

جمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

## مذكرة ماجستير

التخصص : نقود، مالية وبنوك

القانون الجبائي الدولي

من طرف

سماعين - عيسى

أمام اللجنة المشكلة من

رئيسا	أستاذ تعليم عالي، جامعة البليدة	سعيد يوسف
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر، جامعة البليدة	رزيق كمال
عضوا مناقشا	أستاذ تعليم عالي ، جامعة الجزائر	قدي عبد المجيد
عضوا مناقشا	أستاذ محاضر، جامعة البليدة	ناصر مراد
عضوا مناقشا	أستاذ محاضر، جامعة الأغواط	عبيرات مقدم

البليدة ، ديسمبر 2004

## ملخص

في إطار العولمة والتطور التكنولوجي السريع برزت عدة مشاكل جبائية على الساحة الدولية شملت معظم دول العالم على اختلاف تقدمها الاقتصادي، وخلقته الكثير من التحديات أمام الدول المختلفة وجعلت الأنظمة الجبائية عاجزة عن مسايرة التغيرات العالمية المتسارعة. ونظرا لأن الأصل في تطبيق القانون الجبائي الداخلي هو اقتصره على إقليم الدولة ولا يتعداه إلى الأقاليم الأخرى تطبيقا لمبدأ السيادة الجبائية وكذا قصوره في علاج القضايا الجبائية ذات الصبغة الدولية. ونظرا للآثار السلبية التي خلقتها هذه المشاكل على إقتصاديات الدول المختلفة، وجد المجتمع الدولي نفسه أمام ضرورة إيجاد حل والذي لن يكون إلا عن طريق اللجوء إلى إنشاء القانون الجبائي الدولي. فكيف يساهم القانون في علاج المشاكل الجبائية المطروحة على الساحة الدولية في ظل العولمة؟.

فبظهور المشاكل الجبائية الدولية لجأت العديد من الدول إلى معالجتها عن طريق قانونها الجبائي الدولي، ومع شعور هذه الدول بقصور القانون في معالجة الكثير من القضايا ذات الصبغة الدولية، لجأت إلى الاتفاق فيما بينها على جملة من المبادئ، ومع مرور الوقت أصبحت هذه المبادئ قابلة للتطبيق العام من طرف غالبية الدول والتي شكلت ما سمي بالقانون الجبائي الدولي.

فالقانون الجبائي الدولي يتضمن مجموعة من القواعد الاتفاقية والتي عادة ما تكون ثنائية يهدف من خلالها إلى تسوية العلاقات بين الدول في الميدان الجبائي من أجل معالجة المشاكل الجبائية الدولية والتي تعتبر بمثابة الدافع الأساسي في ظهوره وفي مقدمتها مشكلتي الازدواج الضريبي الدولي و التهرب الجبائي الخارجي. فمشكلة الازدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في اختصاصاتها الجبائية بما ينطوي عليه من زيادة العبء الضريبي على المكلف نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب، كما أن مشكلة التهرب الجبائي الدولي – التي ترتبط في حقيقة الأمر بالشركات الدولية النشطة- قد أثرت سلبا على إقتصاديات الدول المختلفة من خلال الآليات التي تلجأ إليها هذه الشركات للتهرب من الضريبة أو التقليل من عبئها.

يضاف إلى هذه المشاكل التقليدية قضايا جبائية حديثة أخرى أثرت بشكل سلبي على الإيرادات الجبائية وفي مقدمتها التحديات التي تفرضها التجارة الإلكترونية. بالإضافة إلى ظهور قضية النمل الأبيض الضريبي بأنواعه المختلفة وتأثيره على بنية الضرائب، وكذا تزايد التنافس الجبائي بين الدول لاجتذاب الاستثمار الأجنبي المباشر.

إن القانون الجبائي الدولي وجد أصلاً - كما سبق وأن قلنا - لمعالجة المشاكل الجبائية الدولية، وهو في سبيل علاجه لهذه المشاكل يستعمل جملة من التقنيات تتمثل في الاتفاقيات الجبائية الدولية، و التي كانت وما زالت تشكل أداة فعالة تلجأ إليها الدول المختلفة نتيجة للأهداف المعتمدة التي حققتها على الساحة الدولية، يضاف إلى ذلك التنسيق الجبائي الدولي الذي يعتبر هو الآخر أداة في يد الدول تستعمله لتحقيق أهداف معينة، إضافة إلى بعض التقنيات الأخرى المقترحة من طرف المنظمات الدولية لمواجهة القضايا الجبائية الحديثة وفي مقدمتها قضية النمل الأبيض و التنافس الجبائي.

ونشير في الأخير أنه بالرغم من النتائج الإيجابية التي حققتها هذه التقنيات في ميدان الجبائية الدولية بخصوص المشاكل التي أثارها العولمة، ألا أنه يبدو من المرجح أن يزيد تأثير العولمة وما يتبعها من تقدم تكنولوجي سريع بمرور الوقت على إيرادات الضرائب وعلى قدرة الدول على تحصيل الإيرادات وتوزيع الأعباء، ما لم تتخذ المزيد من الإجراءات الوقائية من طرف المنظمات والدول المختلفة في إطار القانون الجبائي الدولي لمواجهة الآثار السلبية الناجمة عن هذه الظاهرة.

## شكر

- بادئ ذي بدء أشكر الله تعالى على كل نعمة أنعمها علينا، والذي سدّد خطانا ووفّقنا على إتمام وإنجاز هذا العمل، وأعطانا القوة والصبر على تجاوز الصعوبات التي واجهتنا خلال إنجازنا لهذا العمل.
- كما أود أن أتقدم بتشكراتي الخالصة إلى الأستاذ الدكتور كمال رزيق على قبوله إدارة هذا العمل وعلى نصائحه الثمينة وتوجيهاته الخالصة.
- كما أتقدم بتشكراتي إلى كل موظفي المعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي خاصة مدير الدراسات عمر حوري وأمين المكتبة عز الدين، على مدهم يد المساعدة.
- كما أتقدم بالشكر إلى كل موظفي مكتبة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة البليدة على صبرهم ووفائهم لنا.
- كما أتقدم بالشكر إلى الطالبين قريش حمزة وسايح أسية الدّين وقرّآ لي أرضية خصبة للبحث، وسمحا لي بتجاوز النقائص والصعوبات التي إعترضتهما في إعداد مذكرتهما.
- كما أشكر موظفي مفتشية الضرائب بوقادير دواودية بالشّلف على المعلومات المهمة التي قدموها.
- أشكر جميع زملائي في الدراسة الذين شاركوني متاعب إنجاز هذا العمل.
- أتقدم بالشكر أيضا إلى الأخ عبد الله ونور الدين الذين ساهما في طباعة هذه المذكرة.
- تشكراتي الغالية لكل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

## قائمة الأشكال

الصفحة		الرقم
88	العلاقة بين هيكل النظام الجبائي وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات	01
90	تشريع الأعمال الإلكترونية كدالة في أربعة أنواع من القيود	02
124	الإطار العام المقترح لتطبيق الضرائب على المعاملات الإلكترونية	03
126	الإطار الخاص بنظام التحقق الإلكتروني	04

## الفهرس

	ملخص
	شكر
	قائمة الأشكال
	الفهرس
11	مقدمة
15	1. الاطار النظري للقانون الجبائي الدولي
16	1.1. ماهية القانون الجبائي الدولي
17	1.1.1. تعريف وموضوع القانون الجبائي الدولي
17	1.1.1.1. تعريف القانون الجبائي
18	2.1.1.1. تعريف القانون الجبائي الدولي
18	3.1.1.1. موضوع القانون الجبائي الدولي
19	2.1.1. مصادر القانون الجبائي الدولي
19	1.2.1.1. المصادر الداخلية
21	2.2.1.1. المصادر الخارجية
22	3.2.1.1. مصادر أخرى
24	3.1.1. أسس وسمات القانون الجبائي الدولي
24	1.3.1.1. أسس القانون الجبائي الدولي
26	2.3.1.1. السمات العامة للقانون الجبائي الدولي
27	2.1. التحقيق التدريجي للقانون الجبائي الدولي
28	1.2.1. جهود المنظمات الدولية لتحقيق قانون جبائي دولي
28	1.1.2.1. جهود الغرفة التجارية الدولية
29	2.1.2.1. جهود عصبة الأمم
30	3.1.2.1. جهود هيئة الأمم المتحدة
31	1.3.1.2.1. لجنة المالية العامة وأهدافها
32	4.3.1.2.1. إنجازات لجنة المالية العامة
33	2.2.1. دفع التنظيم الجبائي الدولي نحو إلتزامات أكثر فعالية
33	1.2.2.1. إنشاء منظمة جبائية دولية
34	2.2.2.1. تطوير الحوار الجبائي الدولي
35	3.2.1. النزاعات في القانون الجبائي الدولي وتسويتها
35	1.3.2.1. النزاع في القانون الجبائي الدولي
37	2.3.2.1. تسوية النزاع في القانون الجبائي الدولي

37	1.2.3.2.1. الإجراءات الودية
38	2.2.3.2.1. الإجراءات القضائية
39	3.1. معايير الإخضاع في القانون الجبائي الدولي
39	1.3.1. الضوابط المحددة للاختصاص الجبائي
40	1.1.3.1. التبعية السياسية
41	2.1.3.1. التبعية الاجتماعية
42	3.1.3.1. التبعية الاقتصادية
44	2.3.1. المنشأة الثابتة كضابط إسناد جبائي
44	1.2.3.1. مفهوم المنشأة الثابتة
44	1.1.2.3.1. لمحة تاريخية
45	2.1.2.3.1. تعريف المنشأة الثابتة
45	1.2.1.2.3.1. نظرية تحقق الدخل
46	2.2.1.2.3.1. نظرية التبعية الاقتصادية
47	2.2.3.1. تحديد نشاط المنشأة الثابتة
47	1.2.2.3.1. التحديد الايجابي لنشاط المنشأة الثابتة
47	2.2.2.3.1. التحديد السلبي لنشاط المنشأة الثابتة
48	3.2.3.1. عناصر المنشأة الثابتة
48	1.3.2.3.1. تنظيم مادي للأعمال
49	2.3.2.3.1. تمتع التنظيم بقدر من الإستقلال عن الشركة الأم
49	3.3.2.3.1. مساهمة التنظيم في تحقيق الربح
49	3.3.1. بعض معايير الإخضاع المعتمدة
49	1.3.3.1. مصدر المادة الخاضعة للضريبة
50	1.1.3.3.1. مداخيل الأملاك العقارية
50	2.1.3.3.1. أرباح المؤسسات
50	3.1.3.3.1. أرباح الملاحة البحرية و الجوية
50	4.1.3.3.1. أرباح الأسهم
50	5.1.3.3.1. الفوائد و الإتاوات
51	6.1.3.3.1. المهن الحرة
51	7.1.3.3.1. المهن غير الحرة
51	8.1.3.3.1. مكافأة أعضاء مجلس الإدارة
51	9.1.3.3.1. الفنانون والرياضيون
51	10.1.3.3.1. الوظائف العمومية
52	11.1.3.3.1. الأساتذة و الباحثون
52	2.3.3.1. وجهة المادة الخاضعة للضريبة
54	2. المشاكل الجبائية الدولية
55	1.2. الازدواج الضريبي الدولي

55	1.1.2. تعريف الازدواج الضريبي وأنواعه
55	1.1.1.2. تعريف الازدواج الضريبي
56	2.1.1.2. أنواع الازدواج الضريبي
56	1.1.1.1.2. حسب معيار إقليمية القوانين
57	2.1.1.1.2. حسب معايير طبيعة الازدواج
58	3.1.1.1.2. حسب معيار قصد المشرع
59	2.1.2. شروط الازدواج الضريبي الدولي
59	1.2.1.2. وحدة الشخص المكلف بالضريبة
60	2.2.1.2. وحدة الضريبة المفروضة
61	3.2.1.2. وحدة المادة الخاضعة للضريبة
61	4.2.1.2. وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة
62	3.1.2. أسباب الازدواج الضريبي الدولي
62	1.3.1.2. تباين الضوابط المحددة للاختصاص الجبائي
62	2.3.1.2. إختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية
63	3.3.1.2. إختلاف التنظيم الفني للضرائب
64	2.2. التهرب الجبائي الدولي
65	1.2.2. مفهوم التهرب الجبائي الدولي و تمييزه عما قد يشتمه به
65	1.1.2.2. مفهوم التهرب الجبائي الدولي
66	2.1.2.2. تمييز التهرب الجبائي الدولي عما قد يشتمه به
67	1.2.1.2.2. التهرب الجبائي الدولي و التهرب الجبائي على المستوى الداخلي
68	2.2.1.2.2. التهرب الجبائي على المستوى الدولي و الغش الجبائي
69	3.2.1.2.2. التهرب الجبائي الدولي و التجنب الجبائي
70	2.2.2. ماهية و تكوين الشركات دولية النشاط
71	1.2.2.2. تعريف الشركات دولية النشاط
72	2.2.2.2. خصائص الشركات دولية النشاط
72	1.2.2.2.2. الطبيعة الاحتكارية
73	2.2.2.2.2. الطبيعة الدولية و الانتشار الجغرافي لأنشطتها
73	3.2.2.2.2. السيطرة المركزية للشركة الأم على جميع فروعها
74	3.2.2.2. تكوين الشركات دولية النشاط
74	1.3.2.2.2. الاندماج
75	2.3.2.2.2. تكوين شركة جديدة
75	3.3.2.2.2. السيطرة على شركة قائمة بالفعل
75	3.2.2. الآليات الجديدة للتهرب الجبائي الدولي
76	1.3.2.2. المنشأة الثابتة
77	2.3.2.2. أسعار التحويل
77	1.2.3.2.2. ماهية أسعار التحويل



78	2.2.3.2.2. التهرب الجبائي الدولي باستخدام أسعار التحويل
81	3.3.2.2. الجنات الجبائية
81	1.3.3.2.2. تعريف الجنات الجبائية
82	2.3.3.2.2. خصائص الجنات الجبائية
83	3.3.3.2.2. التهرب الجبائي الدولي باستخدام الجنات الجبائية
84	3.2. قضايا جبائية حديثة
85	1.3.2. تحديات التجارة الالكترونية
85	1.1.3.2. خصائص التعاملات الالكترونية
87	2.1.3.2. الاعتبارات الضريبية في ظل مفاهيم التجارة الالكترونية
91	3.1.3.2. تحديات فرض ضريبة على الأعمال عبر الانترنت
91	1.3.1.3.2. صعوبة اثبات التعاملات و العقود
91	2.3.1.3.2. استخدام النقود الالكترونية
92	3.3.1.3.2. صعوبات مرتبطة بتحديد الهوية و تعيين النشاط
92	2.3.2. تأثير النمل الأبيض الضريبي
93	1.2.3.2. المراكز المالية خارج الحدود
93	2.2.3.2. المشتقات المصرفية
94	3.2.3.2. العجز عن فرض ضرائب عن رأس المال المالي
94	4.2.3.2. التسوق من الخارج
95	3.3.2. المنافسة الجبائية المضرة
95	1.3.3.2. مفهوم المنافسة الجبائية المضرة
95	2.3.3.2. العلاقة بين الضرائب والاستثمار الأجنبي المباشر
96	3.3.3.2. تأثير التنافس الجبائي
98	3. تقنيات القانون الجبائي الدولي
99	1.3. الاتفاقيات الجبائية الدولية
100	1.1.3. مفهوم الاتفاقية الجبائية الدولية
100	1.1.1.3. نبذة تاريخية
101	2.1.1.3. تعريف الاتفاقية الدولية
101	3.1.1.3. تعريف الاتفاقيات الجبائية الدولية
102	2.1.3. مراحل إبرام الاتفاقية الجبائية الدولية
102	1.2.1.3. المفاوضات
103	2.2.1.3. الصياغة والتحرير
104	3.2.1.3. التوقيع و التصديق
104	4.2.1.3. النشر و التسجيل
105	3.1.3. دور الإتفاقية الجبائية الدولية
105	1.3.1.3. تقادي الازدواج الضريبي الدولي
105	1.1.3.1.3. طريقة التحميل (الخصم)

108	..... طريقة الإعفاء (تقسيم الاختصاص الجبائي)
109	..... 2.3.1.3 مكافحة التهرب الجبائي الدولي
110	..... 1.2.3.1.3 التعاون الإداري في تحديد الوعاء الجبائي
112	..... 2.2.3.1.3 التعاون الإداري في تحصيل الضرائب
114	..... 2.3 التنسيق الجبائي الدولي
114	..... 1.2.3 مفهوم وأهداف التنسيق الجبائي
115	..... 1.1.2.3 مفهوم التنسيق الجبائي الدولي
116	..... 2.1.2.3 أهداف التنسيق الجبائي الدولي
118	..... 2.2.3 شروط ومؤشرات التنسيق الجبائي الفعّال
118	..... 1.2.2.3 شروط التنسيق الجبائي الفعال
119	..... 2.2.2.3 مؤشرات التنسيق الجبائي الفعال
120	..... 3.2.3 دور التنسيق الجبائي الدولي في معالجة المشاكل الجبائية
121	..... 3.3 إجراءات أخرى لمعالجة المشاكل الجبائية الدولية
121	..... 1.3.3 حلول مقترحة للمعاملة الجبائية للتجارة الإلكترونية
121	..... 1.1.3.3 فرض ضريبة على الاستهلاك
122	..... 2.1.3.3 تطبيق ضريبة البيت (BIT)
123	..... 3.1.3.3 الإطار العام المقترح للضرائب في عالم المعاملات الإلكترونية
124	..... 1.3.1.3.3 الإطار المفاهيمي
125	..... 2.3.1.3.3 الإطار التشريعي
125	..... 3.3.1.3.3 الإطار التنفيذي
126	..... 4.3.1.3.3 الإطار الإجرائي
127	..... 2.3.3 كيفية القضاء على النمل الأبيض الضريبي
129	..... 3.3.3 مكافحة الجنات الجبائية ومواجهة التنافس الجبائي
129	..... 1.3.3.3 موقف المنظمات الدولية من الجنات الجبائية
130	..... 2.3.3.3 إجراءات إزالة الجنات الجبائية

134 ..... خاتمة

139 ..... قائمة المراجع

## مقدمة

منذ بداية النصف الثاني من هذا القرن على وجه التقريب وآليات العولمة في تعدد وتنوع مستمر حيث شهد العالم مرحلة جديدة من التطور في تقنيات المعلومات والاتصالات أثرت إلى حد كبير على أوجه النشاط الاقتصادي، صاحبها انفتاح للأسواق العالمية وتحرير للتجارة الخارجية، فأصبح الأفراد والمؤسسات يمارسون نشاطاتهم دون الاهتمام بالحدود الجغرافية وأصبحت حركة رؤوس الأموال لا تعترف بجنسية معينة مما أدى إلى ظهور الشركات العالمية أو المتعددة الجنسيات. وفي إطار العولمة ونشاطات الشركات العالمية برزت عدة مشاكل جبائية شملت معظم دول العالم على إختلاف مستويات تقدمها الاقتصادي وخلقت الكثير من التحديات أمام الدول المختلفة وجعلت الأنظمة الجبائية عاجزة عن مسايرة التغيرات العالمية المتسارعة على نحو إزدادت معه مسؤوليات كل دولة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي وجعلت من التعاون بين الدول أمرا محتوما لضبط العلاقات الجبائية الدولية ولمواجهة المشاكل الجبائية الدولية في إطار القانون الجبائي الدولي.

تتجلى أهمية هذا الموضوع في اعتبار القانون الجبائي الدولي وسيلة لتنظيم العلاقات الجبائية الدولية، ففي ظل هذا الأخير يمارس الأفراد والمؤسسات نشاطاتهم خارج حدود بلدانهم الأصلية تحت قاعدة عادلة مع أفراد ومؤسسات البلد الثاني أو البلدان الأخرى وذلك بتحديد الحصص الجبائية التي تعود بصفة شرعية لكل بلد من هذه البلدان في إطار الحفاظ على السيادة الجبائية لكل بلد.

كذلك في حالة نشوء نزاعات جبائية بين الدول يمكن اللجوء إلى الجهاز القضائي الدولي للفصل بين هذه النزاعات في إطار القانون الجبائي الدولي.

أيضا يمكن اعتبار القانون الجبائي الدولي أداة لمواجهة وعلاج المشاكل الجبائية المطروحة على الساحة الدولية من خلال إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية وكذلك اللجوء إلى التنسيق الجبائي الدولي، وكذا اقتراح حلول أخرى للمعاملة الضريبية للتجارة الالكترونية ومحاولة الإنقاص من الآثار السلبية للنمل الأبيض والتنافس الجبائي.

يرجع إختيار الموضوع إلى المشاكل الجبائية التي أثرت على الساحة الدولية بفعل العولمة و التطور التكنولوجي، مما جعلني أهتم بهذه القضايا وكيفية علاجها، فَوَقَّعَ إختيارى على القانون

الجبائي الدولي باعتباره أداة هامة في علاج هذه المشاكل من جهة، ونظرا لشموليته من جهة أخرى إذ يحتوي في صلبه على مواضيع متشعبة وحساسة تستجيب لمتطلبات البحث العلمي.

من المرجح أن تحدث العولمة والتطور التكنولوجي السريع بمرور الوقت أثرا سلبيا على قدرة الدول على تحصيل الإيرادات من خلال نظامها الجبائي، وما نجم عن ذلك من قضايا جبائية دولية تثير الاهتمام، ولأن الأصل في تطبيق القانون الجبائي الوطني هو إقتصاده على إقليم الدولة ولا يتعداه إلى الأقاليم الأخرى تطبيقا لمبدأ السيادة الجبائية وكذا قصوره في علاج القضايا الجبائية ذات الصبغة الدولية.

ونظرا للآثار السلبية التي خلقتها هذه المشاكل على إقتصاديات الدول المختلفة، وجد المجتمع الدولي نفسه أمام ضرورة إيجاد حل والذي لن يكون إلا عن طريق اللجوء إلى إنشاء قانون دولي لتنظيم العلاقات الجبائية الدولية من خلال القانون الجبائي الدولي. فكيف يساهم هذا القانون في علاج المشاكل الجبائية المطروحة على الساحة الدولية في ظل العولمة؟.

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية قمنا بوضع التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو القانون الجبائي الدولي وهل تم تحقيقه على الساحة الدولية؟
- ما هي المشاكل الجبائية المطروحة على الساحة الدولية؟
- ما هي الإجراءات التي قامت بها الدول للحد من المشاكل الجبائية وما هي مظاهر التعاون بين هذه الدول في الميدان الجبائي؟

عند القيام بدراسة أي موضوع لا بد من الانطلاق من مجموعة الافتراضات وفي بحثنا هذا سننطلق من الفرضيات التالية:

- القانون الجبائي الدولي هو عبارة عن مجموعة القواعد التي تهدف إلى تسوية العلاقات بين الدول المختلفة في الميدان الجبائي، ولقد تمكن هذا القانون من فرض وجوده ليكون الحكم بين الدول وفقا لمبادئه وتطبيقا لمقوماته في كثير من المواقف للحفاظ على السيادة الجبائية لكل بلد.
- لعل من أبرز المشاكل الجبائية الدولية – الازدواج والتهرب الضريبيين الدوليين الذين يشكلان تحديا حقيقيا أمام النظم الجبائية للدول المختلفة.
- لقد لجأت الدول المختلفة إلى إبرام إتفاقيات جبائية دولية ثنائية ومتعددة الأطراف لمواجهة المشاكل الجبائية وكذا تقديم المساعدة والدعم لبعضها البعض في تحصيل الضرائب و في تبادل المعلومات الضرورية في الميدان الجبائي.

أعتمدنا في دراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي، و ذلك لغرض تبين ماهية القانون الجبائي الدولي، و كذلك لدراسة و تحليل المشاكل الجبائية التي ظهرت على الساحة الدولية،

وإجراءات معالجتها و هذا ما يمكننا من الإجابة على الإشكاليات المطروحة بمنهجية متسلسلة وذلك باستخدام الأدوات الجبائية و المالية، و تتأرجح المراجع المستعملة في البحث بين كتب ومذكرات ومجلات و جرائد رسمية و مواقع إلكترونية.

أثناء بحثنا لم نجد أية دراسات سابقة لهذا الموضوع، ماعدا مذكرة واحدة تم إعدادها على مستوى شهادة الليسانس "القانون الجبائي الدولي" من طرف الطالبين قريش حمزة و سايج آسية، وبعض الإشارات العابرة لبعض العناصر التي يتشكل منها هذا الموضوع، و ربما تعود أسباب ذلك لحدثة هذا الأخير أو نقص المراجع.

أثناء قيامنا بهذه الدراسة المتواضعة، واجهتنا بعض الصعوبات و التي في الحقيقة لا يليق أن نسميها صعوبات كونها في إطار البحث العلمي الذي لا يخلوا من هاته الأخيرة، و التي لا تختلف في حقيقتها عن تلك المألوفة لدى أغلب الباحثين، و يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- نقص فادح في المراجع باللغة العربية، و بالتالي إهدار وقت ثمين في عملية الترجمة وصعوبة الوصول إلى المعنى الصحيح للمصطلحات الاقتصادية.

- إنعدام المراجع الحديثة المتعلقة بالموضوع في المكتبات الجامعية، و كذا صعوبة الحصول على المراجع من المكتبات الجامعية الأخرى نظرا للعراقيل المطبقة من طرف الإدارات الجامعية.

- عدم قدرتنا على الإلمام بجميع جوانب البحث نظرا لشموليته و تشعب مواضيعه.

في إطار البحث عن الوضوح و عدم التعقيد فإنه تم تقسيم الموضوع إلى مقدمة و ثلاثة فصول و خاتمة، حاولنا فيها الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالات المطروحة، و كذلك من أجل معرفة مدى صحة الفرضيات التي أنطلقنا منها لغرض الإجابة على الإشكالية الرئيسية، و يمكن تبرير الخطة المعتمدة كما يلي:

-المقدمة و قد اُشتملت على مدخل عام لهذه الدراسة و أهمية الموضوع و الأسباب التي أدت بنا لاختياره دون غيره من المواضيع كما طرحنا فيها إشكالية الموضوع و التي تبعتها مجموعة من الأسئلة الفرعية و التي نحاول الإجابة عليها في خضم هذا العمل كما عرضنا فيها المنهج و أدوات التحليل، و كذا الدراسات السابقة و الصعوبات التي واجهتنا خلال إنجازنا لهذا العمل.

- الفصل الأول إعتبرناه كفصل تمهيدي أوضحنا من خلاله الإطار النظري للقانون الجبائي الدولي وجاء في ثلاثة مباحث كان مضمونهم حول ماهية القانون الجبائي الدولي و التحقيق التدريجي للقانون الجبائي و كذا معايير الإخضاع في القانون الجبائي الدولي.

- الفصل الثاني خصصناه للمشاكل الجبائية الدولية سواء التقليدية منها أو الحديثة كإمتداد لتسلسل موضوع الدراسة، و ذلك من خلال ثلاثة مباحث يبين الأول الازدواج الضريبي الدولي و يبين الثاني التهرب الجبائي الدولي أما الثالث فيوضح قضية النمل الأبيض و التنافس الجبائي.

- الفصل الثالث والأخير خصصناه لإجراءات معالجة المشاكل الجبائية في إطار القانون الجبائي الدولي إذ يحتوي على ثلاثة مباحث تتضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية والتنسيق الجبائي الدولي وكذا الإجراءات الأخرى المقترحة لمواجهة النمل الأبيض والتنافس الجبائي.

- و في الأخير خاتمة الموضوع والتي إشتملت على ملخص عام إضافة إلى الإجابة على الإشكالية وإختبار صحة الفرضيات، ومنه عرض النتائج المتوصل إليها. إضافة إلى ذكر توصيات ومواضيع مقترحة للدراسة.

## الفصل 1

### الإطار النظري للقانون الجبائي الدولي

لقد نجم عن تحرير التجارة الدولية التي تهدف إلى تشجيع الاستثمار الدولي، وكذا ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتطور وسائل الاتصال والمواصلات، عدة مشاكل جبائية وفي مقدمتها الازدواج الضريبي والتهرب الجبائي الدوليين.

ومع شعور الدول والمنظمات بضرورة إيجاد حل لهذه المشاكل، سعت جاهدة للتخلص منها فأنشأت قانون جبائي دولي لتنظيم العلاقات الجبائية الدولية ولمواجهة القضايا الجبائية المطروحة في هذا المجال، وبذلك ظهر هذا القانون إلى الوجود وصيغت معالمه وترسخت مبادئه على أرض الواقع وأصبح من القوانين العامة التي لا يمكن التخلي عنها بل لا بد من دعمها و إحترامها من أجل الوصول إلى مبتغاهما.

ومنه جاء الفصل الأول من هذه الرسالة لدراسة هذا القانون دراسة نظرية مبينين فيها في المبحث الأول ماهية هذا القانون وذلك من خلال التطرق بداية إلى تقديم تعريف هذا القانون وكذا الحديث عن الموضوع الذي يتناوله، مروراً بالمصادر التي يستمد منها هذا القانون أحكامه، و وصولاً إلى الأسس والسماوات التي يركز عليها أو يتصف بها.

أما في المبحث الثاني فحاولنا الحديث عن محاولات تحقيق هذا القانون وذلك من خلال تبيان مجهودات المنظمات الدولية في هذا المجال ثم التطرق إلى كيفية دفع التنظيم الجبائي الدولي نحو التزامات أكثر فعالية، ثم في الأخير التطرق إلى النزاعات الجبائية المطروحة في هذا المجال وكيفية تسويتها وديا وقضائيا.

أما المبحث الأخير من هذا الفصل فإنه يشمل على معايير الإخضاع الجبائي وذلك من خلال الحديث عن مختلف ضوابط الاختصاص الجبائي المستعملة في هذا المجال ثم الحديث عن المنشأة الثابتة كضابط إسناد جبائي وذلك من خلال التطرق إلى مفهومها ونشاطها وكذا العناصر المشكلة لها.

وارتأينا أن نذكر في الأخير بعض المعايير المقترحة من طرف القانون الجبائي الدولي والتي غالبا ما يؤخذ بها عند إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية بالنسبة لبعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة.

- ماهية القانون الجبائي الدولي
- التحقيق التدريجي للقانون الجبائي الدولي
- معايير الإخضاع في القانون الجبائي الدولي

### 1.1. ماهية القانون الجبائي الدولي

إن القانون الجبائي الدولي هو عبارة عن جملة من المبادئ قابلة للتطبيق العام من طرف الدول، يستمد مصادره من التشريعات الوطنية الداخلية للدول المختلفة، وكذا الاتفاقيات الجبائية الدولية المعقدة في هذا المجال، إضافة إلى بعض المصادر التكميلية الأخرى كالعرف، القضاء والفقهاء. وهو في سبيل علاجه للمشاكل الجبائية الدولية يقوم على مجموعة من الأسس التي تعتبر بمثابة المبادئ التي لا بد من توفرها حتى يكون هناك حل جذري لهذه المشاكل، كما إنه يتسم بمجموعة من الصفات التي تميزه عن القوانين الأخرى وتجعل منه أداة تأخذ بها الدول عند إبرامها للاتفاقيات الجبائية الدولية.

ومنه حاولنا في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم وموضوع القانون الجبائي الدولي في مرحلة أولى، ثم حاولنا التطرق إلى المصادر التي يستمد منها هذا القانون أحكامه في مرحلة ثانية وفي الأخير أردنا أن نبين الأسس والسمات التي يرتكز عليها أو تلك التي يتصف بها هذا القانون في مرحلة أخيرة.

وكانت المطالب الثلاثة لهذا المبحث كالاتي:

- مفهوم وموضوع القانون الجبائي الدولي.
- مصادر القانون الجبائي الدولي.
- أسس وسمات القانون الجبائي الدولي.



## 1.1.1. تعريف وموضوع القانون الجبائي الدولي

بظهور المشاكل الجبائية الدولية لجأت العديد من الدول إلى معالجتها عن طريق قانونها الجبائي الداخلي، ومع شعور هذه الدول بقصور هذا القانون في معالجة الكثير من القضايا الجبائية الدولية، لجأت إلى الاتفاق فيما بينها على جملة من المبادئ، ومع مرور الوقت أصبحت هذه المبادئ قابلة للتطبيق العام من طرف غالبية الدول، والتي شكلت ما يسمى بالقانون الجبائي الدولي.

### 1.1.1.1. تعريف القانون الجبائي

يراد بالقانون الجبائي عادة مجموعة التشريعات الضريبية المطبقة في دولة معينة في وقت معين، وتتفق التشريعات الضريبية هذه من حيث تعداد الضرائب المكونة لها، ولكنها تختلف في مقوماتها وعناصرها تبعاً لمدى تأثيرها بالنظم الاقتصادية والمالية السائدة، وبالعناصر المستمدة من الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي والفني والتنظيمي [01] ص 07. حيث أنه يتناول دراسة المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم نظام الضرائب من ناحية، والقواعد التفصيلية لكل ضريبة من ناحية أخرى [02] ص 11.

و يعد هذا القانون فرع من فروع القانون العام ( يقصد بالقانون العام مجموعة القواعد التي تتضمن العلاقة بين الهيآت العامة بعضها البعض أو بينها وبين الأفراد كالقانون الدستوري والقانون الإداري. أما القانون الخاص فهو ينضم العلاقة بين الأفراد بعضهم البعض أو بين الأفراد والدولة إذا تمت هذه العلاقة على أساس التعاقد و ليس على أساس سلطة الدولة كالقانون التجاري و القانون المدني.) ذلك لأنه ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب من جهة وممولي الضرائب المختلفة من جهة أخرى، حيث يتحدد تطبيقه- شأنه في ذلك شأن سائر القوانين الأخرى- بمكان وزمان معينين ويرجع هذا التحديد إلى مبدأ هام، يعرف بمبدأ سيادة الدولة والذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها [03] ص 41.

وما دام القانون الجبائي فرع من فروع القانون العام، فإنه تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية وبين حماية حقوق الأفراد ومصالحهم من ناحية أخرى، حيث أنه يهدف إلى التوفيق بين هذه الاعتبارات [02] ص 41.

### 2.1.1.1. تعريف القانون الجبائي الدولي

هناك من يرى أن القانون الجبائي الدولي هو ذلك الجزء من القانون الدولي الذي يتصف بقواعد إتفاقية (DES REGLES CONVENTIONNELLES) والتي عادة ما تكون ثنائية، يهدف من خلالها إلى تسوية العلاقات بين الدول في الميدان الجبائي بهدف تسوية الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين إلى هذه الدول [04] ص 6 .

وهناك من يرى أن القانون الجبائي الدولي يهدف إلى تعيين الحدود التي يمكن لجباية دولة معينة التدخل فيها مقارنة مع حدود جباية دولة أخرى و هذا من أجل تجنب مساوئ التشابك المحتمل في هذا الميدان الذي يضر بمصالح المكلف بالضريبة وكذا مصالح الخزينة للدول المختلفة، ومن هنا يظهر القانون الجبائي الدولي من وجهتين:

- من جهة يشكل القانون الجبائي الدولي فرع متخصص من القانون الدولي الخاص،( ينضم العلاقة بين الدولة و الأشخاص الأجانب.) حيث أنه يعرف بأنه مجموعة القوانين التي تفرض على الأشخاص بصفتهم مكلفين بالضريبة في علاقتهم مع مجموعة من القوى الفارضة للضريبة.

- ومن جهة أخرى يشكل القانون الجبائي الدولي فرع من القانون الإداري، ( يحدد حقوق وواجبات الإدارة) بحيث يعرف بأنه مجموعة القواعد التي تسمح لكل قوة فارضة للضريبة بأن تحدد بكل سيادة، وفي إطار إقليمى محدد، حدود وشروط تطبيق نظامها الجبائي مقارنة مع الأنظمة الجبائية الأجنبية [04]ص 7.

ومن خلال ما سبق يمكن إستخلاص التعريف التالي:

القانون الجبائي الدولي عبارة عن نظام جديد، واكب ظهوره عولمة المشاكل الاقتصادية والتجارية، يتضمن مجموعة القواعد المتعلقة بأشخاص المجتمع الدولي الخاصة بتطبيق القوانين الجبائية من أجل تفادي النزاعات بين الدول في الميدان الجبائي في ظل الاتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة والمخصصة للتخلص من الازدواج الضريبي الدولي ومكافحة التهرب الجبائي الدولي والإنقاص من الضغط الجبائي.

### 3.1.1.1. موضوع القانون الجبائي الدولي

القانون الجبائي الدولي هو قانون حديث النشأة ظهر في الفترة التي كانت تعقد فيها أول الاتفاقيات الجبائية، ضد الازدواج الضريبي غداة الحرب العالمية الأولى، وقد ظهر هذا القانون خصيصا لمعالجة المشاكل الجبائية التي كانت تثور على الساحة الدولية، فبعد أن كانت هذه المشاكل

تترواح بين الازدواج الضريبي الدولي، والتهرب والغش الجبائي الدولي ظهرت هناك مشاكل أخرى ناتجة عن تطور وسائل الاتصالات والمعلومات، وفي مقدمتها التحديات التي تفرضها التجارة الالكترونية والتنافس الجبائي [05].

فإذا كانت المشاكل التقليدية مثل الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الجبائي الدولي قد تمت معالجتها في إطار القانون الجبائي الدولي عن طريق الاتفاقيات الجبائية الدولية، إلا أن المشاكل الحديثة الناتجة عن العولمة والتطور التكنولوجي ما زالت تشكل تحدياً أمام هذه الدول رغم الإجراءات التي أتخذت في هذا المجال.

فالقانون الجبائي الدولي هو الذي يتناول هذه المشاكل بالوصف والتحليل مقترحاً في نفس الوقت العلاج المناسب، مما يجعله في ديناميكية دائمة من أجل الوصول إلى حل جذري لهذه المشاكل والتي كانت السبب في ظهوره [05].

### 2.1.1. مصادر القانون الجبائي الدولي

إن الحلول المقترحة لمعالجة المشاكل الجبائية الدولية قد تم استنباطها من عدة مصادر، فالدول بإمكانها أن تلجأ إلى تسوية بعض هذه المشاكل عن طريق الإجراءات الفردية التي تتخذ من جانب واحد، وتتمثل هذه الإجراءات في تطبيق تشريعاتها الوطنية على إقليمها الداخلي، وإذا كان هذا الحل لا يكفي فإنها تلجأ إلى إبرام اتفاقيات دولية ثنائية ومتعددة الأطراف في سبيل تسوية هذه المشاكل.

ومنه يمكننا القول أن المصادر التي يستنبط منها القانون الجبائي الدولي أحكامه تنقسم إلى قسمين وهما المصادر الداخلية التي تتمثل في التشريعات الوطنية والمصادر الخارجية التي تتمثل في الاتفاقيات الدولية، دون أن ننسى المصادر الأخرى التي تلعب دوراً تكميلياً في هذا المجال، وهذا ما سنحاول أن نبينه في الفروع الآتية:

#### 1.2.1.1. المصادر الداخلية

إن القانون الداخلي بإمكانه أن يسوي بعض الوضعيات الجبائية التي تحوي جوانب دولية، فهو يحتوي على بعض البنود التي تحدد معايير إخضاع (Les critères de rattachement) الأشخاص للضريبة في دولة معينة بالنسبة للمداخل المحققة في دولة أخرى [06] ص 24.

كما أنه يعرفنا على بعض المصطلحات التي من شأنها أن تكون ذات أهمية في القانون الجبائي الدولي منها الموطن الجبائي، الإقامة الأساسية، مركز المصالح الحيوية، المنشأة الثابتة (يقصد بهذه المصطلحات في التشريع الجبائي الجزائري ما يلي:

- الموطن الجبائي، حيث يعد مالكا لموطنه الجبائي في الجزائر كل شخص يملك مسكن في الجزائر سواء كان مالكا أو منتفعا أو مؤجرا عندما تكون مدة الإيجار تفوق سنة واحدة.

- الإقامة الأساسية، حيث يعد الشخص مقيما بصفة أساسية في الجزائر عندما يكون هذا الشخص حاضرا شخصيا فوق التراب الجزائري لمدة تتجاوز 183 يوما.

- مركز المصالح الحيوية، هو المكان الذي يملك فيه المكلف مقر أعماله، أو المكان الذي ينجز فيه أهم استثماراته، أو المكان الذي منه يدير أعماله.

- المنشأة الثابتة، هي وحدة من خلالها تمارس الشركة الأم كل أو بعض أنشطتها.

كما أنه يحتوي على الإجراءات التي تحكم إبرام الاتفاقيات الدولية وعادة ما يرجع إليه في تفسير وتطبيق الاتفاقيات الدولية [07] ص 41.

ونقصد بالقانون الداخلي هنا كل التشريعات الوطنية الفردية المتخذة من طرف الهيآت المختصة داخل الدولة في هذا الميدان، والذي يتسلسل من الدستور إلى النصوص التطبيقية مرورا بالقانون العادي [06] ص 25.

فالدستور يعتبر من أهم المصادر التشريعية التي يعتمد عليها المشرع في إصدار أحكامه، حيث أنه يهتم بتنظيم التشريع الجبائي وكذا تحديد الأشخاص والهيآت التي تملك اتخاذ القرارات والقوانين الجبائية والمالية وكذا تحديد الأهداف التي تسعى هذه السلطات لتحقيقها والفلسفة الاجتماعية والسياسية والقانونية التي تعمل في إطارها [53] ص 35.

أما بالنسبة للقوانين العادية فهي تشمل على القانون الجبائي، قوانين المالية، القانون التجاري، القانون المدني... الخ، والتي تحدد علاقة الشركات الأجنبية بالإدارة الوطنية وكذا النظام الجبائي المطبق على هذه الشركات.

أما بالنسبة للنصوص التطبيقية فتظم المراسيم، المناشير، الأوامر الإدارية... الخ، والتي يمكن أن تسد بعض الثغرات القانونية الخاصة بتفسير وتطبيق الاتفاقيات [06]، ص 25.

ويلاحظ أن هذه الوسيلة قد استخدمت في أغلب الدول المصدرة والمستوردة لرؤوس الأموال على حد سواء، وحققت نتائج ملموسة في معالجة المشاكل الجبائية، إذ استخدمتها الدول المستوردة

كحافز لتشجيع استثمار رؤوس الأموال الأجنبية، كما استخدمتها الدول المصدرة لتشجيع رعاياها من أصحاب رؤوس الأموال عن استثمار أموالهم أو لتوسيع نطاق نشاطهم في الدول النامية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة. [09] ص 197.

وتعد الغرفة التجارية الدولية (ICG) ظهرت (ICC) سنة 1920، وهي تضم سبعة آلاف مؤسسة من 130 دولة، غرضها هو ترقية التجارة الدولية والاستثمار وتشجيع سياسة السوق المفتوحة، ووفقا لذلك تبحث عن التخلص من الازدواج الضريبي والعقبات الأخرى التي تعيق التجارة الدولية والاستثمار.) من أكبر دعاة التوسع في استخدام الإجراءات الفردية لمعالجة الازدواج الضريبي، وذلك للأسباب التالية:

- سهولتها عن الاتفاقيات الثنائية والمتعددة؛

- إمكانية تطبيقها بالاستعانة بالمبادئ الضريبية العامة؛

- عدم إثارتها للمشاكل التي تنشأ في إطار الاتفاقيات من جراء رغبة كل دولة في الحصول

على أكبر نصيب من الإمتيازات الجبائية [09] ص 198.

وقد أشار تقرير غرفة التجارة الدولية إلى أفضلية التشريع الوطني في معالجة المشاكل الجبائية، وذلك بصدد عرض الصعوبات التي تقف في سبيل إبرام الاتفاقيات الدولية والتعقيدات التي قد يثيرها الخبراء الذين يتولون إجراء المباحثات الخاصة بإبرامها. (حيث جاء في هذا التقرير ما يلي: " إن ضرورة العمل دون إبطاء لإزالة تلك الآثار السيئة للمشاكل الجبائية، وبطء المباحثات الخاصة بالاتفاقيات الثنائية يجعلان مثل هذا الحل الأخير قاصرا على الوصول بسرعة إلى نتائج مرضية(...) وذلك عن طريق تشريع فردي".)

### 2.2.1.1. المصادر الخارجية

إنه لا يغيب عن البال قصور التشريعات الوطنية والإجراءات التي تتخذ من جانب دولة واحدة في معالجة كل المشاكل الجبائية، لذلك فقد عمدت الدول المختلفة إلى إبرام اتفاقيات دولية كوسيلة للتغلب على هذه الصعوبات.

وتؤدي هذه الاتفاقيات - التي تبرم نتيجة مباحثات بين الدول المعنية على أساس دراسة وجهات النظر المختلفة- إلى إيجاد نوع من التفاهم والتقارب بين وجهات النظر مما يؤدي في النهاية إلى الوصول إلى معالجة المشاكل الجبائية، خاصة معالجة مشكل الازدواج الضريبي ومكافحة

التهرب والغش الجبائي وكذا المساعدة في التحصيل وتبادل المعلومات في الشؤون الجبائية[09]ص200.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الاتفاقيات الدولية يمكن أن تكون اتفاقيات جبائية بحتة تبرم بين دولتين أو أكثر لتحقيق أهداف جبائية معينة، ويمكن أن تكون اتفاقيات خاصة ذات أهداف غير جبائية ولكنها تحمل في طياتها شروط ذات صبغة جبائية، نذكر منها على سبيل المثال: الاتفاقيات الثنائية التي تنظم الملاحة الجوية بين الدول، اتفاقيات تسمح بخلق شركات دولية، إتفاقيات التعاون الثقافي، العلمي، التقني، العسكري، المالي و الاقتصادي، والتي يمكن أن تحمل في طياتها نصوصا جبائية تخص التعاون الجبائي أو إعفاء بعض المداخل من الضريبة[07]ص47.

كما تجدر الإشارة هنا أن الاتفاقيات الجبائية الدولية المصادق عليها من طرف البرلمان تعلوا عن القانون الداخلي، ومعنى ذلك أنه في حالة ما إذا حدث تنازع بين نصوص الاتفاقية الجبائية ونصوص القانون الداخلي، فإن نصوص الاتفاقية الجبائية الدولية هي التي تكون سارية المفعول[07]ص59.

إن نظرنا إلى العدد الهائل من الاتفاقيات الدولية الجبائية وخاصة الثنائية منها التي أبرمتها الدول المختلفة لتدل دلالة واضحة عن مدى نجاح هذه الاتفاقيات في مهمتها، ومما يؤكد أفضلية هذه الاتفاقيات في الميدان الدولي، ذلك الاهتمام البالغ الذي خصتها به الهيآت الدولية وخاصة عصبة الأمم المتحدة وهيئة الأمم المتحدة في مجال الدراسات التي أجرتها كل من الهيئتين السابق ذكرهما، فقد أوضح تقرير لجنة المالية العامة التابعة لهيئة الأمم المتحدة مدى الأهمية المتعلقة على عقد الاتفاقيات الثنائية ومدى النجاح الذي أحرزته هذه الأهمية التي بنتها على أساس ما حققته تلك الاتفاقيات من إيجاد التعاون بين النظم الجبائية المختلفة، هذا التعاون الذي يساعد على تقادي تعقد تشريعات الدول المختلفة وإجرائاتها الجبائية، كما أنه يساعد على المعالجة في حل المشاكل الجبائية [09]ص202.

