



جامعة طاهري محمد بشار



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوع بيداغوجي بعنوان

محاضرات في النظم الضريبية الدولية

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية معمقة

إعداد:

د. عراب فاطمة الزهراء

السنة الجامعية: 2023/2022



جامعة طاهري محمد بشار



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوع بيداغوجي بعنوان

محاضرات في النظم الضريبية الدولية

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية معمقة

إعداد:

د. عراب فاطمة الزهراء

السنة الجامعية: 2023/2022

فهرس المحتويات

المقدمة ----- أ

المحور الأول: النظام الضريبي الدولي

- أولاً: مفهوم النظم الضريبية ومعانيها ----- 2
- ثانياً: تطور النظام الضريبي الدولي ----- 3
- ثالثاً: أهمية النظام الضريبي الدولي ----- 4
- رابعاً: أركان النظام الضريبي ----- 5
- خامساً: البيئة الضريبية ----- 7
- سادساً: العلاقة بين النظام الضريبي و النظام الاقتصادي ----- 10
- سابعاً: مبدأ إقليمية القانون الضريبي ----- 12

المحور الثاني: التهرب الضريبي الدولي

- أولاً: مفهوم التهرب الضريبي الدولي ----- 17
- ثانياً: العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي الدولي ----- 18
- ثالثاً: آليات التهرب الضريبي الدولي ----- 19
- رابعاً: آثار التهرب الضريبي الدولي على اقتصاديات الدول ----- 21
- خامساً: الآليات الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي ----- 22

المحور الثالث: الازدواج الضريبي الدولي

- أولاً: الازدواج الضريبي الدولي القانوني ----- 28
- ثانياً: الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي ----- 31
- ثالثاً: أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي ----- 32

34 ----- رابعا: آثار الازدواج الضريبي الدولي

المحور الرابع: الملاذات الضريبية.

38 ----- أولا: تعريف الملاذات الضريبية

38 ----- ثانيا: خصائص الملاذات الضريبية

42 ----- ثالثا: أنواع الملاذات الضريبية

43 ----- رابعا: الملاذات الضريبية آلية للتهرب الضريبي الدولي

47 ----- خامسا: الملاذات الضريبية والمنافسة الضريبية

المحور الخامس: المنافسة الضريبية الدولية

50 ----- أولا: مفهوم المنافسة الضريبية الدولية

51 ----- ثانيا: أنواع المنافسة الضريبية الدولية

52 ----- ثالثا: آثار المنافسة الضريبية الدولية

54 ----- رابعا: آليات مواجهة المنافسة الضريبية الدولية الضارة

المحور السادس: الاتفاقيات الجبائية الدولية

56 ----- أولا: الاطار العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

57 ----- ثانيا: الاطار القانوني للاتفاقيات الجبائية الدولية

60 ----- ثالثا: مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية

62 ----- رابعا: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

63 ----- خامسا: توزيع الاختصاص الضريبي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية

69 ----- سادسا: حدود الاتفاقيات الجبائية الدولية

المحور السابع: الجهود الدولية لتطوير الاتفاقيات الجبائية الدولية

- 75 ----- أولا: جهود غرفة التجارة الدولية
- 76 ----- ثانيا: جهود عصبة الأمم
- 77 ----- ثالثا: جهود هيئة الأمم المتحدة
- 78 ----- رابعا: جهود منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

المحور الثامن: طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية

- 81 ----- أولا: طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي القانوني
- 90 ----- ثانيا: طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي

المحور التاسع: التنسيق الضريبي الدولي

- 93 ----- أولا: مفهوم التنسيق الضريبي الدولي
- 96 ----- ثانيا: أساليب التنسيق الضريبي الدولي
- 100 ----- ثالثا: درجات التنسيق الضريبي الدولي
- 102 ----- رابعا: أهداف التنسيق الضريبي الدولي
- 104 ----- خامسا: آثار التنسيق الضريبي الدولي
- 106 ----- الخاتمة
- 107 ----- المراجع

المقدمة

لقد اتسعت وتشابكت العلاقات الاقتصادية بين المتعاملين الاقتصاديين في مختلف دول العالم، حيث نلاحظ نمو المبادلات التجارية الدولية، و انتشار واسع للاستثمار الأجنبي بجميع أشكاله، و هذا ما يجسد ظاهرة العولمة الاقتصادية. و لقد اصطدمت هذه الظاهرة بالسيادة الضريبية للدول، و التي انطلقا من ممارستها، يكون لتلك الدول الحق في فرض الضرائب على المداخل التي يحققها المتعاملين الاقتصاديين داخل إقليمها، كما قد يمتد مجال اختصاصها الضريبي إلى مداخل نابعة من خارج إقليمها، مما أدى إلى ظهور مشاكل دولية ذات طبيعة جبائية في غاية الخطورة، و التي على رأسها الازدواج الضريبي الدولي، وهذه المشكلة من شأنها التأثير سلبا على العلاقات الاقتصادية الدولية، نتيجة لمضاعفتها للعبء الضريبي الذي يتحمله المكلف الدولي، وتأثيرها على مداخله و عائدات استثماراته .

كما قد ينجر عن هذه المشكلة مشكلة ضريبية أخرى، لا تقل خطورة عن سابقتها، والمتمثلة في التهرب والغش الضريبي الدولي، التي ازدادت انتشارا بعد ظهور ما يعرف بالجنات الضريبية، والتي تقدم تحفيزات جبائية مغرية، وتضمن الحفاظ على سرية المعلومات البنكية، وهي أسباب كافية لجذب رؤوس الأموال الدولية إليها، هروبا من عبء الضريبة في الدول ذات الضغط الجبائي المرتفع.

وبغرض الحد من تلك المشاكل، وبعدها عجزت التشريعات الضريبية للدول عن إيجاد حلول مناسبة لها، لجأت هذه الأخيرة إلى عقد اتفاقيات جبائية دولية، وهي عبارة عن أداة قانونية تهدف إلى تنظيم العلاقات الضريبية بين الدول. وعليه جاءت هذه المادة العلمية بهدف تزويد الطالب بالمعارف الضرورية حول القضايا الضريبية الدولية وكيفية معالجتها على المستوى الدولي في ظل عجز التشريعات الضريبية المحلية عن معالجة هذه القضايا، وذلك وفق ما يتماشى مع المقرر الخاص بالمادة.

المحور الأول

النظام الضريبي الدولي

عناصر المحور:

أولاً: مفهوم النظم الضريبية ومعانيها

ثانياً : تطور النظام الضريبي الدولي

ثالثاً : أهمية النظام الضريبي لدى الدول

رابعاً : أركان النظام الضريبي

خامساً : البيئة الضريبية

سادساً: العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي

سابعاً: مبدأ إقليمية القانون الضريبي

تمهيد:

يُعدّ النظام الضريبي Le système fiscal أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تسهم في تحقيق أهداف المجتمع سواء في الدول المتقدمة أم في الدول النامية ووسيلة من الوسائل التي يمكن أن يحل من خلالها المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي يعانيها؛ أيًا كان النظام الاقتصادي أو السياسي الذي يحكمه، لذلك فإن هذا التشريع يجب أن يأتي معبراً عن فلسفة الحكم والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية فيه.

لذلك تختلف أهداف النظام الضريبي في الدول المتقدمة عن أهداف النظام الضريبي في الدول النامية، فهو يهدف في الأولى إلى تحقيق معدلات نمو مستمرة للحفاظ على مستوى الدخل المرتفع والقضاء على البطالة من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي والعدالة في توزيع العبء الضريبي، أما في الثانية فهو إضافة إلى الأهداف السابقة يهدف إلى بناء التنمية الشاملة وزيادة مستوى التصنيع نظراً لتخلف هيكلها وبنيتها الاقتصادية، ويمكن التركيز في هذا الموضوع على النقاط التالية:

أولاً: مفهوم النظم الضريبية ومعانيها:

يُطلق مصطلح "النظام الضريبي" . عادة . على مجموعة التشريعات الضريبية المطبقة في بلد معين في وقت معين، وتتفق القوانين الضريبية هذه من حيث تعدد الضرائب المكونة لها، ولكنها تختلف في مقوماتها وعناصرها تبعاً لتأثيرها بمجموعة من العناصر السياسية والاقتصادية والاجتماعية والإدارية والفنية، وهذا ما يفسر اختلاف الهياكل الضريبية بين الدول في الضرائب المكونة لها من ضرائب دخل وإنفاق وما يفسر اختلاف أنظمة كل منها والقواعد الفنية التي تحكمها. وكما أن الضريبة علم يستهدف التعرف إلى القواعد التي ينبغي الاستناد إليها لتوزيع الأعباء العامة على المواطنين توزيعاً عادلاً؛ فإن الضريبة تعدّ في مرحلة لاحقة الفن الضريبي الذي يجعل من القواعد العلمية قواعد وضعية واضحة المضمون محددة الأهداف، فالنظام الضريبي هو الذي يكشف عن السياسة الضريبية التي تطبقها الدول وعن أهدافها ومحدداتها.

لذا يمكن تعريف النظام الضريبي بأنه مجموعة الفرائض المالية التي تقتطعها الدولة من المكلفين في زمن معين، ويتألف هذا النظام من مختلف أنواع الضرائب، المباشرة منها وغير المباشرة، العامة منها والنوعية، الشخصية منها والحقيقية، بحيث تتم هذه الضرائب بعضها بعضاً، وتشكل نظاماً له سماته الخاصة، وهو في الوقت نفسه أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها. (يونس البطريق، 2003)

لذلك يوجد مفهومان للنظام الضريبي؛ أحدهما ضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل، وثانيهما واسع يتمثل في مجموعة الضرائب

التي يلتزم رعايا الدولة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة، سواء أكانت هذه السلطة مركزية أم كانت محلية، في الصورة التي فرضت فيها تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية التي جعلتها في هذه الصورة دون غيرها، ففي هذا المفهوم يظهر أثر الظروف الاقتصادية والاجتماعية في تحديد أهداف النظام الضريبي وفي وسائل تحقيقها. (الوليد صالح عبد العزيز، 2002)

ثانياً : تطور النظام الضريبي الدولي

على الرغم من وجاهة الأسس التي تقوم عليها الدراسات التي ربطت بين تطور النظام الضريبي والتقدم الاقتصادي؛ فإنها كانت تقتصر على تتبع مراحل تطور المجتمعات الرأسمالية دون غيرها، وذلك لافتراضها حدوث هذا التطور وفق نظام ثابت لا تؤثر فيه الظروف المتباينة لهذه المجتمعات التي تحكم تطورها الاقتصادي حيث تفترض هذه الدراسات حدوث عملية التطور خلال المراحل التي حددتها ضمن تلك المجتمعات، وهو أمر لم يؤيده واقع النمو الاقتصادي للمجتمعات المختلفة، وبذلك لم تقتصر الدراسات على مجرد إظهار طبيعة العلاقات وأبعادها التي تربط بين النظام الضريبي والهيكل الاقتصادي للدول خلال مراحل نموها بل حاولت الوصول إلى صيغة مطلقة لمراحل هذا النمو تؤثر في كل منها صورة معينة للنظام الضريبي باعتبارها نتيجة حتمية لطبيعة المراحل التي تمر بها هذه الدول أو تلك. فدوافع تطور النظام الضريبي في الدول المختلفة لا تقتصر على اعتبارات النمو الاقتصادي، فحسب بل على عوامل واعتبارات سياسية واجتماعية تشكل في حقيقة الأمر المحرك الأساسي لتطور النظام الضريبي، فالضرائب المختلفة إنما تفرض نتيجة لقرارات تعبر عن الاتجاهات السياسية والاجتماعية التي تتفق وظروف مرحلة النمو الاقتصادي؛ دون أن يكون لظروف هذه المرحلة في حد ذاتها أثر مباشر لفرضها.

