن تلك التي تفرضها الدولة الثانية، فإن ذلك سوف يجذب بما يعرف بالتعدي على الوعاء الضريبي، رغم أن هذا الأثر السلبي لم يؤخذ في حساب الدولة الأولى عند اتخاذ قرارها، متجاهلة اعتبارات الكفاءة الاقتصادية الدولية و يمكن أن يؤدي تنافس الدولتين على تحسين ظروفهما الاقتصادية إلى مزيد من الاختلاف في مستوى معدلات الضرائب، و العمل على تخفيضها إلى أكبر حد ممكن تفرضه المنافسة الضريبية. لذا فإنه من الضروري أن تسعى هاتان الدولتان إلى تنسيق الضرائب فيما بينهما للحد من الاختلاف في معدلات الضرائب، و قد طالب خبير صندوق النقد الدولي "شيباتا Shibata" بتوحيد الضرائب بين الدول وفق شروط معينة، باعتبار أن اختلاف المعدلات لا يؤثر في تخصيص الموارد، ولكنه يؤثر في نقل الدخل الحقيقي بين الدول الأعضاء، و يمكن تجنب ذلك بتطبيق المعدل العام للضريبة⁶⁷.

و لا يعتبر التعدي على وعاء الضريبة إلى الخارج، النوع الوحيد للتأثيرات الخارجية للضرائب على المستوى الدولي، إذ يتيح عدم التنسيق الضريبي للدولة التي تتمتع بقوة في اقتصاديات السوق إلى تصدير وعاء الضريبة إلى الخارج، حين يكون باستطاعة هذه الدولة فرض ضريبة على وارداتها من الدول الأخرى. و في هذه الحالة فإن تكلفة مؤسساتها التجارية ستزيد بمقدار الضريبة على تلك

⁶⁷ رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة 28

النظم الضريبية الدولية

الواردات الداخلة في الإنتاج⁶⁸

ثانيا- الآثار السلبية: يعتبر النقص المتوقع في الحصيلة الضريبية لبعض الدول الأعضاء من أهم الآثار السلبية للتنسيق الضريبي، و التي تقلل من فرص نجاحه ما لم يتم تداركها، فضلا عن عدم ملائمة التنسيق للظروف الاقتصادية لبعض الدول مما ينتج تشوها في هياكلها الإنتاجية. و تتمثل الآثار السلبية بما يلي:

أ- إعادة توزيع الإيرادات الضريبية: يترتب على التنسيق الضريبي تعديلا في التشريعات الضريبية الداخلية للدول الأعضاء في الاتحاد الإقليمي، مما ينتج عنه زيادة في معدلات الضريبة لبعضها و تخفيضا في معدلات الضريبة لدى البعض الآخر، فضلا عن تعديل قواعد الوعاء الضريبي، و خاصة فيما يتعلق بالتكاليف و الأعباء المسموح بحصمها من الدخل الضريبي. الأمر الذي يوفر إيرادات ضريبية أكثر مما كانت تحصله بعض الدول قبل التنسيق، ويضيع على البعض الآخر جزءا من حصيلتها الضريبية السابقة. و يعني ذلك أن التنسيق الضريبي يؤدي إلى إعادة تخصيص أو توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول الأعضاء، فيمكن أن يضر الدول التي تعتمد بصفة أساسية على الإيرادات الضريبية في ميزانيتها العامة، مما يثر مخاوفها من جدوى هذا التنسيق ما لم تعوض عن هذه الخسائر.

و لتقدير الخسائر أو الأرباح الضريبية تتبع طرق متعددة، منها مصفوفة التجارة

البينية (Matrix Trade Intra) أو مقارنة الأوعية الضريبية قبل و بعد

⁶⁸ Valeria DE BONIS, "Regional integration and commodity tax harmonization", policy Research Working Paper n°1848, the World Bank Development Research Group, Washington D.C., November 1997, page 12.