### 3.2.1.1. مصادر أخرى

إضافة إلى المصادر الداخلية و الخارجية هناك مصادر فرعية للقانون الجبائي الدولي والتي تعتبر مصادر تكميلية يلجأ إليها لسد الفراغ أو النقص الموجود في المصادر الأساسية وكذا لتكملة تفسير وتطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية وتمثل هذه المصادر في العرف، القضاء و الفقه.

حيث أن العرف يلعب دورا هاما في استنباط بعض قواعد تطبيق وتفسير الاتفاقيات، كما أنه يساهم في سد الثغرات الملاحظة في هذا القانون [06] ص26.

كما أن القضاء يلعب دورا عاديا في حل المشاكل الجبائية الدولية، حيث أنه يشمل تلك الأحكام التي أصدرتها المحاكم بشأن تطبيق القانون على ما يعرض عليها من منازعات، حيث أننا نجد هيآت قضائية متخصصة لمعالجة هذه المشاكل سواء على المستوى الداخلي أو الدولي :

- القضاء الجبائي الداخلي.

- القضاء الدولي مثل القضاء الدولي بلاهاي.

- هيآت التحكيم الخاصة التي تفصل في الاتفاقيات الثنائية.

- أهمية القضاء الإقليمي (مجلس القضاء للمجموعة الأوروبية) [06]ص27.

وفي الأخير هناك مصدر آخر له تأثيره الكبير و الذي ينبع من الإسهامات الفقهية الدولية العامة والخاصة. و من بين المنظمات الدولية الخاصة غير الرسمية والتي قدمت إسهامات في هذا المجال نجد غرفة التجارة الدولية، جمعية القانون الدولي، الجمعية الدولية الجبائية،... الخ (-) **جمعية القانون الدولي**: تأسست سنة 1947 من طرف الجمعية العامة للأمم المتحدة وهي مكونة من 34 عضو يتم إنتخابهم من طرف الجمعية العامة لمدة 05 سنوات وتتمثل مهامها في تجميع (Codification) القانون الدولي.)

كما أن إسهامات الهيآت الدولية في هذا المجال لها أهميتها الكبرى منها أعمال عصبة الأمم المتحدة من 1920 إلى 1946 والتي أدت إلى إنشاء نماذج للاتفاقيات الثنائية (نموذج المكسيك سنة 1943، و نموذج لندن سنة 1946) والتي تقوم على إلغاء الازدواج الضريبي على المداخل والثروات والتركات وكذا التعاون الإداري والقضائي، وكذا أعمال هيئة الأمم المتحدة والتي قامت بمتابعة أعمال عصبة الأمم من خلال لجنة المالية والجبائية والتي تقوم بنشر الاتفاقيات الجبائية. دون أن ننسى الإسهامات الفقهية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE - (-) **الجمعية الدولية الجبائية** : هب عبارة عن جمعية علمية تنشط في ميدان الاقتصاد الجبائي الدولي، تأسست سنة 1938، مقرها في هولندا وهي تضم 10 آلاف عضو من 90 دولة، وعادة ما تتضمن لقاءات وندوات حول الجبائية الدولية على الأقل 05 مرات في السنة.) في الميدان الجبائي منها:

- تقرير حول الإجراءات الجبائية من أجل تشجيع الاستثمارات الخاصة في الدول النامية.

- دراسات حول الترتيبات الجبائية على الحدود (1968).

- دراسات حول نظام فرض الضريبة على الشركات الدولية.

- وضع نموذج للاتفاقية الجبائية الدولية (1973). [06] ص28-29.

### 3.1.1. أسس وسمات القانون الجبائي الدولي

إن القانون الجبائي الدولي، في سبيل معالجته للمشاكل الجبائية الدولية يرتكز على جملة من الأسس والتي يسعى إلى ترسيخها على أرض الواقع وتعتبر هذه الأسس بمثابة مبادئ لا بد من توفرها حتى يكون هناك حل جذري لهذه المشاكل، كما انه يتصف بعدة صفات تجعل منه قانونا متميزا عن القوانين الأخرى وهذا ما سنحاول أن نبينه في الفرعين الآتيين:

#### 1.3.1.1. أسس القانون الجبائي الدولي

القانون الجبائي الدولي هو قانون حديث النشأة ظهر في الفترة التي كانت فيها الدول تعقد أول الاتفاقيات الجبائية الثنائية ضد الازدواج الضريبي غداة الحرب العالمية الأولى ومنذ ذلك الوقت وهو يسعى إلى ترسيخ جملة من الأسس التي يقوم عليها نذكرها فيما يلي:

\* يعترف هذا القانون بمبدأ السيادة الجبائية لكل دولة ( La souveraineté fiscale ) والذي يقضي بالسلطة الكلية والمطلقة للهيئة المختصة داخل الدولة بسن نظامها الجبائي وتطبيقه على إقليمها بكل حرية [10] ص 10.

وتتحقق هذه السيادة إذا تحققت الشروط التالية:

- أن تكون هناك هيئة مختصة تتمتع بسلطة فرض الضريبة على الإقليم الذي سيطبق فيه نظامها الجبائي وكذا سلطة المراقبة والعقاب الذين يضمنان فعالية السلطة الأولى.
- أن تملك هذه الهيئة استقلالية في سن القواعد الضرورية (قواعد الوعاء، الربط، التحصيل، المنازعات، المراقبة) التي تسمح بتطبيق سلطة فرض الضريبة وكذا سلطة العقاب والمراقبة.
- أن تطبق هذه القواعد على إقليم الدولة بإستبعاد كل القواعد الأخرى التي تسنها الهيآت الأخرى [11] ص 04.

- \* يقوم هذا القانون على مبدأ توزيع الحصص الجبائية على الدول بصفة عادلة ( Partage des droits d'imposition )، هذا التوزيع الذي بدوره يرتكز على جملة من المبادئ منها:
- إن مبدأ التوزيع لا يعني تقسيم الحقوق الجبائية بين الدول وإنما يعني تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة.
- هذا التوزيع يجب أن لا يؤدي في النهاية إلا إلى إخضاع المادة الخاضعة للضريبة مرة واحدة بالنسبة لنفس الضريبة وعلى نفس المكلف وفي نفس الفترة.



-معايير توزيع الضرائب يمكن تقسيمها إلى معيارين هما إقامة المكلف ومصدر المداخيل، وعادة ما تعود الضريبة إلى الدولة التي يكون للمكلف روابط اقتصادية أكثر معها [06]ص120.

\* يقوم هذا القانون على مبدأ علو الاتفاقيات الجبائية عن القانون الداخلي ( La supériorité des conventions fiscales )، ومعنى ذلك أنه إذا حدث تعارض بين بنود القانون الداخلي وبنود الاتفاقية فإنه يمكن اللجوء إلى بنود هذه الأخيرة لأن لها أولوية في التطبيق عن نصوص القانون الداخلي. [07] ص60

\* يقوم هذا القانون على تحديد معايير الإخضاع (Les critères de rattachement) بالنسبة لكافة أنواع المداخيل والأرباح والملكيات والثروات، وذلك تقاديا لحدوث نزاع بين الدول المختلفة، وعادة ما يؤخذ في القانون الجبائي الدولي بمعيارين هما:

- معيار الموطن (إقامة المكلف، المبيت الاعتيادي، ...)

- معيار المصدر (مكان ممارسة النشاط، مكان تواجد المحل، ...) [11] ص12-13.

\* يقوم هذا القانون على مبدأ التعاون بين الدول في الميدان الجبائي وذلك سواء من خلال تبادل المعلومات الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة في كل منها دون المساس بالسيادة الجبائية لكل دولة في حدود إقليمها، أو من خلال التعاون الإداري في تحصيل الضرائب أي تمكين الدولة المتعاقدة من تحصيل ديونها الضريبية في إقليم الدولة الأخرى وذلك بناء على طلب تقدمه الدولة التي تستحق لها هذه الضرائب [12] ص93-94.

\* يقوم هذا القانون على مبدأ الحوار والتفاوض بين الإدارات الجبائية وذلك سعياً منها لإثراء النقاش حول المشاكل المستعصية التي تواجهها وكذا محاولة منها لإبرام اتفاقيات جبائية تساعد على التغلب على المشاكل الجبائية المطروحة [13] ص03.

\* يقوم هذا القانون على مبدأ حماية المكلف بالضريبة الذي يمارس نشاطاً دولياً من تعسف الإدارات الأخرى في فرض ضرائب مبالغ فيها (La non-discrimination) كما يضمن له في نفس الوقت الضمانات القانونية، حيث نصت المادة 24 من نموذج إتفاقية OCDE على ما يلي: "لا يخضع مواطنوا دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لآية ضريبة تختلف أو تكون أثقل من تلك التي يخضع لها مواطنوا هذه الدولة الأخرى" [06] ص138.

\* يقوم هذا القانون على مبدأ العدالة الجبائية (l'équité fiscale) الذي يقضي بأن لا يكون الضغط الجبائي لمكلف معين أكثر من الضغط الجبائي لمكلفين آخرين الذين يكونون في نفس الحالة

ويمارسون نفس النشاط ويحققون نفس الدخل، لذلك نجده يسعى من خلال تقنياته إلى القضاء على الازدواج الضريبي الدولي لأنه يخل بقواعد العدالة الجبائية [06]ص22.

\* يقوم هذا القانون على مبدأ الوضوح والشفافية في التعاملات بين الدول من أجل مواجهة بعض المشاكل المطروحة على الساحة الدولية خاصة التهرب والغش الجبائي الدولي [13]ص01.

\* يقوم هذا القانون على مبدأ المرونة (Flexibilité) والذي يعني أن تكون الأنظمة الجبائية للدول المختلفة تتسم بالمرونة والديناميكية حتى يسمح لها بالتأقلم مع التطورات التي تحدث في الميدان الاقتصادي والتكنولوجي [14] ص82.

\* يقوم هذا القانون على مبدأ المعاملة بالمثل في ميدان الضرائب، حيث أن الدول قد تلجأ في بعض الأحيان إلى إعفاء مداخل رجال السلك الدبلوماسي من ضرائب معينة على إقليمها بشرط المعاملة بالمثل لرعاياها الذين يكونون في نفس الحالة، بهدف تحسين العلاقات السياسية بين الدول وتسهيل عليهم في ممارسة مهامهم الدبلوماسية [51]، ص98.

### 2.3.1.1. السمات العامة للقانون الجبائي الدولي

يتصف القانون الجبائي الدولي بمجموعة من السمات والتي تعتبر كخصائص يتميز بها هذا القانون سنحاول أن نلخصها في النقاط التالية:

- يتصف هذا القانون بقواعد اتفاقية (des règles conventionnelles) تتعلق بتبادل السلطات المختصة في الدول المتعاقدة للمعلومات اللازمة التي تسمح بتطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية أو التشريع الداخلي لكل من السلطتين، وهذا من أجل مقاومة الغش والتهرب الجبائي الدولي إلى جانب تجنب الازدواج الضريبي الدولي [04] ص06.

- يحدد هذا القانون النطاق الشخصي لسريان الاتفاقية الجبائية على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدين أو في كليهما، كما يحدد الضرائب التي تكون معنية بالاتفاقية والتي تكون أكثر عرضة من غيرها للمشاكل الجبائية خاصة ضرائب الدخل والممتلكات [07]ص75-76.

- يحدد هذا القانون النطاق الزمني لسريان الاتفاقية الجبائية، والتي يجري العمل بها عادة بمجرد تبادل رسائل المصادقة بين الدولتين المتعاقدين، ويبقى العمل جاريا بها ما لم يقع الإعلان عن إبطالها من طرف إحدى الدول المتعاقدة، ويمكن لكل دولة أن تعلن عن إبطال الاتفاقية بواسطة الطرق الدبلوماسية بمقتضى إعلام مسبق، كما يمكن تعديل هذه الاتفاقية، بطلب من إحدى الدول بعد

موافقة الدول الأخرى ويكون هذا التعديل ساري المفعول بعد التصديق عليه من كافة الدول المتعاقدة وفقا للإجراءات المعمول بها. [07]ص72-73

- يتميز هذا القانون بأنه قانون غير مكتوب أي أنه غير مقنن في تشريعات تجمع أحكام هذا القانون بين دفتي تقنين واحد، ويقال تفسيراً لذلك أن التقنين يؤدي عادة إلى الجمود، وهو أمر إن كان مقبولاً في العلاقات المدنية والتجارية التي تعتمد على الاستقرار، فإنه غير جائز في أمور الضرائب، وحيث تؤدي التطورات المستمرة في الظروف الاقتصادية والاجتماعية إلى ضرورة مسايرة القانون الجبائي الدولي وتعديله وفقاً لها. [04]ص28

- نجد أن القانون الجبائي الدولي يحدد مضامين التعبيرات التي ترد في الاتفاقيات الجبائية الدولية، وذلك لتفادي وجود عدة معاني لمصطلح واحد مما يثير الكثير من الجدل حوله (المنشأة الثابتة، الإقامة الجبائية، الموطن الجبائي، السلطة المختصة،...) [51]ص219.

- يتميز القانون الدولي بالمساواة في السيادة بين الدول، فهذه الدول هي سيادة ومتساوية ولا تخضع لأي سلطة سياسية تسموا عليها، على عكس القانون الداخلي الذي يتميز بتفوق الدولة وامتلاكها للوسائل الردعية التي بواسطتها تفرض القانون، في حين نجد أن القانون الجبائي الدولي يستمد قوته الإلزامية من إرادة الدول [16]ص14.

## 2.1. التحقيق التدريجي للقانون الجبائي الدولي

لقد كان لما صحب انتهاء الحرب العالمية الثانية وانهيار اقتصادي واجتماعي وازدياد الأعباء الجبائية، نتيجة ارتفاع الكثير من معدلات الضرائب على الدخل والتركات في الدول المتقدمة اقتصادياً وفرض الضرائب الاستثنائية لمصادر الأرباح الضخمة التي تحققت أثناء الحرب، وفرض ضرائب مباشرة جديدة في الدول المتخلفة اقتصادياً التي أدت إلى ارتفاع الضغط الجبائي على مستوى العالم، وبالتالي خلق العديد من المشاكل والنزاعات، فعلت الأصوات المطالبة بدعم وإصلاح المنظمات والهيئات الدولية وزيادة فعاليتها لمواجهة هذه المشاكل، حيث وجد المجتمع الدولي نفسه أمام ضرورة إيجاد حل والذي لن يكون إلا عن طريق اللجوء إلى إنشاء قانون دولي لتنظيم العلاقات الجبائية وحل النزاعات الدولية، وفعلاً كان ذلك من خلال محاولة تحقيق قانون جبائي دولي وهذا ما نوضحه في هذا المبحث من خلال المطالب التالية

- جهود المنظمات الدولية لتحقيق قانون جبائي دولي.

- دفع التنظيم الجبائي الدولي نحو التزامات دولية أكثر فعالية.

- النزاعات في القانون الجبائي الدولي وتسويتها.

## 1.2.1. جهود المنظمات الدولية لتحقيق قانون جبائي دولي

إن الجهود الأولى لوضع وتنظيم قواعد جبائية دولية بدأت بعد الحرب العالمية الأولى، وذلك بعد أن نالت المشاكل الجبائية الدولية اهتماما ملحوظا من طرف المنظمات و الهيئات الدولية، حيث اعترف المؤتمر الاقتصادي الأول الذي عقد في بروكسل (بلجيكا) سنة 1920، بأن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تعد العائق الأول لحرية تداول رؤوس الأموال وأن إلغائه يعد أمرا جوهريا، كما ظهرت أهمية دراسة التهرب الجبائي الدولي في تقرير الخبراء الاقتصاديين المقدم إلى عصبة الأمم في عام 1923.

كما لقت المشاكل الجبائية الدولية اهتماما من طرف هيئة الأمم، حيث أصدر المجلس الاقتصادي والاجتماعي للهيئة المذكورة قرارا في أول أكتوبر سنة 1946 بإنشاء لجنة المالية العامة للنظر في هذه المشاكل، [09] ص 151-152 وهذا ما سنبرزه من خلال الفروع التالية:

### 1.1.2.1. جهود الغرفة التجارية الدولية

أبدت الغرفة التجارية الدولية "ICC". منذ نشأتها سنة 1920 اهتماما بالغا بدراسة هذه المشاكل ظهرت آثاره في سلسلة البحوث والدراسات وخاصة من ناحية أثر الازدواج الضريبي الدولي على الاستثمارات الأجنبية والتجارة الدولية، فأنشأت في أول اجتماع لها في سنة 1920 لجنة خاصة لدراسة هذه المشكلة دراسة وافية، وقد قامت هذه اللجنة بوضع تقرير حرره الأستاذ سايلين (Suyling) رئيس الغرفة التجارية الدولية سنة 1920) ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن سنة 1921 وصادقت على أربعة مبادئ نجمها في ما يلي:

- على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها معاملة كافة الممولين الوطنيين منهم والأجانب معاملة ضريبية واحدة لا تمييز فيها.
- على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات ذات المصدر الأجنبي معاملة كافة الممولين الوطنيين منهم والأجانب معاملة واحدة لا تمييز فيها، ويفضل إعفاء هذه الإيرادات من الضرائب الوطنية لتلافي الازدواج الضريبي ما دامت قد خضعت للضريبة في دولة المصدر.
- على الدولة أن تراعي عدم وقوع عبء الضريبة العامة على الدخل التي يخضع لها الأجانب المقيمين بها إلا بقدر الإيرادات الناتجة في إقليمها.

• على الدولة مراعاة تطبيق المبادئ السالفة الذكر على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية على السواء [09] ص 153-154.

وقد اجتمعت اللجنة المختصة بدراسة الازدواج الضريبي سنة 1922 و أعتمدت التقرير الذي وضعه رئيسها الأستاذ سايلين الذي طالب بإنشاء لجنة ضريبية دولية لها فرعان الأول إداري والثاني قضائي للفصل في الشكاوى التي يتقدم بها الممولون والناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الدولية بشأن الازدواج الضريبي، وقد اصلت الغرفة التجارية الدولية في إجتماعاتها المتعاقبة بعد ذلك للدفاع عن هذه المبادئ الأربعة ومحاولة التوفيق بين ضابطي الموطن والمصدر، والمطالبة بالتوسع في التشريعات الفردية من جانب الدول، وفي إبرام الاتفاقيات الثنائية والمتعددة بين الدول لمعالجة الازدواج الضريبي.

و الواقع أن الغرفة التجارية الدولية لم تأل جهدا في دراسة المشاكل الجبائية الدولية، بل واصلت أبحاثها ودراستها إلى يومنا هذا، ونشرت الغرفة العديد من الأبحاث التي تناولت هذه المشاكل [09] ص 155.

### 2.1.2.1. جهود عصابة الأمم

أعرب مؤتمر ممثلي الحكومات عن أمله بالأ تقتصر الاجتماعات التي تنظمها عصابة الأمم على العلماء و الموظفين والمندوبين الرسميين للدول المختلفة، بل يجب إنشاء منظمة دائمة تتبع عصابة الأمم تختص بالمشاكل الجبائية، على أن تظم هذه المنظمة عدد قليلا من الأعضاء، بالقدر الذي يسهل التقاهم بينهم كما يعهد إليها بنشر الاتفاقات التي تبرمها الدول المختلفة، وإعداد التقارير عن الأنظمة الجبائية المختلفة. كما لفت المؤتمر أنظار عصابة الأمم إلى ضرورة إنشاء هذه المنظمة وخاصة لدراسة المسائل التي على جانب كبير من الأهمية [09] ص 156.

حيث قرر مجلس عصابة الأمم في دورته المنعقدة في لوجانو (LUGANO تقع في سويسرا.) في 14 ديسمبر 1921 تشكيل لجنة الضرائب، وهي تتكون من اثني عشر عضوا، عشرة منهم يمثلون البلاد التي اختارها مجلس عصابة الأمم وعضوين اختارتهما لجنة الضرائب نفسها، وقد روعي في اختيار أعضاء هذه اللجنة أن يمثلوا بقدر الإمكان الأنظمة الجبائية الهامة المعمول بها في أغلب دول العالم.

ويمكن تقسيم الأعمال التي أضطلعت بها لجنة الضرائب التابعة لعصابة الأمم إلى قسمين:

• القسم الأول يتمثل في إنشاء لجنة ثانوية أطلق عليها "اللجنة الوحيدة" لإجراء دراسة شاملة لمراكز المنشآت التجارية التي تزاول نشاطا دوليا، حيث قامت اللجنة بدراسة

التشريعات الجبائية في 35 دولة مختلفة للإمام بالقواعد التي تسيير عليها هذه الدول في فرض الضرائب على المؤسسات الأجنبية والوطنية وطرق تقسيم أرباح المؤسسات التي يمتد نشاطها في أكثر من دولة واحدة، كما تمكنت اللجنة سنة 1936 من دراسة النظم الجبائية دراسة تكميلية متوسعة في 14 دولة وأن تبحث عن علاقة النظم الجبائية بالمبادئ الاقتصادية.

• القسم الثاني يتمثل في مشروع الاتفاق الذي أعدته لجنة الضرائب، حيث تمكنت اللجنة من إعداد مشروع لاتفاق عام على ضوء الأسس التي وضعتها اللجنة الثانوية سألغة الذكر. وقد أهتم هذا المشروع الجديد بتوضيح المقصود بالمنشآت المستقرة، والشروط الواجب توافرها لاعتبارها كذلك، كما حدد القواعد والأسس التي يمكن بمقتضاها تحديد الأرباح التي تحققها كل منها على حدة [09] ص 157-158.

وقد أقر مجلس عصبة الأمم هذا المشروع بالإضافة إلى موافقته على ضرورة الاتصال بالدول المختلفة لاستطلاع رأيها في هذا المشروع، تمهيدا لعقد مؤتمر دبلوماسي تمثل فيه حكومات هذه الدول، لإبرام اتفاق عام متعدد الجوانب لمعالجة القضايا الجبائية وخاصة الأزواج الضريبي الدولي.

وقد حاولت لجنة الضرائب توسيع مدى الاتفاقيات الثنائية وذلك لمحاولتها وضع مشروعات اتفاقات مفتوحة، وعلى هذا النحو وضعت لجنة ضريبية فرعية مشروع اتفاق مفتوح لأنواع الدخل المختلفة، كما وضعت مشروعين لتحديد الاختصاصات الضريبية الخاصة بإيرادات الأفراد الذين يمتد نشاطهم إلى أكثر من دولة، والشركات التي تمتلك مؤسسات في عدة دول كما ركزت جهودها في وضع مجموعتين من الاتفاقات النموذجية الثنائية، الأولى في المكسيك سنة 1943، والثانية في لندن سنة 1946 والتي اشتملت على معالجة الأزواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والتركات وكذا مكافحة التهرب الجبائي الدولي [11] ص 71.

### 3.1.2.1. جهود هيئة الأمم المتحدة

لقد خلفت عصبة الأمم تراثا ثميناً هو خلاصة جهود ما يقرب من ربع قرن، لم تأل جهداً خلاله من بذل طاقاتها وإمكاناتها لتحقيق قانون جبائي دولي، لتواصله فيما بعد هيئة الأمم من خلال لجنة المالية العامة.

### 1.3.1.2.1. لجنة المالية العامة وأهدافها

لقد كانت المشاكل الجبائية هي جزء لا يتجزأ من المشاكل المالية، موزعة في ظل عصبية الأمم بين لجننتين مختلفتين هما: اللجنة لمالية ولجنة الضرائب، غير أن هيئة الأمم لم ترى داعيا لوجود لجننتان تختصان بمشاكل من طبيعة واحدة ولهذا اقتضت على إنشاء لجنة واحدة تحل محل اللجننتين السابقتين، وبناء على ذلك أصدر المجلس الاقتصادي والاجتماعي قرار في أول أكتوبر عام 1946 بإنشاء لجنة المالية العامة التي بدأت نشاطها منذ سنة 1947، وقد قامت اللجنة بإجراء إستقصاء شامل للأنظمة الجبائية المختلفة كالذي قامت به لجنة الضرائب من قبل، حيث وجهت عن طريق سكرتارية الأمم المتحدة إلى الدول الأعضاء في 25 سبتمبر سنة 1947 مجموعة أسئلة للاستعلام عن النواحي الآتية:

- التشريعات الجبائية التي يخضع لها الأجانب والأموال الأجنبية وخاصة تلك اللوائح والإجراءات الإدارية المختلفة التي تزيد من الأعباء الضريبية المفروضة على عاتق الأجانب مما يؤدي إلى ظهور تمييز مجحف بهم.

- التشريعات الجبائية والإجراءات الإدارية التي تسري على المعاملات الخارجية التي تخرج عن نطاق الاختصاص الإقليمي للدولة.

- التشريعات واللوائح التي تخول للأجانب وللنشاط الدولي مزايا خاصة لا تمنحها للوطنيين أو للنشاط المحلي.

- التشريعات واللوائح الموضوعة لمعاملة ضريبية خاصة بالدين العام، إذا ما تعلق الأمر بدائنين أجانب.

وقد تبلورت أهداف لجنة المالية العامة في الاجتماع الذي عقده في جانفي 1949 نجمها فيما يلي:

- التوسع في تقديم المساعدة الفنية للدول الأعضاء لتحسين نظمها الجبائية.

- التوسع في نشر الأبحاث و المعلومات الجبائية، وخاصة إصدار موسوعة الاتفاقات الجبائية الدولية الخاصة بمعالجة الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الجبائي.

- جمع تعليقات وآراء الدول المختلفة في مشروعات الاتفاقيات النموذجية التي أصدرتها عصابة الأمم في المكسيك سنة 1943 وفي لندن سنة 1946.

- توصية الدول الأعضاء بالتوسيع في إبرام الاتفاقيات الثنائية الخاصة بالتعاون في الميدان

الجبائي [09]ص172.

### 4.3.1.2.1. إنجازات لجنة المالية العامة

انتهزت لجنة المالية العامة فرصة الاستقصاء الجديد الذي قامت به سنة 1949 لتعرف ملاحظات الدول المختلفة بشأن كل من نموذجي المكسيك ولندن، حتى يمكنها فحص الاختلافات بين النموذجين على ضوء وجهات نظر هذه الدول، بقصد التوفيق بين الضوابط المختلفة التي تضمنها كل من النموذجين، وقد تميزت أسئلة الاستقصاء الجديد، بأن تناولت جميع الضرائب كلا منها على حدة، وذلك بالاستفسار عن النواحي الآتية:

- القاعدة العامة التي تحكم القوانين و اللوائح الجبائية والأحكام القضائية والقرارات الادارية، واستثناءات هذه القاعدة التي تنشأ نتيجة تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل الذي يستند إلى اتفاقيات دولية، وخاصة تلك التي تتعلق باستنزال قيمة الضرائب الأجنبية من مقدار الضريبة الوطنية التي خضع لها نفس الإيراد، مع بيان ما إذا كانت أحكام خاصة تسري على الأجانب والأموال الأجنبية فقط.

- تأثير الاتفاقات الجبائية الدولية على التشريعات واللوائح الجبائية، وما ينتج عنها من تعديلات في أحكامها.

- وجهة نظر الدولة في الأسس والنصوص المتعلقة بموضوع السؤال التي ورد في نماذج المكسيك ولندن.

ونستطيع أن نجمل الأعمال الأخرى التي قامت بها لجنة المالية العامة فيما يلي:

- تقديم المساعدة الفنية الضريبية للدول الأعضاء حيث أوضحنا من قبل ما جاء في تقرير اللجنة عن دورة سنة 1949 من وجوب تقديمها كل مساعدة ممكنة للدول الأعضاء لإدخال الإصلاحات اللازمة على تشريعاتها الجبائية، كي تتماشى مع الأسس الحديثة، ولا يخفى ما قد يؤدي إليه هذا من معالجة لمشكلة الازدواج الضريبي وزيادة التعاون بين الدول في الميدان الجبائي.

- القيام بتجميع الاتفاقات الجبائية التي أبرمتها الدول، ونشرها تبعا في عدة أجزاء وهذا منذ سنة 1948.

- وقد قدمت هذه اللجنة خدمات جليلة للدول المختلفة وللفنيين والمختصين ولرجال الأعمال، بما أوضحته لهم من أسس وضوابط متباينة تحدد معالم الطريق لإبرام الاتفاقات الجديدة أو تعديل وتطبيق الاتفاقيات المبرمة فعلا.



- التعاون مع الهيآت الدولية المهمة بمعالجة المشاكل الجبائية الدولية، وبصفة خاصة غرفة التجارة الدولية، و الجمعية الجبائية الدولية [09]ص173.

- كما يرجع الفضل إلى هيئة الأمم في صياغة نموذج الاتفاقية الجبائية الدولية ( Modèle de l'ONU) يعتمد عليه في كثير من الأحيان في إبرام الاتفاقيات الجبائية بين الدول المتعاقدة، حيث جاء هذا النموذج كاستجابة لمتطلبات الدول في علاجها لمشاكلها الجبائية، وتجدر الإشارة أنه تم إعداده في 21 ديسمبر 1979 وهو يحتوي على 29 مادة من بينها 12 مادة مستوحاة من نموذج الاتفاقية الذي أعدته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE، كما يحتوي على مشروعات خاصة لتجنب الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الجبائي وكذا التعاون الدولي في ميدان الضرائب [17]ص15.

### 2.2.1. دفع التنظيم الجبائي الدولي نحو إلتزامات أكثر فعالية

يمثل النظام الجبائي واحد من المجالات الرئيسية في السياسات الاقتصادية التي كان لها تأثيرها غير المباشر القوي على المستوى الدولي، ولدفع هذا الأخير نحو التزامات دولية أكثر فاعلية، اقترح المجتمع الدولي بعض الأفكار التي تعتبر كدعامة لتشكيل القانون الجبائي الدولي وكسند لترسيخه على أرض الواقع، وهذا ما سنبينه من خلال الفروع التالية:

#### 1.2.2.1. إنشاء منظمة جبائية دولية

تطورت معظم النظم الجبائية بالبلدان عندما كانت حركات التجارة ورأس المال مقيدة بشدة، ومن ثم عملت المؤسسات إلى حد كبير داخل حدود البلدان التي تنتمي إليها، وحقق معظم الأفراد إيرادهم داخل البلدان التي ينتمون إليها، ولكن الأمور أصبحت أكثر تعقيدا في القرية العالمية الموجودة الآن (المقصود هو العالم الذي أصبح كالقرية العالمية بفعل العولمة و التطور التكنولوجي). في إطار تشجيع التجارة الخارجية و الاستثمار الأجنبي، إذ أصبح من الضروري إنشاء منظمة جبائية دولية، لأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه و المتمثل فيما يلي:

على أقل تقدير، يمكن لمنظمة من هذا القبيل أن تجمع الاحصاءات وتحدد الاتجاهات والمشاكل، وترفع التقارير، وتقدم المساعدات الفنية وتوفر محفلا لتبادل الأفكار ووضع المقاييس للسياسات الجبائية.

يمكنها مراقبة التطورات في مجال الضرائب على غرار مراقبة صندوق النقد الدولي لسياسة الاقتصاد الكلي، ويمكنها أن تذهب إلى أبعد من ذلك، فقد تشارك في مفاوضات مع الجنات الجبائية

بالإقلاع عن المنافسة الضريبية المضرة، ويمكنها أيضا أن تؤدي دورا قياديا في الحد من التنافس الجبائي على اجتذاب الشركات المتعددة الجنسيات وهي منافسة غالبا ما تؤدي إلى حصول المستثمر الأجنبي على أكبر حصة من فوائد الاستثمار الأجنبي المباشر [18].

وقد تؤدي هذه المنظمة دورا يتسم بمزيد من الطموح بوضعها لإجراءات التحكيم عندما يشوب التوتر علاقات بلدين من البلدان بسبب المسائل الجبائية.

وهناك إمكانية لقيامها بدور أكثر طموحا بالفعل إذا تبنت آلية متعددة الأطراف لتقاسم المعلومات المتعلقة بالضرائب، كما هو الحال في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، حتى تحد من نطاق التهرب من الضرائب التي تفرض على الدخل العائد من توظيف الاستثمارات في الخارج.

وقد تتجح هذه المنظمة في الوقت المناسب في تحقيق إنجاز من أكبر الإنجازات طموحا إذا سعت إلى وضع تأمين إتفاق دولي بشأن نظام موحد لفرض الضرائب على الشركات متعددة الجنسيات.

ومن المهام الأخرى التي قد تكون من نصيب هذه المنظمة وضع ترتيبات دولية والتفاوض بشأنها وتنفيذها بفرض الضرائب على المهاجرين الذين تدفع الغالبية منهم الضرائب في البلد المضيف فقط، وهذا وضع يعرض البلد الأصلي للمهاجر لمخاطر اقتصادية حينما تهاجر أعداد كبيرة من أكثر مواطنيه قدرة. وقد يكون الأخذ بترتيبات مماثلة لتلك التي تعمل بها الولايات المتحدة الأمريكية التي تطالب مواطنيها بدفع ضرائب الولايات المتحدة الأمريكية على الدخل الذي يحصلون عليه في جميع أنحاء العالم بصرف النظر عن البلد الذي يقيمون فيه، عامل هام في تحويل هجرة ذوي الكفاءات إلى عملية تعود بالفائدة على البلد الأصلي. ولكن لا يعني ذلك شيء إذا لم تكن هناك منظمة دولية للضرائب تساعد في تنفيذ التشريعات التي تسنها أغلب البلدان [19].

### 2.2.2.1. تطوير الحوار الجبائي الدولي

إن عولمة النشاط الاقتصادي ونموه المستمر قد خلق حاجة واضحة لتقوية التعاون الدولي فيما يخص المسائل الجبائية، ولتسهيل وترقية هذا التعاون بين الحكومات والمنظمات الدولية، اقترح كل من صندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والبنك الدولي العمل على إنشاء حوار جبائي (International tax dialogue) لتقاسم السلوك الحسن ومتابعة الأهداف المشتركة في تحسين إستغلال النظم الجبائية.

ويعتبر هذا الحوار استراتيجياً لتشجيع النقاش الدولي حول القضايا الجبائية الدولية ولتطوير الترابط بين المنظمات الدولية المهتمة بالمسائل الجبائية سواء بالنسبة للدول المتقدمة أو بالنسبة للدول النامية.

حيث يعمل كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية مع 183 دولة في إطار عالمي، وهم مزودين بخبراء لمساعدتهم في تبادل التقنيات الأساسية للسياسة الجبائية [20].

وقد اقترحت هذه الهيئات توحيد شتى المنظمات التي تضطلع بالمسؤولية عن القضايا الجبائية في منظمة عالمية واحدة، تتولى إيجاد الحلول للمشاكل الجبائية المطروحة عليها وتساهم في حل المنازعات الجبائية بين الدول. وكذا ضرورة تسهيل المناقشات والحوارات التقنية لتبادل الخبرات بين مختلف المسؤولين عن الإدارات الجبائية بين مختلف الدول النامية والمتقدمة والعمل على تطبيق الربط بين القواعد الجبائية المحلية من أجل وضع قواعد ومعايير دولية إلزامية [21] ص 323 .

### 3.2.1. النزاعات في القانون الجبائي الدولي وتسويتها

إن تطبيق الاتفاقية الجبائية وتفسيرها من طرف الدول المتعاقدة يمكن أن يتولد عنه نزاع بخصوص هذا التطبيق أو هذا التفسير، حيث قد يؤدي هذا النزاع إلى توقيف تطبيق الاتفاقية أو إلغائها من طرف إحدى الدولتين المتعاقدين مما يساهم في تراكم المشاكل الجبائية الدولية، بينما نجد هدف القانون الجبائي هو الحد من هذه المشاكل، لذلك جاء هذا المطلب للحديث عن النزاعات التي تنشأ عن تطبيق وتفسير الاتفاقيات الجبائية في فرع أول، وكذا التسوية الودية والقضائية لهذه النزاعات في فرع ثان.

#### 1.3.2.1. النزاع في القانون الجبائي الدولي

وظيفة القانون الجبائي الدولي هو إيجاد حل للمشاكل الجبائية المطروحة، ولكن قد تنشأ نزاعات عند تطبيق أو تفسير الاتفاقيات الجبائية الدولية خاصة في الأوضاع التالي:

– غياب التسلسل بين الاتفاقية الجبائية والقانون الداخلي، حيث ينشأ هناك نزاع يكون ناتج عن التعارض بين قواعد القانون الداخلي ونصوص الاتفاقية الجبائية.

– مشاكل مستعصية في تطبيق الاتفاقية تكون ناتجة عن غموض قواعد الاتفاقية أو عدم تحديدها بصفة دقيقة.

- تفسير خاطيء للاتفاقية الجبائية يكون ناتج عن استعمال مصطلحات مختلفة في القانون الجبائي للدولتان المتعاقدتان وذلك بأن يكون نفس المصطلح يحمل عدة معاني في تشريعات تلك الدول.

- نقص الوضوح في بند معين أو تناقض بين بندين في نفس الاتفاقية.

- غياب التطابق بين النصوص المحررة بلغتين مختلفتين بالنسبة لنفس الاتفاق [07]ص86.

- عدم إحترام مبدأ عدم التفضيل (Principe de non discrimination) من طرف إحدى الدولتين المتعاقدتين، وذلك بتطبيق ضرائب متعسف فيها على المكلفين التابعين للدولة المتعاقدة الأخرى.

- وجود حالة ازدواج ضريبي غير معلنة في الاتفاقية يمكن أن يؤدي إلى حدوث نزاع بين المكلف الأجنبي والإدارة الجبائية للدولة الأخرى المتعاقدة [04]ص86.

- عدم رغبة أحد الأطراف في تطبيق بنود الاتفاقية ويمكن أن يفسر ذلك بأنه إجراء غير عادي (acte inamical) حيث تلغى الاتفاقية من جانب واحد دون استشارة الطرف الآخر، ومنه ينشأ نزاع بين الطرفين [06]ص140.

و تجدر الإشارة أنه في حالة وجود نزاع فإن الدعوة يمكن تحريكها من طرف المكلف الذي يقوم بالاتصال بالهيئة المختصة للدولة التي يعتبر مقيما فيها إلا إذا كانت الاتفاقية تنص على خلاف ذلك.

حيث أن هذا الإخطار لا يخضع إلى أي إجراء خاص، إلا أنه في بعض الأحيان يجب أن يكون هذا الإخطار قد تم تقديمه في ظرف 03 سنوات ابتداء من حدوث المشكل، حتى يمكن النظر في الدعوة (حسب نموذج اتفاقية OCDE لسنة 1973)، حيث أنه يمكن للمكلف أن يقوم بإخطار الهيئة المختصة سواء بوجود حالة ازدواج ضريبي أو بوجود حالة فرض لضريبة غير متطابقة مع نصوص الاتفاقية حتى قبل حدوث هذا الازدواج أو فرض هذه الضريبة بمجرد وصول إعلام بالتقويم (notification de redressement). ولكن حتى يكون المكلف بالضريبة هو محرك الدعوة يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط :

- أن يكون هذا المكلف تابع لإحدى الدولتين المتعاقدتين؛

- أن تكون الضريبة محل النزاع قد تم الإشارة إليها في الاتفاقية؛

- أن يحترم آجال تحريك الدعوة المحددة في الاتفاقية؛ [07]ص108.

كما يمكن أن يتم تحريك الدعوة من طرف الهيئة المختصة بدون إخطارها من طرف المكلف بالضرية، وذلك من أجل إيجاد حل ودي لموضوع النزاع أو تكشف الضوء عن الغموض الذي يجنح تفسير وتطبيق الاتفاقية.

كما أنها تقوم باتفاق مع الهيئة الأخرى من أجل تجنب الازدواج الضريبي في الحالات غير المعلن عنها في الاتفاقية المبرمة (حسب ما نصت عليه المادة 25 الفقرة 03 من نموذج إتفاقية OCDE)، ويمكن أن يتمخض عن ذلك بروتوكولات وتعليقات حول بعض جوانب تطبيق الاتفاقية، ويكون القرار الذي أتخذ بموجب ذلك الاتفاق واجب التنفيذ بمجرد المصادقة عليه من طرف الهيآت المختصة التابعة لكلا الدولتين [07] ص113.

### 2.3.2.1. تسوية النزاع في القانون الجبائي الدولي

قبل التطرق إلى الإجراءات المستعملة لفض النزاعات التي تنشأ في هذا المجال، يجب أن نشير أولاً إلى أنه في حالة عدم وجود إتفاقية، فإن القضاء الوطني لكل دولة ينص على اختصاص تلك الدولة في فض النزاعات التي تحدث بين الإدارة الجبائية لتلك الدولة و المكلف بالضرية الأجنبي، وهذا نابع من المبدأ الأساسي القائل بأحقية كل دولة في تطبيق قانونها بخصوص النزاعات التي تنشأ على إقليمها [04] ص92.

### 1.2.3.2.1. الإجراءات الودية

ففي حالة وجود الاتفاقية فإن الإجراءات التي يلجأ إليها عادة هي الطرق الدبلوماسية، فمختلف سبل التسوية التي تدخل في هذه الفئة تتصف بخاصية مشتركة، وهي أن حل النزاع ينتج عن اتفاق رضا الأطراف مباشرة بأحكامه مما يميزه في الوقت نفسه عن الطرق القضائية.

الوسيلة الأساسية للتسوية السلمية تتمثل في المفاوضات المباشرة بين الأطراف المعنية، وعادة ما يتم تسوية النزاعات البسيطة في إطار الإجراءات الودية عن طريق إجراء مراسلات بين الدولتين المتعاقبتين، فالمفاوضات هي أسلوب يستعمله الطرفان المتنازعان لتسوية خلافتهما دون إتاحة الفرصة لتدخل طرف ثالث، مع ارتكازها على إرادة الدول، حيث يمكن اللجوء إليها في أي وقت، كما يمكن تأجيلها أو الانصراف عنها في أي وقت أيضاً [16] ص174.

و تدار هذه المفاوضات من قبل مفوضين دبلوماسيين (رؤساء دول وحكومات، وزراء خارجية، رؤساء البعثات الدبلوماسية، خبراء، ...) بشكل عادي أو في إطار مؤتمرات دولية تعقد لبحث موضوع النزاع.

وقد تنجح المفاوضات في تسوية النزاع إذا ما توفرت بعض الشروط مثل: حسن نية المتنازعين، تناسب الطرفين في القوة، وجود هدف مشترك يسعى الطرفان إلى تحقيقه، عدم تعقد الخلاف،... إلخ.

وإذا فشلت المفاوضات يلجأ إلى طرف ثالث هيئة أو لجنة مشتركة تنشأ لهذه الغاية، وتتولى إيجاد حل نهائي لموضوع النزاع سواء بتحديد المعنى المراد من بند الاتفاقية أو إيجاد تعاريف محددة للمصطلحات الغامضة، وكذا إيجاد تفسير مناسب للاتفاقية الجبائية حيث أن معاهدة فيينا حول الاتفاقيات الجبائية تشير في مادتها 31 إلى ما يلي: "الاتفاقية يجب أن تفسر على أحسن وجه حسب المعنى العادي الذي يعطي للمصطلحات المستعملة فيها وعلى ضوء موضوعها والهدف منها" [04] ص 89.

كما تقوم هذه اللجنة بإعطاء رأيها حول النزاعات الناشئة عن التطبيق غير السليم للاتفاقية، حيث أن اتفاقية OCDE تقترح في مادتها 25 على الدول إجراء ودي يكون موجه لتسوية النزاعات التي تنشأ عن تطبيق وتفسير الاتفاقية الجبائية [06] ص 140.

### 2.2.3.2.1. الإجراءات القضائية

بخلاف الإجراءات السابقة فإن الطرق القضائية لتسوية النزاعات تترجم بالقرارات الإجبارية التي يلتزم الأطراف باحترامها، هذه القرارات تصدر عن محاكم التحكيم أو عن قضاء دولي دائم.

فالتحكيم أسلوب قانوني ودبلوماسي في آن واحد لأنه يميل إلى التوفيق بين مواقف واتجاهات الأطراف المتنازعين ويتم بواسطة أشخاص تختارهم الدول المتنازعة، وعادة ما يبنى اللجوء إلى التحكيم على تعهد مسبق بتنفيذ الحكم التحكيمي كما أن محكمة التحكيم ليست قضائية بالمعنى الكامل.

وفي تعريف التحكيم الدولي ( L'arbitrage international ) حسب التعريف الذي قدمه مؤتمر لاهاي سنة 1907 "هدف التحكيم الدولي تسوية النزاعات بين الدول بواسطة قضاة من اختيارها وعلى أساس إحترام القانون" [16] ص 178

فالتحكيم الدولي إذا قائم على إرادات الدول ويختص في نظر النزاعات ذات الطبيعة القانونية طبقاً لأحكام القانون الدولي العام.

أما القضاء الدولي فيهتم بجميع مواضيع النزاع بين الدول بما فيها القضايا الجبائية، وتكون قراراته صادرة عن مؤسسة دائمة وملزمة لطرفي النزاع، ومن بين القضاة الدولية المهمة نجد:

- محكمة عدل المجموعة الأوروبية؛

- محكمة العدل الدولية؛

- محاكم دولية إقليمية أخرى [06]ص27.

وتجدر الإشارة هنا أن هذه الطريقة نادرا ما يلجأ إليها نظرا لعدم وجود هيئة قضائية جبائية دولية (Une juridiction fiscal international)، في حين تبقى الإجراءات الودية هي الطريقة الأكثر استعمالا والأكثر شيوعا لفض النزاعات التي تنشأ في هذا المجال [05]،ص12.

### 3.1. معايير الإخضاع في القانون الجبائي الدولي

لقد تعددت ضوابط الاختصاص الجبائي من دولة إلى أخرى، أي أن الدول إتخذت عدة أسس لتبرئة سلطتها في فرض الضرائب على الأجانب المقيمين في إقليمها، وإتخذت من السيادة المطلقة التي تتمتع بها في هذا المجال أداة في استخدام الضوابط والمعايير الخاصة بتحديد اختصاصها الجبائي تبعا لظروفها الاقتصادية و السياسية والاجتماعية، وهذا ما يدعونا إلى الحديث عن ضوابط الاختصاص الجبائي التي أخذت بها الدول المختلفة في فرض الضرائب، والتي قسمناها إلى ثلاثة ضوابط مختلفة وهي ضابط التبعية السياسية، ضابط التبعية الاقتصادية وضابط التبعية الاجتماعية.

ولكن بظهور فكرة المنشأة الثابتة بعد الحرب العالمية الأولى كأساس للإسناد الجبائي، لجأت العديد من الدول - عند إبرامها للاتفاقيات الجبائية - إلى إعتبار المنشأة الثابتة كأساس تستند عليه عند فرضها للضريبة على المداخل التي يحققها الأشخاص المعنوية، ومنه جاء حديثنا في المطلب الثاني عن المنشأة الثابتة من خلال تبيان مفهومها وتحديد نشاطها وكذا التطرق إلى العناصر المشكلة لها.

هذا و سنتحدث في المطلب الأخير عن المعايير الموحدة التي تأخذ بها جل الاتفاقات الدولية بالنسبة لبعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة التي يحققها الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين.

ولقد كانت المطالب التي أعتمدها في هذا المبحث كالآتي:

- ضوابط الاختصاص الجبائي.

- المنشأة الثابتة كضابط إسناد جبائي.

- بعض معايير الإخضاع المعتمدة.