على الرغم من الاعتراف بتطور النظام الضريبي أو قابليته للتطور؛ فإن دراسة التطور التاريخي لمختلف النظم الضريبية تبين مدى قوة تأثير التقاليد الفنية والإدارية في الإبقاء على هذه النظم، على الرغم مما قد يطرأ على الهيكل الاقتصادي للمجتمع من تغيرات لا يمكن إغفال مدى عمقها في مقاومة أي اتجاه يستهدف إحداث تعديل أو إصلاح للنظام الضريبي، وهو ما يمكن تسميته بجمود النظام الضريبي.

ففي الدول العربية برزت الحاجة في صدر الإسلام ومع انتشار الفتوحات الإسلامية وازدياد الغنائم وأموال الزكاة في زمن الخليفة الراشدي عمر بن الخطاب إلى إنشاء ديوان للإنفاق والجباية، وفي العصر الأموي كانت جباية الأموال تتم بطريقة "الالزام" حيث يقوم عامل (الأمير) بجمع الأموال في ولايته، وينفق منها ما يشاء؛ بعد أن يرسل للخليفة ما يترتب عليه، أما في العصر العباسي فقد كثرت الضرائب، وتنوعت الموارد نظراً لاتساع الدولة، ومع ذلك لم توضع قوانين تقيّد الإنفاق

والجباية، وهذا دليل على أن ظروف نشأة النظام الضريبي الإسلامي وتطوره كانت مختلفة عن ظروف نشأة النظام الضريبي في الدول الرأسمالية، ولا يمكن تعميم تجربة هذه الدول على كل النظم في العالم. (عصام بشور، 1988)

ثالثاً . أهمية النظام الضريبي لدى الدول:

هنالك قواسم مشتركة للنظم الضريبية في البلدان المتطورة والبلدان النامية؛ إلا أنه يوجد اختلافات فيها في تلك النظم.

1. أهمية النظم الضريبية في البلدان المتطورة:

تحتل الضريبة مركزاً قوياً في اقتصاديات البلدان المتطورة، فحكومات هذه الدول تستخدم الضريبة أداة فعالة في تنفيذ سياساتها المالية والاجتماعية، وهذا الأمر ينسجم مع ظروفها الاقتصادية حيث يتوافر فيها جهاز إنتاجي متنوع ومتطور ومستوى دخل فردي مرتفع؛ لذلك فإن المطارح الضريبية فيها كبيرة مما جعل نسبة الإيرادات الضريبية في تكوين الدخل القومي الإجمالي فيها يصل إلى نحو 35% إلى 45%، والضريبة هي الوسيلة المفضلة لدى الحكومات للتدخل في آلية السوق وتحديد أسعار السلع والخدمات.

والدور الفعال للضريبة في البلدان المتطورة مرجعه مجموعة من العوامل الموجودة في بنية اقتصادها، لعل أهم خصائصها: (يونس البطريق، 2003)

- (1). إن القسم الأكبر من الدخل القومي يأتي من الصناعة والتجارة، وليس من الزراعة.
- (2). إن اليد العاملة في هذه البلدان أكثر إنتاجية وتخصصاً وذات دخل مرتفع؛ مما يعدّ مطرحاً ضريبياً جيداً ذا مردود مرتفع.
- (3). إن الإدارة الضريبية فيها مكونة ومهيأة لمواجهة متطلبات المجتمع الضريبي المتطور.
- (4). إن أجهزة الدولة كافة في الدول المتطورة تعطي دفقاً لإقامة نظام ضريبي متطور، فالتنسيق الجيد والسريع بين هذه الأجهزة والإدارة الضريبية يساعد على نجاح النظام الضريبي فيها في إعطاء أفضل الإيرادات الضريبية.

2. أهمية النظام الضريبي في البلدان النامية:

الدول النامية بحاجة إلى بناء الهياكل الاقتصادية اللازمة لبناء التطور الاقتصادي فيها، كبناء الخدمات الأساسية للشعب من صحة وتعليم وطرق وجسور وغيرها؛ لهذا تم الاعتقاد في هذه الدول بأنه على الضريبة أن تؤدي دور الممول في إنشاء البنية التحتية للاقتصاد الوطني، ولكن واقع الحال أثبت أن دور الضريبة في أغلب البلدان النامية ما زال ثانوياً ومحدوداً

جداً في تزويد الخزينة العامة بالمال اللازم للتنمية وفي تأثيره في السياسة الاقتصادية والاجتماعية، فسمات النظام الضريبي فيها تتصف ب: (محمد إبراهيم أبو شادي، 2008)

(1). ضعف الحصيلة الضريبية.

(2). عدم التوازن في النظم الضريبية المطبقة فيها مع الظروف التي تعانيها.

(3). عدم انسجام تشريعها الضريبي مع ظروفها، فهي متأثرة بالتشريعات الضريبية لدى الدول المتطورة أكثر من تأثرها بالظروف التي تعانيها.

(4). العجز في إدارتها الضريبية.

فانحسار دور الضرائب في البلدان النامية يرجع إلى عوامل تخرج أحياناً عن إدارة تلك الدول، فانخفاض الإيرادات الضريبية فيها هو انعكاسٌ لمستوى الدخل القومي ونصيب الفرد المنخفض منه، بحيث لا يكفي الدخل فيها لمتطلبات الإشباع الخاص ومتطلبات الإشباع العام؛ وهذا يؤدي إلى انخفاض المقدرة التكاليفية للأفراد، ولكن عندما تأخذ في تحقيق مرحلة من النمو الاقتصادي والاجتماعي تبدأ في تغيير نظمها الضريبية، فتصطدم بعوامل العجز السابق ذكرها في الاعتماد على الضرائب في تغيير واقعها الاقتصادي والاجتماعي.

رابعا. أركان النظام الضريبي:

يقوم النظام الضريبي على ركنين أساسيين، هما: الهدف أو الغاية من النظام الضريبي والوسيلة المستخدمة من أجل تحقيق هذا الهدف أو الغاية:

1. أهداف النظام الضريبي:

تهدف النظم الضريبية (والمالية) كافة إلى المساهمة في تحقيق أهداف المجتمعات المعنية . السياسية والاقتصادية والاجتماعية . وتتشابه الأهداف الاقتصادية التي تسعى إلى تحقيقها كل من المجتمعات المتقدمة والنامية على السواء، حيث يهدف الجميع إلى إشباع الحاجات العامة وتحقيق التنمية والاستقرار وعدالة التوزيع.

وتظهر معالم هذه الأهداف من خلال الفلسفة الاجتماعية والاقتصادية التي تتبناها السلطة الحاكمة، فيحدد هدف النظام الضريبي لمضمونه وطبيعته، فيتبع هدف النظام الضريبي للسياسة العامة، وهذه تختلف بين الدول الرأسمالية المتقدمة والمتخلفة من جهة وبين الدول الرأسمالية والدول الاشتراكية من جهة ثانية، وذلك بسبب الاختلافات في ترتيب الأهداف الاقتصادية بحسب أولوياتها والاختلافات في الأيدولوجيات ونظم الحكم والنظم الاقتصادية والاجتماعية، وأيضاً

الاختلافات في الهياكل الاقتصادية، والثقافة والعادات والمعتقدات والتقاليد والحضارة، ومستويات التقدم الاقتصادي بكل أبعاده.

ولكي يتم تصميم النظام الضريبي لمجتمع ما فلا بد أن يولد من هذه المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية؛ وأن ينمو ويتطور مواكباً ما يلحق هذه المقومات من تغيير وتطور؛ لذلك يُلاحظ وجود تباين بين النظم الضريبية بين بعض الدول وبعضها الآخر في لحظة معينة، ووجود تباين في النظم الضريبية للدولة نفسها على مدار الزمن.

مما تقدم يتبين أن النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة يهدف إلى تحقيق ثلاثة أغراض أساسية، هي: الغرض المالي والغرض الاقتصادي والغرض الاجتماعي. وهي تهدف في مجملها إلى وفرة الحصيلة وتحقيق العدالة الضريبية وإمكانية تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، ويتم ذلك من خلال زيادة العبء الضريبي أو تخفيضه تبعاً لاعتبارات معينة.

أما في الدول الرأسمالية النامية التي لم تستكمل بعد أسباب نموها الاقتصادي؛ فإن أهداف النظام الضريبي تكمن في أغراض ثلاثة، هي: تنمية البيئة المواتية للنمو الاقتصادي، وتوزيع مكاسب النمو الاقتصادي وفقاً للهيكل المعمول به ضمن الدولة، واستخدام أمثل للموارد الاقتصادية.

كما أن بعض الفقهاء اعتقد أن لا أهمية للنظام الضريبي بالنسبة إلى النظام الاشتراكي، حيث يمكن الاستعاضة من الضريبة كأداة تمويل سياسة التسعير المتبعة في المشروعات العامة، وبالتالي يمكن الاستغناء عن الضريبة بحسبانها أداة للتوجيه بالقرارات الصادرة عن المخطط الاشتراكي، بيد أن هذا الاعتقاد كان خاطئاً، فالنظام الضريبي نظام قائم ومستقر قبل أن ينشأ النظام الاشتراكي، ولذلك لا مانع من الإبقاء عليه والاستفادة من مزاياه، كما أن الدول الاشتراكية بحاجة إليه لتنظيم تجارتها الخارجية مع الدول الرأسمالية وضبط تأثير تلك الدول فيها. (حامد عبد المجيد دراز وآخرون، 1989)

2. الوسيلة

تحدد طبيعة النظام الضريبي بالوسائل التي يعتمد عليها في سبيل تحقيق أهدافه، وللوسيلة عنصران، هما العنصر الفني والعنصر التنظيمي، فمن حيث العنصر الفني: يبدو النظام الضريبي وسيلة من خلال مجموعة القواعد القانونية التي تحدد الأصول العملية والفنية لمجموعة الضرائب التي تشكل كياناً ضريبياً خاصاً، وتصدر هذه القواعد والأصول بشكل قانون تقره السلطة التشريعية الممثلة للشعب، وتأخذ هذه المجالس عند إقرارها النظام الضريبي في الحسبان العناصر الاجتماعية والحالة الاقتصادية التي تعيشها البلاد، فيأتي إقرار النظام الضريبي من قبل السلطة التشريعية حصيلة دراسة الواقع الاجتماعي والاقتصادي والعلاقات المتبادلة بين القطاعات الاجتماعية والاقتصادية في البلاد.

ومن الناحية الدستورية للمشرع المالي حرية فرض الضرائب من جهة وحرية فرض العناصر التي تتطلبها كل ضريبة من جهة أخرى، أما اختيار الوسائل الفنية لاستقطاع الضريبة فلا يختارها المشرع مباشرة، وإنما يوكل لجهات تنفيذية تطبيق الأحكام التشريعية المتعلقة بعمليات التحقق والربط والتحصيل، وعلى هذه الجهات أن تدرس البيئة الضريبية والهيكل الاجتماعي وطبقات المواطنين من مختلف الفئات في الدولة، وبناء عليه يتم اختيار أساليب فنية تمكن الإدارة الضريبية من اقتطاع الضريبة وفقاً لمتطلبات البيئة الاجتماعية وظروف أفراد المجتمع التي تتسبب بإخفاق النظام الضريبي أو نجاحه.