النظم الضريبية الدولية

التنسيق⁶⁹. و كمثل على ذلك بينت إحدى دراسات اللجنة لاقتصادية الأوروبية التي استخدمت مصفوفة التجارة داخل الاتحاد الأوروبي أنه نتيجة لتنسيق الرسم على القيمة المضافة بين الدول الأعضاء فإن نصف هذه الدول و هي إيرلندا، بلجيكا، لوكسمبورج، السويد، فنلندا، هولندا، إيطاليا والداغمر، يحقق أرباحا ضريبية، بينما يتعرض النصف الآخر منها، وهي اليونان، البرتغال، اسبانيا، بريطانيا و ألمانيا، لخسائر ضريبية. و لتعويض الدول الخاسرة، فقد اقترح الاتحاد الأوروبي إعادة توزيع الإيرادات الضريبية، بناء على تقارير شهرية تعدها الدول الأعضاء عن تعاملات التجارة البينية و الضرائب المستحقة لها و الأرباح و الخسائر الناتجة عنها،

تجارب التنسيق الضريبي

3.1. التنسيق الضريبي الأوروبي: تفتن الاتحاد الأوروبي لأهمية التنسيق

الضريبي في إطار السوق الأوروبية المشتركة التي تقوم على أربعة عناصر أساسية: حرية انسياب السلع، والخدمات، وتنقل الأشخاص، ورأس المال. ويهدف التنسيق الضريبي الأوروبي إلى الحد من مضمار المنافسة الضريبية بين الدول الأعضاء في هذه السوق، التي تجعل الدول في سباق على تحصيل أكبر الإيرادات الضريبية المتوقعة⁷⁰.

⁶⁹ رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة 30

⁷⁰ حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006، ص 220.

النظم الضريبية الدولية

ويترتب على المنافسة الضريبية الضارة لجوء على المنافسة الضريبية الضارة لجوء المكلفين لتجنب أداء الضريبة بشتى الوسائل، كمزاولة النشاط في الدول الأخرى التي تنخفض فيها المعدلات الضريبية، مما قد يحدث تشوهات في اقتصادية تقلص من جدوى السوق الأوروبية المشتركة. ومن ثم عمدت الدول الأوروبية على توسيع نطاق التنسيق الضريبي ليشمل الضرائب المباشرة وخاصة الضرائب على أرباح الشركات، والضرائب غير المباشرة. وأهمها الضريبة (الرسم) على القيمة المضافة. وقد حقق التنسيق الضريبي الأوروبي في النوع الثاني (الرسم على القيمة المضافة) تقدما ملحوظا أكثر مما حققه النوع الأول الذي لا يزال يعتمد على الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي⁷¹.

و قد حاولت دول الاتحاد الأوروبي على تنسيق أنظمتها الضريبية فيما يخص الضرائب المباشرة وغير المباشرة على النحو التالي:

- تنسيق الضرائب غير المباشرة: بدأت تجربة التنسيق الضريبي الأوروبي في أواخر الخمسينات منذ صدور تقرير نيوماركا الذي أعدته اللجنة المالية والضريبية، والذي أوصى بتركيز التنسيق على الضرائب غير المباشرة، على أن يطبق على ثلاث مراحل، وهي⁷²:
- المرحلة الأولى: تتمثل هذه المرحلة في إلغاء الإلغاء التدريجي للضرائب والرسوم على رقم الأعمال.

⁷¹ رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، العدد 1، ديسمبر 2002، الكويت، ص 10.

⁷² رمضان صديق محمد، مرجع سابق، ص 36.

النظم الضريبية الدولية

- المرحلة الثانية: تتمثل هذه المرحلة في إحلال الرسم على القيمة المضافة بدلا من الضريبة المتتابة على المبيعات.

- المرحلة الثالثة: خصصت هذه المرحلة لإزالة الحدود الجمركية التي تعوق انتقال السلع والخدمات.

- تنسيق الضرائب المباشرة

بدأت محاولات التنسيق الضريبي في مجال الضرائب المباشرة سنة 1967، وتعددت المحاولات التي استهدفت إحداث هذا التنسيق، خاصة في مجال الضرائب على الشركات، باعتبار أن الشركات هي المدخل الرئيسي لتشجيع الاستثمارات المنتجة في بلدان السوق الأوروبية، وقد شملت هذه المحاولات المحاور التالية⁷³:

- إعداد اتفاقية أوروبية لتفادي الازدواج الضريبي: تستخدم كأداة لتخفيف العبء الضريبي على المستثمرين الأوروبيين فيما يخص الدول الأوروبية، وفيما بين كل دولة على حدى والدول الأخرى غير الأوروبية.

- إصلاح ضريبة الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، من خلال وضع القواعد التي تساهم في تبسيط الإجراءات الضريبية، وتحديد وعاء الضريبة بصورة سهلة، تجعل من عبء الضريبة مقبولا من طرف المكلف.

⁷³ jean -François COURT et Gilles ENTRAYGUES, Gestion Fiscale Internationale des entreprises, édition Montchrestien, France, 1992, PP 87-94.