### 1.3.1. الضوابط المحددة للاختصاص الجبائي

إن مبدأ سيادة الدولة يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها وهذه السيادة دائما تكون مطلقة وغير محدودة، فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة. وقد أخذت النظم الجبائية للدول المختلفة بأكثر من معيار في تحديد الاختصاص الجبائي،

ويمكن حصر هذه المعايير في ثلاثة وهي: معيار التبعية السياسية، معيار التبعية الاجتماعية، ومعيار التبعية الاقتصادية وسن فصل هذه المعايير كل على حدى في الفروع الآتية :

### 1.1.3.1. التبعية السياسية

المقصود بالتبعية السياسية الرابطة التي تربط الفرد بالدولة من الناحية السياسية والقانونية وتسمى هذه الرابطة بالجنسية، فالجنسية تقرر حقوقا و تفرض واجبات على الأفراد وأهم هذه الواجبات هي المشاركة أو المساهمة في النفقات العامة والأعباء والتكاليف المالية والتي يأتي في مقدمتها أداء الضريبة. كما أنها تعطي للدولة الحق في أن تفرض الضرائب على جميع مواطنيها وإعمالا لمبدأ المساواة بين المواطنين أمام التكاليف العامة، وذلك بغض النظر عن موقع أموالهم أو مكان مزاوله نشاطهم، ومن ثم يكون من حقها أن تتعقب أموالهم أينما تكون وتلاحق نشاطاتهم أينما تزاو، أي حتى ولو كان على إقليم دولة أخرى أجنبية[03]ص41-42.

لكن يلاحظ أن أسس الإخضاع السابقة تركز على سلطة الدولة السياسية، فإن كان من المعقول إخضاع الوطنيين للضرائب التي تفرضها دولتهم بحكم تبعيتهم السياسية لها، فإن هذه التبعية لا يمكن أن تبرر الالتزام الضريبي الخاص بالأجانب حتى ولو توسلنا بمبدأ السيادة الإقليمية للدولة والذي بمقتضاه يخضع الأجنبي لنفس الالتزامات المفروضة عن الوطنيين داخل الإقليم، والواقع أن الدولة تفرض الضرائب على الأموال والمعاملات التي تتم في إقليمها، بصرف النظر عن جنسية أصحابها، ولهذا فيمكن اعتبار مرد مصدر الالتزام هنا إلى الإقامة في الإقليم أو حيازة أموال أو مزاوله أعمال فيه تخضع للضريبة[09]ص140.

إن مصدر الالتزام هذا إنما هو مصدر بعيد كل البعد عن أية علاقة سياسية، إذ أن الشخص يستطيع أن يزاول نشاطه ويقوم في دولة دون أن يكون من الوجهة السياسية من رعاياها إلا أنه يلتزم بالاشتراك في تحمل نصيبه من الأعباء العامة لهذه الدولة، و خلاصة القول أن هناك علاقة أخرى غير العلاقة السياسية من شأنها أن تربط بين الفرد وبين بلد ما، وأن تلزمه بالإسهام في أعبائها العامة[09] ص140.

وقد يقال أن هذا المعيار من شأنه أن يؤدي إلى مخالفة قاعدة الإقليمية القانون، ومن ثم مبدأ السيادة، إذ أن تطبيق القانون خارج إقليم الدولة على مواطنيها فيه إنتهاك لسيادة الدولة الأجنبية التي يقيمون على إقليمها، غير أنه يمكن الرد على ذلك إستنادا إلى أن الدولة تعطي لرعاياها، وفقا لمبدأ التبعية السياسية، حقوقا متميزة في الخارج وتبسط عليهم حمايتها في الداخل والخارج، فيكون من حقها إذن أن تلزمهم بالمساهمة في تحمل جزء من الأعباء المالية[03] ص42.



فلقد تطورت الأفكار المحددة لطبيعة الدولة في العصر الحديث بإعتبارها مجموعة سياسية واجتماعية واقتصادية و لا تستند العلاقة بين الدولة والرعية على أساس من السلطة السياسية فحسب، بل تستند على ما بين الأفراد من صلات قائمة على التقابل الاجتماعي، في ظل هيمنة الدولة، وفي نطاق النظام الاقتصادي الذي أنشأته.

### 2.1.3.1. التبعية الاجتماعية

يقصد بالتبعية الاجتماعية، الإقامة في الدولة، سواء على نحو دائم أو عرضي، فالإقامة تعطي للفرد مميزات تمكنه من ممارسة أوجه النشاط الحياتي المختلفة والانتفاع بالخدمات العامة في دولة الإقامة على نحو يصبح معه مندمجا كليا أو جزئيا في مجموع مواطني هذه الدولة، ومن ثم فمن الطبيعي أن يتحمل جزءا من الأعباء الجماعية، مع الأخذ في الاعتبار مدة إقامته وتناسب الأعباء مع المزايا التي يحصل عليها [03] ص42.

و يعني ذلك مجرد تواجد الشخص في إقليم معين يجعله مجبر على تحمل جزء من النفقات العامة في نظير الخدمات التي يعرضها هذا الإقليم والتي يستفيد منها هذا المقيم [07] ص21-22.

غير أن الحجج التي تستند إليها دولة الموطن في تبرير أحقيتها في فرض الضرائب على الدخول المختلفة، قد واجهت العديد من أوجه النقد، فقامت غرفة التجارة الدولية بجهود موفقة في تنفيذ هذه الحجج والرد عليها، وإن كانت قد أفرطت في عطفها على دولة المصدر نجمها فيما يلي:

- تدعي دولة الموطن بأن من حق كل دولة أن تفرض ضريبة تصاعديّة على جميع الإيرادات التي يحصل عليها الخاضعون لقوانينها الجبائية بغض النظر عن مصدرها، وذلك لتقدير المقدرة التكلفة لكل منهم تقديرا صحيحا، وتحديد مدى إسهامهم في النفقات العامة، وبذلك تتحقق العدالة الضريبية بإخضاع جميع المواطنين وجميع أنواع الدخول لنفس النظام الجبائي.

إلا أنه يمكن الرد على هذا بأن المساواة في المعاملة الضريبية لأنواع الدخول المختلفة لا تتماشى مع الواقع، ذلك لأن الدخول المختلفة لا يمكن أن تكون من طبيعة واحدة أو تتساوى من حيث حساسيتها لتحمل الضرائب المختلفة. فمما لا شك فيه أن الدخول الناتجة من مصادر أجنبية أكثر حساسية من الدخول الناتجة من مصادر وطنية. وعلى ذلك فإن دولة الموطن ليست في حاجة إلى فرض الضريبة على الدخول الأجنبية المصدر، و إلا كان من الأجدر لها - إذا أصرت على رأيها في المساواة بين معاملة كافة أنواع الإيرادات- أن ترد إلى الممول - الذي أستهقت على إيراداته في الدولة الأجنبية ضريبة أكثر ارتفاعا من الضريبة في دولة الموطن- الفرق بين الضريبتين حتى تضعه على قدم المساواة مع مواطنيه الذين يحققون إيرادات مماثلة من مصادر وطنية.

– تدعي دولة الموطن أن لها الحق في فرض الضرائب على الإيرادات الأجنبية التي يحصل عليها الأجانب المتوطنون فيها مقابل خدماتها وحمايتها للأشخاص الذين يحصلون على هذه الإيرادات.

ويلاحظ أن دولة الموطن لم تكن عاملاً فعالاً في إنتاج الإيرادات الأجنبية المصدر، فكيف يمكنها أن تطالب بحقها في فرض الضرائب على هذه الإيرادات.

- تدعى دولة الموطن أن إعفاء الإيرادات الأجنبية من الضريبة الوطنية يؤدي إلى هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج نظراً لارتفاع الأعباء الضريبية في دولة الموطن عنها في دولة المصدر، والواقع أن هذا الاتجاه يمثل إحدى حلقات تقييد التجارة الدولية وإعاقة حرية تداول وانتقال رؤوس الأموال. فمن المتعين أن يصبح رأسمال حراً في التنقل، حيث يمكنه الحصول على أكبر عائد ممكن بأقل مخاطر ممكنة. وعلى ذلك ففي الوقت الذي تقدم فيه الدول المختلفة كل المساعدات الممكنة – من بينها الحد من الأعباء الضريبية – لتشجيع استثمار رؤوس الأموال الأجنبية، يجب على الدول المصدرة لهذه الأموال (دولة الموطن) ألا تفرض ضرائب مرتفعة على الإيرادات ذات المصدر الخارجي، مما يؤدي إلى تفاقم المخاطر والأعباء التي يواجهها المستثمر في البلاد الأجنبية [09] ص 145-147.

ضف إلى ذلك أننا إذا أخذنا بمعيار إخضاع الأشخاص للضريبة حسب الإقامة فإن ذلك يؤدي إلى عدم تمكن الدولة من فرض الضرائب على إيرادات غير المقيمين من الأجانب الذين يستثمرون أموالهم داخل الإقليم ويستفيدون بالتالي في إنتاج إيراداتهم بالخدمات التي تقدمها الدولة، مما يوجب إخضاعهم للضريبة في دولة المصدر، مما يجعل معيار الإقامة غير فعال في الإخضاع الضريبي [09] ص 141.

### 3.1.3.1. التبعية الاقتصادية

ويقصد بالتبعية الاقتصادية، العلاقة التي تنشأ بين الدولة و الفرد على أساس مشاركة ومساهمة هذا الأخير في الحياة الاقتصادية للدولة.

ومفاد هذا المعيار أن الممول الذي يعيش في مجال مكاني معين وينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة ويمارس نشاطه الاقتصادي داخل حدودها، يكون من حق الدولة عليه أن تحمله بالضريبة على الإيرادات والأرباح الناتجة عن نشاطه، والذي تحقق في هذه الدولة وتلزمه بالمشاركة في الأعباء المالية الوطنية، حتى ولو كان لا يحمل جنسية هذه الدولة [03]، ص 43.

حيث يكون للدولة بمقتضى مبدأ التبعية الاقتصادية ولاية ضريبية تمتد إلى جميع من يسهمون في حياتها الاقتصادية، ويقضي ذلك بإخضاع الممول عن إيراداته الناشئة في بلد معين للضرائب الوطنية لهذا البلد، نظرا للخدمات التي قدمها، والتي أتاحت له فرصة تحقيق هذه الإيرادات وضمنت له الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي [09] ص 142-144.

وقد حصل معيار التبعية الاقتصادية (ضابط المصدر) على كثير من المؤيدين وأصبح يتخذ طابعا جديدا بوصفه ضابطا رئيسيا، وذلك لتطور الأفكار الاقتصادية الضريبية الحديثة. مما دعى غرفة التجارة الدولية إلى القول بأن من المنطق أن تكون الدولة التي ينتج فيها الدخل صاحبة الحق الأول في فرض الضرائب عليه. وقد ظهر أثر هذا الاتجاه في نموذج إتفاقية المكسيك سنة 1943 الذي نصت مادته التاسعة على فرض الضريبة على الأرباح في الدولة التي يستثمر فيها رأس المال. ( وإن كان نموذج إتفاقية لندن سنة 1946، قد غلب ضابط الموطن على ضابط المصدر فيما يخص ضريبة القيم المنقولة.)

كما قضت التشريعات الجبائية الوطنية لدول أمريكا اللاتينية بأن يقتصر حق الدولة على إخضاع الإيرادات وطنية المصدر لضريبتها الوطنية [09] ص 147-148.

وقد حصل نزاع بين دولتي المصدر والموطن على أحقية كل منهما في فرض الضرائب على الإيرادات المختلفة الذي يؤدي إلى ازدواج ضريبي يؤثر على المعاملات المالية الدولية، ومما يزيد المشكلة تعقيدا أن كلتا الدولتين تستندان في تبرير حقوقهما على حجج تتعد عن نطاق الفن الضريبي الصرف، مستندة إلى عوامل اقتصادية أو اجتماعية [09] ص 144.

و يتضح من ذلك أن تطبيق القانون الجبائي يخضع لمعايير التبعية السياسية والاجتماعية والاقتصادية، غير أن هذا التطبيق لا يستأثر به أحد هذه المعايير بمفرده بل تتزاحم هذه المعايير جميعها بالنسبة لهذا التطبيق وإن تفاوتت أهمية بعضها بالنسبة للبعض الآخر في بعض الأحيان، فلا يمكن أخذ بمعيار التبعية السياسية بمفرده كأساس لفرض الضريبة و إلا كيف نفسر فرض الضريبة على الأجانب المقيمين في الدولة ويمارسون نشاطا إقتصاديا على إقليمها، ففي هذه الحالة يظهر معيار التبعية الاقتصادية والاجتماعية كأساس لفرض الضريبة بينما يتوارى معيار التبعية السياسية [03] ص 43.

والوضع الغالب في مجال تطبيق القوانين الجبائية هو الأخذ بإعتبارات التبعية الاقتصادية والاجتماعية بصورة تفوق إعتبارات التبعية السياسية، ويظهر ذلك جليا بالنسبة للأجانب، حيث يتحد المعياران الاقتصادي والاجتماعي، ويصبحان تقريبا معيارا واحدا، بحيث يصبح الأجنبي تابعا حقيقيا للدولة التي يقيم فيها من وجهة النظر الاقتصادية والاجتماعية، فالأجنبي عندما ينتج ويستهلك

الموارد الأساسية في الدولة، فإنه بذلك لا يشارك في الحياة السياسية ولكن في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة التي يقيم فيها حيث أمواله ومصالحه [22] ص 07.

و بناء على فكرة العدالة الضريبية فإن من يساهم في النشاط الاقتصادي يصبح لزاما عليه أن يشارك في تحمل جزء من الأعباء المالية لهذا المجتمع.

### 2.3.1. المنشأة الثابتة كضابط إسناد جبائي

إن فكرة المنشأة الثابتة (L'établissement stable) هي فكرة جديدة ظهرت في إطار القانون الجبائي الدولي، وهي تمثل قاعدة من قواعد الجباية الدولية تعتمد عليها مختلف الدول في تحديد الاختصاص الجبائي، فالتشريعات الوطنية لا تعرف هذه الفكرة ومن ثم جاءت خالية من أي تنظيم قانوني لها لكنها معروفة على المستوى الدولي حيث كانت محل تنظيم قانوني من قبل المنظمات الدولية. وهذا ما سنحاول أن نوضحه من خلال الفروع التالية.

#### 1.2.3.1. مفهوم المنشأة الثابتة

إرتأينا أنه قبل الخوض في الحديث عن تعريف المنشأة الثابتة أن نقدم ولو لمحة تاريخية عنها وذلك من خلال الفقرة التالية.

#### 1.1.2.3.1. لمحة تاريخية

الجدير بالذكر أن فكرة المنشأة الثابتة هي فكرة حديثة حيث أن أول إشارة لها جاءت في التقرير الثاني للجنة الخبراء الفنيين التابعة لعصبة الأمم عام 1928 إذ قضت المادة الخامسة منه بأن " تخضع الأرباح الناجمة عن المنشآت التجارية أو الصناعية لضريبة الدول التي توجد بها منشأة ثابتة".

و يرجع ظهور هذه الفكرة إلى المشكلات التي أثرت على الصعيد الدولي بشأن كيفية محاسبة الشركات دولية النشاط من الناحية الضريبية وبخاصة شركاتها الوليدة في البلد المضيف. وقد أنثهي إلى إعتبار المنشأة الثابتة بمثابة ضابط إسناد ضريبي. بمعنى أن وجود المنشأة الثابتة بالمفهوم المحدد لها يعني وجوب خضوعها للضريبة. فهذه الفكرة هي نتاج محاولة التوفيق بين مبدأ السيادة الجبائية بالنسبة للمشروعات الأجنبية ومبدأ البلد مصدر الدخل.

ومن أجل الوصول إلى هذه الغاية، وتلافيا لظاهرة الازدواج الضريبي نتيجة لخضوع هذه الشركات لأكثر من معيار ضريبي بما ينال من أرباح هذه الشركات، ولمنع التهرب الجبائي الدولي،

فقد أسترر الفقه الجبائي الدولي (الاجتهادات الفقهية للاقتصاد يبين في ميدان الجباية الدولية.) على مبدأ هام هو ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة.

وقد أخذت الاتفاقيات الجبائية الدولية خاصة إتفاقية المكسيك لعام 1943 وإتفاقية لندن سنة 1946 بفكرة المنشأة الثابتة بإعتبارها من الشروط الضرورية لخضوع الأرباح التجارية والصناعية للضريبة في البلد المضيف، علاوة على أنها وسيلة فعالة لتفادي ظاهرة الازدواج الضريبي الذي تتعرض له المشروعات الأجنبية المشتغلة في أكثر من بلد [03] ص 96.

وجاء بعد ذلك نموذج OCDE الذي أخذ بفكرة المنشأة الثابتة في الفقرة الأولى من المادة الثامنة التي تنص على أن " الأرباح التي يحققها مشروع في إحدى الدولتين تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم يكن المشروع يزاول نشاطا في الدولة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة فيها".

وقد صدر في الآونة الأخيرة نموذج الأمم المتحدة سنة 1980 ( modèle des nations ) والذي يتبنى أيضا فكرة المنشأة الثابتة كمعيار أو ضابط إسناد جبائي [03] ص 98.

وبذلك فإن كافة الاتفاقيات والتنظيمات الدولية قد أجمعت على إعتبار المنشأة الثابتة معيار أو ضابط إسناد جبائي، يمكن اللجوء إليه لإخضاع أرباح الشركات الدولية النشاط للضريبة في الدولة التي تمارس فيها هذه الشركات نشاطا عن طريق المنشأة الثابتة.

### 2.1.2.3.1. تعريف المنشأة الثابتة

إن فكرة المنشأة الثابتة غير محددة على نحو دقيق في الفقه الاقتصادي، ولم يرد لها تعريف محدد سواء في القوانين الداخلية أو المعاهدات الجبائية الدولية. ولكن الواقع العملي والممارسات التي تقوم بها هذه المنشأة هو خير مُعين على تحديد مفهومها.

وفي إطار محاولات تحديد فكرة المنشأة الثابتة، يمكن رصد إتجاهين أساسيين توصل إليهما الفكر الاقتصادي في هذا الصدد، هما:

### 1.2.1.2.3.1. نظرية تحقق الدخل

وفقا لهذه النظرية يتم تعريف المنشأة الثابتة بكونها " تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح" أي أن هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشأة الثابتة وتحقيق الربح. فلا يعد التنظيم منشأة ثابتة إلا إذا كان يمارس نشاطا يحقق مباشرة دخلا للمشروع الأجنبي التابع له كأن تأخذ المنشأة الثابتة شكل مصنع، ورشة، منجم، مزرعة، إلخ، فإذا لم يحقق هذا

التنظيم دخلا أو إيرادا للمشروع بصورة مباشرة فهو لا يعد منشأة ثابتة ومن ثم لا يخضع للقانون الجبائي في الدولة الكائن بها حتى ولو كان يحقق دخلا بصورة غير مباشرة كمكاتب الشراء والإعلان و الدعاية ومراكز البحوث [03] ص 99.

### 2.2.1.2.3.1. نظرية التبعية الاقتصادية

طبقا لهذه النظرية (يجب عدم الخلط بين التبعية الاقتصادية كمعيار (وقد تم الحديث عن ذلك سابقا) و التبعية الاقتصادية كنظرية (وهو ما نحن بصدد الحديث عنه)) تعتبر من قبيل المنشأة الثابتة كافة المنشآت التي تعد جزءا متكاملًا من اقتصاد الدولة، باعتبار أن الأنشطة التي تزاولها تعد أنشطة حيوية وأساسية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة، سواء ساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي.

ومن الجدير بالذكر أن هذه النظرية، بخلاف النظرية الأولى، قد وسعت من فكرة المنشأة الثابتة وأعتبرت كل مشروع أو تنظيم يمارس نشاطه داخل إقليم الدولة بمثابة منشأة ثابتة، سواء كان النشاط صناعيا أو تجاريا أو زراعيًا أو إستراتيجيا أو كان حتى مكتب للإعلان أو الدعاية أو البحث العلمي أو التكنولوجي [23] ص 58.

وقد أخذ كل من نموذج المكسيك ولندن ومنظمة التعاون والتنمية والأمم المتحدة بنظرية تحقق الدخل باعتبارها تضيق من فكرة المنشأة الثابتة وتحددها بصورة دقيقة إلا أنهم لم يغفلوا نظرية التبعية الاقتصادية تماما، بل تم الأخذ بها في بعض الحالات بالنسبة للأنشطة التمهيدية والتحضيرية بالنظر لصعوبة تحديد الأرباح التي تحققها هذه الأنشطة وبالتالي صعوبة محاسبتها ضريبيا.

و قد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE فكر المنشأة الثابتة في الفقرة الأولى من المادة الخامسة على أن مفهوم المنشأة الثابتة يشمل التنظيمات الثابتة للأعمال التي تزاول المنشأة من خلالها كل أو بعض نشاطاتها [06] ص 117.

وبناء على ما سبق يمكن تعريف المنشأة الثابتة بأنها كل شخص معنوي يقوم بدور الوسيط عن الشركة الأم، ويكون مركزه القانوني في بلد أجنبي يمارس فيه نشاطا خاصا أو تابعا للشركة الأم، بحيث لا يرجع إليها عند إتخاذ القرار فيما يتعلق بهذا النشاط و يساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق الأرباح.

### 2.2.3.1. تحديد نشاط المنشأة الثابتة

إن تحديد نشاط المنشأة الثابتة يعني تحديد الأنشطة التي يعد القائم بها بمثابة منشأة ثابتة وكذلك الأنشطة التي تخرج عن نطاق المنشأة الثابتة وهذا ما سنبينه في الفقرتين الآتيتين:

#### 1.2.2.3.1. التحديد الإيجابي لنشاط المنشأة الثابتة

لقد حاولت المعاهدات الدولية تحديد الأنشطة التي يعد القائم بها بمثابة منشأة ثابتة، فجاء في الفقرة الثانية من المادة الخامسة لنموذج إتفاقية OCDE، تحديد الأنشطة التي إذا مارسها الوسيط أعتبرت منشأة ثابتة، وهذه الأنشطة هي :

- مركز الإدارة الفعلي Centre de Direction Effectif؛
- الفروع Succursales؛
- المصانع Usines؛
- الورشات Ateliers؛
- المناجم Mines؛
- المحاجر Carrières؛
- استخراج الموارد الطبيعية بما فيها أبار البترول الغاز و المحاجر .
- ورشات العمل والتركييب التي تشمل بناء العمارات، الطرق، الجسور، السدود، القنوات، ... إلخ (Chantiers de construction et de montage). و قد تطلبت المادة المذكورة ضرورة ممارسة هذه الأشغال لمدة اثني عشر شهرا دون إنقطاع، حتى يعتبر التنظيم من قبيل المنشأة الثابتة.
- مكاتب خدمة ما بعد البيع؛
- مكاتب البيع؛
- المراكز الإقليمية المساعدة؛
- مكاتب الاستشارات و الخدمات؛
- شركة الملاحة و الطيران و النقل التي تعمل في أكثر من دولة؛
- تأجير العتاد و الآلات [06]ص117.

#### 2.2.2.3.1. التحديد السلبي لنشاط المنشأة الثابتة

إذا كانت المادة الخامسة من معاهدة منظمة التعاون و التنمية OCDE، حددت على سبيل المثال لا الحصر، ما يعتبر من قبيل المنشأة الثابتة، فإن نفس هذه المادة وفي الفقرة الثالثة منها،

حددت على سبيل المثال الأنشطة التي لا يعد التنظيم القائم بها منشأة ثابتة وهذا هو التحديد السلبي لأنشطة المنشأة الثابتة، وتمثل هذه الأنشطة في الآتي:

- إذا تم استخدام المنشأة لغرض التخزين أو عرض السلع أو تسليم البضائع.
- إذا كانت البضائع المملوكة للشركة الأم مودعة في هذه المنشآت فقط لأغراض التخزين أو العرض أو التسليم.
- إذا كانت البضائع المملوكة للشركة الأم مودعة لدى المنشآت لغرض تشغيلها بواسطة أي مشروع آخر أو لغرض تصنيعها من طرف مؤسسة أخرى.
- إذا كانت المنشأة مستخدمة لأغراض الإشهار، التوريد، الاستعلام، البحث العلمي، أو الأنشطة المماثلة التي تأخذ صفة الأعمال التحضيرية و التمهيدية [06] ص118.

### 3.2.3.1. عناصر المنشأة الثابتة

هناك ثلاث عناصر ينبغي توفرها حتى نكون بصدد منشأة ثابتة وحتى يمكن للدولة المضيفة أن تخضع أرباح التنظيمات المشتغلة على إقليمها للضريبة وتمثل هذه العناصر فيما يلي:

#### 1.3.2.3.1. تنظيم مادي للأعمال

يقصد بهذا العنصر وجود مكان دائم تمارس المنشأة أعمالها فيه، سواء كان هذا المكان ملكا للمشروع الأم أو مستأجرا من جانبه، ويجب أن يتوفر في هذه المنشأة صفة الثبات والاستمرار، إذ تعتبر هذه الصفة أحد العناصر الأساسية والمحدودة للمنشأة الثابتة وتقتضيها الضرورات الاقتصادية والضريبية، وتمثل أهميتها فيما يلي:

- إن السيادة الضريبية في البلد المضيف تظل ساكنة بالنسبة للمشروع إلا إذا بلغ المشروع الأجنبي درجة من القوة والاستقرار بحيث يصل إلى درجة المشاركة في الحياة الاقتصادية في البلد المعني مع المشروع الوطني.

- إن هذه الصفة تجنب السلطات الضريبية في البلد المضيف مشقة البحث عن الصفقات التي يصعب الكشف عنها طالما لم ترتبط بتنظيم مادي ملموس.

ووفقا لهذا العنصر يستبعد من نطاق المنشأة الثابتة أي نشاط يتم مزاولته بصورة عرضية أو مؤقتة أو أي نشاط يتم مزاولته دون توفر التنظيم المادي كالبث الإعلامي والإشعاري من إذاعة أجنبية موجهة نحو بلد معين، أو مجرد قيام مشروع أجنبي بمنح تراخيص إستغلال حق من حقوق



الملكية الصناعية أو التجارية لصالح مشروع محلي أو الأنشطة التي يتم مزاولتها عرضياً أو من خلال معرض أو سوق مؤقت [07]ص224.

### 2.3.2.3.1. تمتع التنظيم بقدر من الاستقلال عن الشركة الأم

لا بد أن تتمتع المنشأة الثابتة بقدر من الاستقلال عن الشركة الأم، وأن يكون هذا الاستقلال بقدر معين بحيث يكون لها شخصية قانونية مستقلة عن الشركة الأم.

ويقصد بالاستقلال في هذا المقام أن من يدير المنشأة الثابتة يكون له سلطات تسمح له بممارسة نشاطه دون الرجوع إلى الشركة الأم، فيكون له سلطة إتخاذ القرار والتعاقد باسم الشركة الأم [07] ص208.

### 3.3.2.3.1. مساهمة التنظيم في تحقيق الربح

يجب أن يكون هذا التنظيم يساهم بطريقة مباشرة في تحقيق الأرباح. وقد رأينا من قبل أن كافة المعاهدات الجبائية والتنظيمات الدولية قد أخذت بنظرية تحقق الدخل أو الإيرادات كمعيار للمنشأة الثابتة، أما نظرية التبعية الاقتصادية فلم تأخذ بها المعاهدات الجبائية إلا في حدود ضيقة. وبناء على ما سبق يمكن القول أن التنظيم الذي يعد لأغراض التخزين أو العرض لا يعد من قبيل المنشأة الثابتة بإعتبار أنه لا يساهم في تحقيق الربح [03] ص111.

### 3.3.1. بعض معايير الإخضاع المعتمدة

إن معايير الإخضاع التي يمكن الأخذ بها عادة في القانون الجبائي الدولي تكون مرتبطة بمصدر المادة الخاضعة للضريبة وذلك بالنسبة للضرائب المباشرة أو بوجهة المادة الخاضعة للضريبة وذلك بالنسبة للضرائب غير المباشرة.

### 1.3.3.1. مصدر المادة الخاضعة للضريبة

يقوم هذا المعيار على مبدأ فرض الضريبة على المكلف في الدولة التي توجد فيها المادة الخاضعة للضريبة أو في الدولة التي تحققت فيها المادة الخاضعة للضريبة، وذلك على النحو التالي:

### 1.1.3.3.1. مداخيل الأملاك العقارية

يخضع الدخل الناتج من أملاك عقارية بما في ذلك مداخيل الأراضي الفلاحية و الغابية للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه الأملاك بصرف النظر عن محل إقامة صاحب هذا الدخل [06]ص121.

### 2.1.3.3.1. أرباح المؤسسات

بالنسبة للأرباح التجارية و الصناعية التي يحققها مشروع في إحدى الدولتين المتعاقدتين تخضع للضريبة في هذه الدولة فقط (دولة ممارسة النشاط)، أما إذا كان هذا المشروع يزاول نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة، فإن أرباح هذا المشروع يجوز إخضاعها للضريبة في الدولة الأخرى في حدود ما يخص المنشأة الثابتة فقط، وذلك على أساس الأرباح التي كانت ستحققها هذه المنشأة في الدولة الأخرى المتعاقدة لو كانت مشروعاً مستقلاً، يزاول نفس النشاط أو نشاطاً مماثلاً في نفس الظروف أو في ظروف مماثلة.

ويمكن تحديد الأرباح الخاصة بمنشأة دائمة على أساس تقسيم نسبي للأرباح الكلية للمشروع وفقاً لما قد يجري عليه العرف في إحدى الدولتين المتعاقدتين.

### 3.1.3.3.1. أرباح الملاحة البحرية و الجوية

بالنسبة لأرباح النقل البحري والجوي فإنه يقتصر خضوعها للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمشروع، وإن كان ذلك المقر على ظهر سفينة فيعتبر أنه في ميناء مقر السفينة أو في دولة إقامة المستغل في حالة عدم وجود ميناء محدد لها.

### 4.1.3.3.1. أرباح الأسهم

إن أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة لشخص مقيم بإحدى الدول المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة بالدولة التي تحققت فيها الأرباح الموزعة وذلك حسب التشريع المعمول به بالدولة التي تحققت بها هذه الأرباح.

### 5.1.3.3.1. الفوائد و الإتاوات

إن الفوائد و الإتاوات المتأتية من دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في إحدى الدول المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة بالدولة التي تدفع بها هذه الفوائد أو الإتاوات، كما يتعين على الدولة التابع

له مقر المنتفع بهذه الفوائد أو الإتاوات أن تعفي هذه الأخيرة من الضريبة وذلك تجنباً لحدوث ازدواج ضريبي [09]ص20.

### 6.1.3.3.1. المهن الحرة

المهن الحرة أو ما يعرف بالمهن المستقلة تشمل بوجه خاص الأنشطة المستقلة ذات الطابع العلمي أو الأدبي أو الفني أو التربوي أو البيداغوجي، وكذلك الأنشطة المستقلة الخاصة بالأطباء و المهندسين والمحاسبين والمهندسين المعماريين، ويتم إخضاع مداخيل هذه المهن والتي يحققها شخص مقيم بدولة متعاقدة للضريبة في هذه الدولة.

### 7.1.3.3.1. المهن غير الحرة

إن الأجور والرواتب التي يتلقاها مقيم في إحدى الدول المتعاقدة والناجمة عن عمل مأجور لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة ما لم تقع ممارسة العمل بإحدى الدول المتعاقدة الأخرى، وإذا وقعت مباشرة العمل بإحدى هذه الدول فإن الأجور المقبوضة مقابل هذا العمل تخضع للضريبة بالدولة التي يمارس فيها العمل.

### 8.1.3.3.1. مكافأة أعضاء مجلس الإدارة

تخضع المكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة وأتعاب الحضور وغيرها من المكافآت التي يحصل عليها شخص مقيم في إحدى الدولتين بصفته عضواً في مجلس إدارة أو في مجلس مراقبة في شركة مقيمة في الدولة الأخرى للضريبة في هذه الدولة.

### 9.1.3.3.1. الفنانون والرياضيون

المداخيل التي يحصل عليها شخص مقيم بدولة متعاقدة بصفته فنان استعراضى مثل فنان المسرح أو السينما أو الإذاعة والتلفزيون أو كموسيقي أو كرياضي، تخضع للضريبة في تلك الدولة التي مارس فيها هذه الأنشطة.

### 10.1.3.3.1. الوظائف العمومية

إن الأجور بما فيها المعاشات التي تدفعها دولة متعاقدة أو إحدى فروعها السياسية أو جماعاتها المحلية إلى شخص طبيعي في مقابل خدمات مقدمة لهذه الدولة، تخضع للضريبة في هذه الدولة [06]ص126.

### 1.11.3.3.1. الأساتذة و الباحثون

عندما يتوجه شخص إلى دولة متعاقدة بدعوة من هذه الأخيرة، أو من جامعة أو معهدا أو مدرسة، أو متحف أو أي مؤسسة ثقافية أخرى موجودة في هذه الدولة لغرض التدريس أو إلقاء محاضرات أو القيام بأبحاث، فإنه يعفى من الضريبة في هذه الدولة المتعاقدة [06]ص124. وتجر الإشارة أن عناصر الدخل الأخرى لمقيم بدولة متعاقدة لا تخضع للضريبة إلا بالدولة المذكورة ما عدا إذا ارتبطت هذه العناصر بنشاط مؤسسة دائمة يملكها المستفيد من هذه العناصر في الدولة المتعاقدة الأخرى، في هذه الحالة الأخيرة تخضع هذه العناصر للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

### 1.2.3.3.1. وجهة المادة الخاضعة للضريبة

هذا المعيار يطبق فقط فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال والذي يترجم عن طريق تطبيق ضرائب على السلع والخدمات في الدولة التي تستهلك فيها هذه السلع أو الخدمات، مهما كان مصدرها. بمعنى أن هذا المعيار يهتم بوجهة المادة الخاضعة للضريبة أو بما يسمى بمكان تسليم البضاعة أو الخدمة في حين أنه يهمل مصدر هذه البضائع أو الخدمات. حيث أن البضائع التي يقع تسليمها في دولة أجنبية تخضع للضريبة في هذه الدولة الأجنبية.

ويلاحظ بأن هذا المعيار هو شائع الاستخدام في كل الدول، حيث أن التشريعات الجبائية الوطنية لكل دولة تقضي بإعفاء البضائع والخدمات المصدرة من هذه الضرائب (أو ما يسمى في بعض الدول بـ: TVA) وفرضها في المقابل على البضائع والخدمات المستوردة التي تستهلك داخل الإقليم [11]ص15.

من النتائج المتوصل إليها في هذا الفصل ما يلي:

- يعتبر القانون الجبائي الدولي مجموعة من القواعد لتنظيم العلاقات الجبائية على المستوى الدولي، الذي يتناول المشاكل الجبائية المطروحة على الساحة الدولية بالتحليل والعلاج، وهو في سبيل علاجه لهذه المشاكل يستمد أحكامه من مصادر داخلية تتمثل في التشريعات الوطنية ومصادر خارجية تتمثل في الاتفاقيات الدولية، بالإضافة إلى بعض المصادر التكميلية الأخرى كالعرف، القضاء و الفقه.

- لقد بذلت المنظمات الدولية جهودا معتبرة منذ أكثر من نصف قرن لتحقيق مبادئ وقواعد هذا القانون، رغم الصعوبات التي واجهتها في هذا المجال، وهذا من أجل دفع التنظيم الجبائي الدولي نحو التزامات أكثر فاعلية وذلك من خلال اقتراح إنشاء منظمة جبائية دولية تتولى المسائل الجبائية

وكذا تطوير الحوار الجبائي الدولي بين الهيآت المهتمة، وهذا كله من أجل إيجاد حلول للمشاكل الجبائية المطروحة وحل النزاعات التي قد تثور عن تطبيق أو تفسير الاتفاقيات الجبائية الدولية.

- لقد اختلفت وتباينت ضوابط الاختصاص الجبائي من بلد لآخر، فبعضها أخذ معيار المصدر والبعض الآخر بمعيار الموطن، في حين نجد أن البعض الآخر أخذ بمعيار الجنسية، كما أننا نجد أن البعض الآخر أخذ بمعيارين أو أكثر فيما يخص الإخضاع الجبائي، و لكننا نجد أن هناك شبه اتفاق دولي على اعتبار المنشأة الثابتة - التي تتوفر فيها مجموعة من الشروط - بمثابة ضابط إسناد جبائي للشركات دولية النشاط وذلك تلافياً للازدواج الضريبي و منعاً للتهرب الجبائي الدولي، كما أننا نجد أن القانون الجبائي الدولي يقترح معايير الإخضاع الجبائي بالنسبة لمختلف عناصر المادة الخاضعة للضريبة والتي عادة ما يؤخذ بها عند إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية.

لقد تحدثنا في هذا الفصل عن القانون الجبائي الدولي من الناحية النظرية و سنتحدث في الفصل الثاني عن المشاكل الجبائية الدولية التي كانت كدافع في ظهور هذا القانون و في نفس الوقت الموضوع الذي يتناوله.

## الفصل 2

### المشاكل الجبائية الدولية

المقصود بالعولمة هو الدخول - بسبب الثورة المعلوماتية والتقنية والاقتصادية - في طور من التطور الحضاري يصبح فيه مصير الإنسانية موحدا في جميع المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في القرية العالمية الموجودة الآن.

فبالرغم من المزايا التي حققتها العولمة من نمو أسرع وإستمرارية أكثر ومستويات معيشية أرقى، إلا أن لها آثار سلبية على الإيرادات الجبائية لمختلف الدول، حيث أنها ولدت عدة مشاكل جبائية على الصعيد الدولي.

وإذا كانت بعض هذه المشاكل هي مشاكل تقليدية ظهرت مع ظهور الأنظمة الجبائية مثل الازدواج الضريبي والتهرب الجبائي - إلا أن العولمة وتطور وسائل الاتصال والمواصلات زادت من تعميق حدة و إتساع هذه المشاكل - فإن بعض الأخر هي قضايا حديثة و اكب ظهورها تطور وسائل الاتصالات والمواصلات أثرت سلبا على الإيرادات الجبائية، وأصبحت النظم الجبائية لمختلف الدول عاجزة عن التصرف حيال هذه القضايا، مثل قضية النمل الأبيض الضريبي والتنافس الجبائي. ومنه جاء هذا الفصل للحديث عن المشاكل الجبائية الدولية سواء تلك التي أثارها العولمة أو تلك التي عمقت من حدتها وزادت من إتساعها، و تعتبر هذه المشاكل بمثابة الدافع الأساسي لإنشاء القانون الجبائي الدولي وفي نفس الوقت الموضوع الذي يتناوله، لذلك كان لزاما علينا أن نتطرق لها بالتفصيل في المباحث الآتية:

- الازدواج الضريبي الدولي.

- التهرب الجبائي الدولي.

- القضايا الجبائية الحديثة.

## 1.2. الازدواج الضريبي الدولي

تؤدي ممارسة كل دولة على حدة لحقوق سيادتها الجبائية - التي قد تتعدى نطاق إقليمها وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية- إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي La double imposition (internationale) بما ينطوي عليه من زيادة العبء الضريبي نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب.

ونظرا لخطورة هذه المشكلة، فإنها نالت وما زالت تنال عناية كبيرة من طرف الهيآت والمنظمات الدولية المهتمة في هذا المجال، وذلك نظرا للنتائج الخطيرة المترتبة عليها من الناحية الاقتصادية والاجتماعية. فإننا أردنا أن نعالج هذه الظاهرة وذلك من خلال التطرق في البداية إلى تعريفها ومختلف أنواعها، ثم مروراً بالحديث عن شروط تحققها وإنتهاءً بذكر أسباب نشوئها، وذلك من خلال المطالب التالية:

- تعريف الازدواج الضريبي وأنواعه.

- شروط الازدواج الضريبي الدولي.

- أسباب الازدواج الضريبي الدولي.

### 1.1.2. تعريف الازدواج الضريبي وأنواعه

كما سبق وأن ذكرنا فإن مشكلة الإزدواج الضريبي شغلت الفكر المالي في العالم، ولا تزال إلى حد الآن إحدى المسائل العالقة التي هي محل الدراسة والنقاش ونظراً للغموض الذي قد يشوب هذه الظاهرة، أردنا في هذا المطالب تعريف الإزدواج الضريبي في فرع أول ثم التطرق إلى مختلف أنواعه في فرع ثان.

#### 1.1.1.2. تعريف الازدواج الضريبي

تعرف مشكلة الإزدواج الضريبي لدى العديد من شراح المالية العامة بمشكلة تعدد الضريبة على المكلف، و ربما يكون هذا الوصف للمشكلة من وجهة نظر معينة مؤداها أن الممول قد يدفع الضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة بأن يكون ذلك مرتين أو ثلاثة أو أكثر، غير أن تسمية المشكلة بتعدد فرض الضرائب قد يثير لبساً في ذهن القراء. فقد يتبادر إلى ذهنه البحث في نظام تعدد الضرائب الذي يقابله نظام الضريبة الواحدة، و لتفادي مثل هذا الخلط أصبح كُتاب المالية يفضلون التقديم لهذا الموضوع باسم الإزدواج الضريبي، و هو الشائع بين مختلف الدول. ومما هو جدير بالذكر، أنه لا يوجد تعريف منضبط ومتفق عليه بين شراح المالية العامة لوصف هذه الظاهرة إلا أنه

يمكن تعريف الإزدواج الضريبي بصفة عامة بأنه "فرض ضريبة واحدة على نفس المكلف، بخصوص نفس المادة الخاضعة، و عن نفس المدة أكثر من مرة"[24] ص 225.

كأن تفرض الضريبة على نوع معين من الدخل على مرحلتين وتحصل من نفس الشخص عن نفس هذه الضريبة، أو كأن يقوم شخص يقيم على إقليم دولة ما بدفع ضريبة لهذه الدولة عن دخل حققه على إقليم دولة أخرى يدفع لها في نفس الوقت ضريبة عن هذا الدخل[25] ص 107.

### 2.1.1.2. أنواع الإزدواج الضريبي

يمكن تقسيم الإزدواج الضريبي إلى عدة أقسام، وذلك بحسب المعايير التي يأخذ بها عند التقسيم، وتتمثل هذه المعايير عادة في ثلاث معايير، وهي معيار الإقليمية، معيار الطبيعة، ومعيار القصد.

فإذا أخذنا بمعيار إقليمية القوانين، فإنه يمكن تقسيم الإزدواج إلى إزدواج داخلي والآخر دولي، وإذا أخذنا بمعيار طبيعة الإزدواج فإننا نفرق بين الإزدواج القانوني والإزدواج الاقتصادي أما إذا أخذنا بمعيار القصد فإننا نميز بين الإزدواج المقصود والإزدواج غير المقصود.

#### 1.1.1.1.2. حسب معيار إقليمية القوانين

حسب هذا المعيار فإن الإزدواج يمكن أن يكون داخليا أو خارجيا، ويتحقق الإزدواج الضريبي الداخلي إذا كانت السلطات المالية التي تفرض الضرائب على الوعاء تابعة لدولة واحدة، وبعبارة أخرى فإن الإزدواج الضريبي الداخلي هو ذلك الذي يتحقق داخل إقليم الدولة الجغرافي والسياسي، وذلك بتطبيق كل من السلطات المالية التابعة لهذه الدولة ضريبة واحدة على نفس الشخص، وعلى نفس الوعاء، وعن نفس المدة الزمنية [26] ص 307.

و يمكن تصور هذا الإزدواج في صورتين:

- **الصورة الأولى:** كأن يكون فرض الضرائب من اختصاص سلطتين فأكثر، فتقوم أكثر من سلطة بفرض نفس الضريبة على المكلف بخصوص نفس المادة الخاضعة للضريبة، وفي خلال نفس المدة الزمنية، كما إذا وجدت سلطة وطنية إلى جانب سلطات محلية وفرضت كل من السلطتين ضريبة على شركة شخص معين. في هذه الحالة فإنه يدفع مقدار الضريبة مرة للسلطة المحلية ومرة للحكومة المركزية [25] ص 107.

- **الصورة الثانية:** أن تفرض السلطة المختصة الضريبة على نفس الشخص على مرحلتين كما إذا فرضت ضريبة على الدخل الناتج عن العمل مرة باعتباره دخلا نوعيا ومرة أخرى باعتباره



أحد مكونات الدخل الكلي [25] ص 107. أو قام هذا المكلف بدفع ضريبة على نفس الدخل مرة بإعتباره خاضع للنظام الحقيقي ومرة أخرى للنظام الجزافي أو كأن تقوم مفتشية مكان ممارسة النشاط وكذا مفتشية موطن المكلف بفرض ضريبة على نفس الدخل إتجاه نفس المكلف.

أما الإزدواج الضريبي الدولي فينتج عندما تقوم الهيآت الجبائية التابعة لدولتين أو أكثر بتحصيل ضريبة من طبيعة واحدة من نفس المكلف وعلى نفس المادة الخاضعة للضريبة و خلال نفس الفترة الزمنية [11] ص 20.

ولأنه من المعروف أن كل دولة تستقل بوضع تشريعاتها الجبائية دون النظر إلى باقي التشريعات الجبائية للدول الأخرى تطبيقاً لمبدأ السيادة الجبائية، حيث تبني نظامها الجبائي بما يتماشى مع مصلحتها الخاصة وما يحقق لها أغراضها التي تهدف إليها من خلال سياستها المالية، وهنا يجد المكلف نفسه مخاطباً بقانون أكثر من دولة واحدة، كأن يخضع لقانون الدولة الأولى إستناداً إلى جنسيته و لقانون الدولة الثانية إستناداً إلى موطنه و إلى قانون الدولة الثالثة إستناداً لفكرة موقع المال أو مكان ممارسة النشاط [26] ص 307.

### 2.1.1.1.2. حسب معايير طبيعة الازدواج

الإزدواج الضريبي سواء كان داخلياً أو دولياً قد يكون قانونياً أو اقتصادياً. فالإزدواج الضريبي القانوني يتحقق عندما تقوم الهيآت الجبائية داخل الدولة أو تلك التابعة لدولتين أو أكثر بفرض ضريبة من طبيعة واحدة على نفس المكلف سواء كان شخص طبيعى أو معنوي بخصوص نفس الفترة الزمنية [12] ص 08.

هذا الإزدواج الضريبي يمكن أن يكون داخلياً إذا حدث داخل إقليم الدولة، بمعنى أنه إذا قامت الهيآت الجبائية التابعة لدولة معينة بتحصيل ضريبة من طبيعة واحدة من نفس المكلف وعلى نفس المادة الخاضعة للضريبة و في نفس الفترة أكثر من مرة.

و يمكن أن يكون دولياً إذا تعرض نفس الشخص لفرض لضريبة من طبيعة واحدة على نفس الدخل و في نفس الفترة الزمنية من طرف دولتين أو أكثر، حيث يعتبر هذا المكلف هنا إما مقيماً في كلا الدولتين وهنا يكون من حق كلا الدولتين أن تفرض ضريبة عليه، فيتعرض للإزدواج الضريبي، أو أنه مقيم في دولة و يمارس نشاطه في دولة أخرى، فيتعرض للإزدواج الضريبي أيضاً من طرف كلا الدولتين، دولة الموطن و دولة المصدر [17] ص 35.

أما الإزدواج الضريبي الاقتصادي فقد عرفته OCDE كالاتي: "ينتج إزدواج ضريبي اقتصادي في حالة ما إذا تعرض شخصين مختلفين لفرض الضريبة من طبيعة واحدة بخصوص نفس الدخل وفي نفس الفترة الزمنية" [17]ص35.