والى جانب هذا العنصر التشريعي للنظام الضريبي هناك أيضاً العنصر التنظيمي الذي يؤدي دوراً مهماً في جعل النظام الضريبي وسيلة لتحقيق أهدافه، في ظل تحول الدول من اعتماد الضريبة الواحدة إلى اعتماد نظام الضرائب المتعددة، ففي ظل تعدد الضرائب على سبيل المثال وجدت مجموعة من الاعتبارات استدعت تغيير أسس الاقتطاع، كتعدد أسس الاقتطاع، وتعدد الأحكام التشريعية التي تحكم كل ضريبة؛ وبالتالي تعدد اللوائح الإدارية المفسرة لهذه الأحكام، وتعدد التنظيمات الإدارية، وتنوع الأجهزة الإدارية كلما ازداد تعقيد النظام الضريبي. إن هذه الاعتبارات تقتضي من المشرع أن يراعي التنسيق بين الضرائب، وإلا ضاع الغرض من النظام الضريبي كله، فيجب أن يراعي تجنب حدوث أي تصدع في النظام الضريبي، والمحافظة على عدالة النظام الضريبي في مجمله، وضرورة التنسيق بين جميع الضرائب ضمن النظام. (محمد إبراهيم أبو شادي، 2008)

خامساً . البيئة الضريبية:

تعدّ البيئة الضريبية العامل الأساسي والمفصل الحيوي في نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه أو إخفاقه، ذلك أنه من الضروري التعرف إلى هذه البيئة وما تحتويه من إيجابيات وسلبيات حتى يتمكن النظام الضريبي من الاستمرار؛ من خلال خلق بيئة صالحة لهذا النظام يستطيع من خلالها تحقيق أهدافه، وأهم عناصر هذه البيئة الضريبية التي ينبغي على المشرع أن يأخذها في الحسبان عند اختيار العناصر الخاضعة للنظام الضريبي: (محمد الحلاق وآخرون، 2003)

أ . الضغط الضريبي بركنيه الموضوعي والنفسي .

ب . مدى وجود إدارات ضريبية على درجة عالية من الكفاءة تستطيع تنفيذ قوانين الضرائب .

ج . مدى تمتع النظام الضريبي بقدر من المرونة لمواجهة التغيرات التي تطرأ في المجتمع .

أ . الضغط الضريبي (العبء الضريبي):

شغل موضوع العبء الضريبي وإمكانية قياسه أذهان الكثيرين من علماء المالية على مر العصور، وازداد الاهتمام به بصورة ملحوظة مع منتصف القرن العشرين، ويمكن تعريف العبء الضريبي (أو الضغط الضريبي) بأنه التغييرات الاقتصادية والاجتماعية التي تحيط بمعالم المجتمع بكل صورها نتيجة فرض الضرائب والتي تختلف من مجتمع إلى آخر تبعاً لحجم الاستقطاع الضريبي في هذا المجتمع، والتركيب الفني للنظام الضريبي؛ أو هيكل الضرائب الموجود في هذا المجتمع.

فالقانون يحدد الشخص المكلف بأداء الضريبة إلا أنه من الطبيعي أن يقوم هذا الشخص بعد دفع الضريبة المفروضة عليه إلى خزانة الدولة بمحاولة للتخلص من الضريبة وإلقاء عبئها على شخص آخر، فإذا ما نجح في ذلك فإن هذا الشخص سيحاول إلقاءها على شخص ثالث، وهكذا إلى أن يستقر عبء الضريبة على شخص ما لا يستطيع نقل عبئها.

فالشخص الأول الذي حدده القانون لدفع الضريبة اسمه حامل العبء القانوني للضريبة؛ لأنه لم يتحمل عبئاً فعلياً للضريبة، بل اقتصر دوره على توريد الضريبة ثم تحصيل قيمتها من شخص آخر، وأما الشخص الذي استقر في ذمته عبء الضريبة، ولم يستطع نقلها إلى شخص آخر؛ فهو حامل العبء الفعلي للضريبة، وهذه السلسلة من العمليات التي تم بموجبها انتقال الضريبة هي عملية "نقل الضريبة".

وتبعاً لما تقدم فإن المشرع الضريبي عندما يضع حداً أمثل للضغط الضريبي يجب أن يحدد الهدف من النظام الضريبي والكشف عن هذه المتغيرات في سلوك المكلفين سواء في الادخار أم الاستثمار ومحاولة معالجة هذه التغيرات قدر الإمكان. فالهدف من النظرية العامة للنظام الضريبي الكشف عن التغيرات التي يثيرها فرض الضرائب والتقليل منها ما أمكن للوصول في نهاية المطاف إلى وضع حد أمثل للضغط الضريبي بحيث إن المكلف يتحمل هذا العبء دون أي محاولة للتهرب من الدفع الضريبي، والذي يترتب عليه آثار اقتصادية مهمة كالنقص في الحصيللة الضريبية حيث إن الدولة تعجز عن توفير الموارد التي تمكنها من سد الحاجات العامة عن طريق النفقات العامة، فإذا كانت النفقات العامة غير متوفرة فإن أداء الخدمة العامة غير متوافر أيضاً، كما أن الدولة ستجد نفسها عاجزة عن توفير الموارد المالية من الضريبة، فتعمل على زيادة العبء الضريبي؛ مما يؤدي إلى التهرب من عبء الضريبة، وستتحمل الطبقات الفقيرة والمتوسطة العبء في النهاية، وهو ما يؤدي إلى الابتعاد عن العدالة الضريبية. (عصام بشور، 1988)

ومن هنا تتجلى أهمية قياس العبء الضريبي من حيث مقارنة هذا العبء بمقدرة المكلف التكليفية؛ وبالتالي تكوين فكرة أولية عن مدى يسر العبء الضريبي الواقع على المكلف أو فداحته، فإذا ما تمت مقارنة الأعباء التكليفية للمكلفين بعضهم مع بعض أمكن التوصل إلى نتائج مهمة وموضوعية عن مدى تحقيق العدالة الضريبية في النظام الضريبي، فالعدالة الضريبية الأفقية تتحقق في النظام الضريبي متى تساوت الأعباء الضريبية الفعلية الواقعة على جميع المكلفين الذين يتمتعون

بظروف اقتصادية متماثلة، أما العدالة الرأسية فتتحقق في النظام الضريبي متى تفاوتت الأعباء الضريبية الفعلية بتفاوت مراكز المكلفين الاقتصادية. كما يمكن من خلال قياس العبء الضريبي الفعلي لكل قطاع اقتصادي مقارنة هذا العبء بأهمية هذا القطاع ودوره في تنمية الاقتصاد الوطني، كما تظهر أهمية قياس العبء الضريبي الفعلي على المجتمع وما تلقيه من أضواء على السياسة الضريبية القائمة في المجتمع ومقترحات تعديلها.

وقد وضع الفقه المالي معيارين لقياس معدل الضغط الضريبي: المعيار الأول يظهر من خلال نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الاستقطاعات العامة في الدولة، والتي تشكل مجمل الإيرادات العامة، أما المعيار الثاني فهو نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الدخل القومي، وهو ما يعرف بالنتائج القومي، ويقسم إلى القطاعات الإنتاجية في الدولة.

ولا شك أن هناك عوامل تحدد حجم الضغط الضريبي، وهي التي تتعلق بالمقدرة التكلفة العامة على مستوى المجتمع التي يتم تحديد الحد الأمثل لها من خلال مجموعة من العوامل المؤلفة من حجم الدخل القومي ومجموعة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية، أما العامل الآخر لتحديد حجم الضغط الضريبي فهو المقدرة التكلفة الفردية على مستوى الفرد الواحد، وهي التي تتمثل بقدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي دون أن يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة، وهناك مجموعة من العوامل التي تحدد حجم المقدرة التكلفة الفردية، وهي حجم صافي الثروة الفردية وحجم الدخل الفردي وحجم الإنفاق الفردي. (الوليد صالح عبد العزيز، 2002)

ومن ناحية أخرى يسمى الضغط الضريبي على سلوك المكلفين "الضغط الضريبي النفسي"، ومنه يمكن تعريف الضغط الضريبي النفسي بأنه الانعكاس الذي يطرأ على سلوك المكلفين سلباً أو إيجاباً؛ قبولاً أو رفضاً. وحدد الفقه العوامل الموضوعية التي تؤثر في الضغط الضريبي النفسي وهي: درجة الوعي الضريبي، وطبيعة الضرائب، واستقرار الضرائب.

ب . كفاءة الإدارة الضريبية:

إن أي نظام ضريبي في العالم مهما كان على درجة عالية من الخبرة والتنسيق لا يمكن أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب العلمي، فالإدارة الضريبية هي ركن من أركان نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه؛ وبالتالي يجب أن تتمتع هذه الإدارة بعدة مقومات لتتجح في تحقيق أهدافها، وهي: أن تكون على درجة عالية من الكفاءة والتأهيل، وأن تتوفر لديها نظم رقابية فعالة، وأن يتوافر نظام أجور مناسبة لحجم المهام الملقاة على عاتق موظفي الإدارة الضريبية، وأن يكون هناك تبسيط في أحكام الضرائب، وأن يتم تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الإلكترونية الحديثة، وأن يتم معالجة سوء التنظيم الاجتماعي والسياسي في كثير من الدول النامية.

ج . جمود النظام الضريبي أو عدم مرونته:

يقصد بجمود النظام الضريبي عدم توافر صفة المرونة فيه، وأي نظام ضريبي في العالم أياً كان شكله أو خصائصه؛ فإن بقاءه واستمراره لفترة طويلة من الزمن يؤدي إلى خلق مجموعة من التقاليد الفنية والإدارية التي تحكم عمله، وهذه التقاليد تخص كلاً من الإدارة والمكلف معاً؛ بسبب الارتباط الوثيق في التقاليد مما يجعل من الصعب إجراء أي تعديل عليها، بسبب معارضة الإدارة الضريبية والمكلف لها.

ولجمود النظام الضريبي عوامل تتألف من التقاليد الفنية وهي التي تنشأ نتيجة إخضاع العناصر نفسها للضريبة نفسها لفترة طويلة من الزمن؛ مما يؤدي إلى خلق استقرار عند المكلف والإدارة الضريبية أن هذه العناصر المميّنة فقط هي التي تخضع للضريبة. أما العامل الثاني فهو التقاليد الإدارية المتعلقة بالإدارة الضريبية نفسها؛ بحيث يصبح أمر تغيير هذه الإجراءات غير ممكن مع مرور الزمن بسبب خطورة التقاليد الإدارية في النظام الضريبي.

سادساً. العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي:

تهدف النظم الضريبية (والمالية) كافة إلى المساهمة في تحقيق أهداف المجتمعات المعنية، وتتشابه الأهداف الاقتصادية التي تسعى إلى تحقيقها كل من المجتمعات المتقدمة والمتخلفة والنامية على السواء، حيث يهدف الجميع إلى إشباع الحاجات العامة وتحقيق التنمية والاستقرار وعدالة التوزيع. بيد أن تشابه الأهداف الاقتصادية لا يقود إلى تشابه النظم الضريبية في هذه الدول، ويعود ذلك إلى الاختلافات بين هذه الدول من حيث ترتيب الأهداف الاقتصادية بحسب أولوياتها، والاختلاف في الأيديولوجيات ونظم الحكم والنظم الاقتصادية والاجتماعية، والهياكل الاقتصادية، والثقافة والعادات والتقاليد والحضارة، ومستويات التقدم الاقتصادي بكل أبعاده.