النظم الضريبية الدولية

التنسيق الجزئي لضريبة الدخل: من خلال وضع قواعد تعالج مشاكل معينة في ربط وتقدير ضريبة الدخل، بحيث تكون هذه القواعد ملزمة لإدارات الضرائب في دول الاتحاد الأوروبي.

- تعزيز التعاون بين الدول الأوروبية للحد من التهرب الضريبي بين الشركات، ومنع إساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية في الحصول على مكاسب ضريبية غير مشروعة.

يلاحظ على هذه المحاولات أنها لم تضع نموذجا شاملا للتنسيق الضريبي في مجال الضرائب على الدخل، ومرد ذلك صعوبة تحقيق التنسيق الضريبي نظرا لارتباطه بالسيادة الضريبية التي تشكل بدورها قاعدة أساسية في سيادة الدول، وهذا ما دفع رئيس لجنة الاتحادات الضريبية والجمركية سنة 1990، إلى التصريح بقرار تنازل اللجنة الأوروبية عن اتجاه تنسيق الضرائب المباشرة⁷⁴، ونتيجة لصعوبة تنسيق ضرائب الدخل بشكل تام، اتجهت هذه الدول للعمل على الحد من أضرار المنافسة الضريبية⁷⁵ عن طريق⁷⁶

- تنسيق الضرائب على الادخار:

لقد تطلب تطبيق العملة الأوروبية الموحدة اليورو، التنسيق بين الدول الأوروبية في مجال الضرائب على الدخل الناتج عن الادخار و ذلك لتجنب الآثار الضريبية التي خلفها اختلاف العملات في الدول الأعضاء، خوفا من أن يؤدي افتقاد

⁷⁴ رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي، مرجع سابق، ص38.

⁷⁵ ANNIE VALLEE, OP-CIT, P 208.

⁷⁶ عباس محرز، مرجع سابق، ص ص281-284.

النظم الضريبية الدولية

المعلومات الكافية عن المعاملة الضريبية للمدخرات في الدول إلى امتناع الاستثمار في هذه الدول تجنباً للمخاطرة، و من القواعد التي تضمنتها تعليمات التنسيق، العمل على تفعيل نظام التعاون بين الدول الأعضاء لتبادل المعلومات عن دخل الادخار الذي يحصل عليه مقيم في إحدى الدول في الدولة الأخرى، على الرغم من تمتع هذه المدخرات بمبدأ السرية المعمول به في النظام البنكي.

كما فضل قيام الهيئة الدافعة عوضاً عن الجهة المدينة، باقتطاع الضريبة من المنبع على فوائد المدخرات، و ذلك لتجنب التهرب الضريبي الدولي أو الازدواج الضريبي الدولي، و قد عرفت الهيئة الدافعة على أنها أي شخص يدفع -في إطار نشاطه المعتاد- فائدة لشخص آخر، و قد وافق المجلس الأوروبي في جوان 2000 بصفة نهائية على المعاملة الضريبية للمدخرات، بحيث يقع على الدولة العضو الالتزام بإخطار الدول الأخرى عن مدخرات غير المقيمين بها الذين ينتمون إلى هذه الدول، مع تحديد فترة سماح يكون فيها الحد الأدنى للضريبة في حدود 15 % حتى سنة 2004، ليرتفع ليصل إلى 20 % في عام 2009.

ج - المعاملة الضريبية للفوائد و الإتاوات:

لا تفضل الجهة القائمة بالتنسيق الضريبي التي تقتطع من المنبع على مدفوعات الفوائد و الإتاوات التي تتم بين شركتين تابعتين لدولتين مختلفتين، إحداها تابعة للأخرى أو مرتبطة بها، إذ قد تتسبب هذه الضريبة في مشاكل تعيق السوق المشتركة، إما بسبب الازدواج الضريبي الدولي الذي يمكن أن يحدث على هذا الدخل أو لتعقيد النماذج و الإجراءات الإدارية المرتبطة بالتحصيل، و ما ينتج عن ذلك من خسائر تتكبدها الشركات، و خوفاً من أن يؤدي هذا الإعفاء إلى قيام

النظم الضريبية الدولية

الشركات بخلق علاقات تبعية أو ارتباطات وهمية بسبب ضالة مساهمة إحداها في الأخرى، فقد اقترحت بعض الدول⁷⁷، مثل اليونان و البرتغال، أن لا تقل مساهمة إحدى الشركتين في الأخرى عن 25 % من إجمالي رأس المال.