و يمكن ملاحظة ذلك جليا في العلاقات التي تحكم الشركة الأم و فروعها الوليدة، حيث يمكن ملاحظة حالة إزدواج ضريبي اقتصادي، بمعنى أن الأرباح المحققة من طرف الشركة الفرع تخضع لضريبة الأرباح عند تحقيق هذه الأرباح، ثم إن نفس هذه الأرباح تخضع للضريبة عند توزيعها لدى الشركة الأم، فهنا نلاحظ أن نفس الدخل تعرض لإزدواج ضريبي مرة عند تحقيقه باسم الشركة الفرع و مرة أخرى عند توزيعه باسم الشركة الأم. فمن الناحية القانونية لم يكن هناك إزدواج ضريبي لتمييز شخصية الشركة عن شخصية المساهمين، أما من الماحية الاقتصادية فإن هناك إزدواج ضريبي لأن المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية كلتا الضريبتين.

وعادة ما تتناول الاتفاقيات الجبائية الدولية معالجة الإزدواج الضريبي القانوني الدولي، أما الإزدواج الضريبي الاقتصادي حتى ولو كان دوليا فإنه من النادر أن تتناوله هذه الاتفاقيات [06]ص105.

### 3.1.1.1.2. حسب معيار قصد المشرع

حسب هذا المعيار فإنه يمكن تقسيم الإزدواج الضريبي إلى إزدواج مقصود و آخر غير مقصود، فقد يهدف المشرع الجبائي إلى تحقيق الإزدواج الضريبي، رغبة منه في تحقيق جملة من الأهداف، تتركز في زيادة الحصيلة الضريبية، و في واقع الأمر يسلك المشرع هذه الطريقة إما لكي يغطي عجزا طارئا في ميزانية الدولة أو لتغطية زيادة النفقات بصورة كبيرة، أو الرغبة في عدم مواجهة الأفراد برفع سعر الضريبة بما يترتب عليه من إستياء عام من جانبهم أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة بحسب مصادرها، وإلى غير ذلك من الأهداف الأخرى، وإذا كان الإزدواج الضريبي الداخلي عادة ما يكون مقصودا من جانب المشرع، فإن هذا لا يمنع من تحقق الإزدواج الداخلي بصورة غير مقصودة، ويحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع، وكذا نتيجة غياب التناسق بين أجزاء النظام الجبائي الداخلي [25]ص108.

أما الإزدواج الضريبي الدولي فنادر ما يكون مقصودا، و يرجع ذلك إلى مبدأ السيادة الجبائية السابق ذكره، وإستقلال كل دولة بسن تشريعاتها الجبائية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى، ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى، وفي الحالات القليلة التي يكون فيها الإزدواج الدولي مقصودا، فإن الهدف منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والسياسية.

فقد تعتمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، وهي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض في الدولة الأخرى التي تستثمر فيها هذه الأموال، وذلك سعياً إلى الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج، أو قد تفرض الدولة ضريبة على إيراد رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها، مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات، وذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثماراتها في داخل البلاد[24]ص234. أو تطبيقاً لمبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية [09]ص135.

## 2.1.2. شروط الإزدواج الضريبي الدولي

على ضوء تعريفنا للإزدواج الضريبي الدولي، نستنتج أن هناك شروطاً يجب توفرها حتى تتحقق هذه الظاهرة، وهي في نفس الوقت شروط تحقق الإزدواج الضريبي الداخلي، وتتمثل هذه الشروط في وحدة الشخص المكلف بالضريبة، وحدة الضريبة المفروضة، وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، ووحدة المدة المفروضة عنها الضريبة، وستنطرق إلى كل منها في النقاط التالية:

### 1.2.1.2. وحدة الشخص المكلف بالضريبة

يشترط لقيام ظاهرة الإزدواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة، وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً بالنسبة للشخص الطبيعي، إلا أن الآراء قد تختلف في تكييف الإزدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص الاعتبارية وخاصة الشركات لكونها أشخاص معنوية ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها، ويمكن تلخيص الآراء التي قيلت في هذا الصدد في نظريتين: نظرية قانونية ونظرية إقتصادية.

ففيما يتعلق بأرباح شركات المساهمة مثلاً، فإنها تخضع لضريبتين، أولهما ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و التي تفرض على أرباح الشركة إجمالاً و قبل توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح، وثانيهما ضريبة إيراد القيم المنقولة، و التي هي تفرض على الأرباح بعد توزيعها على المساهمين، فهل في هذه الحالة نكون أمام إزدواج ضريبي أم لا؟

من وجهة النظر القانونية، لا يتوفر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة، لإنفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، و من ثم لا يوجد إزدواج ضريبي.

أما من وجهة النظر الاقتصادية، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي، فمن الناحية الواقعية والمنطقية،

فإن الشخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية، ومن ثم فإنه يوجد إزدواج ضريبي، و يسمى هذا الإزدواج في هذه الحالة بالإزدواج الاقتصادي، ويقابله الإزدواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف بالضريبة [24]ص226. كما سبق و فصلنا في المطلب الأول من المبحث الأول من الفصل الثاني.

### 2.2.1.2. وحدة الضريبة المفروضة

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة لقيام ظاهرة الإزدواج الضريبي أن يدفع المكلف نفس الضريبة، مع توافر الشروط الأخرى، أكثر من مرة أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة. و قد ثار الخلاف حول المقصود بالمتشابه في الضرائب.

نقرر ابتداءً أن الفقه المالي و الضريبي لم يصل إلى قواعد تحكم المقصود بتشابه الضرائب، أو الضرائب من نفس النوع، و إن كانت بعض الدول قد تنبعت إلى ذلك، فأدرجت في تشريعاتها الجبائية بياناً لما يعتبر من الضرائب متشابهة لتتلاقى أيّ خلاف في هذا الصدد، كما تلجأ الاتفاقيات الدولية الخاصة بمنع الإزدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة.

ومما هو جدير بالذكر، أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية وإقتصادية، فمن وجهة النظر القانونية التي تعتمد بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة، فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل إزدواجا ضريبيا باعتبار أن كلا منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني، أما من وجهة النظر الاقتصادية التي تعتمد بالنتيجة النهائية، فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع تمثل إزدواجا ضريبيا باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثل عبئا على نفس المادة الخاضعة للضريبة و بخصوص نفس المكلف [24]ص227.

ولتوضيح ذلك نفترض أن هناك ضريبتين متشابهتين تفرضان على الدخل، إحداها تفرض عليه مباشرة، و الأخرى تفرض على رأس المال، فيقوم المكلف بدفع الضريبة الأولى من دخله باعتبارها ضريبة مباشرة ودفع الضريبة الثانية من دخله أيضا دون المساس بأصل رأس المال، فمن وجهة النظر القانونية لا يوجد إزدواج ضريبي باعتبار أن كلتاها يختلفان من حيث التنظيم الفني والقانوني (الأولى ضريبة على الدخل و الثانية ضريبة على رأس المال)، أما من وجهة النظر الاقتصادية فإنه يوجد إزدواج ضريبي باعتبار أن تحصيل الضريبة قد تم من نفس الوعاء، أي الدخل، فهما يمثلان عبئا على الدخل، وذلك وفقا للنتيجة النهائية المترتبة عليهما [24]ص227.

### 3.2.1.2. وحدة المادة الخاضعة للضريبة

يتعين بالإضافة إلى الشروط السابقة كي يتحقق الإزدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المال الخاضع لها، محلاً للضريبة أكثر من مرة واحدة، أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة واحداً، أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مال مختلف، فلا نكون أمام ظاهرة الإزدواج الضريبي بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة.

ومن أمثلة ذلك، أن يدفع المكلف ضريبة على دخله الناتج عن الثروة العقارية، كما يدفع ضريبة عن دخله كموظف وكذلك عن دخله من مهنة حرة، فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله، إلا أن شروط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفرة. ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهم الثروة العقارية، والآخر عملة كموظف والأخير عمله في مهنة حرة، ولذلك فلا يمكن القول هنا بوجود حالة إزدواج ضريبي، أما إذا فرضت ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد وخارجها عن مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها، فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لإزدواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة ( الأرباح ) وعن نفس المدة الزمنية أكثر من مرة [24]ص229.

### 4.2.1.2. وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة

يشترط أخيراً، لتحقيق ظاهرة الإزدواج الضريبي، وحدة المدة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة، أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فرضت مرة ثانية على دخله و لكن في سنة أخرى، فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الإزدواج الضريبي لإختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة، هذا و يعتبر شرط وحدة المدة شرطاً مستقلاً، في مواجهة وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، حيث أن إختلاف المدة لا يؤدي إلى إختلاف المادة الخاضعة للضريبة [24]ص230.

كما يجب أن نفرق بين إزدواج الضرائب و تكرارها، فقيام الشخص بنفس الواقعة الموجبة لفرض الضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة، يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة في كل مرة، و لا يمكن القول هنا بوجود إزدواج ضريبي، لأن الواقعة المنشئة للضريبة قد تكررت أكثر من مرة، خلال فترات زمنية معينة، مما يتعين تكرار الضريبة المفروضة عليها [24]ص228.

### 3.1.2. أسباب الإزدواج الضريبي الدولي

إذا كانت أسباب الإزدواج الضريبي الداخلي تنحصر في تعدد السلطات المالية داخل الدولة وكذا في رغبة الدولة في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة (تدبير موارد مالية لمواجهة الأعباء العامة، التمييز في المعاملة المالية لبعض فئات المكلفين، تحقيق نوع من العدالة والمساواة الاجتماعية...)، فإن أسباب الإزدواج الضريبي الدولي تنحصر فيما يلي :

#### 1.3.1.2. تباين الضوابط المحددة للاختصاص الجبائي

إذ ترجع مختلف هذه الضوابط إلى ثلاثة مبادئ، هي التبعية السياسية و التبعية الاجتماعية و التبعية الاقتصادية، و مما لا شك فيه أن هذا الإختلاف في ضوابط الإخضاع الجبائي يؤدي إلى تزامم قوانين الضرائب في أكثر من دولة في وقت واحد بالنسبة لنفس الشخص أو نفس المال [09]ص132.

فإذا فرضنا أن شخص يحمل الجنسية الأمريكية و يقيم في فرنسا ويمارس نشاطه في الجزائر، وإذا فرضنا أن أمريكا تأخذ بمعيار الجنسية، وفرنسا بمعيار الإقامة والجزائر بمعيار المصدر، فإن هذا الشخص سوف يصبح مضطرا بدفع ضريبة إلى أمريكا بإعتباره حاملا لجنسيتها، وإلى فرنسا بإعتباره مقيما فيها، و إلى الجزائر بإعتبار أن الدخل قد تحقق فيها.

كما أن تعدد الضوابط التي تقررها دولتين أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من شأنه أن يولد إزدواج ضريبي، كما في حالة سريان ضريبة الدخل في دولة معينة على المقيمين بالنسبة لمجموع دخولهم بصرف النظر عن مصدرها، وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تتحقق في إقليمها، فهنا ينشأ إزدواج ضريبي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الموطن نتيجة خضوعها في نفس الوقت لكل من ضريبة دولة الموطن و ضريبة دولة المصدر [09]ص132.

وهنا نلاحظ جليا أن إختلاف ضوابط الاختصاص الجبائي و تعددها من دولة لأخرى ينشأ عنه إزدواج ضريبي دوليا يزيد من عبء الضريبة بالنسبة للفرد، وتكون له آثار إقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة [15]ص102.

#### 2.3.1.2. إختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية

ويعني ذلك تباين الشرائع الوطنية المختلفة في مدلول الاصطلاحات الفنية في الميدان الجبائي، ولعل من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة حول مفاهيم الموطن، الإقامة والمنشأة المستقرة، حيث تتباين الشرائع الجبائية الوطنية المختلفة في تحديد

الموطن، حيث يستند بعضها إلى فكرة الإقامة الرئيسية بينما يستند البعض الآخر إلى فكرة موقع مصالح المكلف الرئيسية، أو إلى الجمع ما بين الضابطين، كما تختلف الأحكام الوطنية في تحديد موطن الشركة، فبعضها يعتبره مكان تأسيسها، والبعض الآخر يعتبره مركز الإدارة أو مكان الممارسة، في حين نجد البعض الآخر يعتبره جنسية الأشخاص الذين يراقبون هذه الشركة [10]ص26.

كما تختلف هذه التشريعات في تحديد الشروط الواجب توافرها بالنسبة لاصطلاح المنشأة المستقرة، تمهيدا لجعلها خاضعة للضريبة على الشركات، و بالطبع يترتب على تباين مدلول هذه المصطلحات وجود ازدواج ضريبي على نفس الوعاء الضريبي ينظر إليه من جهتي نظر مختلفة [51]ص102.

وكثيرا ما كان يغفل هذا الإختلاف في تفسير الاصطلاحات الفنية، و الواقع أن هذا السبب يلعب عاملا أساسيا في إحداث الإزدواج الضريبي. فقد يكون تشابه هذه الاصطلاحات من قبيل التماثل الخادع الذي يحول دون التوصل إلى تسوية فعلية لمشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، تتحقق بقبول غالبية الدول لمفاهيم موحدة لهذه الاصطلاحات، تلتزم بها كل من الإدارة الجبائية ودوائر القضاء في هذه الدول [51]ص133.

### 3.3.1.2. إختلاف التنظيم الفني للضرائب

أما بالنسبة للسبب الأخير، و هو تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول، ولعله يكون أكثرها أهمية و هو أن بعض الدول تأخذ بالنسبة للضرائب على الدخل بالنظام الشخصي الكلي (الضريبة العامة على الدخل، أو الضريبة على الدخل الإجمالي)، والبعض الآخر بأسلوب الضرائب النوعية على الدخل (الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، الضريبة على المداخل العقارية...)

ويأخذ البعض الآخر بنظام مركب من الاثنين، وهذا التباين يوجد إزدواجا ضريبيا، حيث يخضع الوعاء الواحد إلى ضريبة نوعية في بلد المصدر، إذا كان هذا البلد يأخذ بنظام الضرائب النوعية وضريبة عامة في بلد الموطن، إذا كان هذا البلد يأخذ بنظام الضرائب الموحدة [51]ص103.

## 2.2. التهرب الجبائي الدولي.

من المتفق عليه أن ظاهرة التهرب الجبائي ظهرت أولاً على المستوى الوطني، لذا كانت التشريعات الداخلية سبابة إلى إدراك مدى خطورتها على الاقتصاديات الوطنية، ويتبلور هذا الإدراك في صورة تشريعات تهدف إلى سد المنافذ التي يحاول من خلالها الممول الإفلات من أداء الضريبة أو التخفيف من عبئها.

ولم تنتقل هذه الظاهرة إلى المستوى الدولي إلا منذ القرن العشرين وبصورة أكثر تحديداً بعد إنتشار عمليات تمويل الإنتاج و التسويق و إتساع التجارة الدولية، وكذا إندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي.

وما دام أن موضوع فصلنا يتناول المشاكل الجبائية الدولية، رأينا أنه من الضروري تحديد هذه الظاهرة، وذلك من خلال التطرق إلى مفهومها وكذا التمييز بينها وبين ما قد يشتبه بها.

وإذا كانت هذه الظاهرة ترتبط في حقيقة الأمر بالشركات دولية النشاط التي أنتشرت بصورة مكثفة منذ نهاية الحرب العالمية الثانية، و أصبحت هي الأصل في كافة المعاملات الدولية، خاصة في ظل العولمة الاقتصادية، أرتأينا أن نعرض على هذه الشركات وذلك من خلال بيان تعريفها وخصائصها وكذا التطرق إلى تكوينها.

ولما كان التهرب الدولي، الذي تمارسه بصفة رئيسية الشركات دولية النشاط، ذا تأثير سلبي على الاقتصاد الوطني لأي دولة من الدول، بات ضرورياً أن نعرض الآليات التي تلجأ إليها هذه الشركات للتهرب من الضريبة أو التقليل من عبئها، وهذه الآليات وعلى تعددها يمكن ردها إلى ثلاثة صور رئيسية هي:

المنشأة الثابتة      ETABLISSEMENT STABLE

أسعار التحويل      PRIX DE TRANSFERT

الجنات الجبائية      PARADIS FISCAUX

ولقد تبلورت المطالب التي إعتدناها في هذا المبحث كالآتي:

- مفهوم فكرة التهرب الجبائي الدولي و تمييزه عما قد يشتبه به.
- ماهية الشركات دولية النشاط.
- الآليات الجديدة للتهرب الجبائي الدولي.



## 1.2.2. مفهوم التهرب الجبائي الدولي و تمييزه عما قد يشتم به

من المعترف به لكل دولة أن لها سيادتها ونظامها القانوني المستقل، ولها بمقتضى هذه السيادة أن تسن ما يترأى لها من تشريعات وفقا للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها دون أن تشكل النظم القانونية للدول الأخرى قيда على سلطتها في هذا المجال، ومن هنا تباينت النظم الجبائية، وأختلفت فيما بين دولة وأخرى، وبدأ نظر أي مستثمر أجنبي يتجه نحو الاستفادة إلى أقصى حد من ذلك التباين، أو هذا الإختلاف لتحقيق مصلحته الخاصة. ومن هنا بدأت فكرة التهرب الضريبي الدولي في الظهور على الساحة الدولية.

وفي سبيل وضع تعريف دقيق ومحدد لفكرة التهرب الجبائي الدولي يتعين أن نشير إلى أن هذه الدراسة تهدف أساسا إلى تناول الفكرة على المستوى الدولي، ومن منظور إقتصادي الذي يتجاوز المنظور القانوني الضيق لها، و يقصد بذلك التهرب الذي يترتب عليه فقدان أو خسارة الدولة لجزء هام من إيراداتها نتيجة للكم الهائل من الإمتيازات والإعفاءات الضريبية، بغض النظر عما إذا كان هذا التهرب يشكل إنتهاكا لأحكام القانون من عدمه، كما حاولنا ضبط بعض المصطلحات التي يثير إستعمالها في هذا المقام الخلط و اللبس، ومن أمثلة ذلك:

- التهرب الجبائي الداخلي.
- الغش الجبائي.
- و التجنب الجبائي.

## 1.1.2.2. مفهوم التهرب الجبائي الدولي

جدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف عام محدد للتهرب الجبائي على المستوى الدولي، حيث عرفه كل طرف بحسب الوجهة الذي ينظر منها إليها و سوف نتطرق إلى أهم هذه التعاريف بغية إستنتاج تعريف عام يخدم دراستنا.

فقد عرفه القانون الجبائي العام الفرنسي (CGI) كالتالي: "التهرب الجبائي الدولي يغطي كل إنتهاك إرادي و عن قصد للقانون الجبائي بهدف حجب الدخول ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الجبائي لأي دولة". [28]

وقد عرفه الأستاذ يحي أماناش (y.amanache) بأنه عبارة عن "إستغلال الثغرات والنقائص والتسهيلات في التشريعات الداخلية و في الاتفاقيات الجبائية من أجل تقادي الضرائب أو الإنقاص من عبئها" [14]ص75.

وقد عرفته أيضا OCDE بأنه "كل فعل يقوم به المكلف بالضريبة و الذي يستدعي إنتهاك القانون، عندما يتصرف هذا المكلف عن قصد بغية حجب مداخيله عن الضريبة " [14]ص76.

كما عرفه لوسيان مهال (l.mahal) على أنه "التحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة أو من أجل تخفيف الوعاء الجبائي الخاضع".

ويمكن إعطاء تعريف شامل يخدم دراستنا و هو أن التهرب الجبائي على المستوى الدولي مأخوذ بمفهومه الاقتصادي على أنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول من شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، يستوي في ذلك أن يسلك المستثمر الدولي أو المكلف طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أم لا، و أيا كان التشريع الجبائي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الجبائية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الجبائي أو إسقاطه تماما.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا توجد إحصاءات دقيقة للتهرب على المستوى الدولي، فالولايات المتحدة الأمريكية رغم كفاءة أجهزة الإحصاء لديها و تقدمها، لم تستطع أن تقدم إحصاءات دقيقة عن مقدار ما تفقده الدولة من إيرادات جبائية نتيجة التهرب الجبائي على المستوى الدولي.

وواقع أن صفة السرية في التعاملات (CLANDESTIN) هي التي تمنع العديد من الدول المستفيدة من التهرب الجبائي، من الإعلان عن حجم هذا التهرب لاسيما تلك التي تأخذ بمبدأ سرية العمليات المصرفية، ونفس الشيء بالنسبة للدول المضارة من التهرب الجبائي الدولي، خشية الأثر النفسي السلبي الذي يمكن أن يترتب على هذا الإعلان و ما يؤدي إليه من عدم توازن اقتصادي [03]ص34.

### 2.1.2.2. تمييز التهرب الجبائي الدولي عما قد يشتمه به

من أجل تحديد دقيق للتهرب الجبائي على المستوى الدولي، يتعين ضبط بعض المصطلحات التي قد تختلط أو تتفصل عن ظاهرة التهرب الجبائي على الصعيد الدولي، بحسب ما إذا كنا نتناول فكرة التهرب الجبائي من منظور إقتصادي أم قانوني.

فالمنظور القانوني للتهرب الجبائي يستوجب و على نحو حتمي التمييز بين الظواهر سالفة الذكر، و بين التهرب الجبائي الدولي، لأنها جميعها ظواهر تحدث بالمخالفة لأحكام القوانين الوضعية الداخلية، أما المنظور الاقتصادي للتهرب فلا يعنيه مثل هذه الممارسات لدخولها جميعا ضمن إطار التهرب بمعناه الاقتصادي، و ذلك على التفصيل التالي:

## 1.2.1.2.2. التهرب الجبائي الدولي و التهرب الجبائي على المستوى الداخلي

يقتضي تحديد التهرب الجبائي على المستوى الدولي أن نفرق بينه و بين التهرب الجبائي الداخلي، فالتهرب الجبائي الداخلي هو في حقيقته تهرب من منظور قانوني، بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة.

أما التهرب الجبائي على المستوى الدولي هو تهرب إقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير إقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة، فالذي يؤخذ في الإعتبار في هذا المقام ليست الوسيلة بل الأثر المترتب عليها، وبذلك يمكن القول أن التهرب الجبائي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع [03]ص18.

فالقاعدة الحاكمة للتهرب الجبائي الداخلي هو أنه يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لأحكام القانون الجبائي الداخلي، و ذلك بصرف النظر عن جنسية الممول، وما إذا كان من رعايا الدولة أو شخص أجنبي عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسية، و لكن بما يترتب على التهرب من خسارة و من ضياع مورد هام من موارد الدولة الأساسية.

ولذلك فعادة ما تعمل التشريعات الجبائية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الجبائي الداخلي، عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع الممول من إستغلال الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريعات الجبائية، وكذلك عن طريق سن عقوبات متدرجة على كل من يخالف أحكام التشريعات المشار إليها.

أما بالنسبة للتهرب الجبائي الدولي، فلا يمكن تصوره إلا من منظور إقتصادي بحت، فهو يعتبر صورة من صور التهرب الجبائي بصورة عامة، و أن ما يميزه أنه ذو صفة دولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، يستوي في ذلك أن يحدث بين دولتين أجنبيتين أو أكثر، فالمكلف يحاول أن يخفف من عبئه الجبائي مستخدما في ذلك كافة الطرق و السبل المشروعة وغير المشروعة. فقد يقوم بتحويل أرباحه خارج إقليم الدولة الكائن به ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة، أو قد يقوم بإستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالإجازات والإعفاءات الجبائية التي قد يقرها القانون الجبائي في البلد المضيف [03]ص19.

ويستوي في التهرب الجبائي الدولي أن يكون الممول شخصا طبيعيا أو معنويا، يمارس نشاطه في عدة دول في ذات الوقت، والذي يدفع الممول إلى ترك دولته والانتقال برؤوس أمواله إلى

دولة أخرى هو مدى الإمتيازات والإعفاءات الجبائية التي يستفيد منها عند خروجه من دولته إلى دولة أخرى. فالمستثمر الأجنبي عندما يأتي إلى الجزائر للإستثمار، فإنه لا يقدم على ذلك حبا في الجزائر، ولكن لكونه يعلم مسبقا ما يمكن أن يحققه من أرباح من خلال التخلص من عبء الضريبة في دولته و خارج دولته، و يتم ذلك بالاستفادة من الإعفاءات الجبائية الواردة في تشريعات الإستثمار الجزائرية المتعاقبة.

### 2.2.1.2.2. التهرب الجبائي على المستوى الدولي و الغش الجبائي

يفرق العديد من الاقتصاديين بين الغش الجبائي (بالإنجليزية، **Tax Evasion**، بالفرنسية **Fraude Fiscale**). والتهرب الجبائي، بإعتبار أن الأول مرادف للتهرب الجبائي غير المشروع، أي التهرب منظورا إليه بمفهومه القانوني، بينما ينصرف الثاني إلى التهرب الجبائي المشروع، أي التهرب منظورا إليه بمفهومه الاقتصادي، فالغش الجبائي هو إذن تصرف غير مشروع يمثل عدم إحترام القانون وهو عدم إحترام إرادي لأنه إنتهاك لروح القانون و إرادة المشرع، فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الجبائية عن طريق إستخدام طرق غير مشروعة، فالإنتهاك لا بد أن يكون إراديا و عمديا، غير أن بعض الكُتّاب يوسع من نطاق الغش الجبائي فيصرفه إلى كل إنتهاك مباشر للقانون إراديا كان هذا الانتهاك أم غير إرادي.

وفي نظرنا ينصرف الغش إلى التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف عن قصد، إلى التخفيف من العبء الجبائي بإستخدام طرق غير مشروعة أو إحتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي، فهو في التحليل الأخير يتركب من عنصرين متلازمين: عنصر مادي يتمثل في سلوك إرادي يتجسد في الطرق غير المشروعة والوسائل الإحتيالية. وعنصر معنوي قوامه نية المكلف في التخفيف من العبء الجبائي أو إسقاطه كليا، وهو سلوك يستوجب فرض عقوبات جنائية أو إدارية أو مدنية للحد من هذه الظاهرة [03] ص25.

وبمقارنة سريعة بين كل من التهرب الجبائي على المستوى الدولي موضوع دراستنا، والغش الجبائي، يتضح أن التهرب الجبائي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الجبائي، إلا أنه يسلك من أجل تحقيق هذا الهدف سبل مشروعة، و بعبارة أخرى ينطوي التهرب الجبائي الدولي على أحد عناصر الغش الجبائي و هو العنصر المعنوي دون العنصر المادي.

أما بالنسبة للغش الجبائي فنتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الجبائي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقا غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال، فالمكلف هنا سيئ النية، و من ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانونا [03] ص26.

ولقد اختلف الإقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوئه تمييز التهرب على الغش الجبائي، و يمكن رد هذا الإختلاف إلى ثلاثة إتجاهات رئيسية:

- الاتجاه الأول و يمثله M.rosier، مؤداه أن فكرة التهرب الجبائي فكرة أعم و أشمل من فكرة الغش الجبائي، فالتهرب الجبائي هو الجنس، أما الغش الجبائي فهو النوع، فالغش وفقا لهذا الاتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب الجبائي، و هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق إنتهاك القانون.
- الاتجاه الثاني و يمثله كل من M.letouge، M.piater ، وفحواه أن التهرب الجبائي ما هو إلا الشكل الدولي للغش الجبائي، فالغش وفقا لهذا الاتجاه، وعلى عكس الاتجاه الاول هو الجنس، بينما التهرب الجبائي الدولي هو النوع ، فأصحاب هذا الإتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش : غش على الصعيد الداخلي، وغش على المستوى الدولي، وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الجبائي، وبذلك ووفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب جبائي داخلي، و لا يوجد غش جبائي دولي. فالتهرب وفقا لهذا الاتجاه دائما يحتوي على عنصر دولي، أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية للدول و يخضع للسيادة الجبائية والإدارية للدولة.
- الاتجاه الثالث و يمثله M.gaudemet، ومضمونه أن التمييز بين التهرب الجبائي والغش الجبائي يقوم على أساس فكرة الشرعية، فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا، أما الغش فغير شرعي أو قانوني، وبصورة أوضح فإن المكلف في التهرب الجبائي يتجنب الخضوع للضريبة دون أن يقوم بأيّ سلوك أو تصرف يمثل إنتهاكا للقانون، في حين إذا استعمل المكلف حيلة تدليسية لتجنب الضريبة إنطوى ذلك على سلوك غير مشروع، وهذا ما يسمى بالتهرب الجبائي غير الشرعي وهذا ما يعني الغش الجبائي [03] ص27.

### 3.2.1.2.2. التهرب الجبائي الدولي و التجنب الجبائي

يقصد بالتجنب الجبائي (بالإنجليزية **tax avoidance**..) أن تفرض الضريبة على تصرف معين مثل البيع أو الشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها، كأن يكون المكلف مدخنا مثلا، و بعد أن قامت الدولة بفرض ضريبة على إستهلاك الدخان يقلع عن التدخين، هنا قام المكلف و في حدود القانون بعدم دفع الضريبة نتيجة لإقلاعه عن

التدخين، فالتجنب الجبائي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً، دون مخالفة أو إنتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية بإعتبار أن حرّيته في القيام بأي تصرف تكون مكفولة دستورياً.

ومن هنا تظهر التفرقة بين التهرب الجبائي والتجنب الجبائي، حيث أن التهرب الجبائي وفقاً للتعريفات السابق ذكرها يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الجبائية وثغرات القانون والنقص الذي يعترى نصوصه، ومع ذلك فقد خلط العديد من الإقتصاديين بين التهرب الجبائي والتجنب الجبائي، بالرغم من أن التهرب الجبائي فكرة أوسع وأشمل، فذهبوا إلى أن التجنب الجبائي يستند إلى القاعدة القائلة: "أن للمكلفين حق تنظيم أعمالهم و ثرواتهم ومستوى معيشتهم بحيث يدفعون أقل ضريبة أو لا يدفعونها بالمرّة بشرط أن لا يخالفوا في ذلك الأحكام القانونية المقررة".

وفي نظرنا أن التجنب الجبائي لا يخرج عن إطار التهرب الجبائي فيما لو حمل هذا الأخير على معناه الإقتصادي، لأن التجنب الجبائي و إن كان سلوكاً سلبياً فإنه يؤدي و لو بطريق غير مباشر إلى ضياع مورد على الدولة [03]ص 29-30.

## 2.2.2. ماهية و تكوين الشركات دولية النشاط

عادة ما يتم ممارسة التهرب الجبائي على المستوى الدولي عن طريق شركات دولية النشاط، مما دفع العديد من الكُتّاب الإقتصاديين إلى إعتبار التهرب الجبائي الدولي مرادفاً للتهرب الجبائي للشركات دولية النشاط، بإعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضوح نموذج للتهرب الجبائي على المستوى الدولي، بالنظر إلى طبيعة نشاطها، ومالها من فروع متعددة في دول مختلفة.

ولا نبالغ في القول عندما نؤكد أنها تسيطر على أكثر من نصف التجارة الدولية، فتلك الشركات كما سنرى، لا يقتصر نشاطها على إقتصاد دولة واحدة بل تشعبت في أكثر من دولة للبحث عن أفضل الظروف التي تحقق لها ما تسعى إليه من تعظيم أرباحها لتحكم بذلك سيطرتها على تجارة و أسواق العالم بأسره.

وما دام التهرب الجبائي مرتبط بدرجة أكبر بالشركات دولية النشاط كان لزاماً علينا أن نتطرق إلى هذه الشركات، وذلك من خلال تعريفها وبيان خصائصها وذكر طرق تكوينها.

## 1.2.2.2. تعريف الشركات دولية النشاط

لقد أثار تسمية هذه الشركات بمصطلح ( Société Multinationale ) الجدل حول تحديد مضمونه، وهل يتعين النظر إليه من ناحية الموضوع أم من ناحية الشكل؟

فهناك من يرى ضرورة النظر إلى موضوع هذه الشركات، بحيث يطلق عليها مصطلح "دولية النشاط" بإعتبار أن المجال الطبيعي لممارسته هو المجال الدولي دون التقيد بأقاليم دولة معينة، وهناك من يرى ضرورة النظر إلى هذه الشركات من ناحية الشكل، بحيث يرصد لها مصطلح "متعددة الجنسيات" بالنظر لكونها لا تحمل جنسية دولة واحدة بل أكثر من جنسية، وفي رأي جدير بالتأييد في نظرنا أن وصف هذه الشركات بأنها متعددة الجنسيات لا يتفق والواقع فالقول بأنها متعددة الجنسية، يعني أنها شركات بلا دولة، أي لا توجد خلفها دولة تحميها في اللحظات الحرجة عندما تتناقض مصالحها مع المصالح الوطنية للدولة التي تمارس فيها نشاطها، وهذا يكذبه الواقع، ويكفي للتدليل على ذلك ما حدث في الشيلي عام 1973م عندما تم تحيية السلفادور الليندي عن الحكم بواسطة شركة التلغراف والتيليفون الأمريكية بمساعدة من الحكومة الأمريكية [29] ص53.

فالشركات دولية النشاط شركات إقتصادية ضخمة سواء من حيث حجمها الفعلي، أو مجال نشاطها أو نطاقها، أو رأس مالها أو إمتدادها في المكان، فهي تقوم بإنتاج وتسويق منتجاتها في عدة دول عن طريق شركاتها الوليدة، و التي تكون تبعيتها للشركة الأم إقتصادية بحتة و ليست قانونية أو سياسية.

وقد تعددت التسميات والمصطلحات بشأن هذه الشركات: كالشركات دولية النشاط، الشركات متعددة الجنسيات، الشركات العابرة للقارات، الشركات الكونية، والشركات فوق القومية... الخ ولا يعنينا في مجال دراستنا المسميات، فكلها تدل على طبيعة نشاط هذه الشركات وممارستها لنشاطها على المستوى الدولي، فهو لا يخص دولة بعينها و لكنه نشاط متشعب في العديد من دول العالم، و لذا إرتبط التهرب الجبائي على المستوى الدولي بنشاط هذه الشركات.

وتأسيسا على الإختلاف في إستخدام مصطلح محدد لوصف هذه الشركات، فقد دفع ذلك مركز الأمم المتحدة المعني بتلك الشركات إلى التخلي عن استخدام مصطلح متعددة الجنسيات (Multinationales) وإعتناق مصطلح عابرة القوميات (Transnationales)، بإعتبار هذه الشركات تعمل عبر الحدود الإقليمية والقومية للدول دون أن تكون مملوكة في حقيقة الأمر، لعدد من الدول تحمل جنسية كل منها على حدى.

ونفضل في دراستنا هذه تبني مصطلح "دولية النشاط" كوصف لهذه الشركات، بالرغم من تفضيل البعض لمصطلح الشركات المتعددة الجنسيات.

أما عن تعريف هذه الشركات، فهناك من يعرفها بأنها "شركات تمارس أنشطتها في عدة دول مختلفة، إلا أن سلطة إتخاذ القرار فيها تتركز في دولة واحدة و أن فروعها تخضع لقوانين كل دولة كائنة بها [03] ص 64.

وهناك من يعرفها بأنها عبارة عن "احتكارات رأسمالية دولية، تنتج العديد من السلع والخدمات على أقاليم عدة دول ذات بيئات إقتصادية وتنظيمية متباينة، عن طريق فروع تملكها مباشرة، أو شركات منتسبة يملكها رأس المال المحلي، أو مشروعات مشتركة تخضع بصفة عامة للسيطرة المركزية للمكتب الرئيسي للشركة الأم الذي يخطط للكيان التنظيمي للشركة ويديره على الصعيد الدولي عن طريق إستراتيجيات طويلة المدى " [29] ص 59.

ويمكننا القول أن فكرة الشركة الدولية النشاط تتبلور في أن شركة كبرى تسمى الشركة الأم "Société Mer"، مركز إدارتها في دولة معينة تعرف بالدولة الأم، تقوم بتأسيس شركات وأليدة "Sociétés filiales" في مناطق مختلفة من أجزاء المعمورة تخضع في مباشرة نشاطها، رغم تمتعها بشخصية قانونية مستقلة للإستراتيجية التي ترسمها لها الشركة الأم التي تعرف أيضا باسم المركز "Centre". وتأسيس الشركات الوليدة وإن كان يخضع للقوانين الداخلية للدولة المضيفة لكونها جزء من الاقتصاد الوطني لتلك الدول، إلا أن الشركة الأم تحتفظ في نفس الوقت بحقها بالإشراف عليها و رقابتها بإعتبارها تابعة لها دون أن تمس سيادة الدولة المضيفة بالتطبيق لمبدأ السيادة الجبائية السالف ذكره.

### 2.2.2.2. خصائص الشركات دولية النشاط

وفقا للتعريف المقدمة في هذا المجال للشركات دولية النشاط يمكن القول بأن هذه الشركات تتمتع بمجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:

#### 1.2.2.2.2. الطبيعة الاحتكارية

تميل الشركات دولية النشاط نحو العمل في ظل أسواق إحتكار القلة، حيث يخضع السوق لسيطرة عدد قليل من المشروعات الكبيرة. وفي ظل العمل في هذه الأسواق تحقق معدلات ربح مرتفعة بالمقارنة بما يمكن أن تحققه في ظل أسواق المنافسة وهذا الطابع شبه الإحتكاري للسوق الذي تعمل فيه هذه المشروعات يزيد من قوتها الإقتصادية ومن قدرتها على السيطرة، خاصة وأنها



تستخدم في إنتاجها أحدث الأساليب التكنولوجية والفنية حيث تسيطر على كل جديد في هذا المجال مما يدعم طابعها الاحتكاري [52] ص 34.

ويمكن رد الطبيعة الإحتكارية إلى الشركات دولية النشاط إلى ما يلي:

- رأس المال (تملك هذه الشركات رؤوس أموال ضخمة).
- المضاربة في أسواق النقد (هذه الشركات أقدر من غيرها في الإستفادة من تغير أسعار الصرف في السوق العالمية).
- الإدارة (الكفاءة في الإدارة و التدريب المرتفع و الخبرات الطويلة في جهازها الإداري).
- التكنولوجيا ( التحكم في التكنولوجيا وإستخدام تقنيات حديثة ).
- التسويق (تسيطر على شبكات التسويق والتوزيع العالمية، وتقوم ببحوث السوق والترويج والإعلان والتوزيع ).
- الحصول على المواد الأولية ( تهيمن هذه الشركات على إستخراج المواد الأولية ومعالجتها ووسائل نقلها و تسويقها) [29] ص 20.

#### 2.2.2.2.2. الطبيعة الدولية و الانتشار الجغرافي لأنشطتها

يمتد نشاط الشركة دولية النشاط ليشمل الدول المتقدمة والمتخلفة على حد سواء، فهو لا يقتصر على دولة بالذات دون غيرها. فالطبيعة الدولية تجعلها تستفيد من التباين بين الدول سواء في الثروات الطبيعية أو القوة العاملة أو الموارد الإقتصادية، كما يجعلها تستفيد على وجه الخصوص من الأنظمة القانونية المختلفة، و ما لها من ثغرات توظفها لتحقيق مصالحها الخاصة بغض النظر عن الأضرار التي قد تلحق بالدولة [03] ص 67.

#### 3.2.2.2.2. السيطرة المركزية للشركة الأم على جميع فروعها

تعد الشركات دولية النشاط أول مؤسسة في تاريخ الإنسانية تستخدم التخطيط المركزي على الصعيد العالمي، و هي تهدف بذلك إلى تعظيم أرباحها الكلية.

ويقاس مدى نجاح هذا الشكل من الشركات ليس بما تحققه الشركة الأم بمفردها من أرباح أو بما تحققه الشركات الوليدة كل على حدى، بل بما تحققه الشركة الأم و الشركات الوليدة مجتمعة من أرباح كلية.

ويكون للشركة الأم السيطرة على جميع توابعها، ولها سلطة إتخاذ القرارات الإستراتيجية الهامة، والتي يقصد بها القرارات التي تحدد الإتجاهات العامة للشركة و أهدافها وكيفية أدائها في

الزمن الطويل، وهي تلك القرارات المتعلقة بسياسات الاستثمار، الأثمان، التسويق، التشغيل والتمويل. ويفرد مركز الإدارة الرئيسي للشركة الأم بالمسؤولية عن هذه القرارات ويقصد به المركز الكائن في الدولة التي تتبعها الشركة الأم [29] ص 36.

### 3.2.2.2. تكوين الشركات دولية النشاط

يتركب الإطار القانوني للشركات دولية النشاط من عنصرين هما: الشركة الأم من ناحية والشركات الوليدة من ناحية أخرى، هذا الإطار القانوني يتم تكوينه بإحدى الوسائل الآتية:

#### 1.3.2.2.2. الاندماج

يتم تكوين الشركات دولية النشاط بواسطة الاندماج بغرض توسيع نشاط هذه الشركات، وقد يتم الاندماج بين شركتين تنتجان نفس السلعة أو الخدمة من أجل الإستفادة من الإنتاج الكبير وإحتكار السوق، أو يتم بين شركتين كل منهما تنتج سلعة أو خدمة مكملة للأخرى أو يتوقف إنتاج إحداهما على الأخرى.

والاندماج يتم عادة في صورتين: إما صورة الضم، حيث يتم حل إحدى الشركتين وإحاقها بالأخرى، ومن ثم يتم الاندماج بين الشركة المنحلة والشركة القائمة، أو صورة المزج، حيث يتم إنشاء شركة جديدة تضم الشركتين سوياً، يكون لها شخصية قانونية مستقلة ومنفصلة عن الشركات المنحلة وذات ذمة مالية منفصلة.

وبالنسبة للشركات دولية النشاط فإن الإندماج يكون دولياً حيث يتم بين شركتين دوليتين، ومن ثم تقنى شخصية إحداهما وتنتقل ذمتها المالية إلى الأخرى، وذلك بغرض توسيع نشاطها وإحتكار إنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما قد يكون الغرض هو دمج شركة منافسة لها للحد من منافستها أو الإستفادة من الإختراعات التكنولوجية التي تملكها الشركة المنحلة وتكون لازمة لتطور ونمو الشركة القائمة.

وتفضل الشركات دولية النشاط الإستيلاء على مشروع قائم بالفعل على المستوى الدولي عن طريق الإندماج، بحيث تسيطر الشركة الأم على كافة شركاتها الوليدة [30] ص 92.

وأخيراً أياً كان الاندماج أو صورته على الصعيد العملي، فهو من شأنه أن يؤدي إلى إنشاء أو تكوين شركة دولية على مستوى عال من القوة و الإنتاج والتكنولوجيا.

### 2.3.2.2.2. تكوين شركة جديدة

يقصد بذلك أن تقوم الشركة الأم بتكوين شركة وليدة جديدة على المستوى الدولي، إما عن طريق مساهمتها في رأس مال هذه الشركة بما يحقق لها عنصر السيطرة والإشراف عليها، أو عن طريق تكوين شركة وليدة مملوكة لها بالكامل، وذلك في حدود ما تسمح به القوانين الداخلية للبلد المضيف.

وفي الفرض الثاني، تكتسب الشركة بمجرد تكوينها شخصية قانونية مستقلة عن الشركة الأم، والاستقلال هنا إستقلال قانوني فقط. أما من الناحية الاقتصادية فهي تابعة لها كما سبق إيضاحه، ومن ثم فالشركة الوليدة تمارس نشاطها داخل إقليم الدولة الكائنة بها، وتتمتع بكافة الحقوق المتعلقة بالشركات الوطنية الأخرى [03] ص 83-84.

### 3.3.2.2.2. السيطرة على شركة قائمة بالفعل

تفضل الشركة الأم في أغلب الحالات أن تسيطر على شركة قائمة بالفعل لكي تخلص نفسها من عبء تكوين شركة جديدة و ما تحتاجه من رؤوس أموال. ولذلك فهي تبحث عن شركة قائمة بالفعل في البلد المضيف و تمارس نشاطها فتسيطر عليها وذلك عن طريق المشاركة في رأس مالها بنسبة معينة أو بالاتفاق على أن يكون لها حق التصويت وإتخاذ القرار، فالسيطرة هي أهم ما يميز هذا النوع من الشركات [03] ص 85.

### 3.2.2. الآليات الجديدة للتهرب الجبائي الدولي

لم يظهر التهرب الجبائي على المستوى الدولي، وعلى نحو يقيني، لدى العديد من الكُتَّاب الإقتصادييين، إلا بعد قيام ظاهرة الشركات دولية النشاط، ويرجع ذلك إلى طبيعة نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس ذوبان الفوارق والحدود بين إقتصاديات الدول المختلفة، فبعد أن كان لكل دولة نظامها الإقتصادي الخاص بكل سلبياته وإيجابياته، تغير الوضع ليحل الإنفتاح الإقتصادي محل الإقتصاد المغلق، وليصبح العالم كوحدة اقتصادية ينظر إليه كما لو كان سوقا كبيرا لا تحده حدود.

وترتبيا على ذلك، أضحت الحدود الإقليمية بين الدول المختلفة مجرد حدود وفواصل سياسية أكثر منها إقتصادية، وبذلك حل الإقتصاد العالمي تدريجيا محل الإقتصاديات الوطنية المختلفة، وصارت هذه الشركات أقوى تعبير عن عالمية النظام الرأسمالي، وهي في سبيل تخفيف أعبائها الجبائية تلجأ إلى العديد من الآليات التي يمكن ردها إلى ثلاثة صور رئيسية: المنشأة الثابتة، أسعار التحويل و الجنات الجبائية.

### 1.3.2.2. المنشأة الثابتة

رغم إعتبار المنشأة الثابتة بمثابة ضابط إسناد جبائي تعتمد عليه الدول في إخضاع أرباح المؤسسات التي تعد من قبيل المنشأة الثابتة للضريبة في الدولة المضيفة، إلا أن الشركات دولية النشاط قد تستغل هذه الفكرة من أجل تحقيق أعلى ربح ممكن بأقل عبء جبائي.

حيث تحاول هذه الشركات أن توزع نشاطها الإنتاجي و التسويقي على عدة دول، وذلك بقصد التخلص من أكبر عبء جبائي ممكن و الاستفادة من التباين في الأنظمة الجبائية بين التشريعات المختلفة، و لا يخرج الأمر في هذا المجال عن الفرضين التاليين:

- الأول هو أن الشركة الأم تقوم بإنشاء منشأة ثابتة لها في دولة تعفي نشاط هذه المنشأة من الضريبة، وبالتالي فلا تثور أي مشكلة في هذا الفرض، لأن الشركة الأم عادة ما تختار من الأنشطة، النشاط المعفى من الضريبة سواء تعلق ذلك بالنشاط نفسه أو ممارسته لمدة معينة خاصة في الدول ذات النظام الجبائي المرتفع.