وتنعكس النظم الاقتصادية انعكاساً مباشراً وفعالاً على هيكل النظم الضريبية، فالنظم الضريبية للاقتصاديات الرأسمالية حيث تسود الملكية الفردية، ويقوم القطاع الخاص مدفوعاً بحافز الربح بمعظم النشاطات الاقتصادية في ظل درجات متفاوتة من المنافسة وآلية جهاز الثمن وسيادة المستهلك؛ فيمتلك أفراد المجتمع عوامل الإنتاج كافة وإليهم تعود عائداتها، وفي هذا الإطار تحتل الضرائب مكاناً بارزاً في المجتمع، ولما كانت الدولة في ظل المجتمعات الرأسمالية لا تمتلك الكثير من الموارد الاقتصادية؛ لتقوم بالمهام والوظائف الموكلة إليها؛ فقد ظهرت حاجة الحكومة الملحة إلى فرض الضرائب للحصول على ما يلزمها من إيرادات تمول بها نفقاتها العامة، وقد تزايدت حاجة الحكومات الرأسمالية إلى هذه الإيرادات مع تزايد مهامها واتساع نشاطاتها. (يونس البطريق، 2003)

أما فيما يتعلق بالنظم الضريبية في الاقتصاديات الاشتراكية فإن الدولة تمتلك عناصر الإنتاج، وتتخذ من التخطيط الشامل أسلوباً للقيام بكل النشاطات الاقتصادية تحقيقاً لأهداف المجتمع، وفي هذا الإطار. ومن الناحية النظرية البحتة على الأقل. لا مجال لاستخدام الضرائب أداة لتمويل الإنفاق العام أو سلاحاً لتوجيه الاقتصاد أو لإعادة توزيع الدخل،

ففي النظم الاشتراكية تصبح كل دخول الأفراد صورة من صور الإنفاق العام؛ وكل نفقات الأفراد مصدراً من مصادر الإيرادات العامة، ويصبح بإمكان الدولة تحقيق كل ما تستطيع عادة تحقيقه دون استخدام الضريبة. بيد أن التطبيق العملي قد أسفر عن احتفاظ الدول الاشتراكية ببعض أنواع الضرائب؛ وعن استخدام أنماط مختلفة من النظم الضريبية داخل المعسكر الاشتراكي.

وفي المقابل فإن الهيكل الضريبي في معظم الدول يعكس صورة صادقة عن هيكلها الاقتصادي؛ بحيث يمكن التعرف إلى الملامح الرئيسية للهيكل الاقتصادي في مجتمع معين بمجرد الاطلاع على هيكل الاستقطاع الضريبي، فلو تبين على سبيل المثال أن معظم الإيرادات الضريبية في هيكل ما مستمدة من القطاع الزراعي؛ لكان من المؤكد أن هذا الهيكل الضريبي لأحد المجتمعات الزراعية بغض النظر عن درجة تقدمه. كما أنه لا جدال حول تأثير هيكل النظام الضريبي للدولة بدرجة تقدمها الاقتصادي والاجتماعي؛ وأن تطوير هيكل الإيرادات الضريبية عادة ما يأتي لاحقاً لتقدم المستوى الاقتصادي.

وعموماً فإن النظام الضريبي له الأهمية الأولى بتحقيق التنمية، فالنظام الضريبي هو الأداة التي من خلالها تتدخل الحكومات بالحياة الاقتصادية والاجتماعية؛ لتؤثر فيها بما يتناسب والسياسة المرسومة وفق الأيديولوجية السياسية والضريبية التي ترتبط بتطور العقيدة السياسية، وتجلى هذا الدور مع تطور دور الدولة، وخاصة بعد الأزمات الاقتصادية التي اجتاحت العالم، وبلغت الذروة عام 1931، بعد أن تنبّهت الحكومات إلى ضرورة التدخل في الميدان الاقتصادي لرفع مستوى معيشة المواطنين وضمان الاستقرار الاقتصادي، وترتب على ذلك أن تطورت النظرة إلى المالية العامة، فأصبحت سياسة تستخدم فيها الحكومة برامج الإنفاق العام والإيرادات العامة؛ لتحديث آثاراً مرغوبة في كل من الدخل القومي والإنتاج والعمالة؛ ولتمنع عنها الآثار غير المرغوبة فيها.

ويترب على قيام الدولة باستخدام الوسائل المالية المختلفة لتنفيذ سياساتها الاقتصادية العامة. ومن أهمها الوسائل الضريبية. آثار اقتصادية متعددة ومعقدة، فالحوافز الضريبية وبالأخص الامتيازات والإعفاءات الضريبية تؤدي دوراً بارزاً في تحفيز الاستثمارات وتوجيهها، وتنمية بعض القطاعات الإنتاجية، فمفهوم الاستثمار يعدّ مقياساً لفاعلية السياسة الاقتصادية المعتمدة في دولة ما، كما أنه يمثل القاعدة والأداة الرئيسية لتحقيق النمو الاقتصادي؛ مما يجعل الاستثمار يمثل محور التنمية الاقتصادية في كل دول العالم، ويحدد مقدار حجمه وفاعليته تطورات الحياة الاقتصادية في مجالاتها كافة.

كما تلجأ الدولة إلى فرض الضرائب لتكوين ادخارها وتمويل المشروعات الاستثمارية، وينعكس هذا الإجراء على حجم الادخار القومي، فيؤدي فرض الضرائب إلى إعادة توزيع الدخل بين الاستهلاك والادخار وفقاً للحاجات

ولمصلحة الإنفاق الضروري على حساب الإنفاق غير الضروري، فالضرائب على رأس المال والضرائب التصاعدية على الدخل يكون تأثيرها كبيراً في الادخار إذا أصابت الشرائح الكبيرة التي تخصص عادة للادخار معدلاً مرتفعاً من دخلها، أما الضرائب التصاعدية على الدخل فتؤدي إلى إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع؛ وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية. كما يمكن أن تؤدي الضريبة على نحو غير مباشر إلى زيادة المدخرات الخاصة من خلال الضرائب على الاستهلاك والرسوم الجمركية.

كما تؤدي الضرائب دوراً مهماً في مكافحة التضخم، والانكماش الاقتصادي، والإنتاج؛ شريطة أن يرتبط فرض الضرائب في هذه الحالات بدراسة متأنية للواقع الاقتصادي حيث إن للضرائب في هذه الحالات تأثيرات إيجابية وسلبية خطيرة إذا لم يحسن استخدامها على نحو يناسب حاجات المجتمع المفروضة وظروف الواقع الراهن لهذا المجتمع إبان فرض الضريبة.

سابعاً. مبدأ إقليمية القانون الضريبي:

للقانون الضريبي كما لغيره من فروع القانون نطاقان؛ أحدهما مكاني يحدده إقليم الدولة، والآخر زماني يحدده تاريخ صدور القانون. ولما كان القانون الضريبي أسوة بغيره من فروع القانون يعدّ أحد مظاهر سيادة الدولة التي تنحصر في حدود إقليمها دون أن تمتد إلى أقاليم الدول الأخرى؛ فإن نطاق سريان هذا القانون لا يتعدى حدود إقليم الدولة، وإلا عدّ ذلك اعتداء على حدود إقليم الدولة، وبذلك ينشئ النظام الضريبي التزاماً عاماً على جميع الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة وعلى جميع الأموال والأنشطة الواقعة في هذا الإقليم، وهو ما يعبر عنه بمبدأ إقليمية القانون الضريبي بحيث يتعين على كل من الإدارة الضريبية والسلطة القضائية مراعاته في كل ما يتصل بتطبيق هذا القانون وكل ما يثار بصده من تنازع. (هشام محمد البدري، 2005)

بيد أن التطور الاقتصادي والتبادل التجاري الذي شهده العالم في أواخر القرن العشرين فرضاً نوعاً جديداً من الأنظمة الضريبية، فكثر ما يجد الفرد نفسه في وضع تابعي سياسي أو اجتماعي أو اقتصادي في دولتين أو أكثر، فيمكن لكل دولة من الدول أن تطالب بحق التكليف الضريبي الكامل أو الجزئي لهذا المواطن، لذلك كان لمبدأ التبعية الاقتصادية تأثيره الواضح في ظهور معيار الإقليمية أو الدولية لمعرفة مصدر الدخل لتحديد السيادة الضريبية للدول. وقد ظهرت أهمية هذا المعيار في تقرير خبراء عصبة الأمم في 1923/4/3 حيث أشار هذا التقرير إلى "أحقية الدولة مصدر الدخل في الضرائب التي يدفعها الشخص الأجنبي، وذلك بالقدر الذي ساهمت به الدولة في تكوين دخله".

وقد تأثرت الكثير من التشريعات الوطنية لكثير من الدول بهذا المبدأ، فأخذت بمبدأ الإقليمية لإخضاع جميع الدخل التي تكونت بالإقليم والذي يعدّ مصدراً للدخل فيها وخاصة بالنسبة إلى الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية، وهذا

يعني أن الإقامة تجعل الأجنبي المقيم يشارك في مختلف المزايا التي يتمتع بها القاطن أو باقي سكان الدولة على الرغم من أن الاستفادة يمكن أن تكون متفاوتة.

ولتحديد إقليمية القانون الضريبي لابد من دراسة معيار الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، وإن كان هناك إجماع على الأخذ بفكرة الموطن الضريبي كأحد المعايير الرئيسية لتحديد السيادة الضريبية بالنسبة إلى دخول الأشخاص الطبيعيين؛ فإن التشريعات تختلف حول تحديد مضمون فكرة الموطن الضريبي بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين من دولة لأخرى.

وقد جاء في نص المادة الرابعة من الاتفاق النموذجي لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي الأوربي، وكذلك المادة الرابعة من الاتفاق الصادر عن الأمم المتحدة والذي عدّ الشخص مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون له فيها مسكن دائم تحت تصرفه، فإذا لم يكن له مسكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدين محل النزاع؛ فإنه يعدّ مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون له فيها علاقات شخصية واقتصادية أوثق، وهو ما عدّه الفقه المالي "مركز المصالح الرئيسة"، وفي حال عدم إمكان تحديد الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز مصالحه الرئيسة أو في حالة عدم وجود مسكن دائم تحت تصرفه في كلتا الدولتين المتعاقدين؛ فإنه يعدّ مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون له فيها "محل الإقامة المعتادة". وإذا لم يكن له محل إقامة معتادة في أي منهما فإنه يعدّ مقيماً في الدولة التي يحمل جنسيتها، وإذا كان يحمل جنسية كلتا الدولتين أو لا يحمل جنسية أي منهما تقوم السلطات المختصة بالدولتين المتعاقدين بإيجاد حل بالاتفاق المشترك بينهما من خلال العودة إلى الاتفاقيات الضريبية المتعلقة بحل النزاع في مسائل الازدواج الضريبي.

أما من ناحية تحديد الموطن الضريبي للأشخاص الاعتبارية، سواء شركات الأشخاص أم الأموال، فيمكن القول: إن مسؤولية الشركاء في شركات الأشخاص شخصية وتضامنية؛ وبالتالي فإن شركات الأشخاص يتم تحديد موطنها الضريبي تبعاً لذلك الموطن الذي يتحدد للأشخاص المكونين لها. كما لا تثار مشكلة حول تحديد الموطن الضريبي لشركات الأموال الوطنية التي تتمتع بالشخصية المعنوية حيث ينظم التشريع الوطني تكوينها وتسجيلها وجنسيتها ومحل إقامتها، غير أن الصعوبة في تحديد الموطن الضريبي تكمن في الشركات الأجنبية التي تعمل خارج حدود بلدها، كما توجد صعوبة بالنسبة إلى فروع الشركات الأجنبية.