د- المعاشات:

تعتبر القواعد الضريبية المطبقة على المعاشات و التأمين على الحياة معقدة جدا في الإتحاد الأوروبي، و ذلك بالنظر إلى اختلاف القواعد المنظمة لها في كل دولة عضو، و منه تعتبر المعاملة التمييزية على أنها عائق كبير أمام السوق المشتركة لما لها من تأثيرات تشويهية على ظروف المنافسة، و تقييد حركة العمال بين الدول الأعضاء، ففي بعض الحالات قد تميز النظم الداخلية للدولة -بطريقة مباشرة أو غير مباشرة- بين الصناديق أو أصحاب التأمين الأجانب، ذلك حين تقرر مثلا، خصم المساهمات المتعلقة بالتأمينات المحلية فقط، بينما أن تساعد المعاملة الضريبية غير التمييزية أو المتماثلة في زيادة المنافسة، ومن ثم زيادة عوائد المعاشات أو التأمين على حياة المؤمنين.

و ما يمكن تسجيله عن التجربة الأوروبية في التنسيق الضريبي هو اتسامها بالشمول و التدرج، فالتنسيق يشمل الضرائب المباشرة و غير المباشرة، و لكن على مراحل زمنية، إلى جانب إقرار الإتحاد الأوروبي على إمكانية التنسيق الضريبي في مجال الضريبة غير المباشرة بشكل أسهل و أسرع تطبيقا من التنسيق في نطاق الضريبة المباشرة، بينما يعتبر وضع القواعد المفصلة للمعاملة الضريبية التي يتعين على الدول مراعاتها في تشريعاتها الداخلية لمنع التعارض و إعاقاة التنسيق من الأمور الإيجابية

⁷⁷ رمضان صديق محمد، مرجع سابق، ص 40.

النظم الضريبية الدولية

على مستوى هذه التجربة من أجل ضمان حياد الضريبة اتجاه انتقال رؤوس الأموال و الأشخاص بين دول الاتحاد الأوروبي.

اتبع الاتحاد الأوروبي نهج التنسيق المتدرج الذي يبدأ أولاً بتحديد و الإتفاق على نوعية الضريبة التي سيتم تنسيقها و من ثم تنسيق الوعاء الضريبي، ثم بعد ذلك يتم تنسيق المعدلات الضريبية، و بذلك فإن عملية التنسيق الضريبي عادة ما تقتصر على الضرائب الرئيسية مثل: ضرائب الاستهلاك و ضرائب الدخل و أرباح الشركات.⁷⁸

يعتبر نموذج التنسيق الضريبي بين دول الاتحاد الأوروبي النموذج الأكثر تقدماً مقارنة مع الجهود المبذولة للتنسيق الضريبي بالنسبة للتجمعات الاقتصادية الأخرى.

2.4. تجارب التنسيق الضريبي في العالم العربي

نحجت الدول العربية نماذج مختلفة و متعددة في تنسيق سياساتها و تشريعاتها الضريبية بما يتماشى مع أهدافها و أغراضها التنموية، و قد انتهجت الدول العربية إلى عقد اتفاقات اقتصادية و تجارية ثنائية ضمنها في كثير من بنودها معالجة الضرائب بما يخدم بعض أهدافها الاقتصادية و يعمل على تشجيع مبادلاتها التجارية، و قد اتجهت أيضا الدول العربية إلى عقد اتفاقيات جماعية ضمن أطر ذات صيغة تكتيلية، كالمجلس الاقتصادي و الاجتماعي و مجلس الوحدة الاقتصادية العربية و مجلس التعاون الخليجي و اتحاد المغرب العربي، و قد تم التركيز في الاتفاقيات المنشئة لهذه المجالس على العديد من الأهداف و الأغراض المتعلقة بالضرائب و الاستثمار و أهمية تنسيق الضرائب في خدمة الاستثمار و إزالة العوائق

⁷⁸ جمال الدين زروق، عادل التجاني عبد الله، التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية، تجربة الدول العربية، صندوق النقد العربي، الإمارات العربية المتحدة، 2007، ص 30.

النظم الضريبية الدولية

أمام حركة انتقال رؤوس الأموال بين الدول العربية، كما قامت هذه المجالس أيضا بإصدار العديد من القرارات و الاتفاقيات المتعلقة بالضرائب و الاستثمار من أجل رفع معدلات تنميتها الاقتصادية.