- الثاني هو إذا قامت الشركة الأم بإنشاء منشأة ثابتة لها في دولة لا تقرر أي إعفاءات أو مميزات ضريبية للنشاط الذي تمارسه هذه المنشأة، في هذه الحالة فإن الشركة ستحاول إضفاء صفة غير حقيقية على هذا النشاط، بحيث لا تعد منشأة ثابتة طبقا للمعايير السابق ذكرها، وبالتالي لا تخضع للضريبة، و من أكثر الحالات إستخداما و من أسهلها أيضا، إضفاء صفة الأعمال التحضيرية أو التمهيديّة على نشاط التنظيم الإقتصادي وذلك لعدم وجود تحديد لها بصورة دقيقة، فأي عمل أو نشاط مثل المساعدة في البيع، الإشراف أو متابعة الشركات الوليدة، المساعدة الفنية المتعلقة بخدمات خاصة بالمسائل الفنية أو التجارية، الإعلان، التسويق، يمكن أن يقوم به أي تنظيم في دولة أجنبية، ومن ثم تتنفي عنه صفة المنشأة الثابتة و لا يخضع للضريبة ما لم يقدّم الدليل على عكس ذلك، وغرض الشركة من ذلك هو أن تتهرب من الضريبة. [03]ص106-105

كما قد تقوم الشركة الأم بإنشاء وحدات إقتصادية (Entité Economique) في مناطق مختلفة تقوم كل منها بأنشطة متعددة تخدم بها الشركة الأم، بحيث أن كلا منها لو أخذ منفردا لا يمثل منشأة ثابتة بينما لو نظر إليها مجتمعة لأعتبرت منشأة ثابتة، فهذا نوع من التحايل من أجل التهرب الجبائي، ولتوضيح ذلك سوف نضرب المثال التالي : تقوم الشركة الأم بإنشاء عدة وحدات إقتصادية.

- وحدة إقتصادية مهمتها التوزيع.

- وحدة أخرى تقوم كمركز للخدمات المتميزة والمستقلة مثل خدمات ما بعد البيع، الاعلان، التسويق، دراسة حالة السوق، معلومات عامة... الخ، وكلها أنشطة لا تحقق دخلا بصورة مباشرة، وبالتالي لا تعد منشأة ثابتة وفقا لنص المادة الخامسة من إتفاقية (OCDE).

- وحدة أخرى للتنسيق أو الإشراف والمتابعة على عمل الشركات الوليدة.

فالوحدات الثلاثة (التوزيع، الخدمات، التنسيق) كل منها منفردة لا تعد منشأة ثابتة، وبالتالي فالأرباح التي تحققها لا تخضع للضريبة باعتبارها منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم عن هذا الطريق التخفيف من عبئها الجبائي [03]ص124-125.

كما تستطيع هذه الشركات تحقيق ما تسعى إليه من تعظيم أرباحها والتخفيف من أعبائها بالاستفادة من قواعد القانون الدولي عن طريق ما يسمى بظاهرة تسوق المعاهدات ( TREATY SHOPING). والتي يقصد بها البحث عن أفضل معاهدة ثنائية تربط بين دولتين وتعطي أفضل مميزات جبائية بقصد إستثمار رأسمالها في هاتين الدولتين، وبذلك تكون قد تخلصت من عبء الضريبة سواء بصورة كلية أو جزئية مستفيدة من هذه الإتفاقيات، وبالطبع فإن هذه الوسيلة تمثل إساءة إستعمال المعاهدات الجبائية الدولية [50]ص35.

### 2.3.2.2. أسعار التحويل

تعد أسعار التحويل من أكثر الأشكال إنتشارا و أقلها سيطرة من جانب السلطات الجبائية فيما يخص التهرب الجبائي على المستوى الدولي، إذ تستخدمها الشركات دولية النشاط لنقل الأرباح إلى البلد الذي تريده والذي ما يكون عادة بلد ذا سعر ضريبي منخفض، ومن ناقة القول، أن أسعار التحويل تقتصر على المعاملات المالية والتجارية الداخلية للشركات دولية النشاط سواء بين الشركة الأم والشركات الوليدة أو في داخل الشركات الوليدة بعضها البعض.

وسنتناول بالدراسة أسعار التحويل، باعتبارها من آليات التهرب الجبائي للشركات دولية النشاط، فنبين أولا ماهية أسعار التحويل وثانيا كيفية حدوث التهرب الجبائي بإستخدام هذه الأسعار.

### 1.2.3.2.2. ماهية أسعار التحويل

إن أسعار التحويل تعد أسعارا داخلية أو أسعارا لتسوية المعاملات الداخلية في إطار الشركات الدولية، و لا يتم التعامل بأسعار التحويل بين الشركة دولية النشاط و أي شركة أجنبية أخرى، إذ في هذه الحالة تطبق الأسعار العادية أو الثمن المحايد وهو السعر الذي يمكن أن يكون ثمنا للسلع أو الخدمات فيما لو تم التعامل فيها مع طرف ثالث لا يرتبط مع هذه الشركات بعلاقة قانونية.

ويخضع تحديد هذا السعر لمعايير ثابتة داخل سوق المنافسة تتمثل في العرض و الطلب على نفس السلعة أو الخدمة، أما أسعار التحويل فإنها لا تخضع لمعايير ثابتة بشأن تحديد أسعار أي سلعة، إذ أنه أداة في يد الشركة الأم تستخدمه في تحقيق أكبر ربح ممكن بأقل عبء جبائي، مستفيدة من التباين في الأنظمة الجبائية للدول الكائن بها شركاتها الوليدة، حيث تتلاعب الشركات دولية النشاط في أسعار التحويل بالإرتفاع أو الإنخفاض وفقا لما يحقق مصلحتها ويعظم من أرباحها.

وقد اختلف الفقه الاقتصادي في وضع تعريف محدد و قاطع لأسعار التحويل، فقد عرفه تريسترا (TERPSTRA) بأنه " ثمن السلع المباعة من قسم إلى قسم أو فرع إلى فرع من فروع الشركة العالمية" [32] ص 166.

أما "ترنكوتا" (CZINKOTA) فيرى أن سعر التحويل هو عبارة عن السعر المحدد لتحويل أو بيع السلع بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض أو بين الشركة الأم و فروعها في الأسواق الدولية. ويعرفها "كرو" (CROW) بأنها " ثمن السلع والخدمات التي يتم تحويلها بين وحدتين إنتاجيتين داخل شركة واحدة" [32] ص 166.

وقد عرفه جانب من الفقه بأنه " السعر الذي تتبع به الشركة الأم السلع والخدمات إلى إحدى شركاتها الوليدة الموجودة في الخارج، أو أنه السعر الذي تتبع به الشركة الوليدة سلعة أو خدمة إلى شركة وليدة أخرى" [03] ص 143.

ويمكننا القول أن أسعار التحويل هي أسعار داخلية تستخدمها الشركات دولية النشاط لنقل الأرباح من الدول ذات النظام الجبائي المرتفع و توجيهها إلى الدول ذات النظام الجبائي المنخفض. فهي وإن كانت تنصب أساسا على الصادرات والواردات السلعية، إلا أنها تمتد لتشمل أسعار الخدمات التكنولوجية والعلامات التجارية وبراءة الاختراع و أسعار الفائدة على القروض، التراخيص، المعرفة الفنية والمساعدات الفنية.

### 2.2.3.2.2. التهرب الجبائي الدولي باستخدام أسعار التحويل

إن التحويل غير المباشر للأرباح بإستعمال أسعار التحويل، بهدف حجبها عن الضريبة في الدول ذات النظام الجبائي المرتفع، يقوم على أساس التزييف أو التلاعب في أسعار السلع والخدمات داخل الشركات دولية النشاط، لذا فإن ما يشغل الشركة الأم عند تحديدها لأسعار التحويل في المعاملات مع الشركات الوليدة، أو فيما بين الشركات الوليدة بعضها البعض، هو النظام الجبائي للدول المختلفة الكائنة بها هذه الشركات، ومستوى أسعار الضريبة على الأرباح فيها، فهي تحدد

مسبقا الربح الذي تحققه، حيث يرتفع معدل الربح في الدول ذات النظام الجبائي المخفف، و يقل معدله، أو قد يصل إلى درجة الخسارة في الدول ذات النظام الجبائي المشدد [03]ص140.

ولتوضيح ذلك دعنا نضرب المثال التالي : فإذا فرضنا أن شركة وليدة منتجة تقع في الدولة (أ) حيث سعر الضريبة على أرباح الشركات 50% و شركة وليدة أخرى تقوم بالتسويق تقع في الدولة (ب) حيث سعر الضريبة على أرباح الشركات 30%، فإذا قامت الشركة (أ) ببيع منتجاتها في السوق المحلي بسعر 100 دينار، بينما سعر تكلفتها الحقيقية 70 دينار، فإن هناك فرضين تستطيع الشركة (أ) أن تسلكهما :

- **الأول:** أن الشركة (أ) تبيع للشركة (ب) بسعر جَار، أي السعر الذي تبيع به داخل سوقها المحلي وهو 100دينار، و أن الشركة (ب) تعيد بيع هذا المنتج بسعر 120دينار، وبذلك فإن الشركة (أ) تحقق ربح قدره  $(100-70=30\text{د})$ ، يخضع للضريبة في الدولة (أ) مقدارها  $(30 \times 50\% = 15\text{د})$ .

أما الشركة (ب) فتحقق ربح قدره  $(120-100=20\text{د})$ ، ليخضع للضريبة في الدولة (ب) مقدارها  $(20 \times 30\% = 6\text{د})$ . و بالتالي فإن إجمالي الضريبة هو  $(15+6=21\text{د})$ .

- **الثاني:** أن الشركة (أ) تبيع المنتج للشركة (ب) بسعر أقل حوالي 80 د، وذلك بغرض الاستفادة من إنخفاض سعر الضريبة في الدولة (ب)، و تبيع الشركة (ب) هذا المنتج داخليا بسعر مرتفع 120 د، و بذلك فإن الشركة (أ) تحقق ربح قدره  $(80-70=10\text{د})$ ، يخضع للضريبة في الدولة (أ) مقدارها  $(10 \times 50\% = 5\text{د})$ .

أما الشركة (ب) فتحقق ربح قدره  $(120-80=40\text{د})$  يخضع للضريبة في الدولة (ب) مقدارها  $(40 \times 30\% = 12\text{د})$ . و بالتالي فإن إجمالي الضريبة  $(12+5=17\text{د})$ . (مثال افتراضي من إعداد الطالب)

يتضح لنا من هذا المثال أن الأرباح الإجمالية قبل الضريبة لم تتغير في كلا الفرضين، بينما الضريبة الإجمالية قد إنخفضت من 21 د في الفرض الأول إلى 17 د في الفرض الثاني، وذلك بالاستفادة من إختلاف أسعار التحويل، وبالتالي تكون الشركة (أ) قد إستفادت من النظام الجبائي المخفف للدولة (ب)، و تهربت في ذات الوقت من الضريبة المرتفعة في الدولة (أ)، وبذلك تحقق لها ما تسعى إليه من إقتصاد في الضريبة من جهة و تعظيم أرباحها من جهة أخرى، وبالتالي لا بد من الحساب الدقيق لفاتورة الضرائب لتحديد في أيّ إتجاه تسير أسعار التحويل، إتجاه الرفع أو الخفض.

وتجدر الإشارة إلى أن التهرب الجبائي بإستخدام أسعار التحويل يتم أساسا عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة سواء بالزيادة أو النقصان في الإيرادات أو النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الجبائية في الدول المختلفة، والإستفادة من النظام الجبائي الأكثر ملائمة لها و لتحقيق مصالحها.

ففي كلتا حالتها الزيادة أو النقصان الصوريين للإيرادات أو النفقات فإنه يحدث إقتصاد للضريبة، و يدخل في إطار الإيرادات والنفقات كل من رقم الأعمال، فوائد القروض، الإتاوات، أجور الخدمات، و سنوضح كل منها في ما يلي:

- رقم الأعمال: إذا كانت الشركة الوليدة كائنة في إقليم دولة ذات نظام جبائي مخفف فإنها ستحاول أن تزيد من أرباحها، و تباع بأسعار مرتفعة للشركة الأم، و يترتب على ذلك زيادة الربح بالنسبة للشركات الوليدة و نقصان الربح للشركة الأم، وإستنادا إلى ذلك فإنه يمكن التلاعب في أسعار البيع والشراء حتى يكون رقم الأعمال مرتفعا أو منخفضا وفقا للنظام الجبائي الذي تتبعه الشركة الأم، أو الشركات التابعة لها، ويتم ذلك عادة عن طريق تحرير فواتير بأسعار غير حقيقية للاستفادة من تباين الأنظمة الجبائية [06]ص 231.

- الفوائد: قد تستفيد الشركات دولية النشاط من إعتبار سعر الفائدة يعد من قبيل النفقات المنخفضة من الضريبة، و ذلك بأن تمنح قرض لشركة وليدة، بفوائد مرتفعة تسمح بتخفيض أرباح الشركة المقترضة إذا كانت موجودة في دولة ذات نظام جبائي مُشدّد، وعلى العكس من ذلك بفوائد منخفضة تسمح بتعظيم أرباح نفس الشركة إذا كانت موجودة في دولة ذات جباية منخفضة [06]ص 232.

- الإتاوات: يمكن أن يتم نقل الأرباح عن طريق دفع الإتاوات بين الشركات الوليدة أو بينهما وبين الشركة الأم، هذه الإتاوات تسمح حسب مبلغها بتخفيض أو تعظيم أرباح الشركة حسب ما إذا كانت موجودة في دولة ذات نظام جبائي عالي أو منخفض. فهنا تقوم الشركة دولية النشاط بتحويل الأرباح قبل توزيعها تحت بند تلك الإتاوات فيتحقق لها تخفيف عبئها الجبائي [06]ص 232.

- أسعار الخدمات: ويقصد بها كل المدفوعات أو النفقات المتعلقة بالخدمات، وتشمل إيجار الأموال المنقولة والعقارية، نفقات الدراسة والبحث العلمي، مكافأة و أجور الوسطاء، النقل الدعائية، والإعلان... الخ هذه الخدمات سوف يتم تقييمها بالزيادة أو النقصان حسب ما إذا كانت الشركة التي تتحملها موجودة في نظام جبائي مُشدّد أو مخفف [31]ص 34.



### 3.3.2.2. الجنات الجبائية

تعد دول الجنات الجبائية- بما تقرره من إمتيازات ومميزات جبائية تصل في كثير من الأحيان، إلى حد الإعفاءات الجبائية لبعض أنواع الدخول و الأنشطة- مناخا مناسباً وأكثر ملائمة للإستثمارات، ولهذا فإن الشركات دولية النشاط تحاول أن تخلق في هذه الدول مراكز للشركات الوليدة أو شركات وسيطة لتحقيق غرضها الرئيسي نحو تعظيم أرباحها وتخفيف أعبائها الجبائية.

ونظرا لأهمية دول الجنات الجبائية في مجال دراستنا، كآلية من آليات التهرب الجبائي تستخدمها الشركات دولية النشاط لتخفيف عبئها الجبائي، سنتعرض لمحاولات تعريفها و بيان خصائصها ثم التطرق إلى إستعمالاتها من طرف الشركات دولية النشاط بغرض التهرب الجبائي.

#### 1.3.3.2.2. تعريف الجنات الجبائية

يبدو من مصطلح الجنات الجبائية (تسمى بالفرنسية *Paradis fiscaux* بالإنجليزية *Tax Haven*) أنها تتعلق أساسا بالنظام الجبائي لهذه الدول، وقد تعددت المصطلحات التي يمكن أن تطلق على هذه الدول، فالبعض يسميها بالملجأ الجبائي "Refuge fiscale". والبعض الآخر يفضل تسميتها بالواحة الجبائية "Oasis Fiscale"، في حين نجد البعض الآخر يطلق عليها مصطلح دول الإجازات الجبائية أو الملاذات الجبائية "Vacances Fiscale".

وأيا كانت المسميات، فالذي يهمنا في هذا المقام هو محاولة وضع تعريف محدد يبين المقصود بالجنات الجبائية.

في حقيقة الأمر لا يوجد في الفقه الاقتصادي تعريف محدد للجنات الجبائية، لذلك إجتهد المفكرون الإقتصاديون في وضع تعريف محدد لها، فهناك من عرفها بأنها إقليم وطني تكون فيه الإقتطاعات الجبائية في مجموعها أقل من غيرها في مكان آخر، وحيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق.

وهناك من عرفها بأنها " دولة ذات سيادة يقرر تشريعها الجبائي معاملة تفضيلية أو متميزة بالنسبة للدخول ذات المصدر الأجنبي[03] ص138-139.

وبناء على ذلك يمكن محاولة وضع تعريف جامع بينهما على النحو التالي: "الجنات الجبائية هي دولة ذات سيادة يقرر تشريعها الجبائي العديد من المزايا و الإعفاءات الجبائية بالنسبة للدخول الأجنبية، حيث تكون نسبة الضريبة ضعيفة أو منعدمة".

### 2.3.3.2.2. خصائص الجنات الجبائية

توجد الجنة الجبائية في ظل ظروف سياسية وإقتصادية و مالية وإدارية معينة بحيث توفر جواً من الثقة الضريبية للمشروعات الأجنبية، وتشكل مناخاً مناسباً لها، وتتمثل خصائص الجنة الجبائية فيما يلي:

- **سعر ضريبة منخفض:** إن أهم ما يميز الجنات الجبائية هي الحوافز الجبائية (أنظر الملحق رقم 02) التي يقررها التشريع الجبائي خاصة بالنسبة للإستثمارات و الدخول الأجنبية بغرض جذبها، فهي تضحى بإيراداتها الجبائية في سبيل تنمية إيراداتها من الإستثمارات و العملات الأجنبية [33] ص 07.

- استقرار سياسي واقتصادي وقانوني وإجتماعي: وتعتبر هذه أهم خاصية لهذه الدول، حيث أنها لا بد أن تتمتع بأكبر قدر من الإستقرار في كافة المجالات.

ويقصد بالإستقرار السياسي أن تكون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى معه من حدوث أيّ إنقلاب أو حركات سياسية من شأنها أن تعطل الإستثمارات الأجنبية في الداخل.

أما الاستقرار الإقتصادي فيقصد به أن لا تتعرض المشروعات والاستثمارات لخطر تأميم طارئ أو تدخّل من جانب الدولة في أعمال هذه المشروعات.

ويتمثل الإستقرار القانوني في عدم حدوث أيّ تغييرات مفاجئة في التشريعات القانونية المتعلقة بتنظيم عمل المشروعات الأجنبية.

ونعني أخيراً بالإستقرار الإجتماعي أن يتوفر فيها ما تحتاج إليه الشركات الأجنبية من خدمات كالمحامين، المحاسبين، الشركات الإستشارية، وكل ما يلزم لبنية إجتماعية متوازنة ومستقرة [03] ص 134.

- سرية معاملات البنوك والمعاملات التجارية: تسعى الشركات دولية النشاط إلى التعامل مع البنوك على أعلى مستوى من الكفاءة والسرية حيث أن كافة معاملات هذه الشركات من تحويلات وإيداعات وقروض وغيرها تتم بواسطة البنوك، ولذلك تمثل البنوك بالنسبة لهذه الشركات عنصراً هاماً في الدولة التي تتم إستثماراتها فيها، لضمان سرية المعاملات البنكية والتجارية والثقة والائتمان [34] ص 34.

- استقرار العملة الوطنية وقوتها: ويقصد بذلك أن تكون العملة الوطنية على قدر كبير من الاستقرار و ذات ثقل على المستوى الدولي مع قابليتها للتحويل [10] ص 35.

- اتصالات ومواصلات حديثة ومتطورة: من أهم خصائص دول الجنات الجبائية موقعها الجغرافي، فيجب أن تكون ذات موقع متميز ومعروف على المستوى الدولي بحيث يمثل عنصر جذب هام للإستثمارات الأجنبية، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تمتلك شبكة واسعة و متقدمة من وسائل المواصلات والاتصالات السلكية واللاسلكية وخطوط طيران متقدمة تجعل من السهل الاتصال بين الشركة في الدولة الأم وتوابعها [03]ص136.

### 3.3.3.2.2. التهرب الجبائي الدولي باستخدام الجنات الجبائية

تمثل الخصائص السابقة لدول الجنات الجبائية أرضا خصبة ومناخا ملائما لنشاط الشركات دولية النشاط، حيث تقوم الشركة الأم عادة بإنشاء شركات وليدة أو وسيطة تابعة لها فيها للإستفادة بأكبر قدر من المميزات والإعفاءات التي يقررها النظام الجبائي للأنشطة التي تمارس في تلك الدول. حيث تركز الشركات دولية النشاط على أساس مبدأ تقسيم العمل الدولي لأنشطتها، فتختص الشركة الأم التي عادة ما تكون في دولة ذات نظام جبائي مرتفع بالقيام بأنشطة لا تولد ربحا مباشرا، كأنشطة البحث العلمي والتكنولوجي والمعرفة الفنية، لضمان تخفيف العبء الجبائي في البلد الأم بإعتبار أن هذه الأنشطة عادة ما تكون معفاة من الضرائب أو مقرر عليها ضرائب بسيطة للغاية. أما الشركات الوليدة والتابعة لها، والتي عادة ما تكون في دولة ذات نظام جبائي مخفف، أو من دول الجنات الجبائية، فإنها تختص بالأنشطة الإنتاجية والتسويقية، والتي تخلق أرباحا ودخولا لهذه الشركات. إلا أن هذه الأرباح والدخول تتمتع بمميزات وإعفاءات جبائية، وبذلك تكون الشركة الأم قد تهربت من الضريبة في الدولة الأم والدولة المضيفة على حد سواء [03] ص138.

وقد يتم التهرب الجبائي باستخدام الجنات الجبائية إما قبل توزيع الأرباح، أو بعد توزيعها. فقبل توزيع الأرباح يتم التهرب الجبائي عن طريق زيادة أو نقصان النفقات بطريقة صورية باستخدام أسعار التحويل، وقد تم التعرض إلى ذلك في الفقرة السابقة.

أما بعد توزيع الأرباح، فإن الشركات الوليدة الكائنة في جنة جبائية لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم، لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة بل تقوم إما بإعادة إستثمار هذه الأرباح في الجنة الجبائية وإما بتحويلها إلى دولة أخرى تقرر نظاما جبائيا مخففا بالنسبة للإستثمارات الأجنبية، أو تحويلها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقة كنفقات معفاة من الضريبة [03] ص138.

فالتهرب الجبائي هنا لا يتم عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، و لكن عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة الأم. وتسمى تلك الشركات الوسيطة بالشركات الساترة

أو شركة الأساس، و أيا كانت التسمية فهي تعد شركات مالية يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المتحققة بالفعل من شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقا لحاجة المجموعة. وبذلك تكون الشركة دولية النشاط قد إستطاعت أن تتهرب من الضريبة ذات السعر المرتفع في البلد الأم عن طريق تحويل هذه الأرباح إلى الشركة الوسيطة ليعاد إستثمارها في الخارج في ظل ظروف أخف [03]ص153.

وتعد الشركات القابضة الشكل القانوني لشركة الأساس، حيث أنها لا تقوم بأي نشاط إقتصادي خالق للدخول، و لكن نشاطها مالي بحت يتمثل في توظيف أموالها عن طريق شراء أسهم شركات أخرى، تيسير تمويل المجموعة عن طريق القروض والسلفيات، تجميع الأرباح مهما كانت طبيعتها (فوائد، إتاوات، قسائم... الخ)، إضافة إلى بعض نشاطات الخدمات مثل شراء و إستغلال براءات الإختراع، منح الأجازات، العلامات التجارية، سر الصنعة... الخ

أما الشركات الساترة أو الوهمية فهي تتميز بأنها ليس لها نشاط حقيقي معين و لا توجد سوى على المستوى القانوني، وغالبا ما تكون متوتنة على مستوى بنك أو مكتب محام أو محاسب [06]ص233.

ويتم التهرب الجبائي عن طريق هذه الشركات بإعتبارها تقع في دول ذات نظام جبائي متميز أو دول ذات جنات جبائية. (تجدد الإشارة إلى أن هذه الجنات قد تساهم في عملية تبيض الأموال نظرا للسرية المصرفية التي تتمتع به.) تستطيع الشركة الأم أن تتهرب من الضريبة بواسطتها عن طريق الإستفادة من التشريعات الجبائية لتلك الدول، كما بإمكان الشركة الأم أن تحول أرباحها لإستثمارها تحت ستار مسميات غير حقيقية مع ضمان عدم خضوعها للضريبة أو لضريبة بسيطة على أقصى تقدير [03]ص155.

### 3.2. قضايا جبائية حديثة

شهد العالم خلال العقد الأخير من القرن العشرين ثورة حقيقية في تقنية المعلومات والاتصالات، أثرت بدرجة كبيرة على أوجه النشاط الإقتصادي والإجتماعي، حيث شكلت العولمة وظهور الأنترنت منعطفا مهما في الحياة البشرية، حتى أن بعضهم يصف الأنترنت على أنها قارة إلكترونية، ولا أحد يرى ما هو الحد الذي قد تتوقف فيه هذه الثورة وإذا ما كانت ستتوقف أصلا. ولقد أثارت هذه الظاهرة المعروفة بالعولمة إهتمام الإقتصاديين نظرا لما صاحبها من تأثير عميق على مجرى الحياة الاقتصادية على مستوى العالم بشقيه المتقدم و المتخلف.

وفي إطار العولمة والتطور التكنولوجي برزت العديد من القضايا الجبائية الحديثة التي أثرت سلبا على الإيرادات الجبائية، حيث أصبحت النظم الجبائية لمختلف الدول عاجزة عن مسايرتها، و في مقدمتها التحديات التي تفرضها التجارة الإلكترونية بالإضافة إلى ظهور قضية النمل الأبيض الضريبي بأنواعه المختلفة و تأثيره على بنية الضرائب، و كذا تزايد التنافس الجبائي بين الدول لإجتذاب الاستثمار الأجنبي المباشر.

ولقد كانت المطالب الثلاثة لهذا المبحث كالاتي :

- تحديات التجارة الإلكترونية.

- تأثير النمل الأبيض الضريبي.

- المنافسة الجبائية المضرة.

### 1.3.2. تحديات التجارة الإلكترونية

أصبح العالم يختزل في أكبر شبكة معلوماتية، التي أصبحت تمثل ما يعرف بالطريق الدولي السريع للإعلام والمعلومات، وللمال والأعمال في نفس الوقت، إذ لم يكن أحد يتصور أن ظهور هذه الشبكة سيغير الكثير من معالم الاقتصاد العالمي، فجل الأعمال أصبحت تنفذ بطريقة إلكترونية من خلال الأنترنت، التي اخترقت الحدود السياسية و الجغرافية بين الشعوب والبلدان، وأصبحت الحياة تُدارُ كلها عن طريق هذه الشبكة، حيث طغت هذه الأخيرة على جميع المجالات تقريبا، ويعود الفضل في ظهور هذه الشبكة إلى التطور السريع في تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات.

ورغم المزايا التي جلبتها هذه الشبكة في هذا المجال إلا أنها خلقت تحديا كبيرا أمام الإدارات الجبائية، خاصة فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية، لذلك كان لزاما علينا أن نتطرق في بادئ الأمر إلى خصائص هذه التجارة، مروراً بالإعتبارات الجبائية في ظلها و إنتهاءً بالتحديات التي تفرضها، وذلك من خلال الفروع التالية:

### 1.1.3.2. خصائص التعاملات الإلكترونية

على الرغم من عدم وجود تعريف واحد متفق عليه للتعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنه يمكن الوقوف على ستة خصائص رئيسية مميزة لها، تختلف فيها عن التعاملات التجارية التقليدية، وتجعل من الصعوبة فرض القواعد الضريبية الحاكمة للتعاملات التقليدية المتبعة حاليا، على التعاملات الإلكترونية، وهي على النحو التالي:

- اختفاء الوثائق الورقية للمعاملات إذ لا ترتبط المعاملات الإلكترونية بوجود أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملات، مما يشكل صعوبة في إثبات العقود والتعاملات، ذلك أن كافة الإجراءات

والمراسلات بين طرفي المعاملة تتم إلكترونياً دون استخدام أي أوراق، وهكذا تصبح الرسالة الإلكترونية هي السند القانوني الوحيد المتاح لكلا الطرفين في حالة نشوء أي نزاع بينهما، وبالتالي فإن ذلك يفتح المجال أمام قضية أدلة الإثبات القانوني و أثرها كعائق أمام نمو التجارة الإلكترونية [35]ص 11-12.

- المبيعات عبر العالم، إذ تزايد في الآونة الأخيرة ظهور الشركات العملاقة التي تمارس أنشطتها التجارية عبر العالم، وأصبحت تمثل تحدياً وعبئاً على الإقتصاديات الوطنية، ومع تزايد حركة التجارة الإلكترونية، بدأ ظهور الشركات صغيرة الحجم والتي تستطيع باستخدام شبكة الأنترنت أن تمارس أنشطتها عبر العالم. وهذا يؤدي إلى تقاوم شكل التعارض بين المصالح الاقتصادية الوطنية ومصالح هذه الشركات، وافتتاح الباب على مصراعيه لمشاكل الولاية القانونية و إختلاف النظم الجبائية وسبل الإثبات.

- الانفصال المكاني إذ تتيح شبكة الأنترنت للمؤسسات القدرة على إدارة تعاملاتها التجارية بكفاءة من أي موقع جغرافي ذلك أن مقر المعلومات الخاص بالشركة يمكن أن يتواجد في أي مكان دون أن يؤثر ذلك على الأداء. بل أن العرف قد جرى على وجود أكثر من مقر للشركة الواحدة في أكثر من بلد لتحقيق سهولة وسرعة الاتصال وتوزيع العملاء وفقاً لمواقعهم الجغرافية.

- عدم إمكانية تحديد الهوية، إذ لا ير طرفي التعاملات التجارية الإلكترونية كل منهما الآخر، وقد لا يعرفان كافة المعلومات الأساسية عن بعضهما البعض كما هو الحال في التعاملات التجارية التقليدية. ونتيجة لذلك قد يجد البائعون عبر الأنترنت صعوبة في إستكمال الملفات الجبائية التي تقيد السلطات التشريعية الإلتزام بها، وقد يستغل هؤلاء البائعون ذلك للتهرب من الضريبة بعدم تسجيل هذه التعاملات في الدفاتر المحاسبية الرسمية.

- المنتجات الرقمية، حيث أتاحت الأنترنت إمكانية تسليم بعض المنتجات إلكترونياً مثل برامج الحاسوب، التسجيلات الموسيقية، أفلام الفيديو، الكتب والأبحاث و التقارير الإلكترونية، إلى جانب بعض الخدمات مثل الإستشارات، و يخلق ذلك تحدياً رئيسياً أمام السلطات، حيث لا يوجد حتى الآن آليات منققة عليها لإخضاع المنتجات الرقمية غير المنظورة للضريبة [35]ص 11-12.

- سرعة تغير القواعد الحاكمة، رغم أنه لم يتم بعد وضع صياغة نهائية للقواعد الخاصة بالنظام الجبائي للتعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أن التشريعات الحاكمة لهذه التعاملات تتغير بمعدلات متسارعة، ومن ثم فإنه لا بد من صياغة إطار تشريعي يتسم بالمرونة و قابل للتعديل حتى يواكب منجزات التقدم التكنولوجي [35]ص 12.

و من خلال هذه الخصائص يمكننا القول أن مفهوم التجارة الإلكترونية يشمل كافة أشكال التعاملات التجارية التي تتم إلكترونياً عبر شبكات الاتصالات، بما في ذلك التعاملات بين الشركات بعضها البعض، بين الشركات و عملائها أو بين الشركات والإدارات الحكومية.

و تتبنى منظمة التجارة العالمية "OMC" تعريفاً خاصاً للتعاملات التجارية الإلكترونية، حيث عرفتها بأنها " مجموعة متكاملة من إنتاج، توزيع، ترويج، بيع، تسويق منتجات من خلال شبكة الاتصالات " [36] ص 17.

### 2.1.3.2. الاعتبارات الضريبية في ظل مفاهيم التجارة الإلكترونية

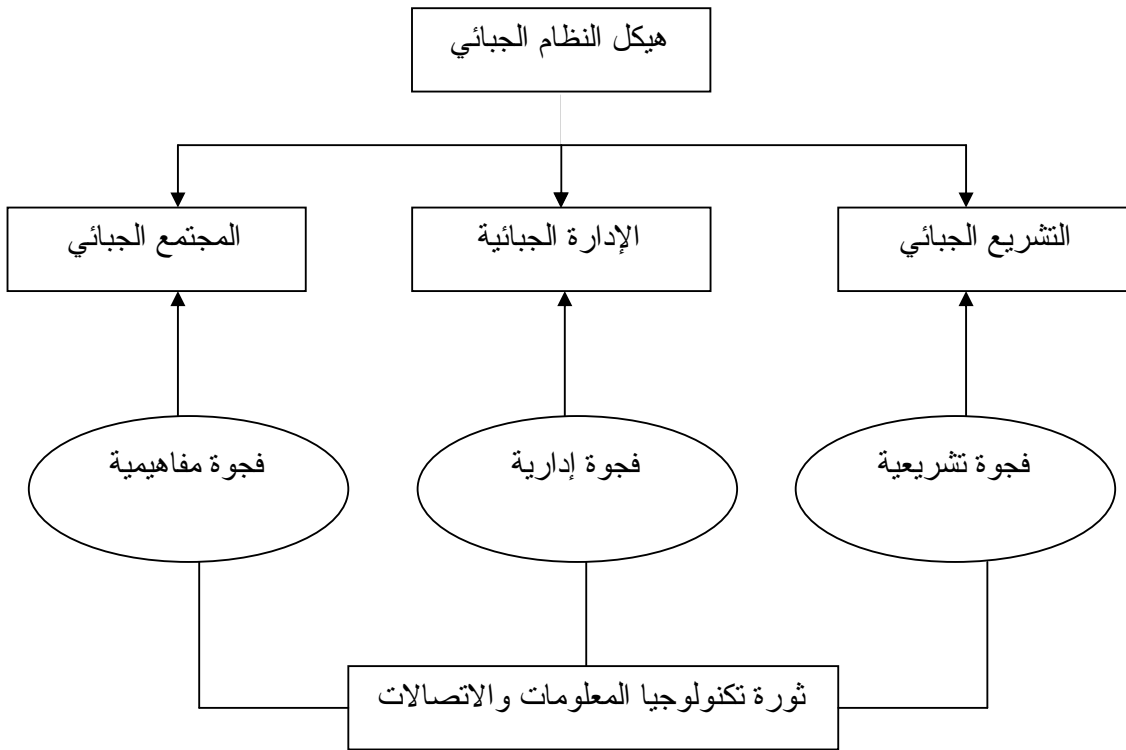
تشير العديد من الدراسات إلى الدور الفعال للنظام الجبائي في تحقيق كل من العدالة الجبائية، وزيادة حصيلّة الموارد السيادية وتوفير المناخ الملائم لجذب الاستثمارات، ولتوضيح التحديات التي تثيرها التجارة الإلكترونية تجاه النظم الجبائية القائمة، يجدر بنا بداية التطرق لهيكل النظام الجبائي وبيان العلاقة بينه وبين التقدم التكنولوجي، ويمكن تمثيل هيكل النظام الجبائي بمثلث قوامه ثلاث دعائم رئيسية هي:

- التشريع الضريبي، ويقصد به مجموعة اللوائح و القوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المختصة، والخاصة بفرض الضرائب وتنظيم أساليب تحصيلها، وكذلك أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الجبائية.

- الإدارة الجبائية، وتضم الجهات الحكومية ( وزارة المالية و مصلحة الضرائب ) التي تقوم على تطبيق التشريع الجبائي بأحكامه ونصوصه، لتحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة، ومن ثم فإن الإدارة الجبائية هي الجهة المختصة بكل من تنفيذ قوانين الضرائب، تحصيل الموارد العامة للدولة، ومتابعة الممولين.

- المجتمع الجبائي، وهو المجتمع الخاضع للتشريع الجبائي، سواء كان أفراد أو كيانات طبيعية أو اعتبارية [35] ص 13.

وفي ظل التطبيقات الناتجة عن ثورة تقنية الاتصالات والمعلومات، والتي من بينها التجارة الإلكترونية، فقد ظهر قصور في العلاقة بين هيكل النظام الجبائي ومستحدثات تقنيات المعلومات، مما يؤثر سلباً على كفاءة الأداء الجبائي. وفي هذا الصدد، فإنه يمكن الوقوف على ثلاثة فجوات رئيسية في العلاقة بين كل من مفردات الهيكل الجبائي و تكنولوجيا المعلومات، كما يمثلها الشكل رقم(01)



شكل رقم 01 : العلاقة بين هيكل النظام الجبائي و تطبيقات تكنولوجيا المعلومات [35] ص 14

حيث يواجه التشريع الجبائي الذي تمت صياغته وفقا لطبيعة التعاملات التجارية التقليدية، قصورا في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية، وبعبارة أخرى فان هناك فجوة تشريعية، و على الرغم من قيام بعض الدول بالإعلان عن برنامجها الوطني للتجارة الإلكترونية، إلا أن ذلك لم يتواكب مع إعلان عن بدء الإصلاحات التشريعية اللازمة، وعليه فانه يتوجب على تلك الدول تقييم القوانين والنظم التشريعية السائدة، وإجراء التعديلات الضرورية أو صياغة تشريعات جديدة تتوافق وطبيعة التعاملات التجارية الإلكترونية.

كما تختص الإدارة الجبائية بتنفيذ القوانين والتشريعات وحماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الجبائي ( الممولين )، وبذلك يصبح لزاما عليها إستخدام الإبتكارات التقنية اللازمة لضمان أعلى مستوى من كفاءة النظام الجبائي، ولكن الإدارة الجبائية لا زالت تعاني قصورا في أداء مهامها، من حصر وتحصيل للضرائب بكافة أنواعها، فلم تشهد الإدارة الجبائية تطورا في أساليب ونظم العمل المستخدمة للقيام بمهامها، أي أن هناك فجوة إدارية.



كذلك يعاني المجتمع الجبائي من وجود فجوة مفاهيمية، فعلى الرغم من تطور حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنه لا يزال هناك قصورا في فهم المفاهيم والمفردات الخاصة بها. وما يترتب على تلك المعاملات من إعتبرات قانونية، ولعل أوضح مثال على هذه الفجوة تحديد طبيعة بعض المنتجات مثل الصور والتسجيلات الموسيقية، فقد يقوم الممول بتحميل هذه المنتجات من خلال شبكة الانترنت. وتصبح في هذه الحالة منتجات رقمية، وقد يقوم بطباعتها وبذلك تصبح منتجا ماديا [35]ص13-14.

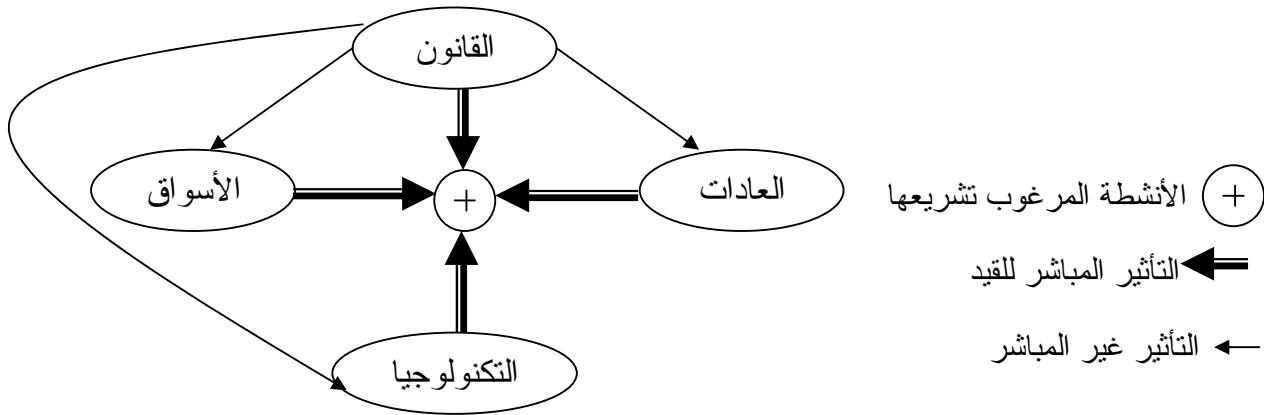
تفرض هذه الفجوات الثلاث عددا من التحديات في مواجهة النظام الجبائي، حيث تؤثر على كل من الإيرادات الجبائية السيادية للدولة من ناحية، ونمو حجم التعاملات الإلكترونية من ناحية أخرى.

في ظل التحول المتسارع نحو عالم الأعمال الإلكترونية، بدأت السلطات الحكومية في العديد من الدول المتقدمة في دراسة فروع ومجالات التجارة الإلكترونية، للوقوف على مدى إمكانية تطبيق القواعد الجبائية المعمول بها حاليا، والتي تم صياغتها لتتناسب طبيعة التعاملات التجارية التقليدية، وكذلك آثارها المحتملة على الإيرادات الجبائية في المستقبل القريب. ورغم وجود آراء تؤكد إمكانية إخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للقواعد الجبائية الحالية، إلا أن الواقع العملي أظهر أهمية صياغة تشريعات جديدة لهذا العالم الجديد، فعلى سبيل المثال، إنتهت الولايات المتحدة من إعداد أول صيغة لتشريع التعاملات التجارية الإلكترونية، هذا وقد أنشأ قانون (Internet Tax Free Dom) ليضم كافة القواعد الجبائية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية، وهو ما يؤكد خصوصية التجارة الإلكترونية وعدم قدرة النظم الحالية على تغطية كافة الجوانب القانونية المرتبطة بها.

ويشير ريدينبرج "Reidenberg" في هذا الصدد إلى أن هناك مجموعة من القواعد والقيود والإعتبرات المرتبطة بتدفق المعلومات عبر شبكات الاتصالات، يلزم على واضعي التشريعات تفهمها، حتى يمكنهم صياغة التشريعات بصورة مناسبة، ومن أبسط هذه الإعتبرات تلك المرتبطة بحقوق دخول الأنترنت و قيود بث المعلومات والحصول عليها و تداولها.

ويؤكد ريدينبرج كذلك في كتاباته على أن التشريعات الجديدة يجب أن تضع في إعتبرها العلاقة بين النظم التكنولوجية و القوانين التشريعية التقليدية لبناء منظومة جديدة تناسب متطلبات العمل في الفضاء الإلكتروني الجديد.

كما يقدم "L. Lessing" في العديد من كتاباته منهجا أكثر تفصيلا لتشريع الفضاء الإلكتروني، و تتمثل نقطة البدء لديه في وجود أربعة أنواع من القيود التي تحكم التعاملات الإلكترونية بين الوحدات المختلفة وهي: القوانين، العادات الاجتماعية، الأسواق والتكنولوجيا، كما يوضحها الشكل رقم 02



شكل رقم 02 : تشريع الأعمال الإلكترونية كدالة في أربعة أنواع من القيود [35] ص 16.

فالقانون هو أول أنواع هذه القيود، حيث يمثل البيئة التشريعية التي تحكم تصرفات الوحدات المتعاملة، كما تلعب العادات الاجتماعية دورا رئيسيا في تنظيم التعاملات التجارية، ورغم أنها لا تستمد قوتها من سلطة تنفيذية، إلا أن لها تأثير كبير على تنظيم هذه المعاملات.

كما تمثل الأسواق عنصرا رئيسيا لتنظيم التعاملات التجارية من خلال آليات العرض والطلب، دون أن ننسى التكنولوجيا التي بدأت تلعب دورا متزايدا في التعاملات التجارية. [35] ص 15-17.

وخلاصة القول أن الحكومات تهتم دائما بالسيطرة على المعاملات التي تتم عبر أراضيها، لذلك فإن عملية التبادل الإلكتروني عبر الأنترنت تحتل مساحة كبيرة من إهتمام مختلف الحكومات، من جهة أخرى يهتم الأفراد والمؤسسات بالحفاظ على الأمن والسرية والخصوصية في تعاملاتهم التجارية مما يؤدي إلى تدني قدرة الحكومة في السيطرة على التدفق غير المشروع أو غير الخاضع للضريبة.

وتحاول الدول فرض قيود على المعاملات التجارية التي تتم عبر الأنترنت، إلا أنها تواجه بعقبات مانعة، ولا تجد أمامها سوى القبول بهذه المعاملات أو منع إستخدام الأنترنت بصورة كاملة، كما أن هذه المحاولات تواجه بمشكلة جديدة، ألا وهي لجوء الشركات المختلفة للعمل وتشغيل المواقع الخاصة بها من بلاد أخرى، لا يتم فيها فرض الضرائب والقيود، وبالتالي حرمان البلد الأصلي للشركات من دخل الضرائب الخاص بهذه الشركات.

### 3.1.3.2. تحديات فرض ضريبة على الأعمال عبر الإنترنت

مع نمو حجم التجارة الإلكترونية، و في ظل العلاقة بين هيكل النظام الجبائي والتكنولوجيا الحديثة، نجد عددا من الفجوات التي من شأنها التأثير على إمكانية الاستمرار في جباية الضرائب في عالم يتسم بمرونة انتقال كل من الشركات والأفراد والأصول.

ومن بين التحديات الرئيسية المثارة في مجال المعاملة الجبائية للتعاملات التي تتم عبر شبكة الإنترنت نجد:

#### 1.3.1.3.2. صعوبة إثبات التعاملات و العقود

سوف تواجه كافة السلطات التشريعية في دول العالم بوجود مشاكل تتعلق بإثبات التعاقدات نظرا لطبيعة العقود الإلكترونية التي يتم تحريرها باستخدام نظم وأساليب التوثيق الإلكتروني، وهذا يتطلب إعادة النظر في وسائل الإثبات والتحقق، حيث لا ترتبط هذه المعاملات الإلكترونية بوجود أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملات، مما يشكل صعوبة في إثبات العقود والتعاملات.

وعلى ذلك فإنه في غياب إطار تشريعي للتعاملات الإلكترونية تطرح مشاكل مرتبطة بطرق الإثبات ومسك المحاسبة نتيجة التحول من العمليات الورقية التي تسمح لسلطات الضرائب بتعقب آثار هذه العمليات مثل الفواتير إلى المعاملات الافتراضية، التي ربما تترك آثار أقل ما يصعب تحديدها. ضف إلى ذلك أن هذه العمليات يمكن إستعمالها بسهولة لأغراض التهرب [37]ص35.

#### 2.3.1.3.2. استخدام النقود الإلكترونية

يرى بعض الإقتصاديين أن النقود الإلكترونية سوف تحل بمرور الزمن محل النقود الحقيقية في معاملات الأفراد، حيث ستحتوي الرقائق الموجودة في البطاقات الإلكترونية على أرصدة أموال الأفراد، و سوف تستخدم في دفع المستحقات وتسوية الحسابات، الأمر الذي سوف يزيد من الصعوبات التي تواجهها السلطات القائمة على الضرائب [37]ص35.

ضف إلى ذلك أن المدفوعات الإلكترونية تنفذ بدون تسجيل محاسبي وبالتالي تمنح مجال واسع للتهرب الجبائي، ومنه فإن العمليات التي تتم تسويتها عن طريق النقود الإلكترونية لا تترك آثار محاسبية. وتتفاقم هذه المشكلة أكثر لو صار ممكنا تسليم المدفوعات بالنقود الإلكترونية عبر الإنترنت [14]ص79.