ولذلك فإن تحديد الموطن الضريبي للشركات يختلف من دولة إلى أخرى، ومن المعايير المعتمدة في هذا المجال: معيار قانون التأسيس، معيار مركز الإدارة الرئيسي، معيار المركز الاجتماعي، معيار مركز الإدارة الفعلي، مكان النشاط الرئيسي، وقد أخذت بعض الدول ضمن تشريعاتها بمعايير دقيقة لتحديد الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط، حيث تلجأ الشركات الدولية إلى إنشاء شركات متفرعة منها تزاوّل نشاطها خارج الدولة التي توجد فيها الشركة الأم.

ثامنا . القانون الضريبي الدولي:

القوانين الضريبية أو فكرة القانون الضريبي الدولي هي حديثة العهد نسبياً، فقد ظهرت هذه الفكرة عندما أبرمت الدول فيما بينها الاتفاقيات الثنائية الأولى لمواجهة التكاليف الضريبي المزدوج غداة الحرب العالمية الأولى، فهذه الاتفاقيات أبرمت إثر مبادرة عصبة الأمم، وبهذا تم ربط عبارتي الضريبة والدولية.

وحيث إن سيادة الدولة تظهر في حقوقها في تحصيل الإيرادات الضريبية بشيء من الشدة؛ فإن عبارة الدولية بالنسبة إلى الدول هي أقل شأناً من عبارة الضريبية، ومن ناحية أخرى تظهر إيجابية القانون الدولي الخاص في هذا المجال حيث إن الدول عندما تقبل أن تحدد ذاتها إرادياً تشترط أن تكون المعاملة بالمثل عندما تستدعي المصالح مثل هذا التحديد.

والهدف من وجود القانون الضريبي الدولي معالجة مشاكل القانون الضريبي الذي يحتوي على عناصر غريبة، وحصر المنافسة الدولية فيما يتعلق بالضريبة ضمن حدود غاية في الدقة، فلا يمكن أن تتحدد بشكل مسبق أو تنجم عن اتفاق متبادل عبر اتفاق ثنائي يهدف لمواجهة التكاليف الضريبي المزدوج، ولكن العناصر الغريبة أثارت بعض النتائج الإيجابية التي انعكست على الوضع الضريبي، ليس من خلال زيادة العبء الضريبي، بل من خلال تخفيف هذا العبء على المكلفين.

ويمكن حصر أسباب التنازع الضريبي الدولي بالأسباب التالية: تباين الضوابط المحددة للاختصاص الضريبي، وتباين الاصطلاحات في الأحكام الوطنية وفي أحكام القوانين الضريبية في الدول المختلفة، وتباين أسس التنظيم الفني للضرائب.

وقد عنيت كل من عصبة الأمم وهيئة الأمم المتحدة بوضع نماذج تتضمن المبادئ الأساسية التي يمكن للدول أن تهتدي بها عند إبرام اتفاقيات ثنائية بينها لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، وأهمها النماذج الدولية التي وضعت في مدينة المكسيك عام 1943 وفي لندن عام 1946، وتحتوي هذه النماذج مبادئ عامة تتعلق بالإيرادات على رؤوس الأموال، والأرباح التجارية والصناعية، والرواتب والأجور وما في حكمها، وإيرادات المهن الحرة، والضريبة على الإيراد، والشركات.

يتبين من خلال ما سبق عرضه أهمية الدور الذي يؤديه النظام الضريبي في العالم اليوم، فمن الناحية السياسية تعدّ الضرائب أحد الأدوات الرئيسية التي تستخدمها السلطات السياسية للقيام بمهامها وتحقيق أهدافها، وتتطلب ممارسة الوظيفة السياسية للضرائب أمرين متلازمين، أولهما وضع الاستراتيجية العامة لكل شؤون المجتمع، وفي إطار هذه الاستراتيجية يتم رسم السياسة الضريبية والتخطيط لها، وثانيهما فرض الضرائب بقوانين تصدر من السلطة التشريعية.

ومن جهة أخرى تعدّ الضرائب من أهم الأدوات التي تستخدمها الدول في تحقيق سياساتها الاقتصادية؛ إذ تعتمد عليها في تنمية المدخرات وزيادة الاستثمارات، واجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية، وتوجيه عوامل الإنتاج لتنمية القطاعات

الحيوية والوفاء باحتياجات المجتمعات، وحماية بعض المشروعات الاقتصادية والمحلية والنهوض بها، ومعالجة التضخم والانكماش، والتخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية، والقضاء على البطالة، والتغلب على المشكلات الاقتصادية بصفة عامة. (هشام محمد البدرى، 2005)

ومن الناحية الاجتماعية تعدّ الضرائب من أهم الوسائل التي تستخدمها الدول لتحقيق التقارب وإذابة الفوارق بين طبقات المجتمع، ومحاربة الاكتناز وتكديس الثروات.

ومن الناحية المالية تعدّ الضرائب من أهم أدوات الدول في الحصول على الموارد المالية التي تكفل لها مواجهة النفقات العامة، نظراً لازدياد نفقات الدول عاماً بعد عام وزيادة أعبائها، وبالتالي فإن الدول كثيراً ما تلجأ إلى التوسع في فرض الضرائب لتغطية نفقاتها المتزايدة.

المحور الثاني

التهرب الضريبي الدولي

عناصر المحور:

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي الدولي

ثانياً: العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي الدولي

ثالثاً: آليات التهرب الضريبي الدولي

رابعاً : آثار التهرب الضريبي على اقتصاديات الدول

خامساً: الآليات الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

تمهيد:

التهرب الضريبي لم يظهر على المستوى الدولي إلا بعد قيام الشركات عابرة القارات أو متعددة الجنسيات، وذلك يرجع إلى نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس فتح أسواق عالمية جديدة بين اقتصاديات الدول المختلفة. والتهرب الضريبي الدولي يُعتبر من أخطر ما يُهدد اقتصاديات الدول، وبخاصة الدول النامية، حيث ينتج عنه خسائر كبيرة لميزانياتها، حيث يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية للدولة، وتحويلها لدولة أخرى تتميز بمنحها مزايا ضريبية لتلك الشركات فيما تسمى بدول الملاذ الضريبي.

التهرب الضريبي الدولي يكون له عظيم الأثر على النظام الاقتصادي للدولة، بحيث تعمل دول الملاذ الضريبي في كثير من الأحيان كوسيط للاستثمارات الأجنبية المباشرة ما بين المستثمر النهائي والاستثمار، دون أن تحقق أي عائد من مصدر تلك الأموال المستحقة للخزانة العامة للدولة، وتؤدي تلك الممارسات إلى خفض الإيرادات الضريبية التي تدفعها تلك الشركات، وهو ما يؤثر بالسلب على حجم العائدات من فرض الضريبة.

والدول النامية على إثر تفشي تلك الظاهرة عمدت إلى استخدام عدة وسائل بهدف التخفيف حدتها ومن تأثيرها على الاقتصاد، كالعامل على تحسين وتطوير منظومتها الجبائية، واللجوء إلى إبرام اتفاقيات متعددة وثنائية الأطراف، حتى تحافظ على مصالحها، وعلى توازن واستقرار النظام الجبائي العالمي.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي الدولي

التهرب الضريبي يعني أن يتخلص المكلف بسداد الضريبة من دفع الضريبة المفروضة عليه سواء كان هذا التخلص جزئياً أو كلياً، وبمعنى أدق محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام بأدائها.

وأما عن مفهوم التهرب الضريبي الدولي فهو كل تحرب من الضريبة عبر حدود الدول، يكون من شأنه أن يفقد الدولة مورداً هاماً من موارد إيراداتها دخل الموازنة العامة لديها، سواء كان هذا النشاط مشروعاً أو غير مشروع. (سوزي عدلي ناشد، 1999)

وقد عرف J.JNEUER التهرب الضريبي الدولي بأنه : ”كل تحرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة مورداً هاماً من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسهلك المشروع دولي النشاط طرُقاً مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أولاً، وأياً كان التشريع الضريبي الذي يختاره، مستفيداً من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماماً.“

التهرب الضريبي يتجلى في صورتين: (André Margairaz , 1990)

الصورة الأولى: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)

وهو يقوم على استغلال ثغرات في التشريع الضريبي تمكن المكلف من التملص من الضريبة، وهذا النوع لا ينطوي على ثمة مخالفة يترتب عليه جزاءات جنائية.

ومن أمثلة التهرب الضريبي المشروع إخفاء جزء من الأرباح بزيادة النفقات لتجنب الضريبة على الأرباح، أو تجزئة نشاط الشركات الكبرى بإنشاء شركات فرعية لتجنب الضريبة التصاعدية على المداخل.

الصورة الثانية : التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)

للغش الضريبي عديد التعريفات منها أنه يُعرف بأنه استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة.

فالغش الضريبي ينطوي على مخالفة لأحكام التشريع الضريبي قد يترتب جزاءات جنائية وجزاءات جنائية في نفس الوقت، أو قد يتعرض للجزاء الجبائي فقط في حال انتفت أركان الجريمة الجبائية أو رأت الإدارة عدم التمسك بالوصف الجزائي على اعتبار لبساطة الفعل، والغش الجبائي قد يتعرض للجزاء الجنائي دون الجزاء الجبائي أيضاً.

والجدير بالذكر أن الغش الجبائي له عديد الصور كأن يعد المكلف سجلات جرد خاطئة أو لا يصرح بنشاطه، أو يُقدم بيانات ناقصة أو مزيفة عن نشاطه.

ثانياً: العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي: (ملال محمد طارق، 2013)

1. ضعف القانون وكثرة وجود الثغرات القانونية: إن وجود أية ثغرات في قانون الضريبة يغري البعض وخاصة المتابعين والمراقبين لأية تغيرات في القانون للتنفذ من خلالها والتخلص من دفع الضريبة كلها أو جزء منها.

2. عدم وضوح النصوص القانونية: إن عدم وضوح نصوص القانون والتعليمات واللوائح المفسرة له وصعوبة إجراءاته تؤدي إلى جهل المكلفين به، وبالتالي ارتكاب المكلفين أفعال غير مقصودة تعتبر تهرب من وجهة نظر القانون وقد يترتب عليهم غرامات قد يلجئون إلى أساليب غير قانونية لتبرير هذه الأخطاء أو إخفائها.

3. ضعف الإدارة القائمة على الضريبة وسوء تنظيمها وانخفاض كفاءة موظفيها: يعتبر ضعف قدرات الإدارة في تطبيق قوانين الضريبة فرصة سانحة للبعث في الاحتيال على القانون والتلاعب به، وخاصة مع عدم وجود كفاءات فعالة في اكتشاف التهرب.

4. تعدد وتنوع الضرائب: عندما يجد المكلف نفسه بأنه خاضع لأكثر من نوع من الضرائب وأن أعباءه المالية تتزايد بشكل مستمر، فإنه بلا شك سوف يلجأ إلى التهرب من الضريبة وخاصة عند وجود ازدواج ضريبي من أجل خفض الأعباء المالية التي يتحملها.