أولا: أهمية التنسيق الضريبي العربي:

- إن أهداف التنسيق الضريبي العربي كثيرة و متعددة و نذكر منها ما يلي:
- 1- تسهيل عمليات انتقال رؤوس الأموال العربية عن طريق إلغاء الحواجز الضريبية و تشابه الأسعار الضريبية في كافة الدول الأعضاء.
 - 2- زيادة حجم الاستثمارات عن طريق الحوافز التي تمنح للمستثمرين في حالة التنسيق الضريبي.
 - تشجيع انتقال السلع و البضائع و تحرير التجارة نظرا لما يوفره التنسيق الضريبي من تقارب و تماثل الرسوم و الضرائب في الدول الأعضاء، و بذلك تشجيع التجارة العربية البينية.
 - 4- يساعد التنسيق الضريبي على إقامة المشروعات المشتركة نظرا لما للتنسيق الضريبي من فوائد بالنسبة لمنع الازدواج الضريبي و منح التسهيلات و المزايا التي تعطي للمشروعات المشتركة.
 - 5- يساعد التنسيق الضريبي على تعبئة الموارد المالية في الدول العربية و ذلك لكون التنسيق الضريبي يعمل على تطوير الأجهزة الضريبية و تحسين جباية الضرائب.
 - 6- يقلل من تنافس الدول العربية فيما بينها بتقديم الحوافز و الإعفاءات من أجل جذب رؤوس الأموال الأجنبية على حساب تنمية الوطن العربي ككل.
 - 7- تحسين جباية الضرائب في الدول الأعضاء.

النظم الضريبية الدولية

8- التقريب بين التشريعات و الأنظمة الضريبية و تقليل التفاوت في العبء الضريبي و التكاليف المالي وصولا إلى توحيد التشريعات و الأنظمة الضريبية في الدول الأعضاء.

ثانيا: محاولات التنسيق الضريبي العربي

بذلت الدول العربية في إطار مجلس الوحدة الاقتصادية العربية جهود عديدة في مجال تنسيق الضرائب غير المباشرة فيما بينها، فقد سارت جنبا إلى جنب مع الجهود المبذولة نحو تحقيق السوق العربية المشتركة، و في هذا الصدد و طبقا للبرنامج المرسوم فقد تم تحرير المنتجات الزراعية و الحيوانية و الثروات الطبيعية و المنتجات الصناعية من كافة الرسوم الجمركية و الضرائب و الرسوم الأخرى اعتبار من أول يناير 1971⁷⁹ ، و تعبر تلك الجهود رغم ضعف نتائجها في التطبيق بسبب بقاء القيود الإدارية كنظام الحصص و أذونات الاستيراد و القيود النقدية، عن قيام منطقة للتجارة الحرة بين أربع من الدول الأعضاء، هي مصر و العراق و الأردن و سوريا، و هي تعد أول خطوة نحو تحقيق السوق العربية المشتركة و تتمثل جهود المجلس في المرحلة الحالية و المستقبلية نحو إدالة القيود المذكورة و وضع القانون الجمركي الموحد الذي يكفل إقامة الجدار الجمركي لهذه الدول و توحيد التعريفات الجمركية تجاه العالم الخارجي، تمهيدا لإنشاء إتحاد جمركي عربي و هو أيضا خطوة أكثر تقدما نحو السوق العربية المشتركة.

⁷⁹ فاروق مرسي متولي، تنسيق الضرائب في البلاد العربية، ورقة عمل ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 1995، ص 75.

النظم الضريبية الدولية

المرحلة الثانية أي الأجل الطويل، و هي مرحلة تنسيق الضرائب المباشرة بينها، تتميز أهمية هذه المرحلة لعدة عوامل أهمها ما لهذه الضرائب المباشرة من آثار على تكلفة إنتاج السلع و على معدل ربح الاستثمار و على تدفق رأس المال إلى مختلف القطاعات و على توزيع الدخل بين الفئات المختلفة، بالإضافة إلى أهمية هذه الضرائب على تكوين الشركات و سيرها بما يتفق و حجم التقدم الفني و اتساع السوق و مجابهة المنافسة العالمية.

كذلك فإن اختلاف هياكل الضرائب المباشرة بين الدول العربية قد يؤدي إلى الازدواج الضريبي و إلى عرقلة أهداف الوحدة الاقتصادية بينها، و تنسيق الضرائب المباشرة فيما بينها يضمن كفاءة المنافسة بإزالة العقبات أمام تحركات السلع و الأشخاص و رؤوس الأموال بما يعضد و يدعم النمو الاقتصادي بين الدول العربية في الأجل الطويل.

و أخيرا فإن تنسيق الضرائب المباشرة يصبح أمرا هاما بعد تنسيق الضرائب غير المباشرة باعتبارها هي أيضا مصدرا هاما لإيرادات الدولة و كأداة للتدخل في رسم سياساتها الاقتصادية⁸⁰.