### 3.3.1.3.2. صعوبات مرتبطة بتحديد الهوية و تعيين النشاط

تواجه دول العالم تحديا رئيسيا نتيجة عدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للقواعد الجبائية، و يرجع ذلك إلى صعوبة تحديد الهوية، إذ لا يرى طرفي التعاملات الإلكترونية كل منهما الآخر، ونتيجة لذلك قد يستغل هؤلاء الأطراف ذلك لأغراض التهرب الجبائي بعدم تسجيل هذه التعاملات في الدفاتر المحاسبية [37] ص 12. ضف إلى ذلك التحول نحو إنتاج منتجات رقمية، حيث أن هناك عدد من المنتجات مثل الصور الفوتوغرافية، والتسجيلات الصوتية، والإستشارات الطبية والمالية والخدمات التعليمية والبرامج التطبيقية يمكن حاليا الحصول عليها مباشرة من خلال الانترنت، مما يشكل تحديا فيما يخص المعاملة الجبائية لهذه المنتجات، كما أنه أصبح بإمكان الشركات أن تنشأ متجر إفتراضي على الأنترنت وتستطيع من خلاله أن تعرض وتبيع منتوجاتها، كما أصبح بإمكان الزبائن أن يَجَوِّأوا في هذا المتجر وأن يطلبوا خدمات معينة وأن يستفسروا عن أسعار المنتوجات المعروضة مع إتاحة عدة فرص أمامهم لتحديد طرق الشحن والدفع التي يفضلونها و بيان التكلفة الاجمالية في كل حالة، مما يطرح أكثر من إشكال بخصوص المنشأة الإفتراضية و هل يمكن إعتبارها كمنشأة ثابتة يمكن الإعتماد عليها كأساس للإسناد الجبائي، و مع غموض فكرة الاختصاص الجبائي، سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة أو تحصيل الأموال [31] ص 80.

### 2.3.2. تأثير النمل الأبيض الضريبي

خلقت العولمة و التطور التكنولوجي مشكل ما يعرف بالنمل الأبيض الضريبي، الذي أحدث أضرارا فادحة في بنية الضرائب، حيث يوجد ثمانية أنواع من هذا النمل تتمثل فيما يلي:

- التجارة و المعاملات الإلكترونية.
- استخدام النقود الإلكترونية.
- المراكز المالية خارج الحدود.
- المشتقات المصرفية.
- المعاملات التجارية داخل الشركات.
- العجز عن فرض ضرائب على رأس المال المالي.
- نمو الأنشطة الأجنبية.
- التسويق من الخارج.

وسوف نبين آثار هذه الأنواع من خلال الفروع الآتية:

### 1.2.3.2. المراكز المالية خارج الحدود

النوع الآخر من النمل الأبيض هو المراكز المالية خارج الحدود و الملاذات الجبائية، التي زادت أهميتها كقنوات للاستثمارات المالية، و مما حفز نموها تدفق المعلومات الرقمية التي أسهمت في تحرك الأموال و المعلومات بسهولة وبتكلفة يسيرة و في الوقت الحقيقي، وكذا الترتيبات التنظيمية التي وضعتها عديد من الدول. وتقدر الودائع لدى هذه المراكز بما يتجاوز خمسة تريليونات دولار، وليس معروف ما يتم الإبلاغ عنه من الأرباح المحققة على هذه المبالغ للسلطات الجبائية، وترى الأمم المتحدة أن هذه الهيآت غالبا ما تستخدم في غسيل الأموال و التهرب من الضرائب [37]ص35.

### 2.2.3.2. المشتقات المصرفية

النوع الخامس من النمل الأبيض هو نمو الأدوات المالية و الوكلاء الماليين الجدد لتوجيه المدخرات، مثل المشتقات المصرفية، و رغم الأهمية الكبيرة لهذه الأدوات المالية المبتكرة في السوق المالي كالأدوات المالية المشتقة من أسهم و سندات و سعر فائدة و سعر عملة أو عقد مستقبلي، التي تشمل العمليات المالية الخيارية و الأجلة و المستقبلية و أشكالها الأخرى لتلبية الحاجة الدولية لتمويل التجارة الدولية و الاستثمار و التوفيق بين مختلف إحتياجات المستثمرين و المقترضين و إتاحة الفرصة أمام الشركات أن تؤمن نفسها ضد مختلف أنواع المخاطر بتحويل تلك المخاطر إلى القطاع المالي، مما يفيد في الحد من عواقب تقلبات العملات و أسعار الفائدة، أي أن هذا الإبتكار المالي المتمثل في المنتجات المشتقة، يستطيع أن يقوم بدور قوي في التشجيع على إدارة المخاطر، إلا أن هذه الأدوات تفرض مصاعب جمة على السلطات الجبائية في مختلف الدول في تطبيق القواعد الضريبية التي تستند إلى فئات تقليدية. فالنهج التقليدي يتطلب عند تقييم الإيراد المحقق من أداة مالية التثبت من طابع الدخل (دخل عادي، أو ربح رأسمالي، أو فائدة، أو أرباح الأسهم). والعنصر الزمني لتحقق الدخل أو إستلامه، وما إذا كان مصدر الدخل محليا أو أجنبيا، وما إذا كان خاضع لإقتطاع ضريبي من المنبع، و تلك الأدوات المالية الإبتكارية أحدثت خلافا في الفئات المذكورة أعلاه نظرا لما تتيحه من إمكانية تحويل أحد أنواع الدخل أو إحدى الأدوات المالية إلى نوع آخر من الدخل أو إلى أداة مالية أخرى أو إلى مزيج من الأنواع المختلفة، التي غالبا ما تعامل بصورة مختلفة لأغراض التهرب من الضريبة [38]ص118.

وهكذا ينشأ عن إستخدام الوسائل المالية المعقدة مثل المشتقات المصرفية تحديات يمكن استخدامها في مخططات التهرب من الضرائب، و ذلك عن طريق إستغلال نقاط الغموض، و عدم التجانس في معاملات ضريبية، و تكاد الفروق تتلاشى بين عائد رأس المال و الربح الرأسمالي

والخسارة الرأسمالية، و بين أرباح الأسهم و الفائدة. و مع إنتشار إستخدام المشتقات المصرفية لم يعد ممكن فرض ضرائب على عوائد الإستثمارات خارج الحدود [37]ص35.

### 3.2.3.2. العجز عن فرض ضرائب عن رأس المال المالي

النوع السادس من النمل الأبيض هو تزايد عجز الدول أو عزوفها في الغالب عن فرض ضرائب على رأس المال المالي أو على دخل الأفراد من ذوي المهارات العالية، ومع نمو وكفاءة سوق المال الدولية، صار من الأصعب على الدول فرض ضرائب على رأس المال سريع الحركة أو الأفراد من ذوي المهارات الرفيعة بمعدلات أعلى بكثير عما يفرض في الخارج، إذ أن إرتفاع معدلات الضرائب في بلد ما سيكون حافزا لنقل أموالهم للخارج إلى دول أخرى تقرض سلطاتها المختصة ضرائب خفيفة.

ضف إلى ذلك ما يحدثه هذا العجز من إختلال في تحقيق العدالة الضريبية، فعلى سبيل المثال قد يتمكن المديرون و العلماء من نقل أعمالهم إلى المناطق ذات المعدلات الضريبية الأقل. بينما سيبقى العامل العادي غير قادر على تحقيق ذلك، و في المستقبل القريب سيكون من الصعب فرض ضريبة على المنشآت أو الأفراد ذوي المكاسب المرتفعة بمعدلات كبيرة، لأن هذه المنشآت والأفراد هي أكثر مرونة في التنقل، مما يمكنها نقل نشاطها إلى دول أقل في أعبائها الضريبية، وبالتالي فان العامل غير الماهر سوف يتحمل عبئا ضريبيا أعلى [35] ص19.

### 4.2.3.2. التسوق من الخارج

هذا النوع من النمل الأبيض الضريبي هو الزيادة الهائلة في السفر إلى الخارج خلال السنوات الأخيرة، مما يسمح للمسافرين بالتسوق من أماكن تنخفض فيها الضرائب غير المباشرة وغيرها من الضرائب على المبيعات على السلع الكمالية لجلب المشتريين الأجانب، وذلك من شأنه التقليل من درجة الحرية المتاحة للدول لفرض الضرائب غير المباشرة على المنتجات التي يسهل نقلها، و من المرجح أن تتزايد هذه المشكلة حدة خلال السنوات القادمة مع زيادة عدد المسافرين إلى الخارج، وهناك أعداد كبيرة من الأفراد الذين يعبرون الحدود فقط بغرض شراء بعض السلع مثل السجائر، المشروبات الكحولية أو حتى السيارات في بلدان تكون فيها الضرائب أقل [37]ص36.

### 3.3.2. المنافسة الجبائية المضررة

خلقت العولمة و الزيادة الناجمة عنها في حركة رؤوس الأموال، فرصا لقيام تنافس جبائي له أضراره المحتملة بين الدول الحريضة على جذب الاستثمارات من جهة و صعوبة قيام السلطات الوطنية بفرض ضرائب على رؤوس أموال الشركات المتعددة الجنسيات من جهة أخرى. وهكذا جاء هذا المطلب للحديث عن مفهوم المنافسة الجبائية المضررة، وكذا الآثار التي تحدثها في الإيرادات الجبائية للدول المختلفة، وسوف نتطرق إلى ذلك من خلال الفروع الآتية:

#### 1.3.3.2. مفهوم المنافسة الجبائية المضررة

لتحديد مفهوم المنافسة الجبائية المضررة على المستوى الدولي، دعونا ننظر إلى هذه الأخيرة من منظور داخلي، فالدولة إذا ما أرادت ترقية منطقة معينة (منطقة نائية مثلا) فإنها سوف تلجأ إلى إعفاء الاستثمارات المستثمرة في هذه المنطقة من الضرائب لمدة معينة. ومما لا شك فيه أن رجال الأعمال المحليين سوف يقدمون على الإستثمار في هذه المنطقة مستفيدين من الإمتيازات الجبائية المعروضة عليهم، وهكذا فإن الدولة قد ضحت بجزء من إيراداتها الجبائية في سبيل ترقية مناطقها. ونفس الشيء يقع تقريبا على المستوى الدولي، عندما تقوم مجموعة من الدول بمنح إمتيازات جبائية عديدة للأموال الأجنبية، بهدف تغيير مجرى الإستثمارات الأجنبية المباشرة نحوها.

ومن هنا يمكننا القول أن المنافسة الجبائية المضررة تعني تسابق الدول في منح المزيد من الإمتيازات الجبائية لرؤوس الأموال الأجنبية بهدف جلب الإستثمارات الدولية، مما يلحق أضرار فادحة، أولا بالإيرادات الجبائية للدول الأصلية لهذه الاستثمارات أو الدول التي كانت هذه الإستثمارات تستخدمها مقرا عاديا لها، ثم ثانيا بالإيرادات الجبائية للدول المستفيدة من هذه الإستثمارات، لأنها ضحت بجزء من إيراداتها الجبائية في سبيل الحصول على هذه الإستثمارات [33]ص74.

#### 2.3.3.2. العلاقة بين الضرائب و الاستثمار الأجنبي المباشر

لكي تتجح السياسة الجبائية في إجتذاب تدفقات رؤوس الأموال الأجنبية، دعونا نبين العلاقة بين الضرائب و الإستثمار الأجنبي المباشر.

إن سياسة الضرائب المفروضة على شركات التي تتبعها إحدى الدول، يمكن أن تؤثر على الدول الأخرى بوسائل متعددة، فإذا كان العبء الجبائي الداخلي لإحدى الدول مرتفعا بالنسبة للدول الأخرى، فإن وعاء الضريبة قد ينتقل إلى الدول ذات النظام الجبائي الأقل إرهاقا، هذا الوعاء الذي

يتضمن تدفقات الإستثمار الأجنبي إلى الخارج، ومنه يمكن للضرائب أن تلعب دوراً رئيسياً في قرارات الشركات بشأن المكان الذي تعلن فيه عن أرباحها، و الواقع أن الدلائل المتداولة توحي بأن الشركات المتعددة الجنسيات تنفق موارد طائلة على تقنيات التخطيط الجبائي، بما في ذلك المعاملات التي تتم عبر الحدود لتقليل الإلتزامات الجبائية إلى أدنى حد ممكن، حيث يمكنها التهرب من الضرائب المحلية بالكامل عن طريق الإستثمار في الخارج. وهذا ما يؤكد وجود رابطة قوية بين الاستثمار الأجنبي المباشر و النظام الجبائي [20].

### 3.3.3.2. تأثير التنافس الجبائي

لقد عبّرَ أحد الاقتصاديين قائلاً أن " العولمة قد أظهرت تحديات جديدة في نظام الجباية من شأنها لا محالة أن تخلق تنافسية قاتلة بين الدول ".

يتضح من ذلك أن هذا التنافس الجبائي له أضراره و آثاره المحتملة بين الدول الحريضة على جذب الاستثمارات، و يمكن ذكر هذه الأضرار في النقاط الآتية :

- إلحاق آثار و خيمة على البلد الأصلي، حيث أن المستثمرين بإمكانهم إستغلال أموالهم في دول ذات أنظمة جبائية مفضلة لتقليل الضرائب التي على عاتقهم في بلدهم الأصلي، هؤلاء المساهمين هم في الحقيقة رابحون بدون مقابل بحيث يستمتعون بالنفقات العامة في بلدهم الأصلي دون أن يساهموا في تمويلها [33] ص 54.

- الإخلال بقواعد العدالة الجبائية، حيث أن السلطات الجبائية الوطنية تعجز عن فرض ضرائب على رأس المال سريع الحركة، ويمكن أن يتمخض عنه أيضا إعادة توزيع العبء الجبائي من رؤوس الأموال القابلة للانتقال إلى العناصر الأقل قدرة على الانتقال، أو من الشركات الكبرى المتعددة الجنسيات إلى الشركات الوطنية الصغيرة. وهكذا فإن الأقل قدرة مطلوب منه أن يدفع أكثر، وهذا ما يخل بقواعد العدالة الجبائية [40] ص 10.

- التأثير على قدرة الدول في إتخاذ القرار بشأن سياستها الجبائية، حيث أن الدولة إذا ما أرادت أن تتخذ قرارا بتطبيق سياسة جبائية توسعية، فإنها تحسب ألف حساب للإستثمارات العاملة على إقليمها، كي لا يؤدي هذا التوسع الضريبي إلى هروب هذه الاستثمارات إلى دول ذات أنظمة جبائية مفضلة، مما يكلفها خسارة مالية تكون ناتجة عن فقدان المنافع التي كانت تقدمها هذه الاستثمارات (إنتاج، خدمات، مناصب عمل... الخ.)، وعن ضياع لجزء من إيراداتها الجبائية التي كانت هذه الإستثمارات تدفعها قبل رحيلها [33] ص 57.



-إفساد الهيكل الجبائي للدول، حيث أن قدرة الشركات المتعددة الجنسيات على التقليل من مسؤولياتها الجبائية أو التهرب منها تماما له تداعياته الكبيرة على الهيكل الجبائي للدول، مما قد يسفر عن نظم جبائية أكثر تصاعداً، أو أوجه عجز كبيرة في الميزانية أو خفض في النفقات العامة[40] ص 11.

كما قد تكون للمنافسة الجبائية على الإستثمار الأجنبي المباشر آثار عكسية على إيرادات ضرائب الشركات، و الواقع أن هذه الآثار بدأت تظهر في التراجع الحاد في إيرادات الضرائب على الشركات في بعض الدول، وذلك راجع ببساطة إلى قدرة هذه الشركات على نقل رؤوس أموالها القابلة للانتقال إلى أماكن أخرى[40] ص 11.

من النتائج المتوصل إليها في هذا الفصل ما يلي:

- إن مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في إختصاصاتها الجبائية بقصد تحقيق المزيد من الإيرادات العامة، ولا يمكننا في هذه الحالة تصور مدى الأثر السيئ الذي يشعر به المكلف وهو يتعرض لإزدواج جبائي و وجوده خاضع لأكثر من إدارة جبائية تلزمه كلها بدفع الضرائب على نفس الوعاء أكثر من مرة، مما يتسبب في الخروج عن مبادئ العدالة والمساواة الضريبية وخاصة فيما يتعلق بتوزيع الأعباء توزيعاً عادلاً بين المكلفين.

- في إطار التهرب الجبائي الدولي يستفيد المكلف من مبدأ السيادة الجبائية الذي يعني تطبيق الضريبة داخل إقليم الدولة دون أن يكون لها سلطة الإمتداد أو تتبع الأموال في الخارج، إلا في أحوال إستثنائية، ولذا فإن الممول يستطيع أن يستثمر أمواله و أرباحه في دولة أجنبية تفرض سعر ضريبي منخفض أو تقرر إمتيازات وإعفاءات معينة لنوع الإستثمار الذي يباشره مستغلاً عدم إمكانية تتبع إستثماراته في دولة أجنبية مستعملاً في ذلك كل التقنيات الحديثة للتهرب، والتي تتمثل في أسعار التحويل التي زاد إستعمالها من طرف الشركات المتعددة الجنسيات بغرض التخفيف إلى أقل قدر ممكن من إلزاماتها الجبائية - وكذا الجنات الجبائية لما وفرته لهم من إعفاءات جبائية وسرية تامة تحميهم من الملاحظات القانونية، وكذا عن طريق الإستعمال السيئ للإتفاقيات الجبائية وهو ما يعرف بتسوق المعاهدات.

- لقد كنا نقرأ في كتابات الاقتصادي الشهير جان بابتيست كولبيرت في مؤلفه " فن الضريبة " أن الدولة تسعى في جباية الضرائب إلى جمع أكبر عدد ممكن من الإوز لضمان الحصول على أكبر كمية من الريش بأقل جهد ممكن مشبها الممولين بالإوز، ورغم مرور عدة قرون، تضل مقولة كولبيرت صحيحة، مع وجود فارق جوهري، فقد كان الأفراد في القرن السابع عشر مثل الإوز لا يعرفون الطيران، إلا أنهم الآن بإمكانهم الطيران في أي إتجاه باستخدام آليات التكنولوجيا الحديثة، التي تتمثل في التجارة الإلكترونية التي تشكل تحدياً أمام الإدارات الجبائية لمختلف الدول في إيجاد ضوابط لإخضاع تعاملات الإلكترونية للضريبة، كما أن النمل البيض الضريبي أثر بنسبة معتبرة على بنية الضرائب للدول المختلفة، دون أن

ننسى التنافس الجبائي الذي أدى إلى إرتفاع صافي تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر للخارج إلى الدول ذات الأنظمة الجبائية المفضلة. لقد تحدثنا في هذا الفصل عن المشاكل الجبائية المطروحة على الساحة الدولية، وسنتحدث في الفصل الأخير عن التقنيات التي يستعملها القانون الجبائي الدولي في علاج هذه المشاكل.

### الفصل 3

#### تقنيات القانون الجبائي الدولي

إن القانون الجبائي الدولي وجد أصلاً لمعالجة المشاكل الجبائية التي كانت تثور على الساحة الدولية، وهو في سبيل علاجه لهذه المشاكل يستعمل جملة من التقنيات تتمثل في الإتفاقيات الجبائية الدولية، حيث أننا نجد معظم الدول تستعمل هذه التقنية نتيجة للأهداف المعتبرة التي حققتها على الساحة الدولية في ميدان الجباية الدولية، يضاف إلى ذلك التنسيق الجبائي الدولي الذي يعتبر هو الآخر أداة في يد الدول تستعمله لتحقيق أهداف معينة، إضافة إلى بعض التقنيات الأخرى المستعملة في علاج القضايا الجبائية الحديثة خاصة التحديات التي تفرضها التجارة الإلكترونية وقضية النمل الأبيض بالإضافة إلى قضية التنافس الجبائي، وهذا ما سنحاول أن نبينه في المباحث التالية:

- الإتفاقيات الجبائية الدولية.

- التنسيق الجبائي الدولي.

- إجراءات أخرى لمعالجة المشاكل الجبائية الدولية.

#### 1.3. الإتفاقيات الجبائية الدولية

إن ممارسة الدول لسيادتها الجبائية يعطي للدولة حرية فرض ما تشاء من ضرائب على مواطنيها، واختلاف النظم الجبائية من دولة لأخرى، أدى بالمكلفين ذوي النشاط الدولي إلى تحمل الأعباء الجبائية لأكثر من مرة، و إلى إستغلالهم لهذا الاختلاف قصد تهريبهم من دفع الضرائب.

وقصد تفادي هذه الظاهرة لجأت الدول إلى إبرام العديد من الإتفاقيات الجبائية الدولية من أجل منع المكلفين من إستغلال هذه الثغرات وحمايتهم من دفع الضريبة نفسها أكثر من مرة، وبذلك تكون هذه الدول قد ضمننت تحصيل ضرائبها وحماية مكلفيها في نفس الوقت.

وفي هذا المقام حاولنا التطرق إلى الإتفاقيات الجبائية الدولية وذلك من خلال بيان مفهومها، وذكر مراحل إبرامها، وكذا الإشادة بدورها في الميدان الجبائي وذلك حسب المطالب التالية:

- مفهوم الاتفاقية الجبائية الدولية.

- مراحل إبرام الاتفاقية الجبائية الدولية.

- دور الاتفاقية الجبائية الدولية.

### 1.1.3. مفهوم الاتفاقية الجبائية الدولية

في إطار الاقتصاد المفتوح المرتكز على السوق، ومن أجل تفعيل الحركة التجارية، وإستقطاب أكبر قدر ممكن من الإستثمارات، كان لزاما على الدول النظر في الترسنة القانونية المُعدّة في هذا المجال.

ومن أهم الوسائل المستعملة من طرف الدول لهذا الغرض نجد الاتفاقيات الدولية، والتي تتضمن شروط المعاملة بين الدول المتعاقدة في بعض المجالات، لاسيما المالية منها، فالاتفاقيات الجبائية تعتبر أحد أهم هذه الاتفاقيات لكونها لها علاقة مباشرة بالاقتصاد، فهي تضع أسس وأطر مشتركة ما بين الدول المتعاملة فيما بينها لتذليل الصعوبات التي تواجه حركة الأفراد ورؤوس الأموال فيما بينها.

وفي هذا المجال سنحاول التطرق إلى الاتفاقيات الدولية بشكل عام والاتفاقيات الجبائية الدولية على وجه الخصوص، ولكن قبل ذلك فالأجدر بنا أن نتطرق إلى نبذة تاريخية عن هذه الاتفاقيات وذلك في الفروع التالية:

#### 1.1.1.3. نبذة تاريخية

إن الاتفاقيات الدولية ظهرت منذ ظهور فكرة الدولة حيث كانت الدول آنذاك تعقد عدة إتفاقيات في مجالات معينة لتحقيق أهداف معينة، أما الاتفاقيات الجبائية الدولية هي إتفاقيات حديثة النشأة، إذ أن أول إتفاقية تمّ عقدها في هذا المجال كانت سنة 1843 بين فرنسا وبلجيكا بخصوص التعاون الإداري فيما يخص حقوق التسجيل المفروضة على الشركات. [11]ص69.

إلا أن إستخدامها في ذلك الوقت لم يكن على نطاق واسع كما هي عليه الآن، بحيث كان الإهتمام في البداية منصب على تنظيم الضرائب الخاصة بالتجارة، وفيما بعد أصبح الإهتمام منصب على كيفية تلافي آثار الازدواج الضريبي لما لهذا الأخير من آثار ضارة بالأفراد الذين يمارسون نشاطهم في أكثر من بلد واحد.

ومنذ ذلك الحين وعدد الاتفاقيات الجبائية في تطور مستمر، فحسب مصدر إحصائي لهيئة الأمم المتحدة فإنه في الفترة الممتدة بين سنتي 1899 و1919 تم عقد 24 إتفاقية في الميدان الجبائي

منها إتفاقية واحدة بخصوص التعاون الإداري (L'assistance administratif)، هذا الرقم أرتفع إلى 256 إتفاقية من سنة 1919 إلى سنة 1939، وإلى 922 إتفاقية إلى غاية سنة 1966، وفي الوقت الحالي، هذا الرقم يقدر بالآلاف، إذ أن كل دولة تقريبا لجأت إلى إبرام عدة إتفاقيات مع عدة دول بخصوص بعض المسائل الجبائية [06]ص107. والجزائر مثلا كغيرها من الدول لجأت إلى إبرام العديد من هذه الإتفاقيات تلافيا للازدواج الضريبي ومنعا للتهرب الجبائي وتحقيقا للتعاون الدولي في هذا المجال (أنظر الملحق رقم 03).

### 2.1.1.3. تعريف الإتفاقية الدولية

الإتفاقيات الدولية هي إحدى مصادر القانون الدولي، وتوجد عدة مصطلحات لهذا المفهوم منها: المعاهدات الدولية، المواثيق الدولية، البروتوكولات... الخ، وهي عقود مبرمة بين الدول من أجل إثراء تشريعاتها الوطنية وتهيئة الفرص لتبادل المصالح وتقديم التنازلات والاستفادة من الإمتيازات من أجل توطيد العلاقات بين الأطراف المتعاقدة، وينطوي تحت لواء هذه الإتفاقيات طرفان أو أكثر تجمعهم المصلحة المشتركة.

وحسب تعريف قدمه الأستاذ ANZILIONI للإتفاقية بأنها عبارة عن " تعبير عن إرادة جماعية وهذه الإرادة هي بالذات التي تنشأ قاعدة القانون الدولي "[41] ص101.

ومن قانون فيينا للمعاهدات الدولية سنة 1969 يمكن تعريف الإتفاقية على أنها أعمال أتفق عليها شخصان أو أكثر من رعايا المجتمع الدولي ودُونتْ في وثيقة واحدة أو أكثر أيا كانت التسمية التي تطلق عليها [16]ص21.

و يمكننا القول أن الإتفاقيات الدولية هي عقود دولية تعقد بين دولتين أو أكثر في مجالات محددة لتحقيق أهداف معينة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الإتفاقيات الدولية التي ليس موضوعها جبائي بَحْتِ يمكن أن تحمل في طياتها بنودا جبائية خاصة.

### 3.1.1.3. تعريف الإتفاقيات الجبائية الدولية

لقد تطرقنا في الفرع السابق إلى الإتفاقيات الدولية بصفة عامة، وذلك دون تحديد المجالات التي يمكن أن تشملها هذه الإتفاقيات، وسنحاول التطرق في هذا الفرع إلى الإتفاقيات الخاصة بالمجال الجبائي لما لها من دور أساسي في علاج المشاكل الجبائية الدولية.

بصفة عامة يمكن القول أن الاتفاقية الجبائية الدولية هي عبارة عن عقد بين دولتين أو مجموعة من الدول فيما بينهم، يكون موضوعها يدور حول أمور جبائية بَحْثَة، بحيث تهدف هذه الاتفاقيات أساسا إلى تفادي الازدواج الضريبي ومكافحة ظاهرة التهرب الجبائي، وإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب بين الدول المتعاقدة.

وقد تكون الاتفاقيات الجبائية الدولية ثنائية (Bilatérale) بين دولتين فقط أو قد تكون متعددة الأطراف (Multilatérale) كالاتفاقية المبرمة من طرف دول المغرب العربي الموقَّعة في 23 جويلية 1990.

وقد تكون الاتفاقية مؤقتة أي لفترة زمنية محددة أو قد تكون دائمة أو لفترات أطوال. كما يمكن أن تكون بنود الاتفاقية ثابتة خلال فترة التعاقد أو متغيرة وفق الأحداث الاقتصادية، حيث يتم التفاوض دوريا على بنود الاتفاقية الجبائية [42] ص 81.

وما يهمننا في الاتفاقية الجبائية الدولية هو أنها تعبر عن إرادة كل طرف في إحقاق مبادئ العدالة والمساواة في فرض الضريبة على الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين من أجل تفادي الآثار السلبية لكل من الازدواج الضريبي والتهرب الجبائي والعمل على تشجيع وترقية الإستثمارات.

### 2.1.3. مراحل إبرام الاتفاقية الجبائية الدولية

إن عملية إبرام الاتفاقيات تتم وفق عدة مراحل، يمكن ردها إلى أربعة مراحل أساسية وهي: المفاوضات، الصياغة والتحرير، التوقيع والتصديق، والنشر والتسجيل، وسنحاول التطرق إلى هذه المراحل بصورة موجزة لأخذ نظرة عامة عن كيفية إبرام إتفاقية ما، والمراحل التي تمر بها حين تدخل حيز التنفيذ.

#### 1.2.1.3. المفاوضات

تبدأ عملية إبرام أي إتفاقية بالمفاوضات، والمقصود بالمفاوضات هي إجراء دولي يتم فيه تعبير دولتين أو أكثر عن وجهة نظرهم تجاه مسائل معينة بقصد الوصول إلى إتفاق دولي، فهي تعتبر إحدى الطرق الدبلوماسية التي تجرى عن طريق إتصال مباشر بين طرفين أو أكثر للوصول إلى حل تقره الأطراف المشتركة في هذه المفاوضات، وبصفة عامة تجري المفاوضات بين الدول تمهيدا لتنظيم أي علاقة قانونية بينها ولو لم يسبق ذلك نزاع يقتضي تسوية أو حل [41] ص 87.

ويقوم بهذه المفاوضات ممثلي الدول بشرط أن يكون هؤلاء الممثلين للدول مفوضين تفويضا رسميا للقيام بمهامهم (في الجزائر تجرى هذه المفاوضات من طرف ممثلين من الوزارة الخارجية بالتعاون مع وزارة المالية وبالإستعانة بالخبراء في الاقتصاد)[04]ص74-75.

يتضح الآن أن المفاوضات تعتبر مرحلة أساسية لعقد أي إتفاقية بحيث يتم من خلالها تقريب وجهات النظر بين الأطراف المتعاقدة ليتوصلوا إلى إيجاد حلول مرضية تخدم جميع الأطراف، وهذه الحلول تكون مُدَوَّنة في نص الاتفاقية.

### 2.2.1.3. الصياغة والتحرير

إذا أدت المفاوضات إلى إتفاق حول وجهات النظر للأطراف المتعاقدة، تبدأ مرحلة تسجيل ما أتفق عليه في مستند مكتوب، وذلك بعد أن يتم تحديد اللغة الواجب إستعمالها في تحرير الاتفاقية، فإذا كانت الدول المتفاوضة تتكلم لغة واحدة، ففي هذه الحالة لا تبرز أي صعوبة إذ تستعمل هذه اللغة المشتركة في تحرير الاتفاقية (كما هو الحال بالنسبة للاتفاقيات التي تعقد بين الدول العربية) أما إذا كانت الدول المتفاوضة تتكلم لغات مختلفة فحينئذ يتم تحرير الاتفاقية بلغة واحدة تختارها الدول المتفاوضة ثم تترجم الاتفاقية بجميع لغات الدول المشتركة [40] ص94.

ويحتوي نص الاتفاقية عادة على:

- المقدمة والتي تتعرض للأسباب و البواعث التي أدت إلى عقد الاتفاقية، أسماء الدول المشتركة في الاتفاقية.
- المتن والمحتوى و يحوي بعض التعاريف والأحكام المتفق عليها بين الأطراف و حقوق و الإلتزامات كل منهما بموجب الاتفاقية، وغالباً ما تقسم هذه الأحكام إلى أبواب وفصول و مواد، و تصاغ كل مادة في فقرة أو عدة فقرات بحسب طبيعة الحكم الذي تنص عليه و فحواه.
- و أخيراً الأحكام الختامية و قد جرى عرف الدول في تحرير هذه الأحكام في شكل مواد ينص فيها على تاريخ بدأ سريان مفعول الاتفاقية و على صلاحية المحكمة للبت في الخلافات الناجمة عن تفسيرها أو تطبيقها، و تحديد مهلة التوقيع و التصديق والانضمام إلى الاتفاقية في حالة الاتفاقيات الجماعية و كذا بيان إجراءات تعديلها أو إبطالها عند الضرورة [41]ص120.

### 3.2.1.3. التوقيع و التصديق

بعد الانتهاء من تحرير نص الاتفاقية، يُوقع عليها ممثلوا الدول المتعاقدة، لكي يُبَيَّنوا ما تم الاتفاق عليه فيما بينهم ويتم التوقيع بأسماء المفوضين كاملة أو بالأحرف الأولى للأسماء. وفي ختام هذه المرحلة يعتبر النص محرراً بصفة نهائية و لا يستطيع أحد ممن اشتركوا في المفاوضات أن يطلب تعديله، لأن القاعدة العامة في إبرام الاتفاقيات الدولية، هي أن يقوم بالتوقيع على نص الاتفاقية جميع مُفوضي الأطراف المشتركة في المفاوضات من منطلق أن هذا التوقيع يحمل معنى إقرار نص الاتفاقية.

إن التوقيع على الاتفاقيات لا يكفي لكي تكسب أحكامها وصف الإلزام بل لا بد من إجراء آخر يتلوا التوقيع هو التصديق، و الغاية من إجراء التصديق هي تحقيق هدفين أساسين هما:

- عرض نص الاتفاقية بعد التوقيع عليها على السلطة التشريعية في الدولة.

- جعل الاتفاقية ملزمة بين أطرافها بمجرد التصديق عليها.

و على هذا الأساس يمكن تعريف التصديق على أنه إجراء قانوني خاص تعلن بواسطته الدولة رسمياً قبولها لبنود الاتفاقية المبرمة [04]ص78-80.

### 4.2.1.3. النشر و التسجيل

وكمرحلة أخيرة، وقبل دخولها حيز التنفيذ تأتي مرحلة النشر في الجريدة الرسمية لإعلام الهيئات و المواطنين داخل الدولة بوجود الاتفاقية. غير أن ميثاق الأمم المتحدة ينص في مادته 102 على تسجيل الاتفاقيات الدولية في أمانة الهيئة، و تقوم حالياً هذه الأمانة بنشر الاتفاقيات الدولية التي تم تسجيلها في مجموعة خاصة تعرف بالمعاهدات المسجلة في الأمم المتحدة، إلا أن الاتفاقيات غير المسجلة لا تعتبر باطلة وإنما لا يمكن الاحتجاج بها أمام هيئة الأمم أو أحد فروعها [43]ص97.

و يتضح مما سبق أن عملية إبرام أيِّ إتفاقية لا بد أن تمر بالمراحل السابقة لكي تكتسب الصفة القانونية لها والمصادقية في التطبيق، ومن ثم كان لزاماً على أيِّ طرف في الاتفاقية الجبائية الالتزام بما صادق عليه حتى لا يصبح القانون الجبائي الدولي محل تجاوزات من بعض الأطراف.



### 3.1.3. دور الإتفاقية الجبائية الدولية

إن الغاية من الإتفاقيات الجبائية الدولية تكمن في تقادي الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الجبائي بالإضافة إلى تحقيق التعاون في ميدان الضرائب، و سوف نتطرق إلى دور هذه الإتفاقيات في علاج المشاكل الجبائية في الفروع الآتية:

#### 1.3.1.3. تقادي الازدواج الضريبي الدولي

تلجأ بعض الدول إلى معالجة الازدواج الضريبي الدولي عن طريق تشريعاتها الوطنية، وتمثل هذه التشريعات في الإجراءات الفردية التي تتخذ من جانب واحد عن طريق التوضيح ببعض إيراداتها الجبائية دون حاجة إلى عقد إتفاقيات مع الحكومات الأخرى، فتقوم مثلاً بإعفاء المداخل الأجنبية من ضريبتها الوطنية والتي خضعت للضريبة في الدولة الأجنبية.

وإنه لا يغيب عن البال قصور هذه الطريقة في معالجة الكثير من حالات الازدواج الضريبي الدولي، مما دفع بالدول إلى إبرام إتفاقيات جبائية دولية تستعمل طرق فنية لمعالجة هذا الازدواج، وتمثل هذه الطرق عموماً في طريقتين هما: طريقة التحميل (L'imputation) وطريقة الإعفاء (L'exemption).

#### 1.1.3.1.3. طريقة التحميل (الخصم)

تقتضي هذه الطريقة أن تخصم دولة الموطن جميع الضرائب التي يتحملها الممول عن الدخل الناتجة عن مصادر أجنبية من قيمة الضريبة التي تطالبه بها [44]ص140. وعلى سبيل المثال، إذا بلغ مجموع دخل الممول الخاضع لضريبة الدخل في دولة الموطن مبلغ 150.000 و.ن. وفرضت ضريبة عليه بواقع 25%، بلغت حصيلتها 37.500 و.ن، ولما كان هذا الدخل الكلي يشمل على مبلغ 50.000 و.ن نتج في بلد أجنبي آخر وخضع لضريبة سعرها 30%، فبلغت قيمتها 15.000 و.ن، فإذا لم تتبع طريقة الخصم، فإن الممول يتحمل ضريبة مقدارها 52.500 و.ن، ذلك لأن مصادر دخله موزعة بين دولتين، في حين أنه لو اقتصر نشاطه على دولة الموطن، لما تعدت قيمة الضريبة التي يتحملها مبلغ 37.500 و.ن، غير أنه بتطبيق طريقة الخصم الكلي تعمد دولة الموطن إلى إستبعاد الضريبة التي تحملها الممول في دولة المصدر ومقدارها 15.000 و.ن من ضريبتها المفروضة على مجموع الدخل وقيمتها 37.500 و.ن وبذلك تبلغ قيمة الضريبة المستحقة في دولة الموطن 22.500 و.ن فقط [45]ص13.

و بذلك يمكننا أن نستبعد إستبعادا كليا جميع مظاهر وأثار الازدواج الضريبي الدولي. إذ أن الممول سوف لا يتحمل في الدولتين المختلفتين عبئا ضريبيا أكبر مما لو اقتصر نشاطه على دولة الموطن فقط.

غير أن هذه الطريقة لا يمكن تصور تطبيقها تطبيقا كاملا، لما تتطوي عليه من إجحاف بحقوق دولة الموطن، بوضعها تحت رحمة النظام الجبائي لدولة المصدر، فلو كانت أسعار الضرائب في الدولة الأخيرة أكثر إرتفاعا عمّا هي في الدولة الأولى، لأدى تطبيق طريقة الخصم تطبيقا كليا إلى عدم تحمل الممول لأيّ ضريبة في دولة الموطن، نظرا إلى أن الخصم الذي تضطر لإجرائه هذه الدولة، قد يستنفذ كل الضريبة التي تطالبه بها، ولهذا فإن أغلب الدول لا تطبق هذه الطريقة إلا بوسائل تقلل من أثارها [09] ص176.

ولذلك فإن الدول تلجأ إلى تطبيق طريقة أخرى وهي طريقة التحميل الجزئي، والتي تعني أن مبلغ الخصم الممنوح من طرف دولة الموطن لا يمكن أن يتجاوز مبلغ الضريبة المدفوعة في هذه الدولة بالنسبة للمداخل ذات المصدر الأجنبي [45] ص140.

وبالتالي إذا لجأنا إلى معالجة الازدواج الضريبي على أساس هذه الطريقة التي تقضي بخصم المستحق من ضريبة دولة الموطن، الواجب فرضه على الدخل الناتج في دولة المصدر بالنسبة لمجموع دخل الممول، لأستُحقت لدولة الموطن ضريبة قدرها 25.000 ون، وذلك بالاعتماد على معطيات المثال السابق، وذلك على النحو التالي.

- الضريبة المدفوعة في دولة المصدر: 15.000 ون ( $50.000 \times 30\%$ )

- الضريبة المستحقة لدولة الموطن: 37.500 ون ( $150.000 \times 25\%$ )

- مبلغ الخصم الذي تقوم به دولة الموطن بالاعتماد على طريقة التحميل الجزئي:

12.500 ون ( $50.000 \times 25\%$ ).

و بالتالي فإن الضريبة المستحقة في دولة الموطن تساوي إلى 25.000 ون.

(37.500 - 12.500). [45] ص13-14

والواقع أن الدول التي يقع بها الموطن الجبائي للممول تحتفظ بحقها في فرض الضرائب على جميع دخوله سواء كانت من بلده أو من إقليم الدولة الأخرى المتعاقدة، مع مراعاة أن تخصم من الضريبة المستحقة على مجموع الدخل أقل الضريبتين الآتيتين:

- الضريبة المحصلة فعلا في الدول الأخرى المتعاقدة الخاضعة لضريبتها الوطنية (طريقة التحميل الكلي).

- الضريبة المستحقة على الدخول الناتجة من إقليم الدولة الأخرى المتعاقدة بالنسبة لجملة الدخل (طريقة التحميل المحدودة أو الجزئي) [09]ص176.

وتجدر الإشارة إلى أنه هناك نوع آخر من التحميل وهو ما يسمى بالتحميل الوهمي (بالفرنسية *crédit d'impôt fictif*، بالإنجليزية *matching credit*) الذي هو عبارة عن وسيلة تستعمله الدولة المتطورة (دولة الموطن) من أجل عدم الأضرار بمصالح الدولة النامية (دولة المصدر) وذلك من خلال قيام الدولة المتطورة بخضم المستحق من ضريبتها الوطنية مبلغا أعلى من ذلك المدفوع في دولة المصدر.

و كمثل على ذلك، إذا كانت نسبة الضريبة في الدولة المتقدمة 50%، وكان هناك شخص مقيم في هذه الدولة، حصل على مدا خيل أسهم (Dividendes) بقيمة 100 و.ن خضعت لإقتطاع من المصدر بنسبة 25% في دولة المصدر، وبالتالي فإن الضريبة المدفوعة في دولة الموطن بعد خصم المبلغ المدفوع في دولة المصدر تساوي 25 و.ن (50-25).

فإذا أرادت الدولة المتخلفة تشجيع المستثمرين على الإكتتاب في الأسهم فإنها تلجأ إلى تخفيض نسبة الاقتطاع من المصدر في حدود 10% مثلا، وبالتالي يصبح مبلغ الضريبة الواجب دفعه من قبل المستثمر في دولة الموطن بعد خصم المبلغ المدفوع في دولة المصدر يساوي 40 و.ن (50-10).

ولكن يلاحظ أن المكلف بالضريبة في كلتا الحالتين بقي يدفع نفس المبلغ 50 و.ن رغم تخفيض الاقتطاع من المصدر في دولة المصدر، ومنه فإن هذا التخفيض الجبائي في الدولة المتخلفة لن يكون له أثر طالما أن المكلف بالضريبة سوف تبقى أعبائه الجبائية على حالها، بل يمكن القول أن هناك إعانة مالية تمنح من خزينة الدولة المتخلفة إلى خزينة الدولة المتطورة، حيث أنه كلما خفضت الدولة المتخلفة من نسبة الضريبة كلما أستفادت أكثر من ذلك الدولة المتقدمة، ومن أجل تسوية هذه الوضعية يلجأ إلى طريقة التحميل الوهمي، والتي تنص على أن الدولة المتقدمة (دولة الموطن) تخصم من ضريبتها الوطنية مبلغا وهميا يكون أعلى من ذلك المدفوع في دولة المصدر من أجل تحقيق رغبة هذه الدولة من وراء تخفيضها للنسب الضريبية، حيث أنه إذا أتفقت دولة الموطن ودولة المصدر على أن نسبة مبلغ الخصم الوهمي تكون في حدود 20%، فإنه في هذه الحالة، إذا قامت دولة المصدر بتخفيض نسبة الاقتطاع من المصدر من 25% إلى 10%، فإن دولة الموطن يصبح بإمكانها أن تخصم مبلغا وهميا في حدود 20% وليس 10% ويصبح المبلغ الواجب دفعه إلى هذه الأخيرة 30 و.ن (50-20).

ومن ثم فإن المستثمر سوف يقوم بدفع 10 و.ن إلى دولة المصدر و30 و.ن إلى دولة الموطن وبالتالي فإن أعبائه الجبائية قد أنخفضت من 50 و.ن إلى 40 و.ن، ويلاحظ أن هذه الطريقة قد حققت لدولة المصدر رغبتها من وراء تخفيضها نسبة الضريبة، ولكن يبقى الإلتجاء إلى هذه الطريقة مرهون بأن تكون هناك علاقة طيبة بين دولة الموطن ودولة المصدر [05]ص18.

### 2.1.3.1.3. طريقة الإعفاء (تقسيم الاختصاص الجبائي)

هذه الطريقة تستدعي بان تقوم الدولة المتعاقدة بإعفاء المداخل التي خضعت للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى من ضريبتها الوطنية، بمعنى أن هذه الطريقة تقوم على تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المداخل باعتبار أنها قد خضعت للضريبة في الدولة الأولى [07]ص153.

هذا الإعفاء يمكن أن يتخذ شكلين هما: الإعفاء الكلي (l'exonération intégrale) والإعفاء المتصاعد (l'exonération avec progressivité)، فطريقة الإعفاء الكلي تستدعي أن لا تقوم الدولة المتعاقدة (دولة المواطن) بالأخذ بعين الاعتبار المادة الخاضعة للضريبة التي نتجت من مصادر أجنبية في وعائها الجبائي أو في تصنيفها للضريبة في حد ذاتها.

ولتوضيح ذلك دعنا نضرب المثال التالي، ولنفرض أن شخصا معيناً حقق خلال فترة زمنية معينة مداخل قدرها 150.000 و.ن منها 50.000 و.ن نتجت من مصدر أجنبي والباقي نتج من مصادر وطنية.

و قد كانت النسب الضريبية التي طبقتها كلا الدولتين كالآتي:

- في دولة الموطن 35 % بالنسبة لـ 100.000 و.ن و40% بالنسبة لـ 150.000 و.ن
- في دولة المصدر 30 %

وعليه تكون وضعية المكلف الجبائية كالآتي:

- الضريبة المدفوعة في دولة المصدر: 50.000 و.ن  $\times$  30 % = 15.000 و.ن
- الضريبة المدفوعة في دولة الموطن: 100.000 و.ن  $\times$  35 % = 35.000 و.ن
- الضريبة الكلية التي يتحملها المكلف: 15.000 و.ن + 35.000 و.ن = 50.000 و.ن

وهنا نلاحظ أن المداخل التي نتجت من مصادر أجنبية والتي خضعت للضريبة في الخارج قد تم إعفاءها من الضريبة في دولة الموطن إعفاء كلياً، وبالتالي فإن هذه الطريقة قد ساعدت في تلافي الازدواج الضريبي الدولي بصفة كلية [45]ص11.

أما طريقة الإعفاء المتصاعد التي تعني أن المادة الخاضعة للضريبة التي نتجت من مصادر أجنبية لا تؤخذ بعين الاعتبار في حساب الوعاء الجبائي ولكنها تؤخذ بعين الاعتبار عند تصفية الضريبة، بمعنى أن هذه الطريقة سوف تسمح بتحديد السعر الضريبي الواجب تطبيقه على المداخل الوطنية إنطلاقاً من جملة المداخل سواء كانت وطنية أو أجنبية.

فإذا أخذنا نفس معطيات المثال السابق فإن وضعية المكلف بالضريبة تكون كالتالي:

- الضريبة المدفوعة في دولة المصدر: 50.000 ون  $30\% \times 50.000 = 15.000$  ون
- الضريبة المدفوعة في دولة الموطن: 100.000 ون  $40\% \times 100.000 = 40.000$  ون
- الضريبة الكلية التي يتحملها المكلف: 15.000 ون + 40.000 ون = 55.000 ون

ويلاحظ أن هذه الطريقة لم تؤخذ بعين الاعتبار المداخل ذات المصدر الأجنبي (مما سمح بتفادي الازدواج الضريبي) في تحديد الوعاء الجبائي ولكنها سمحت بتحديد المعدل الضريبي الواجب تطبيقه على المداخل الوطنية الأصل [45]ص12.