5. النظرة الاجتماعية للتهرب: يرى السامرائي والعبدي أن نظرة المجتمع لعملية التهرب من ضريبة الدخل تؤثر بشكل مباشر على قرار المكلف بالتهرب من دفع الضريبة، ولعل المجتمعات التي تنظر إلى تلك العملية على أنها سلوك مشين، وتعامل الأشخاص الذين يقومون بممارسة تلك الظاهرة بازدراء لدى انكشاف أمرهم، ينخفض فيها الحافز للتهرب من دفع الضريبة، لأن هذا التهرب سيصاحبه تكلفة اجتماعية مرتفعة تؤثر على من يرتكبه، وفي المقابل فإن المجتمعات التي يكون فيها التهرب من دفع الضريبة سلوكاً مقبولاً اجتماعياً تزدهر فيها تلك الظاهرة بشكل كبير.

يرى الباحثان أنه يمكن إضافة عامل آخر مهم -بالإضافة إلى العوامل الأخرى- يساعد في التهرب الضريبي ألا وهو عدم تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية في الشركات بشكل فعلي.

ثالثاً: آليات التهرب الضريبي الدولي: يحدث التهرب الضريبي الدولي غالباً باستخدام الآليات التالية:

1. التهرب الضريبي عن طريق الجنات الضريبية: تعد الجنات الضريبية مراكز مالية أو تمويلية بالنسبة للشركات دولية النشاط بصورة خاصة، والشركات والمجموعات الدولية بصورة عامة، فهي تمثل بما تقرره من امتيازات ومميزات ضريبية تصل في الكثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول والأنشطة وأكثر ملاءمة للاستثمارات، فيقوم تنظيم الشركات المتعددة الجنسيات على أساس تقسيم العمل الدولي لنشاطاتها، فتختص الشركة الأم، التي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مرتفع، بالقيام بأنشطة لا تولد ربحاً مباشراً، كأنشطة البحث العلمي والتكنولوجيا والمعرفة التقنية، لضمان تخفيف العبء الضريبي في البلد الأم باعتبار هذه الأنشطة عادة ما تكون معفاة من الضريبة، أو تقع عليها ضرائب متدنية نسبياً.

أما الشركات الوليدة والتابعة لها والتي تتواجد في دولة ذات نظام ضريبي مخفف، أو من دول الجنات الضريبية، فإنها تختص بالنشاطات الإنتاجية، التسويقية والتوزيعية والتي تدرّ أرباحاً ودخولاً لهذه الشركات. إلا أن هذه الأرباح والدخول

تتمتع بمميزات وإعفاءات ضريبية، بالتالي، تكون الشركة قد تهربت من الضريبة في الدولة الأم والدولة المضيفة على حدّ السواء، وفقا لمفهوم التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية. فقد تمكنت الشركة متعددة الجنسيات من أن تخفف من عبئها الضريبي الإجمالي، ومنه تقلل التكاليف فتزيد الأرباح وهذا ما تسعى إليه هذه الشركات.

بصفة عامة يتم التهرب الضريبي الدولي باستخدام اللجنة الضريبية إما قبل توزيع الأرباح، أو بعد توزيعها.

فقبل توزيع الأرباح، يتم التهرب عن طريق زيادة أو نقصان النفقات والتكاليف بطريقة شكلية، بحيث تقلل من العبء الضريبي إلى أقل مستوى ممكن في الدول ذات النظام المرتفع، وتزيد منه في دول الجناات الضريبية.

أما بعد توزيع الأرباح، لا تقوم الشركات الوليدة الكائنة في اللجنة الضريبية بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة بل تقوم إما بإعادة استثمار هذه الأرباح في اللجنة الضريبية وإما بتحويلها إلى دولة أخرى تقرّر نظاما ضريبيا مخففا بالنسبة للاستثمارات الأجنبية أو تحويلها إلى الشركة الأم تحت تسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة. فالتهرب الضريبي باستخدام اللجنة الضريبية يتم على أساس الاستفادة من اختلاف العبء أو الضغط الضريبي بين الدول.

2. التهرب الضريبي الدولي باستخدام أسعار التحويل:

تمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة لشركات المتعددة الجنسيات. حيث تحدد قيمة الأرباح مسبقا وفقا لأسعار التحويل التي تتم على أساسها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات. ومن ثم، فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقا لهذه الآلية. (زواق الحواس، 2021)

فالأصل هو أن الأرباح المحققة من طرف مجموعة الشركات المتعددة الجنسيات من عمليات محددة يجب أن تصب جميعها لدى الشركة الأم، باعتبارها مقر المركز الرئيسي للشركة وصاحبة سلطة اتخاذ القرار ولها حق الرقابة والسيطرة على مجموع الشركة. إلا أن ما قد يحدث من الناحية العملية هو ألا يتم تحويل الأرباح إلى الشركة الأم استنادا إلى ارتفاع معدل الضريبة في الدولة الواقعة فيها، بالتالي، تضيّع الدولة التي يكون فيها معدل الضريبة مرتفعا جزءا هاما من إيراداتها الضريبية، بينما الدولة التي يكون فيها معدل الضريبة منخفضا، فإنها ستحصل على جزء هام من إيراداتها الضريبية، و منه، يمكن أن يتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل بطريقتين: قبل توزيع الأرباح وعند توزيع الأرباح.

أ. التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح :

يتم أساساً عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أو بالنقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، والاستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملائمة لها ولتحقيق مصالحها.

ب. التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح:

يتم التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح ليس عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، ولكن عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة متعددة الجنسيات.

تسمى تلك الشركات الوسيطة بالشركة الساترة (société écrans, relais) أو شركة الأساس، وأيا كانت التسمية، فهي تعدّ شركات مالية، يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقاً لحاجة المجموعة. بالتالي، تكون الشركة متعددة الجنسيات قد استطاعت أن تتهرب من الضريبة ذات المعدل المرتفع في البلد الأصلي عن طريق تحويل هذه الأرباح إلى الشركة الوسيطة ليعاد استثمارها في الخارج في ظل ظروف ضريبية أخف.

رابعاً : آثار التهرب الضريبي على اقتصاديات الدول: إن لكل من ظاهري التهرب الضريبي و الغش الضريبي، سواء كانتا على مستوى محلي أو دولي، العديد من الآثار السلبية منها ما يمس الجانب الاقتصادي للدول، و منها ما يمس الجانب المالي و حتى الجانب الاجتماعي.

1. الآثار الاقتصادية: يؤثر التهرب و الغش الضريبي على اقتصاد الدولة كما يلي: (مهداوي عبد القادر، 2015)

-تعدد الضرائب و ارتفاع معدلات الضرائب: حيث يؤدي التهرب الضريبي (المشروع و غير المشروع) إلى التقليل من الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة إلى تعويض هذه الخسارة عن طريق خلق ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب فيزيد العبء على المكلفين الذين يؤدون الضرائب المستحقة عليهم.

-إعاقة المنافسة الاقتصادية: إن عدم أداء بعض المكلفين لواجباتهم الضريبية يؤدي إلى ارتفاع أرباحهم عند مستوى أعلى مما لو خضعت هذه الأرباح لاقتطاع ضريبي، فيصبح من الممكن لهؤلاء المكلفين عرض منتجاتهم عند أسعار منخفضة مقارنة بأسعار منتجات المكلفين الذين دفعوا الضرائب المستحقة عليهم و بهذا يكون غياب العدالة في توزيع

العبء الضريبي على المكلفين سبب في اكتساب المكلفين المتملصين من دفع الضريبة ميزة تنافسية (انخفاض السعر) بطريقة غير مشروعة عوض عن تطوير و تحسين كفاءتهم الإنتاجية.

- سيادة الاقتصاد غير الرسمي: و انتشار العمل في الخفاء مما يقلل من الإيرادات الضريبية للدولة و التي كان من المفروض تحصيلها إذا تم التصريح عن تلك الأنشطة و الأعمال الممارسة في الخفاء.

- ظهور أزمة رؤوس الأموال: و هذا راجع إلى تهريب المكلفين للأرباح المحققة و رؤوس الأموال إلى حسابات بنكية أو فروع خارج الوطن عوضا عن استثمارها في مشاريع داخل البلد.

2. الآثار المالية: و يتمثل أهمها في ضعف الإيرادات الضريبية الوافدة إلى خزينة الدولة مما يؤدي إلى قلة المبالغ المخصصة للمشاريع ذات النفع العام و كذا عدم إمكانية تحسين مستوى الخدمات العامة.

3. الآثار الاجتماعية: تؤدي ظاهرة التهرب والغش الضريبي إلى غياب العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين فتغيب بذلك العدالة الاجتماعية و المساواة بين المكلفين النزاهة و أولئك المتملصين من دفع الضرائب المستحقة كما سيؤدي إلى اتساع الفجوة بين مختلف طبقات المجتمع بسبب عدم إعادة توزيع الدخل بما يسمح بتقليص للفوارق بين تلك الطبقات.

خامسا: الآليات الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

إذا كانت الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم تحدد قواعد التجريم و لعقاب على المخالفات الضريبية وتحدد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، والجهات القضائية والإدارية المختصة بالنظر في الغش الضريبي فإن التعاون الدولي يعتمد آليات متعددة في مواجهة التهرب الضريبي على النطاق الدولي، أهمها التنسيق الضريبي ومعاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني والشفافية الجبائية والمصرفية وتبادل المعلومات والتعاون في مجال التحصيل الضريبي. (طورش بتانة، 2012)

1. التنسيق الضريبي: يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، ويتمثل في تنسيق النظم والتشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتقاربة الأمر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول. وإذا كانت بعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق

الحوافز الجبائية الممنوحة للمستثمرين الأجانب فإن تنسيق السياسات الجبائية يؤدي إلى تحقيق ميزات اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي وتشجيع الاستثمارات المشتركة وتنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة .

2. المساواة في المعاملة: تنص أغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع للضريبة، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئا ضريبيا أكثر مما يتحمله حاملون الجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية.

3. الشفافية الضريبية: تعني الشفافية الضريبية تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم. و تكمن أهمية الشفافية الضريبية في أنها وسيلة ناجعة للحد من الفساد الإداري، حيث إن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة ، كما تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، و تعزز عنصر المسائلة وزيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الاستثمارات الأجنبية .

4. الشفافية المصرفية: نتيجة تزايد الأعمال الإجرامية العابرة للحدود واتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية أضحي مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية وتمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة والمداخيل لهذا الغرض عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية وكان من أهم ما سعت إليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي هو ضرورة تضمين الاتفاقيات الثنائية بنودا تتعلق بالشفافية المصرفية، بل و إتاحة تداول البيانات المصرفية المتعلقة بالسحب والإيداع والأرباح والمداخيل والفوائد والمبيعات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي رغم المعارضة التي يلقاها هذا الخيار من عدة دول كسويسرا.

5. المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي: نظرا للنقص التي اعترت أغلب الاتفاقيات الثنائية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي والحد من التهرب الضريبي عملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على إبرام اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي التي دخلت حيز النفاذ في 01 جوان 2011 واستوتحت أغلب نصوصها من قانون الضرائب الأمريكي (فاتكا) فكان من أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة حيث حددت المادة الأولى من الاتفاقية نطاق المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية والتفتيش الضريبي المشترك والتحصيل الضريبي وتبادل البيانات. وحددت المواد 6 و 5 و 7 وأساليب تبادل المعلومات بناء على الطلب أو بصورة تلقائية بمجرد استفادة

المكلف من تخفيضات أو إعفاءات جبائية في إحدى الدول الأطراف في الاتفاقية، بينما تركت المواد 9 و 8 حرية الموافقة أو الرفض للتفتيش الضريبي المشترك إلى السلطات المختصة في كل دولة مراعاة لمبدأ السيادة الضريبية وإقليمية الضريبة وبالنظر لأهمية حماية المعلومات الخاصة للمكلف وأسراره التجارية والصناعية نصت الاتفاقية الإطارية على واجب حماية خصوصيات المكلف وعدم استغلالها إلا لأغراض جبائية بحتة.