أما فيما يخص عمل مجلس التعاون لدول الخليج العربي⁸¹ إلى إقامة جمركي من خلال تبني تعريف جمركية موحدة، و قد قام المجلس بإلغاء الضرائب و الرسوم

⁸⁰ فاروق مرسي متولي، تنسيق الضرائب في البلاد العربية، ورقة عمل ندوة التنسيق

الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 1995، ص 75.

⁸¹ محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص ص 94-95.

النظم الضريبية الدولية

الجمركية، بحيث لا تخضع للضريبة الجمركية السلع المصدرة من دولة عضو في المجلس إلى أية دولة أخرى عضو في المجلس، شريطة أن تكون الدولة المصدرة هي دولة المنشأ.

لقد تزايد اهتمام مجلس التعاون الخليجي بموضوع التعريف الجمركية خلال سنة 1998، و أوصت اللجنة التقنية المنبثقة عن لجنة التعاون المالي و الاقتصادي بتوحيد التعريف الجمركية، على أساس أن السلع الأساسية تفرض عليها رسوم تقدر بـ 5% أما بقية السلع فتقدر بـ 7.5%، و يتطلب تطبيق التعريف الجمركية الموحدة إعداد تصنيف السلع و تحديد فئة الرسوم الجمركية على قائمتي السلع الأساسية و غيرها، و لتسيير تطبيق التعريف الموحدة اتفق على تطبيق مبدأ منطقة الدخول الواحدة، حيث يعتبر أي منفذ جمركي (بري، جوي أو بحري) في أي دولة عضو في المجلس بمثابة نقطة دخول للمنطقة ككل بحيث تعامل السلع الأجنبية التي تدخل من جميع هذه المنافذ معاملة متماثلة من ناحية الإجراءات المالية و الإدارية و نظام الرسوم الجمركية المفروضة.

-الخاتمة:

لقد تطرقنا في هذه المطبوعة إلى مقياس النظم الضريبية الدولية . فقسمنها إلى ستة فصول،و قد خصصنا الفصل الأول لدراسة الاتفاقيات الجبائية الدولية سواء الثنائية أو المتعددة و التي تعتبر معاهدات دولية تعقد بين الدول و هي مستوحاة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية او الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة . اما الفصل الثاني فقد خصصناه لدراسة المنافسة الضريبية و التي تعتبر ظاهرة

النظم الضريبية الدولية

عالمية ناجمة عن العولمة و نجد منها المنافسة الضريبية غير المضرة و المنافسة الضريبية المضرة . أما الفصل الثالث فقد خصصناه لدراسة الازدواج الضريبي الدولي و الذي ينتج عنه توزيع غير عادل للتكلفة الضريبية بالإضافة إلى انه يشكل عرقلة في وجه توسيع التجارة و الاستثمارات الدولية. أما الفصل الرابع فقد خصصناه لدراسة التهرب الضريبي الدولي و الذي يعتبر ظاهرة عالمية لا تقتصر على بلد دون آخر و إنما يختلف مداها من دولة إلى أخرى . أما الفصل الخامس فقد خصصناه لدراسة طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية حيث ان تطبيق التشريعات الوطنية و الإجراءات التي تتخذ من جانب دولة واحدة لا يكفي لحل المشاكل الجبائية الدولية . أما الفصل السادس فقد خصصناه لدراسة التنسيق الضريبي الدولي و لقد ظهر التنسيق الضريبي الدولي بين الدول المهددة بخطر المنافسة الضريبية المضرة، كحل مناسب يعمل على تقليل التفاوت بين نسب الاقتطاعات الضريبية و حجم التحفيزات الجبائية لمختلف الدول من جهة، و تفعيل التعاون و النمو الاقتصادي داخل التكتل الإقليمي أو مجموعة الدول المعنية من جهة أخرى. حيث تم التطرق من خلاله إلى تجربة التنسيق الضريبي الأوروبي و تجارب التنسيق في العالم العربي و تجربة التنسيق المغربي

-المراجع:

أولاً: المؤلفات باللغة العربية

-بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، رسالة ماجستير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2010.

النظم الضريبية الدولية

- حراش إبراهيم، دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي مع دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير، نقود و مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية. بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، 2008

- بن عيسى زايد، القانون الدولي العام، المركز الجامعي نور البشير، البيض، 2017-2018

- اسي ياسين، التنافسية الجبائية وتأثيرها على تنافسية الدول مذكرة ماجستير، جامعة البعيدة، سنة 2005/2004.