### 2.3.1.3. مكافحة التهرب الجبائي الدولي

الأصل العام أنه لا توجد تشريعات داخلية تواجه ظاهرة التهرب الجبائي بمفهومه الاقتصادي على المستوى الدولي إلا في حدود ضيقة، كقيام بعض الدول بوضع قيود على نسب الأرباح المحولة منها بقصد وضع حدود لترحيل إيراداتها إلى الخارج وإجبار الشركات في كثير من الأحيان على إعادة استثمار هذه الأرباح داخلها كما تحاول الدول أن تصل إلى السعر الحقيقي الذي يتم التعامل به بين الشركة الأم والشركات الوليدة، وذلك للحد من قيام هذه الشركات من التلاعب في أسعار التحويل.

ومن ثم فإنه من أجل إيجاد إمكانية لمحاربة التهرب الجبائي على المستوى الدولي فقد قامت المنظمات الدولية خاصة منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية وكذا الرابطة الاقتصادية الأوروبية بإبرام العديد من الاتفاقيات الدولية قصد الحد من هذه الظاهرة، وقد سنت هذه الاتفاقيات العديد من النصوص و الأحكام الخاصة بمحاربة التهرب الجبائي لما له من آثار ضارة على الاقتصاد الداخلي لكل دولة من جهة، وعلى الاقتصاد الدولي من جهة أخرى [03]ص23.

وقد أتفقت هذه الاتفاقيات كلها على أنه من أجل مواجهة هذه الظاهرة فإنه يجب على الدول تنظيم تعاون إداري جبائي فيما بينها وذلك لتبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلفين الذين يفرون إلى الخارج أو الذين يمارسون نشاطاً دولياً، وكذا الوصول عن طريق مساعدة الدول الأخرى، إلى فرض الضريبة المستحقة والحصول على قيمتها.

فقد أورد الخبراء الفنيون في تقريرهم الذي قدموه إلى اللجنة المالية التابعة لعصبة الأمم في 07 فبراير 1952 لدراسة التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب الجبائي، بأن علاج المشكلة ينقسم إلى قسمين، ينصب الأول على إكتشاف التهرب وتقدير مداه، ويتعلق الثاني بتحصيل الضرائب المستحقة، والتي غالباً ما تكون قد خرجت من إختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى، بحيث إقترحوا مشروعاً خاصاً بالتعاون الدولي في تحديد الوعاء الجبائي، ومشروعاً آخر في تحصيلها، بحجة أنه لا يمكن مكافحة التهرب مكافحة كاملة إلا إذا أنطوى هذا التعاون على تحديد أوعية الضرائب وتحصيلها معا [09]ص203.

### 1.2.3.1.3. التعاون الإداري في تحديد الوعاء الجبائي

يهدف هذا التعاون إلى تبادل الدول المتعاقدة للمعلومات الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة التي يحققها الممول في كل دولة، ويكون مقيماً في دولة أخرى، سعياً وراء تحديد حقيقة مراكزهم المالية [45]ص15.

هذا التعاون الذي نصت عليه المادة 26 من نموذج اتفاقية OCDE لسنة 1977، يخضع إلى إجراءات تبيين مجالات وشروط تطبيقية.

فمن حيث مجال التطبيق فإن هذا التبادل للمعلومات يشمل كل المعلومات الضرورية والمفيدة في الميدان الجبائي والتي تتعلق بالمادة الخاضعة للضريبة التي يحققها الأشخاص الذين يعتبرون مقيمين في إحدى الدولتين، بالنسبة للضرائب المشار إليها في الاتفاقية.

و تجدر الإشارة إلى أن هذه المعلومات يمكن تبادلها عادة على شكلين:

- الشكل الأول هو تبادل المعلومات عند الطلب حيث أننا نجد أن جل الاتفاقيات تقريبا تنص على هذا الشكل، وهو يقضي بأن لا يتم تبادل المعلومات إلا بعد تقديم طلب بذلك من طرف الدولة المتعاقدة الراغبة في الحصول على هذه المعلومات، التي تخص بعض المداخل أو العمليات المحققة من طرف مكلفين معينين.

- الشكل الثاني هو تبادل المعلومات بصفة تلقائية، هذا الشكل يقضي بتبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة من دون أن تكون هناك حاجة إلى التقدم بطلب محدد عن كل فرد أو شركة، فهنا تقوم الدول المتعاقدة بتقديم المعلومات بشكل دوري متى توفرت هذه المعلومات لإحداها والتي تكون مفيدة للدولة الأخرى في تحديد المركز المالي للمكلف [10]ص82.

أما من حيث شروط تطبيق هذا التبادل، فإنه يمكن القول أن هذا التبادل يخضع لجملة من الشروط نجملها فيما يلي:

- تبادل هذه المعلومات يخضع لمبدأ المعاملة بالمثل.
- هذه المعلومات تعتبر سرية ولا يمكن توريدها إلا إلى الهيئات المعنية بإعداد الضرائب وتحصيلها.
- الدول المتعاقدة بإمكانها أن ترفض تقديم المعلومات إذا كان يترتب عليها البوح بالأسرار التجارية والصناعية.
- يحق للدولة المتعاقدة رفض إعطاء هذه المعلومات للدولة التي طلبتها إذا ما تعارض ذلك مع النظام العام والمصلحة الوطنية.
- المعلومات الموردة لا يمكن إستعمالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأغراض أخرى غير أغراض إعداد الضرائب وتحصيلها.
- إستحالة الحصول على المعلومات المطلوبة في الدولة التي طلبتها بعد أن تكون قد إستنفذت كافة وسائل التحري والاستقصاء [06] ص 256.

فكما سبق وأن ذكرنا، فإن المنظمات الدولية ترى أنه من المستحسن على الدول أن تنظم عن طريق الاتفاقيات تعاون بين إداراتها الجبائية يكون موجه لضمان تبادل المعلومات المفيدة والضرورية من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لمكافحة التهرب الجبائي الدولي وذلك باستغلال هذه المعلومات في تحديد الأوعية الجبائية للمكلفين ذوو النشاط الدولي وإخضاعها للضريبة تبعاً لذلك [07] ص 165.

هذا التعاون الإداري يمنع كذلك المكلفين من الاستعمال السيئ للاتفاقيات الجبائية الدولية، وهو ما يسمح باتخاذ إجراءات وقائية لمنع هذه الظاهرة (des mesures anti- treaty shopping) عن طريق ملاءم الثغرات الملاحظة في هذه الاتفاقيات [07] ص 541-542.

و لكن يلاحظ أن هناك مجموعة من المعوقات تقف حجرة عثرة في وجه التعاون الإداري في ميدان الضرائب نجملها فيما يلي:

- مبدأ المعاملة بالمثل، حيث أن أغلب الاتفاقيات تجيز لأي من الدولتين أن ترفض طلب التعاون الذي تقدمه الدولة الأخرى المتعاقدة، إذا ما كان ينطوي على المساس بحقوق سيادتها، مما يفسح لها المجال للتخلص من التزاماتها قبل الدولة الأخرى، وما من شك أن هذا الإجراء من جانب هذه الدولة يثير حفيظة الدولة الأخرى الطالبة، مما قد يدفعها إلى معاملتها بالمثل، وطبيعي أن تؤدي هذه العملية إلى

خلق روح غير ودية بين الدولتين المتعاقبتين تنتهي بأن يصبح الاتفاق الخاص بالتعاون الجبائي عديم الجدوى [09]ص215.

- قاعدة السرية، حيث أن الاتفاقات الخاصة بالتعاون الإداري تسمح بطلب معلومات وبيانات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي في الدولة المتعاقدة الأخرى مما قد يؤدي إلى إفشاء بعض الأسرار الاقتصادية كإفشاء سر مهني أو صناعي أو تجاري، فضلا عن البيانات الخاصة بالأرصدة النقدية والأوراق المالية والحسابات الجارية المودعة بالبنوك التي يمتلكها رجال الأعمال في مصارف الدولة المختلفة، الأمر الذي لا يلقى قبولا من جانب كافة الدول، بل قد تعمد هذه الدول إذا اضطرت إلى إتخاذ مثل هذا الإجراء إلى إعطاء بيانات غير صحيحة، ضف إلى ذلك إمتناع دول الجنات الجبائية عن تقديم هذه المعلومات حفاظا على زبائنها اللاهثين وراء السرية.

- عدم تكافؤ المزايا التي يمكن أن تحققها الدول المتعاقدة نتيجة قبول مبدأ التعاون الإداري، إذ أن الدول التي تتمتع بنظم جبائية سليمة وعادلة، فلا تشعر بحاجة ماسة لمكافحة التهرب الجبائي التي يتيحها التعاون الإداري، فضلا على أن الدول التي لا يستثمر رعاياها جانبا من أموالهم في الخارج فإنها لا تهتم بإبرام مثل هذه الاتفاقيات.

- يؤدي إبرام الاتفاقيات الخاصة بالتعاون الإداري إلى الحد من حرية انتقال رؤوس الأموال، مما يتعارض ومبدأ حرية التجارة، كما يؤدي إلى تغيير مسار هذه الأموال وذلك بقيام رعايا الدول المتعاقدة إلى تهريب أموالهم إلى دول أخرى لم تلتزم بأحكام مثل هذه الاتفاقيات [09]ص207.

### 2.2.3.1.3. التعاون الإداري في تحصيل الضرائب

والذي يعنى تمكين الدولة المتعاقدة من تحصيل ديونها الجبائية في إقليم الدولة الأخرى، وذلك بناء على طلب تقدمه الدولة التي تستحق لها هذه الضرائب، بشرط أن تكون نهائية ومستحقة الأداء، على أن يتم تحصيلها طبقا لقوانين الدولة المطلوبة منها ذلك، كما لو كان الأمر يتعلق بضرائبها الخاصة [09]ص207.

فهدف هذا التعاون هو تقديم المساعدة في التحصيل، التي تسمح لإدارة جبائية بضمان تحصيل الضرائب المَعْدَة من طرفها على عاتق شخص مقيم في دولة أخرى متعاقدة حسب القواعد والإجراءات المطبقة في هذه الأخيرة ولا يمكنها اللجوء إلى وسائل أخرى للتحصيل غير مرخص بها في قانونها الداخلي.

على أن قيام دولة ما بتحصيل الضرائب المستحقة للدولة الأخرى المتعاقدة يستلزم توافر

الشروط التالية:



- أن لا تكون لضرائب الدولة الأخرى أية أغراض سياسية، بل تهدف فقط إلى تنمية موارد الدولة.
- أن تنشأ ضرائب الدولة الأخرى بمقتضى قانون دستوري وشرعي.
- ألا تتطوي ضرائب الدولة الأخرى على أية تفرقة في المعاملة، من شأنها أن تلحق أضراراً بمواطني الدولة الأولى المتعاقدة أو المقيمين بها.
- ألا يكون لضرائب الدولة الأخرى أي طابع يتعدى على ضرائب الدول الأولى المتعاقدة.
- أن يتم تحديد وعاء الضرائب في الدولة الأخرى بطريقة عادلة وعلى أساس المعلومات و البيانات الثابتة.
- أن يمنح الممول كافة الحقوق المشروعة بما في ذلك حق الطعن و الشكاية.
- أن يمنح الممول كافة التخفيضات وأوجه الخصم التي يحق له أن يطالب بها.
- أن تكون ضرائب الدولة المتعاقدة الأخرى نهائية و مستحقة الأداء، و لا يمكن أن يُثارَ حولها نزاع بعد تحصيلها.
- يكون طلب المساعدة على تحصيل دين جبائي مصحوب بشهادة تثبت أن الدين الجبائي يتعلق بضريبة مشار إليها في الاتفاقية بالإضافة إلي نسخة رسمية للسند الذي يأذن بالتحصيل في الدولة الثانية.
- إن المسائل المتعلقة بأجل تقادم الدين الجبائي يحكمها تشريع الدولة الطالبة للمساعدة[09]ص211.

ومما لا شك فيه أن هذا التعاون الجبائي في ميدان التحصيل سوف يساعد لا محالة في قمع التهرب الجبائي الذي يقوم به المكلف بالضريبة الذي غادر دولته قبل أداء الضريبة المفروضة عليه أو الذي يرفض دفع ضرائبه إلى دولته، ومن أجل ذلك قامت منظمة التعاون والتنمية في سنة 1981 بنشر نموذج لاتفاقية من أجل التعاون الإداري في ميدان تحصيل الحقوق الجبائية، لكن رغم ذلك فإن هذا التعاون لا يخلو هو الآخر من بعض العقبات التي تحول دون القضاء على ظاهرة التهرب الجبائي نوردتها فيما يلي:

- تعتقد كثير من الدول أن هذا التعاون يعد تعدياً واضحاً على سيادتها الجبائية مما يدفعها في كثير من الأحيان إلى رفض هذا التعاون بحجة أنه يعد تدخلاً سافراً غير مستحب في صميم سلطاتها الجبائية.

- هذا التعاون الإداري يقود إلى إقصاء من إجراءات المساعدة في التحصيل، الضرائب غير مشار إليها في الاتفاقية، كما يطرح أكثر من إشكال في تحصيل الغرامات الجبائية والقضائية التي تتردد الدول في تحصيلها[11] ص241-242.

- حتى بفرض قيام إحدى الدولتين المتعاقبتين بالتحصيل لصالح الدولة الأخرى بعملتها الوطنية، فكثير ما تقوم هناك بعض الصعوبات المتعلقة بنظام الصرف عند إجراء تحويل هذه الضرائب المحصلة إلى الدولة التي فرضتها [09] ص 216.

- نتيجة للحساسية المفرطة التي تديها هذه الدول اتجاه هذا الشكل من التعاون، فإننا نلاحظ أن هناك قصورا ملحوظا في إبرام الاتفاقيات الخاصة بالتعاون الإداري الدولي، وقد كان من نتيجة ذلك أن انصرفت غالبية الدول عن إبرام مثل هذه الاتفاقيات والاكتفاء بتضمين الاتفاقيات الخاصة بمنع الأزواج الضريبي، بعض الأحكام التي تنص على تبادل المعلومات وتقديم المساعدة في التحصيل [09] ص 209.

### 2.3. التنسيق الجبائي الدولي

أدى إزدياد العلاقات الاقتصادية الدولية إلى الاهتمام بالجوانب الدولية لاقتصاديات المالية العامة، ومن بينها التنسيق الجبائي، الذي أصبح أداة في يد الدول تستعمله لتحقيق أهداف معينة.

وتلعب منظومة التنسيق الجبائي دورا هاما في سلوك الاستثمار الدولي وفي تشجيع التجارة البيئية وكذا في تجنب المشاكل الجبائية، ويتطلب النجاح في تطبيق اتفاقيات التنسيق الجبائي، توفر منظومة جبائية متقدمة، ويعني ذلك أن تُخلف أجهزة الضرائب في دولة معينة لا يساعد أبدا على نجاح تنفيذ إتفاقيات التنسيق الجبائي، ومن هنا تظهر أهمية إلقاء الضوء على منظومة الضرائب في كل الدول المُنظمة للتنسيق الجبائي التي تحاول تقريب تشريعاتها الجبائية سعيا وراء المزيد من الإيرادات والقضاء على التشوهات وتخفيض عدم الكفاءة الاقتصادية من أجل الوصول إلى ظروف تسودها المنافسة الشرعية كذلك الظروف التي تحكم الاقتصاد الموحد.

وفي هذا المقام سنحاول دراسة هذه التقنية من خلال التطرق إلى مفهومها وكذا شروطها ومؤشراتها، بالإضافة إلى دورها في معالجة المشاكل الجبائية وذلك من خلال المطالب التالية :

- مفهوم وأهداف التنسيق الجبائي.
- شروط ومؤشرات التنسيق الجبائي الفعال.
- دور التنسيق الجبائي في معالجة المشاكل الجبائية.

### 1.2.3. مفهوم وأهداف التنسيق الجبائي.

تباينت الاتجاهات بصدد تحديد مفهوم التنسيق الجبائي، فمنها ما أكتفى في تفسيره بتساوي معدل العبء الجبائي، ومنها ما اعتبره توحيد جميع أو بعض الضرائب، ومنها ما قال بإحداث التوافق بين آثار الضرائب بصرف النظر عن توحيد هيكلها أو معدلاتها، كما تباينت أهداف التنسيق

الجبائي الدولي بحسب طبيعة ومستوى العلاقات الاقتصادية بين الدول من ناحية، وبمدى أهمية قوى السوق أو التخطيط في اقتصاديات الدول المختلفة من ناحية أخرى، وهذا ما سنبينه في الفرعين الآتيين:

### 1.1.2.3. مفهوم التنسيق الجبائي الدولي

ينطوي التنسيق الجبائي بصفة عامة على تخليص الضريبة من أثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، ومحاولة خلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية الانتقال، مما يساعد على تحقيق التخصيص الأمثل للموارد [09]ص233.

وقد تباينت الاتجاهات بصدد تحديد مفهوم التنسيق الجبائي في إطار العلاقات الدولية المتكاملة، فمنها ما أكتفى في تفسيره بتساوي معدل العبء الضريبي النقدي مقدرا على أساس نسبة مجموع الحصيلة الضريبية إلى الدخل القومي. و لكن يقال أن مثل هذه المقارنات تتميز بعدم الدقة نتيجة الاختلاف الواضح في اتجاهات الدول بشأن تحديد مضمون كل من الدخل القومي والاستقطاع الضريبي. فضلا عن إغفال هذه المقارنات للأثار المترتبة على اختلاف كل من الأهمية النسبية لعناصر الهيكل الضريبي من ضرائب مباشرة وغير مباشرة، ونمط توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين، بالإضافة إلى تعذر التوصل إلى معيار موحد للتمييز بين الضرائب التي يسهل أو يصعب نقل عبئها.

ومن هذه الاتجاهات ما أعتبر التنسيق الجبائي الدولي في إطار الأسواق المشتركة بمثابة توحيد جميع أو بعض الضرائب المفروضة في الدول المنظمة للتنسيق الجبائي، بمعنى التماثل أو التطابق التام في جميع صورها ومعدلاتها، وخاصة بالنسبة للضريبة على الأرباح وغيرها من الضرائب التي تتناول أنشطة الشركات. ويستند هذا الرأي بالنسبة للسوق الأوروبية المشتركة مثلا على تفسير إتفاقية السوق لمفهوم التكامل الاقتصادي، بأنه خلق الظروف المتشابهة لظروف الاقتصاد الموحد، ومنها خضوع نفس الإنتاج لنفس الضرائب بصرف النظر عن محل إنتاجه أو استهلاكه. ورغم ما ينطوي عليه هذا الاتجاه من بساطة ظاهرة في إحداث التنسيق، فإنه في حقيقته لن يؤدي إلى توحيد ظروف فرض الضرائب وأثارها في الدول المختلفة. إذ تختلف من دولة لأخرى أثار الضرائب ذات الأسعار الاسمية الواحدة على أرباح الشركات ذات الأنظمة المتماثلة بحسب درجة المنافسة التي تواجهها هذه الشركات عند قيامها ببيع إنتاجها أو عند حصولها على عوامل الإنتاج اللازمة لها، والتي تؤثر على إمكانيات نقل عبء الضريبة، وبحسب أحجام هذه الشركات

ومعدلات نموها وطبيعة هيكلها المالية. وبذلك يؤدي توحيد عناصر ومعدلات الهيكل الضريبي في دول السوق المشتركة التي تتفاوت هيكلها الاقتصادية والاجتماعية إلى الابتعاد عن أهداف التنسيق الجبائي، وإحداث اختلاف في هيكل التوزيع الجغرافي للمشروعات الإنتاجية يبعده عن الوضع الأمثل، نتيجة لما يحدثه من اختلاف في المعاملة الضريبية لهذه المشروعات.

وقد أدت -عيوب توحيد الضرائب التي يتعذر تجنبها- إلى اقتصار التماثل على صورة الضرائب دون معدلاتها وذلك بإحداث التوافق بين آثار الضرائب بصرف النظر عن توحيد هيكلها أو معدلاتها، بحيث يأتي التنسيق الجبائي لتحقيق الأهداف التي تسعى السوق إلى تحقيقها وفقا للاتفاقية المنظمة لها، وفي إطار الأنظمة الضريبية القائمة في الدول الأعضاء [09] ص 235-237.

و يشمل التنسيق الجبائي الدولي على مجموعة الاتفاقات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينها، أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية، وتهدف تلك الاتفاقات أساسا إلى تنمية الاستثمارات المشتركة، والتجارة البينية لصالح الأطراف المتعاقدة وكذا الحد من المشاكل الجبائية الدولية [42] ص 81.

هذا التنسيق الجبائي يعتمد على تنسيق مجموعة من الجوانب منها ما يلي:

- اعتماد نفس المدونة من الضرائب؛
- تنسيق الوقائع المنشئة للضريبة؛
- تشابه الأوعية الضريبية؛
- تقارب المعدلات الضريبية؛
- طرق التحصيل الضريبي (اعتماد نفس الطرق)؛
- أنماط الإهلاك؛
- طرق المراجعة والطعن؛
- معالجة الضريبة للاستثمار الأجنبي الوافد؛
- معالجة الخسائر؛
- تبادل المعلومات بخصوص التهرب الجبائي [46] ص 30.

### 2.1.2.3. أهداف التنسيق الجبائي الدولي

تختلف أهداف التنسيق الجبائي الدولي، بحسب طبيعة ومستوى العلاقات الاقتصادية بين الدول من ناحية، وبمدى أهمية قوى السوق أو التخطيط في اقتصاديات الدول المختلفة من ناحية أخرى.

حيث تقتصر أهداف التنسيق في إطار العلاقات الدولية البسيطة أو العادية على الحد من أعباء الضرائب المباشرة أو غير المباشرة وتبسيط إجراءاتها بالقدر اللازم للحفاظ على هذه العلاقات، فتلجأ الدول إلى تقرير بعض الإعفاءات أو التخفيضات فيما يتعلق ببعض الضرائب على الدخل سواء بإصدار تشريعات أو بعقد الاتفاقيات الدولية.

بينما تتسع أهداف التنسيق الجبائي – في إطار الأسواق المشتركة- لتشمل على جوانب عديدة من السياسة الجبائية في علاقتها بالسياسة الاقتصادية الجماعية للدول الأعضاء في مثل هذه التكتلات، بحيث يهدف هذا التنسيق إلى تجنب الآثار السيئة لضرائب الدول الأعضاء في السوق، وكذا تهيئة ظروف المنافسة لعوامل الإنتاج داخل نطاق السوق التي تكفل حرية انتقال الأشخاص والسلع ورؤوس الأموال. إذ يعد التنسيق الجبائي أمراً ضرورياً لخلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في ظل الاقتصاد الموحد. في حين تقل أهمية التنسيق الجبائي في إطار الاتحادات الجمركية عنها في حالة الأسواق المشتركة، وتتحصر أهدافه في تشجيع التبادل التجاري برفع الحواجز الجمركية عن طريق إلغاء الضرائب الجمركية الحامية، والحد من الآثار غير الملائمة لبعض الضرائب الداخلية على حجم التبادل التجاري بين الدول الأعضاء [09] ص 235.

وبصفة عامة يهدف التنسيق الجبائي إلى تشجيع الاستثمارات المشتركة، وتشجيع التجارة البينية، وكذا الحد من المشاكل الجبائية الدولية، ومن الواضح أن أهداف التنسيق الجبائي تختلف وفق الأفق الزمني في المدى القصير وال المدى الطويل.

فأهداف التنسيق الجبائي في المدى القصير يمكن حصرها في النقاط التالية:

- جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية؛
- تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال؛
- توفير قاعدة لبناء أسواق المال والبورصات المحلية؛
- توفير فرص للمنافسة مع الدول الصناعية الكبرى؛
- تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مشروعات مشتركة جديدة؛
- تشجيع توظيف رأس المال المحلي؛
- الاستفادة من مزايا الدول الأعضاء في التنسيق؛
- القضاء على الازدواج الضريبي الدولي؛
- تشجيع التجارة البينية.

أما عن أهداف التنسيق الجبائي في المدى البعيد فيمكن حصرها في النقاط التالية:

- التوجه نحو التكامل الاقتصادي؛
- التنسيق في السياسات المالية و النقدية؛

- زيادة حجم التجارة البينية وكذا الاستثمار المشترك؛
- القضاء على التضخم؛
- تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير الدولي؛
- توظيف عوامل الإنتاج المحلية؛
- جذب تكنولوجيا متقدمة؛
- الاستخدام الأمثل للموارد [42] ص 90.

### 2.2.3. شروط ومؤشرات التنسيق الجبائي الفَعَال

هناك شروط معينة واجب توفرها في التنسيق الجبائي حتى يستطيع هذا التنسيق تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها، كما أن غياب تلك الشروط يُحوّل التنسيق الجبائي إلى مجموعة من القوانين الجامدة التي تمنع الاستثمار الدولي أو تؤدي إلى نتائج غير مرغوبة. كما أن هناك مجموعة من المبادئ العامة (مؤشرات) يمكن الاسترشاد بها للحكم على فعالية التنسيق الجبائي، وسنتناول هذه الشروط وهذه المؤشرات في الفرعين الآتيين:

#### 1.2.2.3. شروط التنسيق الجبائي الفعال

من المعروف أن طول الإجراءات في منح التراخيص وجمود القوانين وقصورها وتأخرها في حسم المنازعات وعدم فعالية ضمانات الاستثمار، وغياب نية التنسيق عند الأطراف المنظمة للتنسيق الجبائي، كلها تقف حجرة عثرة في وجه نجاح التنسيق الجبائي، وفيما يلي مجموعة من الشروط الواجب مراعاتها من أجل نجاح هذا التنسيق الجبائي:

- بناء قاعدة بيانات للاستثمار والتنسيق الجبائي؛
  - توفر مراكز لدعم قرارات التنسيق الجبائي؛
  - وجود شبكة اتصالات بين أطراف التنسيق الجبائي؛
  - توفر مرونة في برنامج التنسيق الجبائي ليتواءم مع المؤثرات المحلية والدولية المحيطة.
  - وجود نظام للتخطيط والبرمجة والموازنات التقديرية للتنسيق الجبائي.
  - توفر نظام معلومات إدارية للتنسيق الجبائي،
  - ربط التنسيق الجبائي بالسياسة العامة للضرائب مع مراعاة العدالة والمساواة والكفاءة.
  - استخدام التنسيق الجبائي لتحقيق تعاون وتحالف إستراتيجي ومشروعات مشتركة
- جديدة [42] ص 91.

### 2.2.2.3. مؤشرات التنسيق الجبائي الفعال

يجري التفريق عادة بين التنسيق الجبائي من حيث درجة تحقيق أهدافه، فيعتبر التنسيق الجبائي فعالاً، إذا حقق أكبر قدر من أهدافه خلال سنة مالية محددة، وإذا فشل التنسيق الجبائي في الوصول إلى الأهداف المنشودة فسوف يعتبر تنسيقاً غير فعال. إذن يجب أن يحقق التنسيق الجبائي قدراً من الوفورات الاقتصادية وتزايداً في حجم الاستثمارات الدولية للدول الأعضاء ومعالجة نسبية للمشاكل الجبائية سواء من خلال الاتفاقيات الثنائية أو الاتفاقيات الجماعية. كما يجب أن تكون تكلفة التنسيق الجبائي أقل من المكاسب التي يحققها خلال فترة محددة، ويدعونا هذا إلى ترشيد تكلفة تنفيذ برامج التنسيق الجبائي وزيادة كفاءة الأجهزة المسؤولة عنه، لذلك يجب مراجعة منظومة التنسيق الجبائي للتحقق من درجة تحقيق الأهداف المخططة (المنشودة).

ومن هنا تظهر أهمية مراجعة منظومة التنسيق الجبائي وتطويرها وفق المتغيرات الدولية والمحلية. ويتضمن الحكم على فعالية التنسيق الجبائي ضرورة تطبيق عدد من المقاييس التي تساعد على تطوير أدوات التنسيق حتى لا تتحول إلى قواعد بيروقراطية جامدة. وفيما يلي عدد من المبادئ العامة الواجب الاسترشاد بها عند الحكم على فعالية التنسيق الجبائي:

- مبدأ المساواة و العدالة و المعاملة بالمثل بالنسبة للحوافز الجبائية للاستثمار الدولي؛
- مبدأ وضوح بنود التنسيق الجبائي؛
- مبدأ استقرار التنسيق الجبائي؛
- مبدأ تطبيق الحوافز الضريبية بصفة منتظمة؛
- مبدأ استقرار أسعار الضريبة؛
- مبدأ التحديد المسبق للضرائب على الاستثمار والأرباح والدخل في إتفاقية التنسيق الجبائي؛
- مبدأ ملائمة توقيت تحصيل الضرائب خاصة بالنسبة للمستثمرين الأجانب؛
- مبدأ إقتصاديات التحصيل (انخفاض تكلفة التحصيل)؛
- مبدأ مرونة التنسيق الجبائي وفق التغيرات الاقتصادية؛
- مبدأ المقاصة الجبائية بين الدول الأعضاء في إتفاقية التنسيق الجبائي؛
- مبدأ ضمان الحصيلة الجبائية؛
- مبدأ تكافؤ الحوافز الجبائية بين الدول الأعضاء؛
- مبدأ تكافؤ الضغط الجبائي بين الدول المنظمة للتنسيق الجبائي [42]ص111-113.

### 3.2.3. دور التنسيق الجبائي الدولي في معالجة المشاكل الجبائية

إن الدول تهدف من وراء تنظيمها للتنسيق الجبائي إلى تحقيق أهداف عديدة تتمثل في جذب الاستثمارات الدولية، وتشجيع التجارة البينية، وكذا الاستفادة من كفاءات الدول في ميدان التطور التكنولوجي والتنمية، إلا أن الدول قد تهدف أيضا من وراء تنظيمها للتنسيق الجبائي معالجة المشاكل الجبائية، وفي مقدمتها الازدواج الضريبي الدولي. ففي إطار العلاقات العادية أو البسيطة بين الدول، تؤدي ممارسة كل دولة على حدى لحقوق سيادتها الجبائية التي قد تتعدى نطاق إقليمها إلى إثارة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي بما ينطوي عليه من زيادة العبء الجبائي نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب، بحيث يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى إستنفاد الجانب الأكبر من أرباح الشركات التي يمتد نشاطها إلى أكثر من دولة مما يحول دون تحقيق التوزيع الجغرافي الأمثل للأنشطة الإنتاجية، كما يؤدي هذا الازدواج- إلى إخضاع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة للضرائب في الدولة محل الاستثمار علاوة على خضوعها للضرائب في دولة موطن المستثمر-، إلى فقدان هذه الأموال لصفاتها القائمة على سهولة الحركة والانتقال، ويشكل بالتالي عقبة رئيسية في سبيل تشجيع الاستثمارات الدولية ومنها المشروعات المشتركة، التي تحتل مكانة هامة في برامج التنمية الاقتصادية في كثير من الدول. ولما كانت مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في اختصاصاتها الجبائية بقصد تحقيق المزيد من الإيرادات العامة، فإن تسوية هذه المشكلة تحتاج إلى التنسيق بين هذه الاختصاصات الجبائية بما يقتضيه من قبول كل دولة التنازل عن بعض هذه الاختصاصات والتضحية بجانب من إيراداتها الجبائية [09] ص 231-232.

كما تلجأ الدول المنظمة للتنسيق الجبائي إلى إدراج في تشريعاتها الوطنية وكذا في اتفاقية التنسيق الجبائي بنود تقضي بتقديم المعلومات المهمة والتي تفيد في القضاء على التهرب الجبائي الدولي أو التقليل من أثره.

كذلك تهدف اتفاقية التنسيق الجبائي إلى إلغاء العقوبات الجبائية في وجه المنافسة بشكل يسمح لدول المجموعة بإنشاء سوق موجه يشغل في نفس الشروط التي يشغل فيها السوق الوطني، وذلك عن طريق إلغاء التمييز الجبائي في معاملة المكلفين والسلع والخدمات، وهذا الإجراء من شأنه القضاء على المنافسة الجبائية المضرة بين الدول المنظمة للتنسيق ما دام أن كل الشركات تخضع لنفس الالتزامات وتستفيد من نفس الإعفاءات، وهذا ما من شأنه أن يفتح الطريق أمام المنافسة النزيهة التي تعود بالفائدة على جميع الأطراف لذلك نجد الدول تسعى إلى تقريب معدلات الضريبة ومعدلات الضغط الجبائي، لأنه من شأن الاختلاف في هذه المعدلات أن يولد تأثيرات بإمكانها أن تربك المنافسة الشرعية والسير الحسن للسوق [11] ص 41-42.



### 3.3. إجراءات أخرى لمعالجة المشاكل الجبائية الدولية

مما لا شك فيه، أن ما يشهده عالم الضرائب من تصاعد كبير في أرقام التجارة الإلكترونية يدعو إلى سرعة التحرك من أجل استغلال الأثر السلبي للعولمة والتطور التكنولوجي، حيث يرى فريق من الخبراء أن العمليات المنفذة عبر الانترنت يجب أن تخضع للضريبة، باعتبار أنها تجلب أرباح ومدا خيل لأصحابها، واقترحوا في هذا المجال ضرورة إيجاد قواعد جديدة يمكن تطبيقها على هذا النوع من العمليات.

كما أن قضية النمل الأبيض أخذت قسطا من اهتمام الخبراء والباحثين الذين اقترحوا على الإدارات الجبائية اتخاذ جهودا خاصة للتخفيف من حدة هذا النمل وكذا تشكيل تعاون جبائي بين هذه الإدارات يكون موجه لتبادل المعلومات التي تقيد في تحديد أسعار التحويل وقمع التهرب من الضرائب. دون أن ننسى الإجراءات الأخرى التي اتخذت في هذا المجال من أجل مواجهة التنافس الجبائي والجنات الجبائية.

ولقد كانت المطالب التي اعتمدها في هذا المبحث كالآتي:

- حلول مقترحة للمعاملة الجبائية للتجارة الإلكترونية.
- كيفية القضاء على النمل الأبيض الضريبي.
- مكافحة الجنات الجبائية ومواجهة التنافس الجبائي.

### 1.3.3. حلول مقترحة للمعاملة الجبائية للتجارة الإلكترونية

في ظل التحول المتسارع نحو عالم الأعمال الإلكترونية، شرعت السلطات الحكومية في العديد من الدول في التفكير في إمكانية تطبيق القواعد الضريبية التقليدية على التعاملات الإلكترونية وكذا ضرورة صياغة تشريعات جديدة تواكب هذا النوع من التعاملات، و أقترحوا في هذا المجال فرض ضريبة على الاستهلاك بدلا من فرضها على الوحدات الإنتاجية وكذا تطبيق ضريبة البيت (Bit tax) (ضريبة البيت) ظهرت سنة 1994، والتي تحسب على أساس كثافة التحويل الإلكتروني للمعلومات من خلال عدد البيتس (Bits) المستعملة) بالإضافة إلى محاولة تصور إطار عام للضرائب في عالم المعاملات الإلكترونية.

#### 1.1.3.3. فرض ضريبة على الاستهلاك

يهدف هذا المقترح إلى التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض ضريبة على الاستهلاك والملكية، حيث أن كل منها منخفض المرونة وصعب إخفاؤه. وتساعد هذه الضريبة في

جمع الضرائب من المتهربين من دفعها، حتى أولئك الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الأنترنت حيث يقومون بإنفاق هذه الدخول بأي حال من الأحوال [35]ص24.

وترى (L'OCDE) أن فرض ضرائب على التجارة الالكترونية ينبغي أن يستند إلى مبادئ الشفافية والتيقن والفعالية والكفاءة وعدم التمييز، وهناك توافق دولي في الآراء على أن قواعد فرض ضرائب الاستهلاك على التجارة عبر الحدود ينبغي أن تطبق في الولاية القضائية التي يتم فيها الاستهلاك، وهناك آليات قائمة ومعروفة لسلطات الضرائب من أجل مراقبة وجباية ضرائب الاستهلاك المتعلقة بالمنتجات المادية، حتى عندما تباع هذه المنتجات في الصفقات عبر الحدود، وعلاوة على ذلك هناك محاولات لوضع آليات لجباية ضرائب الاستهلاك فيما يتعلق بتوريد منتجات أو خدمات التكنولوجيا الرقمية بين شركة وأخرى في الصفقات عبر الحدود.

و هناك فكرة أخرى مطروحة للنقاش، وهي إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الإنترنت (ISP). بمعنى أن تقوم هذه الشركات بحاسبة عملائها على التعاملات التي يجرونها عبر الإنترنت. أي تفرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة ثم تقوم بتحويل هذه الضريبة إلى الحكومة. أي أنها وسيط بين كل من الحكومة والمستهلكين، وتثير هذه الفكرة العديد من المواضيع المتعلقة بطرق تتبع المعاملات الالكترونية للعملاء، ومدى تضارب ذلك مع قوانين السرية والأمن، كذلك فإنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى زيادة الأعباء الملقاة على كاهل المستهلكين. فبالإضافة إلى ثمن السلعة والخدمة سوف يقوم المستهلكون بدفع ضريبة للشركات الـ ISP. وعليه فقد يؤدي ذلك إلى عرقلة نمو التجارة الالكترونية. خاصة إذا قامت هذه الشركات بفرض أعباء ضريبية مرتفعة [35]ص25.

### 2.1.3.3. تطبيق ضريبة البيت (BIT)

ضريبة البيت (Bit tax) هي أحد الحلول المقترحة لتنظيم المعاملات التي تنطوي على انتقال إلكتروني للبيانات ويتم تحصيلها على أساس كمية البيتس (bits) الرقمية التي يمكن استخدامها أو نقلها. ويتطلب ذلك وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة التي تقوم بنقل المعلومات (الكمبيوتر، الفاكس، وغيرها) خاصة بقياس البيانات على أساس البيتس.

وقد نبعت هذه الفكرة من الأهمية القصوى التي تحتلها المعلومات والبيانات في عالم اليوم، حيث تعد دعامة البيئة الجديدة. فإنتقال وتبادل المعلومات هو النشاط الرئيسي لهذه البيئة. وعلى الرغم من ذلك فإن المكاسب المتولدة عن هذا النشاط غير منظور حيث أنه لا توجد رقابة كافية أو رصد تام لهذا النشاط وبالتالي فهي مصدر ثروة لا تنتفع به الدول المختلفة.

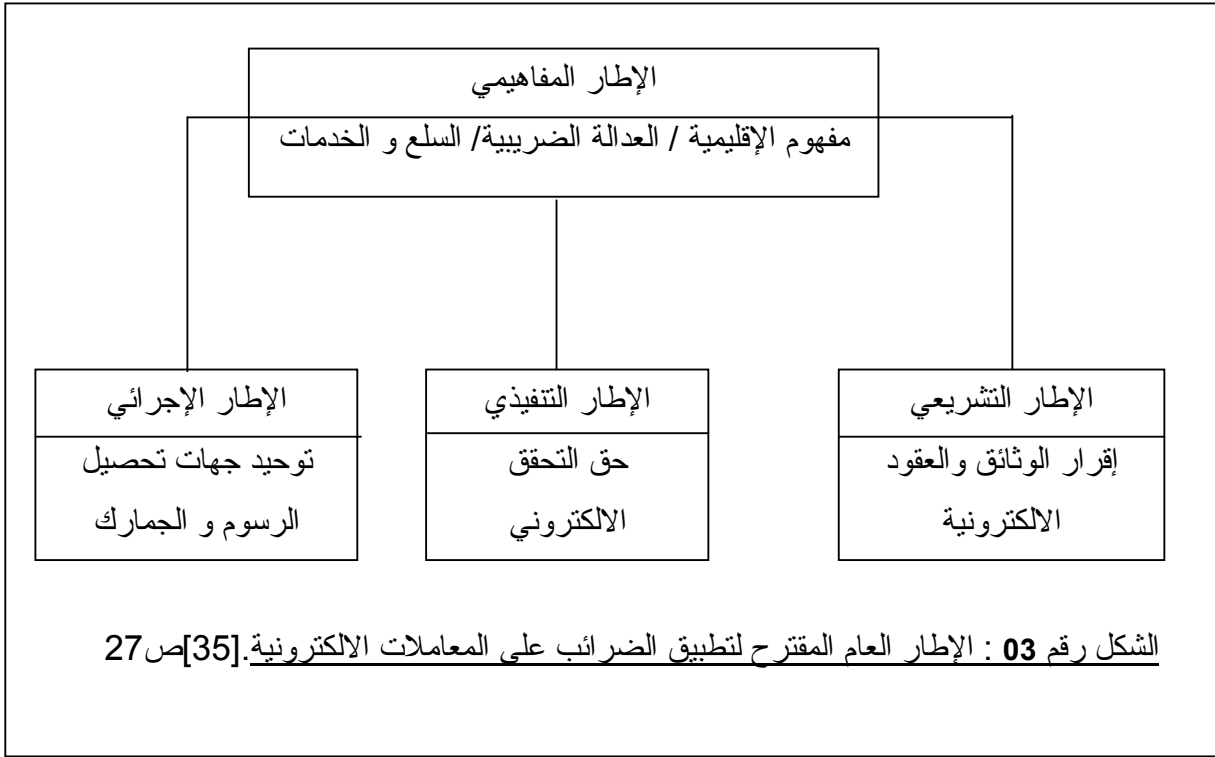
ويمكن إعتبار ضريبة البيت من بين أفضل الحلول المقترحة لفرض ضريبة على انتقال السلع والخدمات الإلكترونية عبر الانترنت، حيث أن هذه السلع يتم تحويلها إلى كمية من البيتس (BITS) وتتم عملية إنتقالها عبر الانترنت، وبالتالي فإن الـ bit tax سوف تتمكن من حصر العدد الفعلي من البيتس الذي تم نقله وتقوم بفرض ضريبة عليه.

وقد وجهت لهذه الفكرة العديد من الانتقادات، حيث أن فرض هذه الضريبة ستتطوي عليه العديد من المشاكل، حيث أن تحديد قيمة الضريبة المفروضة وفقا لكمية البيتس المنتقلة قد ينطوي على نوع من الخداع، فقد تتكون السلعة أو الخدمة المنقولة من عدد صغير من البيتس وبالتالي يتم فرض قيمة ضريبية قليلة، وفي الوقت نفسه قد تكون قيمة بيع هذه السلعة أو الخدمة مرتفعة، وقد يكون الأمر مختلفا، عندما تتكون السلعة أو الخدمة من عدد كبير من البيتس وبالتالي تخضع للالتزامات ضريبية أكبر وفي الوقت نفسه تكون قيمة بيع هذه السلعة منخفضة. وبالتالي فإن ذلك يتطلب محاولة لتطوير المقترح حتى يمكنه التغلب على هذه العقبة التي قد تؤدي إقتصار عملية الانتقال على نوع معين من السلع والخدمات وهو الذي لا يحتوي على عدد كبير من البيتس ولكن قيمة بيعه غاية في الارتفاع [35] ص 25-26.

### 3.1.3.3. الإطار العام المقترح للضرائب في عالم المعاملات الإلكترونية

في إطار ما تمت دراسته، ظهرت الحاجة واضحة وملحة لأهمية وجود إطار عام متكامل يحقق الأهداف المنشودة للنظام الضريبي، والذي يعد حجر الزاوية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في كافة دول العالم.

ويوضح الشكل رقم (03) الإطار العام المقترح، ويتضمن الإطار المفاهيمي، الإطار الإجرائي، الإطار التشريعي، والإطار التنفيذي.



### 1.3.1.3.3. الإطار المفاهيمي

مما لا شك فيه أن العديد من المفاهيم السائدة في عالم الضرائب يحتاج إلى إعادة مراجعة بصورة تحقق اتساق هذه المفاهيم مع المتغيرات التكنولوجية. ويشمل ذلك على سبيل المثال لا الحصر المفاهيم التالية :

- مفهوم الإقليمية، ويقصد هنا امتداد مفهوم التواجد ليشمل مقار المعلومات على شبكة الإنترنت. وليس قصرها على مفهوم التواجد المكاني.

- مفهوم العدالة الضريبية، ويقصد هنا اتساع مفهوم العدالة الضريبية على المستوى العالمي بصورة تضمن تقليل حركة الأفراد والشركات من جانب، ومن جانب آخر عدم وجود اختلال في أسعار الحصول على السلع نتيجة الوسط الذي يتم تسليمها من خلاله.

- مفهوم السلع والخدمات، حيث أنه في إطار تزايد وتنامي السلع المادية وتحول بعض هذه السلع إلى خدمات، فإن هذه المفاهيم تحتاج إلى إعادة الصياغة بما لا يفرق بين نشاط تجاري و آخر بناء على نوع السلعة المتداولة، حيث يمكن تغيير أشكال بعض السلع من الصورة المادية إلى الصورة الالكترونية (الصورة الفوتوغرافية عند تسليمها كصورة ورقية أو عند تسليمها كملف رقمي).

### 2.3.1.3.3. الإطار التشريعي

مهما حاولنا تطبيق أساليب القياس فإن قضية إقرار الوثائق والعقود الإلكترونية ستبقى هي مربط الفرس في إطار إطلاق طاقات التجارة الإلكترونية وبالتالي فإن الإطار التشريعي يحتاج إلى إعادة صياغة ويراعى في ذلك ما يلي :

- إقرار التوقيعات الإلكترونية، حيث أن نظم التجارة الإلكترونية الحالية وما تشهده من تطور، تجعل التوقيعات الإلكترونية أكثر صعوبة في التزوير من النظم الورقية، مما يتطلب وجود آليات تشريعية تقر هذه التوقيعات الإلكترونية.

- التعاقدات الإلكترونية، هي الأخرى بضمان درجات سرية مناسبة، فإنها يمكن أن تصل إلى درجة عالية من إثبات الحق. وبالتالي فإنها يمكن أن تكون مرجعية كاملة دون الحاجة لأي إثباتات أخرى، وبتكامل هذه العقود الإلكترونية مع حق التحقق الإلكتروني الذي سنشير له لاحقاً، فإنه يمكن مراجعة العقود فوراً بما يجعل لهذه العقود حجية أعلى من العقود الورقية.

- التشريعات الخاصة بتأمين الموارد التكنولوجية بوصفها أحد الموارد المطلوب حمايتها، ويشمل ذلك كلمة السر مثلاً، وكذلك قواعد البيانات والبحث فيها بوصفها مرجعية يعتمد عليها.