هؤلاء و توريدها للإدارة الضريبية قبل توزيعها عليهم، أي بواسطة حجزها من المنبع.

6. ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع الشركات عابرة القوميات العاملة في إقليم كل دولة.

في الواقع، بدءاً من عام 1925 تصدت عصبة الأمم المتحدة لهذه الظاهرة، إذ تم إعداد تقرير من قبل مجموعة الخبراء الفنيين في اللجنة المالية المشكلة بناءً على طلب العصبة لدراسة التعاون الإداري لمكافحة التهرب الضريبي الدولي. وتوصلت تلك اللجنة في تقريرها حينئذٍ إلى مجموعة نتائج أهمها، أن التعاون الدولي في مجال كشف التهرب الضريبي وتقدير مداه يفتقر إلى الجدية والمثابرة. أما بشأن تحصيل الضرائب المستحقة فإنه يثير مشكلة غاية في الصعوبة والدقة، وهي أن الدول عموماً تحرص على استقلال تشريعاتها الضريبية، انطلاقاً من مبدأ السيادة، لذا يعد مخالفةً للنظام العام قيام دولة ما بتطبيق التشريع الضريبي لدولة أخرى على إقليمها. أيدت ذلك محكمة النقض الفرنسية مقررته أن "القوانين الضريبية هي قوانين إقليمية، وأن الإدارة الضريبية الفرنسية لا تستطيع أن تقاضي لدفع الضرائب أمام المحاكم الأجنبية إذا كانت الضرائب مستحقة على الأرض الفرنسية، وكذلك الإدارة الضريبية الأجنبية لا يمكنها التقاضي أمام المحاكم الفرنسية لسداد الضرائب المستحقة على أراضيها".

واستمرت الجهود بإنشاء لجنة الضرائب في عام 1929، التي أدت دوراً بارزاً في وضع معاهدات نموذجية جماعية، يتم الاسترشاد بها في تحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخل والثروات والأشخاص المكلفين بها أيضاً، وأهم تلك النماذج: نموذج المكسيك عام 1943 ونموذج لندن 1946. بعد ذلك قامت منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي بوضع مشروع اتفاق عام 1963 بهدف تنسيق الأوضاع الضريبية بين دول تلك المنظمة، كما قامت منظمة الأمم المتحدة عام 1980، تنفيذاً للقرار الصادر عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي، بإقرار نموذج اتفاق يتضمن المبادئ الأساسية المتعلقة بالمعاهدات الضريبية المبرمة بين الدول المتقدمة من جهة والدول النامية من جهة ثانية.

وقد حاولت الدول فعلاً الاهتمام بالنماذج السابقة في أثناء عقد المعاهدات الضريبية الثنائية فيما بينها لمكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي.

ولكن على الرغم من هذه الاتفاقيات، والرجوع إلى الواقع العملي يُلاحظ أن غالبية التجارب الحاصلة في نطاق المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف لمكافحة التهرب الضريبي الدولي جوبحت بصعوبات كثيرة منعتها من تحقيق أهدافها المطلوبة كما يجب. ولعل من أهم تلك الصعوبات:

- وجود بعض الدول التي تسعى إلى جذب رؤوس الأموال الأجنبية من الدول الأخرى (الملاذات الضريبية)، التي ليس في مصلحتها مطلقاً اتخاذ أي إجراءات من شأنها الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية إليها، ومن ثم مكافحة التهرب الضريبي الدولي، بل إن هذه الدول تسعى بكل الطرق الممكنة إلى الترويج لدخول الأموال الأجنبية إليها، لذا فهي تعد آلية ذات أهمية كبيرة، تلجأ إليها الشركات عابرة القوميات للتهرب من الضرائب.

- اعتبارات السيادة الضريبية (المنبثقة عن مبدأ سيادة الدولة بوجه عام) تشكل عائقاً يحول دون عقد مثل هذه المعاهدات، إذ تمتنع المحاكم الوطنية للدولة عن تطبيق تشريعات دولة أخرى، وتعد ذلك مخالفةً للنظام العام. إضافة إلى أن مثل هذه المعاهدات تقود إلى إفشاء أسرار المكلفين المتعلقة بأنشطتهم التجارية أو الصناعية أو المهنية، مما يمنع مثل تلك الدول أن تقدم على الدخول في مثل هذه المعاهدات فعلى سبيل المثال: سويسرا دولة عضو في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) لكنها رفضت التوقيع على نموذج معاهدة مكافحة التهرب الضريبي الموقعة بين دول المنظمة. بل إن سويسرا ولوكسمبورغ مؤخراً، وهما من الدول المعتبرة جنات ضريبية هددتا بالانسحاب من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD عام 2000، خشية أن تؤثر قرارات المنظمة بشأن التعاون في مكافحة التهرب الضريبي وتبييض الأموال في السرية المصرفية لديهما.

- وجود توجه دولي عام، نحو تكثيف الاهتمام الدولي من قبل الدول والمنظمات الدولية على حد سواء، لأجل تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، مما أثر سلباً في جهود مكافحة التهرب، خاصة أن الشركات عابرة القوميات ذات النفوذ والقوة الاقتصادية العالمية تسعى جاهدة إلى مكافحة الازدواج الضريبي، لأنه يخدم مصالحها ويقلل ضرائبها، بعكس مكافحة التهرب الضريبي الدولي الذي يضر بمصالحها ويقلل من أرباحها في المحصلة.

فقد كان التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي فعلياً، من الضالة بمكان بحيث لا يقارن بذلك المبدول في مكافحة الازدواج الضريبي الدولي.

وتجدر الإشارة إلى أن نمو أعمال ونشاطات الشركات عابرة القوميات عبر الحدود الدولية في السنوات العشر الأخيرة، وانتشار التجارة الإلكترونية (عبر الإنترنت)

قد سببا تزايداً ملحوظاً في حجم التهرب الضريبي. وهذا كان دافعاً لانبثاق اقتراحين مهمين على الصعيد الدولي من قبل الخبراء المتخصصين في منظمة الأمم المتحدة (Taddei Bruno, 2000)

الاقتراح الأول: هو إقامة شبكة عالمية متكاملة للضرائب تركز على جهود الحكومات لنشر أفضل الطرق وتحديد النقاط المهمة في مجال المساعدة التقنية لجباية الضرائب عبر حدود الدول. وهذه الشبكة المقترحة من خلال النقاش الذي دار بين موظفي البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وممثلي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لن تكون مؤسسة دولية جديدة، بل ستكون تكتلاً من المعلومات والموارد المتداولة فيما بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

الاقتراح الثاني: أن لجنة من الخبراء الماليين التي تم تعيينها من قبل الأمين العام للأمم المتحدة (كوفي أنان) والتي يترأسها (أرنستو زيديلو)، الرئيس المكسيكي السابق، عرضت في تقرير لها عام 2001 فكرة تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب تنهض بمسؤوليات متعددة أهمها: تقديم المساعدة التقنية للدول، وتأمين منتدى لتطوير المعايير العالمية للضرائب، ومراقبة نمو الضرائب، والحد من المزاخمة والمنافسة الضريبية غير المنطقية الهادفة إلى استقطاب الشركات عابرة القوميات، وقيامها بالتحكيم في النزاعات العالمية المتعلقة بالأمور الضريبية. وأخيراً، أن يعهد إلى تلك المنظمة بمهمة إحداث اتفاق عالمي حول صيغة متكاملة لفرض الضرائب على الشركات موضوع البحث.

من الصعوبة بمكان إنشاء مثل هذه المنظمة عملياً، لأن مبدأ السيادة الضريبية كان ولا يزال يؤدي الدور الأبرز في موقف أي دولة تجاه أي معاهدة أو اتفاق دولي بشأن الضرائب، مما يعوق فعلاً توقيع المعاهدات الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي، فكيف إذا كان الموضوع يتعلق بإنشاء منظمة عالمية للضرائب، يكون لها نوع من النفوذ على سيادة الدول في فرض الضرائب. فهو اقتراح يبدو مستحيل التنفيذ عملياً.

فلا بد من إعادة النظر والبحث بجدية واهتمام وتعمق في ظاهرة التهرب الضريبي، والعمل على تقديم الحلول والمقترحات اللازمة لمكافحة هذه الظاهرة. وتأكيد دور الدولة بمؤسساتها المختلفة في مجابهة التهرب الضريبي، وأهمية الاتفاقات والمعاهدات الدولية في إطار التعاون الدولي للقضاء على هذه الظاهرة أو التخفيف منها قدر الإمكان، خصوصاً أنها أصبحت تشكل ضرراً ملموساً على الاقتصاد العالمي.

المحور الثالث

الازدواج الضريبي الدولي

عناصر المحور:

أولاً: الازدواج الضريبي الدولي القانوني

ثانياً: الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي

ثالثاً: أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي

رابعاً: آثار الازدواج الضريبي الدولي

تمهيد:

ينقسم الازدواج الضريبي الدولي إلى نوعين هما : الإزدواج الضريبي القانوني و الازدواج الضريبي الاقتصادي، و لكل منهما مفهومه، و حالاته و خصائصه التي تميزه عن النوع الآخر، و من أجل دراسة هذا الموضوع سنتناول كل نوع منهما على حدى.

أولاً: الازدواج الضريبي الدولي القانوني

1. مفهوم الازدواج الضريبي القانوني وشروطه

يحدث الإزدواج الضريبي الدولي القانوني عندما يخضع نفس المكلف و بالنسبة لنفس الأساس الضريبي و خلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر. (Bernard Castagnède, 2006)

إن هذا التعريف يسمح لنا بتحديد الشروط الواجب توفرها من أجل حدوث إزدواج ضريبي قانوني و هي:

أ. وحدة الشخص المكلف بالضريبة: لا بد لنشوء ظاهرة الازدواج الضريبي من كون الفرد المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو الشخص ذاته. وهو شرط واضح لا يثير لبساً.

بيد أنه لا بدّ من التمييز في ظل هذا الشرط ما بين الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة أكثر من مرة، وبين الازدواج الاقتصادي الذي ينشأ بمجرد الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة. وخير مثال على ذلك: حالة فرض ضريبة ما على أشخاص طبيعيين بعد فرضها على الشخص الاعتباري الذي يتكون منهم. كأن تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مجموع الأرباح التي حققتها شركة مساهمة في السنة، ومن ثم تفرض ضريبة أرباح الأوراق المالية على توزيعات أرباح المساهمين عن العام ذاته. فمن الناحية القانونية البحتة لا يمكن القول بوجود حالة ازدواج ضريبي؛ لأن الضريبة الأولى فرضت على (الشركة) بوصفها شخصاً معنوياً مستقلاً عن المساهمين فيه، في حين أن الضريبة الثانية فرضت على الشركاء المساهمين بوصفهم أشخاصاً طبيعيين متميزين من الشركة. فشرط وحدة المكلف بالضريبة هنا غير متوافر. أما من الناحية الاقتصادية فالازدواج قائم؛ لأن الشركة ما هي إلا مجموع الشركاء المساهمين فيها، وبالتالي فأرباحها هي مجموع أرباحهم، لذا فإن الشريك المساهم هو من يتحمل في المحصلة عبء الضريبتين المفروضتين على أرباح الشركة عند تحقيقها وكذلك عند توزيعها.