- بن عبد الفتاح دحمان، بوعزة عبد القادر، التنافسية الجبائية وآثارها على نماذج من إقتصاديات الدول المغاربية، دفتر السياسة والقانون، 12 العدد 5 جوان 2011 .

- جمال الدين زروق، عادل التجاني عبد الله، التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية، تجربة الدول العربية، صندوق النقد العربي، الإمارات العربية المتحدة، 2007

- جميل الصابوني، الموسوعة العربية. الموسوعة القانونية المتخصصة - الملاذات الضريبية حمد عبا محمزي " اقتصاديات المالية العامة " النفقات العامة - الإيرادات العمة - الميزانية العامة و ديوان المطبوعات الجامعية والجزائر و

- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002،

- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006.

النظم الضريبية الدولية

- رمضان صديق محمد، نظرية اتساق الضريبي و مدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، في :مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد (30) ، العدد 31 ()
(، المعهد .العربي للتخطي ، الكويت ، 4334
- رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، العدد 1، ديسمبر 2002، الكويت..
- زهرة حبوا ،إلباس نجمة ،التهرب الضريبي الدولي،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 27 ،العدد الأول سوريا، 2011،ص 420.
- سهام محمد علي حسن .أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي 1998-
- سوزي عدلي ناشد "الوجيز في المالية العامة " النفقات العامة - الإيرادات العمة - الميزانية العامة و دار الجامعة الجديدة للنشر الاسكندرية و مصر و
- حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006
- صباح نعوش. الضرائب في الدول العربية، الطبعة الأولى 1987 ، المركز الثقافي العربي بيروت _ لبنان، ص 134.
- طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الج ائز، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، قسم قانون خاص، كلية الحقوق جامعة قسنطينة، 2011، ص. 11
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص 201

النظم الضريبية الدولية

- علي عبد الفتاح أبوشرار، الاقتصاد الدولي-نظريات وسياسات .-عمان :دار
المسيرة، ط، 12007
- عيسى إسماعيل، القانون الجبائي الدولي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و
علوم التسيير، جامعة البليدة، 2004
- فاروق مرسي متولي، تنسيق الضرائب في البلاد العربية، ورقة عمل ندوة التنسيق
الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية،
القاهرة، مصر، 1995
- مادة 12 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لتفادي الازدواج الضريبي بين البلدان
المتقدمة و البلدان النامية، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك، ص ص 20 -21.
- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة
دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،
2005،.
- ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات
اقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، العدد 14،
الجزائر، جانفي 2010،.
- يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، مصر،
1998،.
- الضريبة العربية"،مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية،المجلد الخامس،العدد الأول،
الكويت،ديسمبر 2002 ،
- ظهير شريف رقم 1.73.348 الصادر في 8 رجب 1393 الموافق ل (8 غشت
1973) بنشر الاتفاقية المتعلقة بالحق في إبرام المعاهدات والموقع عليها بفيينا يوم 23

النظم الضريبية الدولية

مايو 1969، الجريدة الرسمية عدد 3239، بتاريخ 12 ذو القعدة 1394 الموافق ل (27 نونبر 1974)، .

-المراجع الالكترونية:

- "هدى ن" «آلاف مليار حجم التهرب الضريبي سنويا» ، مقال تم نشره على الموقع الإلكتروني التالي . 23:05 الساعة على 2018/02/23 يوم عليه الإطلاع تم www.djazairess.com

- عكاكة ف.الزهراء، خضراوي الهادي، تسوية المنازعات الضريبية الناشئة عن اتفاقيات تجنب الضريبي الدولي أمام المحاكم الوطنية، مداخلة،-www.univ-boumerdes.dz/colloque ، تاريخ الاطلاع 20، مارس 2012.

-دراسة مقارنة . -مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة،السعودية

<http://www.amwalnas.com/articles>

-هيثم على محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي ص ص 293-295

<https://www.iasj.net/iasj?func>

- جامعة الدول العربية،. الشبكة القانونية العربية، 2020 اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل , ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية

www.lasportal.org/ar/legalnetwork/Pages/agreements_details.aspx

النظم الضريبية الدولية

-جميل الصابوني، القانون المالي، الازدواج الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة،

<https://www.arab-2012>

ency.com/_/details.law.php?ful

ثانيا: المؤلفات باللغة الأجنبية

-OCDE, question de fiscalité internationale ,modèle de convention fiscale quatre études complémentaires ,n⁰04, Paris, 1992.