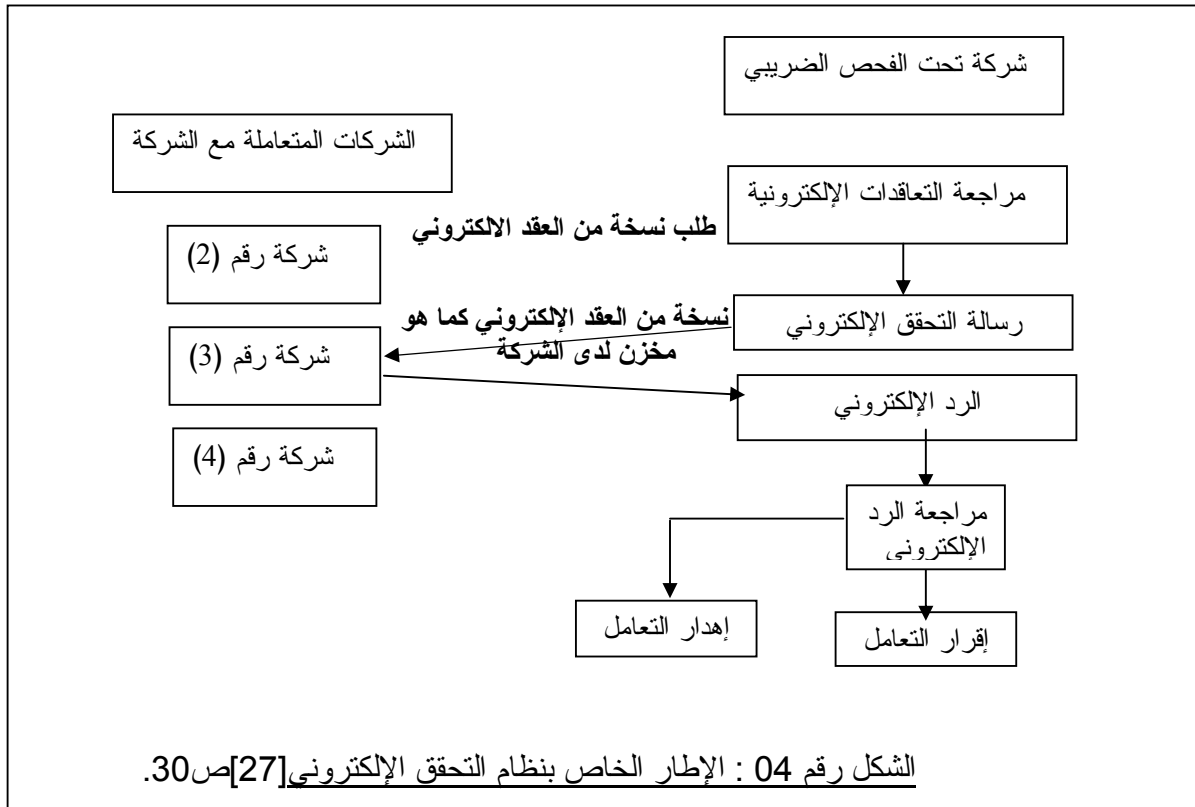
### 3.3.1.3.3. الإطار التنفيذي

أعتمد النظام الضريبي في المقام الأول على قيام مأموري الضرائب بمراجعة القيود الدفترية الواردة في ميزانية المؤسسات والشركات وحساب الأرباح والخسائر على الوثائق الأصلية (فواتير الشراء و البيع). وذلك للتحقق من صحة ما ورد فيها من بيانات، وبالتأكيد فإن التحول إلى نظم القيد الإلكتروني و العقود الإلكترونية و ما قد يتبادر إلى الذهن من إمكانية تعديل هذه العقود، يوجب اقتراح نظام للتحقق الإلكتروني من العقود من خلال تبادل الرسائل الإلكترونية بين الشركة تحت الفحص الضريبي والشركات التي تعاملت معها شراء أو بيعاً. حيث يتم التعامل الإلكتروني بين الطرفين كلاهما مجهز إلكترونيا بصورة تحقق تنفيذ هذا التعامل، كما أن أحد الطرفين ستكون له رغبة أساسية في إثبات التعامل سواء بقيمته الأساسية أو بقيمة أعلى (مصرفات) بينما يلجأ الطرف الآخر إلى قيده بقيمته الأساسية أو بقيمة أقل (الإيرادات). مما يشكل نظاماً رقابياً متكاملًا.

إن القيد الإلكتروني موجود لدى الطرفين ويمكن التحقق منه من خلال رسالة إلكترونية يتم إرسالها من قبل الجهة تحت الفحص بمعرفة مأمور الضرائب ويتم الرد عليها، ويتطلب ذلك الأسلوب وجود ما يسمى حق التحقق الإلكتروني، ويمكن برمجته أوتوماتيكياً بصورة تحقق عدم تحميل الجهة الأخرى أي أعباء إدارية للرد (ستكون الرسالة من حاسب إلى حاسب).

يقوم مأمور الضرائب بمراجعة العقود الإلكترونية باستخدام نظم المراجعة الحديثة أو التقليدية، وفي حالة رغبة مأمور الضرائب في التحقق من صحة أحد التعاقدات فإنه يقوم بالضغط على زر خاص يقوم بإرسال رسالة إلى الشركة التي تم التعامل معها، وهي مسجلة في العقد الإلكتروني. تتضمن هذه الرسالة طلب إرسال نسخة من العقد كما هو مخزن لدى الشركة التي تم التعامل معها.

في حالة إقرار هذا الحق يكون الرد من حاسب الشركة المتعامل معها بإرسال نسخة من صورة العقد كما هي مسجلة لدى الشركة، ويتم المقارنة بين العقدين، وبناء على هذه المقارنة يمكن قبول أو إهدار المعاملة [35]ص 27-29. ويوضح الشكل رقم (04) الإطار الخاص بهذا النظام.



### 4.3.1.3.3. الإطار الإجرائي

دأبت العديد من الدول على تقسيم الأنشطة المرتبطة بتحصيل الرسوم والضرائب بين عدة جهات متنوعة كالجمارك وإدارة الضرائب... الخ.

إلا أن تشابك الأنشطة المختلفة أدى إلى توكيل بعض أنشطة قطاع معين ليقوم بها قطاع آخر، وقد نجد على سبيل المثال مصلحة الجمارك تقوم بتحصيل ضريبة المبيعات على الواردات من

المستوردين عند نقطة الفحص الجمركي، ويعتبر تقدير مصلحة الجمارك نهائياً. وتعتبر هي صاحبة الاختصاص والولاية في تقدير الربط.

مع دخول التجارة الإلكترونية وإمكانية دخول السلع غير المادية دون العبور على المنافذ الجمركية، فإننا أمام أحد حلين جمركيين: إما إعفاء هذه السلع من الضرائب الجمركية. وهو ما يخل بمبدأ المساواة الضريبية، أو فرض الضرائب الجمركية عليها عند قيام مأمور الضريبة العامة بالمراجعة السنوية لحسابات الشركات والمؤسسات من خلال محاولة إيجاد تقنيات لإخضاع تلك المنتجات للضريبة.

إلا أن الاتجاه الأسلم قد يكون في توحيد الجهود من أجل إيجاد آليات جديدة لإخضاع المنتجات الإلكترونية للضريبة وكذا توحيد الجهات التي تقوم بتحصيل الضريبة و تكامل أعمالها في المراحل المختلفة وذلك لضمان الحصول على الإيرادات وتحقيق العدالة الضريبية بغض النظر عن المنظمة التي يتم فيها التحصيل [35]ص30-31.

### 2.3.3. كيفية القضاء على النمل الأبيض الضريبي

في مواجهة هذه الأنواع من النمل الأبيض و غيرها مما قد يظهر مستقبلاً قد يكون على كثير من الدول وخاصة الدول التي تفرض معدلات ضريبية مرتفعة أن تبدأ في الإستعداد لما قد يحدث من إنخفاض حاد في إيرادات الضرائب، وعليها أيضاً أن تشرع في التفكير في إمكانية إستغلال الأثر السلبي للعولمة والتكنولوجيا الجديدة بصورة عكسية بما يسهل إحداث تغييرات بناءة في أسلوب تحصيل الضرائب.

وفي حالة عدم حدوث أية تغييرات للحد من أثر هذه الأنواع من النمل الأبيض الضريبي أو مواجهة الضغوط الرامية لزيادة الضرائب ستتحقق النسبة بين إيرادات الضرائب والنتائج المحلي الخام في كثير من الدول، ومن السابق لأوانه قياس هذا الانخفاض، ويرى بعض الأكاديميين أن انخفاض هذه النسبة قد يعود بالخسارة على مستوى الرفاه، ومع ذلك فقد يتسنى للمجتمع الدولي استنباط وسائل للتخفيف من آثار هذه الأنواع من النمل الأبيض الضريبي لتحبيدها تماماً، أو فرض ضرائب جديدة لمواجهة ما يحتمل فقده من إيرادات [37] ص36. وقد دأب خبراء الضرائب على مدى سنوات طويلة على التوصية بوضع نظام ضريبي سليم بما يتماشى والتغييرات الطارئة، وقد يكون من التغييرات الجوهرية التحول من نظام الضريبة على الدخل الشامل إلى نظام الضرائب النوعية الذي يتم بموجبه فرض ضرائب على أنواع الدخل المختلفة (مثل الأجور والإيجارات والفوائد وأرباح الأسهم) بصورة مختلفة، وهذا النهج من شأنه التمكين من خفض أسعار الضرائب على الأوعية الضريبية على الدخل المتحرك. وقد يطرح ذلك تساؤلات حول عدالة النظام الضريبي،

لكنه سيسمح للدولة بالتقليل إلى أدنى حد ممكن - مما قد تتكبده من خسائر محتملة في الإيرادات من جراء هروب رأس المال أو هجرته بسبب ارتفاع أسعار الضرائب [37] ص 36.

وقد توافق الدول- من خلال تكنولوجيا الكمبيوتر- على تبادل المعلومات بلا حدود عن دافعي الضرائب للكشف عن حالات التحويل غير المباشر للأرباح، حيث أننا نجد أن التشريعات الداخلية لمعظم دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أعطت امتياز للمصالح الجبائية للكشف عن أسعار التحويل، ومن هنا فإنه في إطار التحقيق الجبائي للمحاسبة، عندما تكتشف الإدارة مؤشرات تدل على تحويل غير مباشر للأرباح، فإن الإدارة من حقها أن تطلب من الشركة الخاضعة للتحقيق بأن تحدد طبيعة العلاقة التي تربطها مع الشريك الأجنبي وطريقة تحديد الأسعار التي تم التعامل بها مع هذا الشريك، وفي حالة إثبات التلاعب في أسعار التحويل فإن الإدارة الجبائية بإمكانها تحديد الأرباح المحولة من أجل إخضاعها للضريبة مع تغريم الشركة بذلك [47] ص 341.

ومن أجل منع التلاعب في أسعار السلع والخدمات فإنه على المصالح الجبائية أن تتأكد أن سعر التداول بين الوحدات المرتبطة قد حدد في ظروف تحكمها المنافسة، أي أن السعر المطبق هو السعر التنافسي (LE PRIX DE PLEIN CONCURENCE)، والذي يحدده السوق وليس السعر الخاضع لإرادة الشركة الأم أو لاعتبارات جبائية، كما يجب التأكد أيضا أن الخدمات قد أديت فعلا، وأن تحويل الأموال قد قابلها فعلا في المقابل خدمات معينة [48] ص 56.

وقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في جويلية 1995 بنشر سجل (CLASSEUR) عن المبادئ المطبقة من طرف الشركات العالمية وفروعها التابعة من أجل تحديد أسعار التحويل، وكان الهدف من ذلك هو وضع توجيهات أمام الإدارات الجبائية لتحديد هذه الأسعار، وقد اقترحت هذه المنظمة مجموعة من الطرق نجملها فيما يلي:

- طريقة السعر المقارن مع السوق (prix comparable sur le marché)، هذه الطريقة تستدعي مقارنة أسعار السلع والخدمات المطبقة بين الشركات الحليفة، مع أسعار نفس السلع والخدمات المطبقة في السوق الحر.

- طريقة سعر إعادة البيع (prix de revente)، هذه الطريقة تعتمد على الأخذ بعين الاعتبار سعر إعادة البيع الذي يتعامل به الفرع مع شركة غير حليفة (مستقلة عن المجمع)، من هذا السعر يتم خصم هامش معين يمثل تكاليف البيع، من أجل تحديد ربح الفرع بصورة قريبة من الحقيقة وإخضاعها للضريبة تبعا لذلك.

- طريقة سعر التكلفة المعدل (prix de revient majoré)، هذه الطريقة تعتمد على التكاليف التي يتحملها مورد السلع والخدمات في إطار الصفقات بين الشركات الحليفة، هذه التكاليف يضاف إليها



هامش معين حسب طبيعة النشاط الممارس وظروف ممارسته، من أجل الوصول إلى تحديد رقم أعمال الفرع، ومن ثم مبلغ الأرباح التي يحققها وإخضاعها للضريبة كنتيجة حتمية لذلك [31]ص76. غير أن هناك العديد من المعوقات تجعل من الصعب تحديد أسعار التحويل بصفة دقيقة منها القيود المفروضة على التجارة، طول قنوات التوزيع، تباين طبيعة السلع والخدمات، تعدد واختلاف قيمة العملات وأسعار الصرف، معدلات التضخم، وغيرها من المعوقات التي تشكل تحدياً أمام تحديد أسعار التحويل المناسبة للسلع والخدمات التي تتعامل بها الشركات العالمية وفروعها الوليدة [32]ص203.

### 3.3.3. مكافحة الجنات الجبائية ومواجهة التنافس الجبائي

يرى بعض الأكاديميين أن الجنات الجبائية هي كنقطة انطلاق للمنافسة الجبائية المضرة، وأن هذه المنافسة هي كنتيجة حتمية للتطبيقات التي تنتج عن الجنات الجبائية، وأنه من أجل مواجهة هذه التنافسية الجبائية، لا بد أولاً من القضاء على الجنات الجبائية، ثم محاولة إيجاد سبيل للتسويق الجبائي الدولي من أجل التخفيف من آثار هذه التنافسية إلى أبعد الحدود.

وفي هذا المقام أردنا أن نعرض أولاً مواقف المنظمات الدولية من هذه الجنات الجبائية، ثم ثانياً الإجراءات التي اتخذتها الدول في سبيل مواجهة هذه الجنات.

### 1.3.3.3. موقف المنظمات الدولية من الجنات الجبائية

تسعى المنظمات الدولية إلى الضغط على مراكز الجنات الجبائية كي تحد من تقدمها، ومن تقديمها للحماية والسرية للأموال الهاربة من الضرائب أو الملاحقات القانونية، وتحاول إلزام حكوماتها باتفاقيات دولية، لتبادل المعلومات حول الحسابات المصرفية المفتوحة لديها وحجم الأموال المودعة فيها ومصادر هذه الأموال، ولم تعد مخاوف البلدان والمنظمات من استمرار الملذات الجبائية مقتصرة على الأموال التي تخسرها من جراء التهرب من الضرائب، بل أصبحت تتعددها إلى الخشية من أن تستخدم المنظمات الإرهابية السرية التي توفرها الجنات الجبائية لإيداع أموالهم وتشغيلها ثم استخدامها في تمويل الإرهاب وتصنيع أسلحة الدمار الشامل.

وتجري المؤسسات والمنظمات الدولية مفاوضات معمقة مع حكومات المراكز المالية المعنية، تهدف إلى وضع ضوابط محددة تمكن حكومات هذه الدول الالتزام بها بهدف كشف الحسابات المشبوهة وملاحقة المتهمين والمتهربين من الضرائب [55]ص20.

وقد أشار الإتحاد الأوروبي إلى ضرورة قيام التكتلات الدولية بإنهاء الإمتيازات التي تتمتع بها هذه المراكز المالية لأنها لم تعد مقتصرة كما كانت في السابق على توفير ملاذ آمن للأغنياء الفارين من الإلتزامات المالية في بلدانهم الأصلية، والتي يمكن التغاضي عنها، بل أصبحت تشكل خطرا على الأمن والسلام العالميين لأنها توفر حماية لأموال يمكن أن تستخدم في عمليات إرهابية، كما أوصى أيضا بضرورة عقد إتفاقات تعاون قضائي وجبائي مع هذه المراكز من أجل تبادل المعلومات عن المتهمين والمتهربين من الضرائب والتي تقيد في القضاء على الإجرام والتهرب من الضرائب.

أما فيما يخص تقرير الأمم المتحدة المنشور سنة 1988، والذي أكد بصفة كبيرة بأن تلك الأماكن الآمنة، هي قبل كل شيء تتميز بقدرتها على إستقبال وإخفاء رؤوس الأموال ذات الأصل الإجرامي، وبالتالي لا بد من تضافر الجهود الدولية من أجل محاربتها.

كما قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإصدار بيان تحذيري إلى الجنات الجبائية، يطالبها بإبداء عزمها للعمل على تصحيح أوضاعها الجبائية، وقد ربط هذا البيان بين هذه الأوضاع وموضوع غسيل الأموال، حيث يعتبر البيان أن تحويل بعض البلدان نفسها إلى جنات جبائية، شجعت أصحاب رؤوس الأموال الغير مشروعة والمحرمة على تحويل أموالهم إلى هذه الدول. وقد نشرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تقريرا سنة 1998 تضمن معايير التعرف على هذه الجنات والآثار الوخيمة الناجمة عنها. وقد أمهل هذا التقرير الدول التي هي عبارة عن جنات جبائية إلى غاية 31 ديسمبر 2005 من أجل إتخاذ إصلاحات تهدف إلى وضع حد لتطبيقاتها المضرة [49].

### 2.3.3.3. إجراءات إزالة الجنات الجبائية

تتلخص مطالب الدول والمنظمات المكافحة للجنات الجبائية بتبادل المعلومات المالية مع البلدان الأخرى حول الشركات والأفراد المشتبه في تهريبهم من دفع الضرائب، وإلغاء قانون التفضيل الضريبي الذي تتمتع به الشركات الأجنبية في هذه المراكز، ويصر الإتحاد الأوروبي على موافقة المراكز المالية المعنية على أن تكون المعلومات حول الشركات والأفراد العاملة على أرضيتها مشتركة من دون أن تكون هناك حاجة إلى التقدم بطلب محدد عن كل فرد أو شركة، أي أن على حكوماتها تقديم المعلومات في شكل دوري ومن دون طلب، وتنص لوائح وقوانين الإتحاد الأوروبي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على التبادل المباشر والفوري للمعلومات المالية بين الدول الأعضاء والمحميات التابعة لها، وهذا يضع المراكز المالية في مأزق حقيقي، فهي من جهة لا تستطيع أن ترفض مشاركة دول الإتحاد بما تملك من معلومات، لأنها ستفقد عدد من المزايا التجارية مع دول الإتحاد في حال فرض عقوبات عليها، ومن جهة أخرى فإن تبادل المعلومات سيفقدها معظم زبائننا اللاهثين وراء السرية [55]ص25.

ولقد اقترحت المنظمات العالمية المهتمة بمجموعة من الإجراءات لمواجهة هذه الظاهرة كما أننا نجد أن الدول المختلفة قد اتخذت إجراءات فردية في قانونها الداخلي لمواجهة التطبيقات الناتجة عن هذه الظاهرة نوردتها فيما يلي:

- لقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإعداد دليل إرشادي للتعرف على ملاذات الضرائب، وكذا نشر قائمة بملاذات الضرائب ( أنظر الملحق رقم 04 ) إتجاه إستتصال عمليات غسل الأموال والتهرب الجبائي، واقترحت على الدول والأقاليم التي توجد بها هذه الجنات أن تتخذ إجراءات لقمعها، ولقد شكك كثير من الدول الأصغر، وكذا بعض الدول التي ليست بهذا الحد من وصمها بأنها ملاذات للضرائب [37]ص36.

- كما قام الإتحاد الأوروبي بأعمال حول المنافسة الجبائية المضرة في سنة 1997، وقام بوضع تقرير تضمن مجموعة من الإجراءات موجهة لمواجهة هذه الظاهرة، من أجل المساهمة في تخفيف التشوه في السوق الموحد وكذلك لمواجهة الضياع الهام في المداخل الجبائية وكذلك المساعدة في إعداد هيكل جبائية مناسبة [33]ص71-72.

- كما لجأت بعض الدول إلى تطبيق اقتطاع من المصدر على بعض المدفوعات لصالح مقيمين في دولة تمارس منافسة جبائية مضرة، وهذا لمنع التحويل غير المباشر للأرباح، خاصة إذا كانوا هؤلاء الأشخاص ينتمون إلى دولة غير متعاقدة بإتفاقية تنص على مبدأ عدم التمييز، كما لجأت دول أخرى لوضع قيود على تحويل الأرباح إلى الخارج، وفرضت على الشركات العاملة داخل إقليمها على إعادة استثمار هذه الأرباح داخلها، في حين نجد أن دول أخرى حددت نسب معينة للأرباح التي يمكن لتلك الشركات تحويلها إلى الخارج [33]ص69.

- لقد افترضت بعض الدول وهمية المكافآت المدفوعة في دول الجنات الجبائية، حيث أنه عندما تقوم شركة بتقديم مكافآت لشريك يقطن في دولة ذات جنة جبائية، مهما كانت هذه المكافآت (فوائد، إتاوات، مكافآت الخدمات...) فإنها تعتبر بمثابة مكافآت لعمليات وهمية، وبالتالي لا يمكن قبولها كأعباء مخفضة من النتيجة المحاسبية للشركة التي تقوم بتقديم هذه المكافآت، إلا إذا أثبتت الشركة أن تلك المبالغ المدفوعة هي في نظير عمليات حقيقية ولا يشوبها أي مبالغة في تقدير مبلغها [47]ص337.

- كذلك لجأت بعض الدول إلى فرض ضرائب على الشركات الحرفية التي يتم إنشاؤها من طرف مجموعة من الفنانين المهنيين الذين يقومون، ومن أجل أن لا يدفعون ضرائب أو يدفعون مبالغ قليلة فإنهم يقومون بإنشاء شركة خدمات في دولة ذات جنة جبائية والتي يتركونها تتولى نشاطاتهم، وبالتالي فإن هذه الشركة هي التي تمضي الالتزامات باسم الفنان أو الممثل والتي تقوم بقبض أتعابه (LES CACHETS) أين تخضع لضريبة أقل، وهنا أعتبرت المصالح الجبائية لتلك الدول أنه حدث

هناك تهرب جبائي من البلد الذي ينتمي إليه هذا الفنان أو ذلك الممثل، حيث قامت المصالح الجبائية بإخضاع فنانيتها للضريبة على المداخل التي يحصلون عليها في نظير الخدمات التي قدموها. [47]ص337

- كما لجأت دولا أخرى إلى إخضاع مداخيل الأسهم (DIVIDENDES) لمجمعات الشركات إلى ضريبتها الوطنية رغم تقرير تلك الدول في قانونها الداخلي بإعفاء تلك المداخل من الضريبة منعا للازدواج الضريبي الاقتصادي. حيث أن بعض الشركات المتواجدة في دول ذات نظام جبائي مرتفع تقوم بإنشاء فروع لها في دول ذات جنة جبائية، وبالتالي فإن المداخل المحققة من طرف تلك الفروع تستفيد من إمتيازات: أولهما أن هذه الأرباح هي معفاة من الضريبة عند تحقيقها (باعتبار أن هذه الفروع هي متواجدة في دولة ذات جنة جبائية) وثانيهما هو أن هذه المداخل هي معفاة من الضريبة في الدول التي تقع بها الشركة الأم (باعتبار أن نظام مجمع الشركات يمنح مثل هذا الامتياز). ومن أجل الوقوف في وجه هذا التصرف، فإن بعض الدول لجأت إلى إخضاع الأرباح المحققة من طرف تلك الفروع المتمركزة في دول ذات جنة جبائية (LES FILIALES PARADISIAQUES) لضريبتها الوطنية، وفي واقع الأمر أن هذا الإجراء هو متخذ من طرف العديد من الدول الأعضاء في (OCDE)، وقد ذهبت بعض الدول الأخرى إلى أكثر من ذلك وذلك بإخضاع أرباح الأسهم المحققة من طرف الفروع المتواجدة في دول لا تعتبر جنات جبائية ولكنها تمنح إمتيازات جبائية إلى شركات أجنبية قد تصل إلى حد الإعفاء الكلي من الضريبة على الأرباح (إيرلندا)- لضريبتها الوطنية [47]ص338.

- وقد تجلت بعض الإجراءات الأخرى في طلب الدول الصناعية بشفافية أكبر على مستوى البنوك الدولية، ومن ثم فإنه مطلوب من السلطات الحاكمة في هذه البنوك أن تجبرها على مد المعلومات والتخلي عن السرية و إلا فإنه سوف يتم سحب الاعتماد منها [34]ص38.

- كما لجأت بعض الدول إلى عدم تطبيق طريقة الإعفاء الضريبي- التي كانت تطبق أساسا للقضاء على الازدواج الضريبي الدولي القانوني- فيما يخص المداخل المحققة من مصدر أجنبي والتي تتمتع بإمتيازات جبائية معينة كتلك التي تقود إلى تنافسية جبائية مضرّة، ومن شأن هذا الإجراء أن يساعد في كبح هجرة المستثمرين إلى هذه المناطق طالما أن استفادته من هذه الامتيازات محدودة [33]ص64.

من خلال ما سبق نستنتج ما يلي:

- الاتفاقية الجبائية الدولية هي ذلك العقد المبرم بين دولتين أو أكثر في ميدان الجباية الدولية. والتي تمر بمراحل قبل ميلادها ودخولها حين التنفيذ، تبدأ بالمفاوضات، فالصيغة والتحرير ثم التوقيع والتصديق و وصولا إلى النشر والتسجيل، ثم إن مرور الاتفاقية بكل هذه المراحل ليس بغرض

إجراءات شكلية لا بد من المرور بها، بل من أجل التدقيق أكثر - في كل مرحلة من هذه المرحل - في بنود هذه الاتفاقيات ومدى تجاوب نصوصها مع الهدف من وراء إبرامها وكذلك مع السياسة الخارجية لكل بلد. كما ركزت الدول على إبرام هذه الاتفاقيات لأهميتها ودورها في معالجة المشاكل الجبائية الدولية خاصة بعد إن أثبتت الإجراءات الفردية قصورا واضحا في معالجة هذه المشاكل ومنه ازداد دور هذه الاتفاقيات توسعا في معالجة هذا القصور وذلك من خلال رغبة الدول واستعدادها في القضاء على الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الجبائي، وهذا ما يتجاوب و روح الاتفاقيات التي ينطوي تحت لواءها طرفان أو عدة أطراف تجمعها المصلحة المشتركة.

- ينطوي التنسيق الجبائي على تخليص الضريبة من أثارها غير الملائمة وذلك من خلال سعي الدول إلى محاولة تقريب تشريعاتها الجبائية بشكل يسمح لهذه الدول بإنشاء سوق موحد يشتغل في نفس الشروط التي يشتغل بها السوق الوطني وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية أكبر في الانتقال. هذا التنسيق هو وسيلة وليس غاية في حد ذاته، له ظوابط وآليات وشروط يجب أن يتم مراجعتها باستمرار من أجل الوصول إلى التنسيق الجبائي الفعال الذي يحقق الأهداف المنشودة التي وضع من أجلها. فالاختلاف في الهيكل الجبائي وكذا الاختلاف في المعدلات الضريبية، كلها تشكل إرباكات لتلك الظروف التي يمكن أن تسود السوق الموحد، لذلك تسعى الدول المنظمة للتنسيق إلى اعتماد نفس المدونة من الضرائب وكذا تبني معدلات ضريبية متجانسة وذلك من أجل الوقوف في وجه المشاكل الجبائية التي تعترضها.

- إن الإجراءات الأخرى التي اتخذتها الدول في معالجة المشاكل الجبائية خاصة فيما يخص التحديات التي تفرضها التجارة الإلكترونية بالإضافة إلى قضية النمل الأبيض والتنافس الجبائي، قد أعطت بعض الحلول العملية في مواجهة هذه المشاكل. فعلى صعيد التجارة الإلكترونية فإن فرض ضريبة على الاستهلاك وتطبيق ضريبة البيت، من شأنه أن يساعد في التخفيف من التحديات التي تفرضها هذه التجارة ولكن يبقى على الدول تطوير هذا المقترح حتى يمكنه التغلب نهائيا على هذه العقبات. وعلى صعيد قضية النمل الأبيض والجنات الجبائية والتنافس الجبائي فإن الإجراءات التي اتخذت في مواجهة هذه القضايا، قد ساعدت كثير في الحد من أثار هذه الأخيرة، ولكن بقي على الدول أن تتعاون أكثر فيما بينها من أجل أن تجد حلول أكثر عملياً في مواجهة هذه المشاكل.

## خاتمة

### ملخص الموضوع

بتناولنا لهذا البحث، ومن خلال عرضنا لأهم محاوره حاولنا إعطاء فكرة تقريبية شاملة عن الموضوع، الذي يتناول القانون الجبائي الدولي، الذي وجد أصلاً لمعالجة المشاكل الجبائية المطروحة على الساحة الدولية، من خلال جملة من التقنيات الجبائية التي يقترحها هذا القانون في هذا المجال. فبظهور العولمة والتطور التكنولوجي، الذين شكلا منعطفا مهما في الحياة البشرية و باكتشاف الأنترنت التي أصبحت قادرة على إختراق الحدود الجغرافية، السياسية والثقافية بين الشعوب والبلدان، أدى ذلك إلى حدوث المزيد من التغييرات الجذرية في مجال الاقتصاد، التجار والضرائب.

فمن المؤكد أن العولمة وما يتبعها من تقدم تكنولوجي سريع، قد أثرت على قدرة الدول على تحصيل الضرائب وعلى توزيع الأعباء، ويبدو من المرجح أن يزيد تأثير العولمة بمرور الوقت على إيرادات الضرائب وأن يظهر أثرها بوضوح في إحصاءات الإيرادات في مختلف الدول، ما لم تتخذ إجراءات وقائية من طرف المنظمات والدول المختلفة في إطار القانون الجبائي الدولي لمجابهة الآثار الناجمة عن هذه الظاهرة.

### الإجابة عن الإشكالية

لقد ظهر القانون الجبائي الدولي غداة الحرب العالمية الأولى نتيجة للمجهودات التي قامت بها المنظمات الدولية آنذاك، ومنذ ذلك الحين وهو يسعى لمعالجة المشاكل الجبائية الدولية سواء التقليدية منها أو الحديثة عن طريق جملة من التقنيات مبنية كلها على مبدأ التعاون و التفاوض الجبائي بين الدول سواء كان هذا التعاون من حيث وعاء الضرائب أو من حيث تحصيلها، وأول هذه التقنيات تتمثل في الاتفاقيات الجبائية الدولية التي كانت ومازالت تشكل أداة فعالة تلجأ إليها الدول المختلفة لمعالجة المشاكل الجبائية الدولية خاصة مشكلتي الازدواج الضريبي والتهرب الجبائي.

وثاني هذه التقنيات هو التنسيق الجبائي الدولي الذي يعتبر هو الأخر أداة في يد الدول تستعملها لتحقيق أهداف معينة ومن ضمنها معالجة المشاكل الجبائية التي كانت تنور على الساحة الدولية،

يضاف إلى هذه التقنيات إجراءات أخرى اقترحتها المنظمات الدولية لمواجهة القضايا الجبائية الحديثة و التي تمثلت في سن تشريعات جماعية تهدف إلى مجابهة هذه القضايا و في مقدمتها قضية النمل الأبيض و التنافس الجبائي.

### إختبار صحة الفرضيات

- لقد رأينا أن القانون الجبائي الدولي هو مجموعة القواعد المتعارف عليها في ميدان الجباية الدولية، يهدف إلى معالجة المشاكل الجبائية التي كانت تثور على الساحة الدولية إلا أن هذه القواعد لم تخرج عن إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، وبقيت محصورة بين عدد معين من الدول، وبالتالي نقول أن القانون الجبائي الدولي فرض وجوده بشكل نسبي، ولعل خير دليل على ذلك هو عدم تعامل بعض دول الجنات الجبائية به، رغم دعوة المنظمات الدولية لتلك الدول بالتخلي عن السرية و وجوب عقدها لاتفاقيات التعاون في الميدان الجبائي مع الدول الأخرى، وهذا ما يدعونا إلى رفض صحة الفرضية الأولى.

- إن مشكلة الازدواج الضريبي والتهرب الجبائي تعتبر من المشاكل الجبائية التقليدية التي ظهرت منذ ظهور الأنظمة الجبائية، ولكن ليست وحدها من المشاكل المطروحة على الساحة الدولية، بل هناك قضايا جبائية حديثة، ظهرت بظهور العولمة والتطور التكنولوجي والتي تتمثل في التحديات التي تفرضها التجارة الالكترونية بالإضافة إلى قضية النمل الأبيض و التنافس الجبائي، وهذا ما يدعونا إلى قبول صحة الفرضية الثانية قبولاً نسبياً.

- صحيح أن اللجوء إلى إبرام الاتفاقيات كان من بين الإجراءات التي اتخذتها الدول في معالجتها للمشاكل الجبائية الدولية من خلال اتفاقها على جملة من المبادئ وكذا تقديم المساعدة والدعم لبعضها البعض في فرض الضرائب وتحصيلها عن طريق تبادل المعلومات الضرورية في الميدان الجبائي، إلا أنها ليست الإجراء الوحيد الذي لجأت إليه الدول، بل هناك التنسيق الجبائي الدولي إضافة إلى بعض الإجراءات الأخرى التي اقترحتها المنظمات الدولية على الدول في مواجهتها للقضايا الجبائية الحديثة، وبالتالي نقبل صحة الفرض الأخرى قبولاً نسبياً أيضاً.

### النتائج المتوصل إليها

- إن هذا القانون الجبائي الدولي الذي يتميز بأنه قانون غير مكتوب لا يحتوي على عقوبات للمخالفين له، ولكنه يستمد قوته الإلزامية من إرادة الدول، بمعنى أن رغبة الدول المشتركة في القضاء على المشاكل الجبائية الدولية هي التي تحقّض لهذا القانون وجوده وتجعله من القوانين الواجبة الاحترام كما أن هذه الدول هي سيادة ومتساوية ولا تخضع لأي سلطة سياسية تسموا عليها.

- لقد تشكل هذا القانون بفعل المجهودات التي قامت بها المنظمات الدولية خلال تلك الفترة ابتداء من عصابة الأمم والتي نتج عنها وضع اتفاقية المكسيك لعام 1943 واتفاقية لندن لسنة 1946، وجاء بعد ذلك نموذج الأمم المتحدة سنة 1979، دون أن ننسى مجهادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وما تمخض عنها من إجتهدات فقهية خاصة نموذج (OCDE)، الذي تم تعديله سنة 1992، هذا القانون كان في البداية الأمر عبارة عن تعاققات بين عدد محدود من الدول في أمور جبائية معينة، و نظرا للإقبال المتزايد للدول على إبرام العديد من تلك التعاققات، فإنه أصبح ينظر إليها بمثابة مبادئ عامة يجب احترامها وتوسيعها ، هذه المبادئ هي التي شكلت فيما بعد ما سمي بالقانون الجبائي الدولي .

- يرجع ظهور فكرة المنشأة الثابتة إلى المشكلات التي أثرت على الصعيد الدولي بشأن كيفية محاسبة الشركات الدولية النشاط من الناحية الجبائية وبخاصة شركاتها الوليدة في البلد المضيف، فهذه الفكرة هي نتاج محاولة التوفيق بين مبدأ السيادة الجبائية ومبدأ البلد مصدر الدخل ومن أجل الوصول إلى هذه الغاية فقد استقر الفقه الجبائي الدولي على مبدأ هام هو ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية في البلد المضيف للضريبة إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى المنشأة الثابتة.

- تعتبر ظاهرة الازدواج الضريبي عائقا أساسيا يحول دون الدفع بعجلة التنمية إلى الأمام ناهيك عن الآثار الاقتصادية والاجتماعية الأخرى، حيث أن هذه المشكلة سوف تكبح اندفاع المستثمرين لإقامة مشاريع استثمارية وهذا راجع لتكرار نفس الضرائب المفروضة عليهم أكثر من مرة وهذا ما يجعل المستثمرين يقابلون هذا الازدواج بالسخط والتهرب من الضريبة.

- إن التهرب الجبائي الدولي تمارسه بصفة خاصة الشركات الدولية النشاط والذي يترتب عنه ضياع مورد هام من موارد الدولة كما أن كافة آليات التهرب تدور حول محور أساسي هو الجنات الجبائية وما تقرره من إعفاءات ومميزات جبائية مما جعل هناك ارتباط وثيقة بينها وبين التهرب الجبائي باستعمال أسعار التحويل.

- إن القضايا الجبائية الحديثة والتي أثارته العولمة والتطور التكنولوجي السريع أثرت بنسبة كبيرة على الإيرادات العامة للدول، فقد فرضت التجارة الالكترونية العديد من التحديات أمام النظم الجبائية التي أصبحت عاجزة عن فرض ضرائب على المنتجات التي يتم تداولها إلكترونيا، كما أن النمل الأبيض الضريبي بأنواعه المختلفة قد أحدث أضرار فادحة في الأنظمة الجبائية يضاف إلى ذلك تزايد التنافس الجبائي السلبي على اجتذاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، أما عن حجم الأضرار التي ستحدثها هذه القضايا في الإيرادات الجبائية، فهو أمر علينا أن ننتظر حتى نراه.



- تعتبر التقنيات الجبائية الدولية المقترحة من طرف القانون الجبائي الدولي أدوات هامة في يد الدولة تستعملها لعلاج مشاكلها الجبائية، ولكن يلاحظ أن الدول النامية وبالرغم من علمها اليقيني عن مدى خطورة هذه المشاكل لم تأخذ أي خطوة إيجابية في سبيل محاربتها، اللهم بعض المعاهدات المبرمة بينها وبين الدول المتقدمة والتي هي عادة في صالح الدول المتقدمة، ولا تملك الدول النامية الاعتراض لحاجتها الملحة لاستثمارات الأجنبية اعتقاداً منها بأن التضحية بإرادتها الجبائية من أجل تنمية اقتصادها الداخلي هو أمر حتمي وضروري، والأخطر من ذلك أنه لا توجد إحصاءات رسمية تدل على مقدار ما تفقده تلك الدول من الإيرادات الجبائية نتيجة تلك المشاكل.

### التوصيات والاقتراحات

- ضرورة الاهتمام بالقانون الجبائي الدولي من أجل ترسيخ مبادئه على أرض الواقع لتصبح محترمة من جانب كافة دول العالم.
- ضرورة إنشاء هيئة قضائية جبائية دولية (une juridiction fiscale internationale) تتولى معالجة النزاعات الناتجة عن تطبيق وتفسير الاتفاقيات الجبائية الدولية.
- ضرورة استعادة الدول من تجارب بعضها البعض في مجابهة المشاكل الجبائية الدولية.
- ضرورة توسيع التعاون الجبائي الدولي عن طريق تبادل المعلومات المهمة والتي تساعد في تحديد الوعاء أو تحصيل الضرائب.
- كذلك على المنظمات الدولية الضغط أكثر على دول الجنات الجبائية للإقلاع عن المنافسة الجبائية المضرة والتخلي عن السرية والتستر عن الأموال المشبوهة أو المتهربة من الضرائب.
- على الدول أن تبدأ في الاستعداد من أجل استغلال الأثر السلبي للعولمة و التطور التكنولوجي، بما يمكن من إيجاد آليات جديدة تمكن من مجابهة القضايا الجبائية الحديثة.
- لا بد أيضاً من التفكير في إنشاء منظمة جبائية عالمية مثل المنظمة العالمية للتجارة تتولى الأمور الجبائية ذات الصبغة الدولية.

### أفاق البحث

في حقيقة الأمر أن هذه الرسالة قد اشتملت على العديد من المواضيع الجزئية المهمة والتي نعتقد أننا لم نوفيها حقها من الدراسة، لذلك نقترحها بأن تكون مجالاً خصباً للبحث مستقبلاً من طرف الطلبة والباحثين، نذكر منها:

- الجنات الجبائية وتبييض الأموال.

- المنافسة الجبائية المضرة.
  - التنسيق الجبائي الدولي.
  - التجربة الجزائرية في ميدان الجباية الدولية (الجوانب الدولية للقانون الجبائي الجزائري)
- وفي النهاية نرجوا أن نكون قد وفقنا إلى تحقيق ما أستهدفناه وراء هذا العمل ورايين  
المعذرة عن كل تقصير في هذا المجال.

## قائمة المراجع

01. مسعد محي محمد، "العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية"، مطبعة الإشعاع الفني، الإسكندرية، 2002.
02. رشدي شيحة مصطفى، "التشريع الضريبي المصري"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998.
03. عدلي ناشد سوزي، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
04. Bensahli Mohamed, "Support du séminaire sur l'approche du droit fiscal international, expérience Algérienne", Alger, 1986.
05. Gabriel Montagnier, "Séminaire sur le droit fiscal international", Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, Octobre 2002
06. Louis Cartou, Droit fiscal international et européenne, Dalloz, Paris, 1981.
07. Guy Gest, Gilbert Tixier, "Droit Fiscal international", PUF, Paris, 1990.
08. البيوني عبدالله عبد الغاني، "القانون الدستوري"، الدار الجامعية، لبنان، 1987.
09. البطريق يونس أحمد، "السياسات الدولية في المالية العامة"، ط02، الدار الجامعية، بيروت، 2002.
10. Maouche Amèl, "Le traitement des problèmes fiscaux internationaux dans le contexte de la mondialisation", mémoire de fin d'étude de 3<sup>ème</sup> cycle spécialisé en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2000.
11. Jean Pierre Jernevic, "Droit fiscal international", Economica, Paris, 1985.

12. Bernard Castagnède, Solamon Totédano, "Fiscalité internationale de l'entreprise", PUF, Paris, 1987.

13. Pierre Jean Douvier, "Fiscalité internationale, 20 études de dossier", Litec, Paris, 1996.

14. Yahia Amanache, "Aspects théoriques de la fraude fiscale", In Revue d'Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2001.

15. السيد حجازي المرسي، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

16. الغزال إسماعيل، "القانون الدولي العام"، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1986.

17. Chartani Oualid, "L'impact de la révolution technologique dans le domaine des télécommunications sur le droit fiscal international", Mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2000.

18. حميد علي الكيفائي، "أحداث 11 أيول تغير مستقبل الملاذات الآمنة"، [WWW. BALAGH.Com]، 10 سبتمبر 2003.

19. هيئة الأمم المتحدة، "قضايا دولية"، [WWW.UN.Org]، 10 ماي 2003.

20. صندوق النقد الدولي، "الحوار الجبائي الدولي"، [WWW. IMF.Org]، 15 جويلية 2002.

21. كاشير عبد القادر، "نحو تنظيم اقتصادي دولي جديد"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

22. Gilbert Tixier, Guy Gest, Jean Kerogues, "Droit Fiscal international", Litec, Paris, 1995.

23. سيد عبد المولى، "الضرائب و المعاملات الدولية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.

24. عدلي ناشد سوزي، "الوجيز في المالية العامة"، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.

25. دويدار محمد، "في نظرية الضريبة والنظام الضريبي"، دار الجامعية، بيروت، 1999.

26. ناصر زين العابدين، "علم المالية العامة"، دار النهضة العربية، مصر، بدون تاريخ.

27. Bernard Castagnède, "Précis de fiscalité internationale". P.UF, Paris, 2002.

28. Code générale des impost, Direction générale des impost, art.57 France, 2000.

29. يوسف أحمد الشحات، "الشركات الدولية النشاط ونقل التكنولوجيا إلى البلدان المتخلفة"، دار الشافعي للطباعة، مصر، 1991.

30. حسام عيسى، "الشركات المتعددة القوميات"، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الأول، 1976.

31. Medelel Azzouz, "L'évasion fiscale international", mémoire de fin d'étude de 3<sup>ème</sup> cycle spécialisé en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2003.

32. أبو قحف عبد السلام، "إدارة الأعمال الدولية"، الدار الجامعية، بيروت، 2001.

33. Ghedjati Flora, "Approche sur la concurrence fiscale dommageable", mémoire de fin d'étude de 3<sup>ème</sup> cycle spécialité en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2003.

34. Chrisatain Chavagneux, "Dossier sur les paradis fiscaux", in revue alternatives économiques N° 169, Avril 1999.

35. رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، "الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية"، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 02، جويلية 2000.

36. أبو القاسم محمد أحمد، "التسويق عبر الإنترنت"، طبعة 01، مطبعة الإشعاع، مصر، 2000.

37. فيتو تانزي، "العولمة والنمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب"، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، المجلد 38، العدد 01، 2001.

38. العصار رشاد، عليان الشريف، "المالية الدولية"، طبعة 01، دار الميسرة، عمان، 2000.

39. قريش حمزة، سايح آسيا، "القانون الجبائي الدولي"، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسبير، جامعة سعد دحلب، البلدية، 2002.

40. رينب حروب، كريستيا كوستيال، "الاستثمار الأجنبي المباشر وإيرادات ضرائب الشركات"، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، المجلد 38، العدد 02، جويلية 2001.

41. سعد الله عمر، "دراسات في القانون الدولي المعاصر"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.

42. النجار فريد، "الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2000.

43. عطية عصام، "القانون الدولي العام"، طبعة 02، مطبعة جامعة بغداد، العراق، 1980.

44. Chaabane Neila, "Les conventions fiscales tendant à éviter la double imposition conclues par la Tunisie", mémoire pour le diplôme d'études approfondies en droit public, Faculté de Droit et Sciences politique et économique, Tunis, 1985.

45. Sadoudi Ahmed, "Support du cour sur le droit fiscal international", Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, Mai 2004.

46. قدي عبد المجيد، "دروس حول الجباية و التنمية"، ملقاة على طلبة السنة 02 تخصص جباية، معهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي، القليعة، أفريل 2003.

47. Mourice Cozian, "Précis de fiscalité des entreprises", 20<sup>ème</sup> Ed, Litec, Paris, 1996.

48. Taibi Djamel, "L'évasion fiscale international (Aspects et remèdes)", mémoire de fin d'étude de 3<sup>ème</sup> cycle spécialisé en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2002.

49. حسن العالي، الجنات الجباية [WWW.SUHUF.Net]، 15 ديسمبر 2003.

50. البطريق يونس أحمد، "السياسات الدولية في المالية العامة"، طبعة 01، الدار الجامعية، بيروت، 1998.

51. السيد حجازي المرسي، "مبادئ الاقتصاد العام- الضرائب و الموازنة العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

52. عيسى حسام محمد، "نقل التكنولوجيا- دراسة في الآليات القانونية للتبعية الدولية"، دار المستقبل العربي، الإسكندرية، 1987.

53. فوزي عبد المنعم، "المالية العامة و السياسات المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ.

54. إدوارد إنيانات، دانييل هاردي، باري جونستون، "مكافحة غسيل الأموال وتمويل الإرهاب"، مجلة التمويل و التنمية، صندوق النقد الدولي، المجلد 39، العدد 03، سبتمبر 2002.

55. راوية عبد الرحمان، "محاضرات حول القانون الجبائي الدولي"، معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، القليعة، أفريل 2003.

56. Beauchamp André, "Guide mondial des paradis fiscaux", Grasset, Paris, 1992.

57. Duccini Roger, "Fiscalité des contrats internationaux", Litec, Paris, 1991.

58. Francis Lifebvre, "Paradis fiscaux et opérations internationales", Prancis lifebvre, Paris, 1999.

59. Gouthière Bruno, "Les impôts dans les affaires internationaux", Prancis lifebvre, Paris, 1998.

60. Jean Dérrupé, "Droit international privé", 13<sup>ème</sup> ed. Dalloz, Paris, 1999.

61. Levine Pierre, "Lutte contre l'évasion fiscale internationale en absence et présence de convention fiscale internationale", LGDJ, Paris, 1988.

62. Nguyen PHU DUC, "La fiscalité internationale des entreprises, Masson, Paris, 1985.

63. Anonyme, "Les conventions fiscales", in revue d'institut d'économie douanière et fiscale, Kolea, 2003.

64. Code des impôts directs et taxes assimilées, Direction générale des impôts, Algérie, 2002.

65. Convention Fiscale Algéro-française en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, 17 mai 1982.

66. Convention fiscale entre les pays de Maghreb-Arabe pour l'élimination de la doubles impositions et assistance administratif dans les impôts de revenu. 23 juillet 1990.

67. Modèle de convention type OCDE, Relative aux impôts sur les revenus, 1977.

68. Model de convention type OCDE, relative au droit de mutation à titre gratuit 1977.