-Ben sahli Moustapha, Droit fiscal international et expérience algérienne, office de presse universitaire, Alger, 1987.

-Ben Sahli Moustapha, Droit Fiscal international et Européen, Edition Dalloz, Paris, 1986 .

-Bernard castagnè, "Précis de Fiscalité Internationale, Press universités de France", édition, Paris, 2002.

-Bernard Castagnède, Salomon teledano, fiscalité Internationale de l'entreprise, PUF, Paris, 1987.

-Bruno Gouthière, Les impots dans les affaires internationales, 6eme éd, éd Francis Lefebvre, paris , 2004

-Christophe Heckly , la politique fiscale dans les pays industrialisés ,édition Dunod ,Paris, 1999.

-Fedida, C. P. (2000). Evasion Fiscal International. Thèse de doctorat. Nice: Université Sophia Antipolis.

-Gilbert Tixier, Guy Gest, Droit fiscal international, Presse universitaires de France PUF, Paris, 1985.

Grégaire Duhamel, les paradis fiscaux, Edition Grancher, 3e Edition, Paris 2002.

-Jacques MALHERBE, Droit fiscal international » maison Larcier, Bruxelles, 1994 ..

النظم الضريبية الدولية

-Jean -François COURT et Gilles ENTRAYGUES, Gestion Fiscale Internationale des entreprises, édition Montchrestien, France, 1992.

-Jean Pierre Douvrie, fiscalité Internationale, 20 études de dossier, Litec, Paris, 1996.

-Jean Pierre Jarnevic, Droit fiscal International, éconómica, Paris, 1985.

-Jean Raphaël Pellas, le Vade-mecum de la fiscalité internationale, Edition EMS, Paris, 2002.

-Jean-François COURT & Gilles ENTRAYGUES, « Gestion fiscale internationale des entreprises Editions Montchrestien, France, 1992.

-Josette Peyrard, Gestion financière internationales, édition Vuibert, Paris, 1999.

-la direction Generale des finances publiques. (2006, 11). les prix de transfert

-Levine Pierre, La lutte contre l'évasion Fiscale de caractère international en l'Absence et en présence de Conventions internationales, LGDI, Paris, 1988.

-Louis Cartou, Droit Fiscal international et Européen, Edition Dalloz, Paris, 1986 .

-Marc Leroy, Mondialisation et fiscalité, L'Harmattan, Paris, 2006.

-Marini Philippe, "La concurrence fiscale en Europe", contribution ou débat (on ligne) 24/10/2009: - http://www.senat.fr/basile/visio.do?id=qSEQ001129270&idtable=q89970|q184807|q84457|q206281|q83408|q84052|q204694|q171766&_c=concurrence+fiscale+en+Europe&rch=gs&de=19991026&au=20091026&dp=10+ans&radio=dp&aff=sep&t

النظم الضريبية الدولية

ri=p&off=0&afd=ppr&afd=ppl&afd=pjl&afd=cvn, France.24/10/2009.

-Martine Millet, Einbinder, La convention concernant L'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, conférence technique de L'Ataf sur L'échange de renseignement, 12-20 Avril 2012 Guaranda, www.OCDE.org, (10/12/2013).

-Noureddine Ben friha, Les multinationales et la mondialisation, enjeux et perspectives pour l'Algérie, Edition Dahlab, Alger, 1999 .

-OCDE les travaux de l'OCDE sur l'évasion et fraudes fiscales ,bureau international de documentation fiscale Amsterdam 1981,p 13 ,

-Peter H. Iindert et Thomas A, Pugel, Economie internationale, Economica, Paris, 1997.

-Philippe Didier, La notion de concurrence fiscale, archives de philosophie du droit de l'impôt, Tome 46, Dalloz, Paris, 2002.

-Texier, G,GestG, Kerougues ,J , Droit Fiscal international, 2ème édition, Litec ,Paris ,1979.

-Thierry la morlette ,Patrick Rassat, Stratégie Fiscale internationale, Edition Maxima, France, 1993.

transfert. Consulté le 10 08, 2020, sur

-Valeria DE BONIS, Regional integration and commodity tax harmonization, policy Research Working Paper n°1848, the World Bank Development Research Group, Washington D.C., November 1997, page 12.

-Yahia Amanache, Aspects Théoriques de la Fraude fiscale ,Annales IEDF ,institut Maghrébin des douanes et de la Fiscalité, kolea, Tipaza ,2001