ب. وحدة الوعاء الضريبي: أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة. سواء كانت هذه المادة دخلاً أم رأس مال. بمعنى أن تفرض الضريبة ذاتها مرتين، أو أن تفرض ضريبتان من النوع ذاته على المال ذاته. كقيام السلطات الفرنسية بفرض ضريبة الأرباح على عوائد الأوراق والسندات المالية التي يملكها شخص جزائري الجنسية في البورصة الفرنسية، وبالمقابل قيام

السلطات الجزائرية أيضاً بفرض ضريبة إيرادات القيم المنقولة الموجودة في الخارج على الشخص ذاته استناداً إلى رابطة الجنسية. فهذه الحالة هي حالة ازدواج ضريبي؛ لأن الوعاء الضريبي ممثلاً بإيرادات القيم المنقولة قد خضع لأكثر من ضريبة.

أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة؛ فينتفي الازدواج الضريبي ولو كان المكلف هو ذاته، وتم فرض الضرائب عن المدة الزمنية ذاتها. ومثال ذلك: فرض ضريبة على عقار يملكه المكلف، وضريبة على دخله المحقق من أعماله التجارية، وضريبة ثالثة على راتبه بوصفه موظفاً. فالضرائب الثلاث يتحملها المكلف نفسه وعن المدة ذاتها، ولكن على أوعية ضريبية متعددة، فلا وجود لأي ازدواج ضريبي فيما سبق ذكره.

ج. وحدة الضريبة (أن تكون الضرائب المفروضة من نوع واحد): وهو يعدّ من أهم شروط الازدواج الضريبي. والذي يقتضي أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف في المرة الأولى هي ذاتها الضريبة المفروضة عليه في المرة الثانية أو الثالثة... إلخ.

لذلك يفرق الفقه المالي بين حالة ازدواج الضريبة وحالة تكرار الضريبة، فالتكرار ينشأ عندما تتجدد واقعة فرض الضريبة في كل مرة تجبي فيها، كما في الضرائب الجمركية عندما تتجاوز حدود أكثر من دولة برأ.

وتظهر أهمية ما سبق إذا عُلِم أن الفن الضريبي والمالي يختلف باختلاف الدول؛ مما يجعل ضريبة ما تأخذ اسماً مغايراً لاسمها الذي تحمله في دولة أخرى. لذا يشدد بعض الفقهاء والكتّاب على ضرورة تدخل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتحديد الضرائب التي تعد من نوع واحد، وذلك بقصد تجنب الازدواج الضريبي الدولي قدر الإمكان.

د. وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة: فاختلاف المدة التي فرضت عنها الضريبة ينفي واقعة الازدواج ولو تحققت الشروط السابقة، ففرض ضريبة الرواتب والأجور على موظف عام عن راتبه المقبوض لشهر ماي 2009 بعد فرض الضريبة ذاتها عليه عن راتبه المقبوض لشهر جوان للعام ذاته لا ينشئ واقعة ازدواج ضريبي؛ وذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين

هـ. خضوع المكلف للضريبة في أكثر من دولة.

و تجدر الإشارة إلى أن الشروط السابقة تخص أيضاً الازدواج الضريبي الداخلي (و الذي يحدث عند خضوع المكلف لنفس الضريبة مرتين من طرف دولة واحدة) ما عدا الشرط الأخير الذي يتعلق فقط بالازدواج الضريبي الدولي، كما نشير أيضاً إلى أن هذا الأخير لا يتعلق فقط بحالة فرض الضريبة من طرف دولتين فقط، و إنما حتى في حالات تعدد تلك الدول.

و انطلاقا من الشروط السابقة نستخلص أن الازدواج الضريبي القانوني يحدث عن قيام دولتين و أكثر بفرض نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر وفقا لتشريعاتها الضريبية، على نفس المكلف و بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي خلال نفس الفترة.

2. حالات حدوث الازدواج الضريبي القانوني

يحدث الإزدواج الضريبي الدولي القانوني عادة في الحالتين التاليتين: (سامي محمود مراد، 2018)

الحالة الأولى: إذا اعتبر الشخص مقيما في دولتين إذا كان الشخص مقيما في دولة ما فيحق لهذه الأخيرة أن تفرض عليه الضريبة، ليس فقط بالنسبة للمداخيل المحققة داخل إقليمها و الثروة التي توجد بها، وإنما أيضا على جميع المداخيل التي يحققها في دول أخرى و ثروته المتواجدة في دولة أخرى، بمعنى أن لدولة إقامة المكلف الحق في فرض الضريبة على مداخيله الإجمالية و كذلك على ثروته الإجمالية التي يمتلكها داخل و خارج إقليمها و هو ما تنص عليه عادة التشريعات الضريبية للدول.

و قد يقع المكلف في حالة ازدواج ضريبي دولي قانوني إذا اعتبر مقيما في دولتين فيحق لكل دولة منهما أن تفرض عليه الضريبة ليس فقط على المداخيل المحققة بها أو الثروة التي يملكها هناك، بل و جميع المداخيل التي يحققها في الدولة الأخرى أو الثروة التي يملكها في الدولة الأخرى، و بهذا يكون قد خضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أو ثروته الإجمالية (المحققة في الدولتين معا) مرتين ، و في كلتا الدولتين.

مثال توضيحي: نفترض أن عامل جزائري غادر الجزائر ليعمل لبعض السنوات في فرنسا، تاركا عائلته في الجزائر. و كانت المداخيل التي يحققها كما يلي:

-أجر عمله في فرنسا.

-دخل من تأجير شقته في الجزائر.

فإن هذا الشخص سيخضع للضريبة كالاتي:

*في الجزائر: باعتبارها دولة إقامة هذا الشخص بسبب بقاء عائلته بها، فسيخضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أي عن أجره المحقق في فرنسا و عن دخله من تأجير شقته في الجزائر.

*في فرنسا: و التي تعتبر أيضا دولة إقامة المكلف فسيخضع بها للضريبة كما خضع لأدائها في الجزائر أي عن مداخيله الإجمالية التي تحققت في فرنسا و في الجزائر معا.

و بهذا يكون قد خضع هذا الشخص للضريبة على نفس المداخل (مداخله الإجمالية) مرتين و في دولتين، أي أنه وقع في حالة ازدواج ضريبي قانوني بالنسبة لتلك المداخل.

الحالة الثانية: إذا كان شخص مقيم في دولة ما و يحصل على دخل من دولة أخرى بالإضافة إلى دولة الإقامة فإن الشخص يخضع للضريبة في الدولة التي يحقق فيها دخلا أو يملك بها ثروة، و التي تدعى بدولة المصدر أي مصدر الدخل، و ذلك مقابل استخدامه للهيكل القاعدية للدولة و الخدمات العامة التي تقدمها.

و بالتالي فإن ممارسة المكلف لنشاط يحقق من ورائه دخلا في دولة غير دولة إقامته سيصبح ملزما بدفع الضريبة عن ذلك الدخل في دولة المصدر و دولة الإقامة.

مثال توضيحي: لنفرض أن عامل جزائري مقيم بالجزائر قام بتوظيف مبلغ من مدخراته عن طريق شراء سندات أصدرتها مؤسسة في تونس.

في هذه الحالة فإن مداخله تتمثل في:

-أجر عمله في الجزائر.

-فوائد السندات التي يحققها في تونس.

فسيخضع هذا المكلف إلى الضريبة في الدولتين كالآتي:

*في الجزائر: و التي تعتبر موطن إقامة المكلف (أي موطن تكليفه) فهو ملزم بدفع الضريبة عن أجره كعامل و عن الفوائد التي يحصل عليها من تونس، بمعنى مداخله الإجمالية

*في تونس: فإن هذا الشخص سيخضع للضريبة على فوائد السندات التي اشتراها في تونس.

و بناء على ما سبق فإن نفس الشخص (العامل الجزائري) قد خضع للضريبة على فوائد السندات مرتين، مرة في دولة المصدر و مرة أخرى في دولة إقامته، فهو إذن يعاني من ازدواج ضريبي قانوني و لكن بالنسبة لفوائد السندات فقط و ليس بالنسبة لدخله الإجمالي.

ثانيا: الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي

يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي على المستوى الدولي عندما يخضع شخصين مختلفين إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي و من طرف أكثر من دولة.

و نلاحظ أنه على عكس الازدواج الضريبي القانوني فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين لكن بالنسبة لنفس الأساس الضريبي.

فعلى سبيل المثال، إذا اشترى شخص مقيم في دولة "أ" أسهم شركة مقرها الاجتماعي في الدولة "ب" فإن الأرباح الموزعة التي سيحصل عليها هذا المساهم ستخضع للضريبة على القيم المنقولة في الدولة "أ" باعتبارها دولة إقامته، بعدما تكون قد خضعت تلك التوزيعات ضمن أرباح الشركة للضريبة على أرباح الشركات في الدولة "ب"، و بهذا يكون نصيب ذلك المساهم من أرباح الأسهم قد خضع للضريبة مرتين، مرة كأرباح شركة في الدولة "ب" و مرة أخرى كأرباح أسهم في الدولة "أ". وعلى الرغم من وجود ممولان للضريبة هما: الشركة والمساهم، إلا أن المساهم هو من تحمل في الحقيقة عبء الضريبتين، لذا يعتبر الباحثون أن هذه الحالة تجسد مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي الاقتصادي. وتجدد الإشارة إلى أن الازدواج الضريبي الدولي بنوعيه، عادة ما يكون غير مقصود بسبب وضع و تطبيق الدول لتشريعاتها الضريبية دون مراعاة ما قد ينتج عن ذلك من مشاكل ضريبية دولية. لكن قد تعتمد بعض الدول إحداث ازدواج ضريبي دولي من أجل تحقيق أهداف اقتصادية و سياسية منها:

- الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية إما لكفاية الأموال الوطنية أو لمنع استثمار الأموال الأجنبية في مشاريع ترغب الدولة في تمويلها بأموال وطنية.

- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية و ذلك لحاجة الدولة إلى استثمارها في مشاريع على ترابها.

- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض المكلفين من دول أجنبية معينة.

ثالثا: أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي

تعد مشكلة الازدواج الضريبي الدولي من أهم المشاكل الضريبية الدولية التي تهدد مستقبل العلاقات الاقتصادية الدولية، و التي ظهرت نتيجة العديد من الأسباب، كما ذكرنا سابقا فإن الأصل في حدوث مشكلة ازدواج ضريبي دولي قانوني أو اقتصادي، يعود لممارسة الدول لسيادتها الضريبية حتى خارج إقليمها، في ظل انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية، و تشابك العلاقات الاقتصادية الدولية. و يمكننا تحليل و تفكيك هذين السببين إلى الأسباب الجزئية التالية: (نور حمزة حسين، 2020)

1. **اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي:** تتمثل ضوابط الإخضاع الضريبي في المعايير التي تستند إليها الدول عند تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي:

أ- ضابط الجنسية: و يتحقق عند إتباع الدول لمبدأ التبعية السياسية و التي تنطوي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها (كل من يحمل جنسيتها) بصرف النظر عن موطن إقامتهم، و بالنسبة لجميع مداخيلهم بصرف النظر عن مصدرها.

ب- ضابط الإقامة: و يتحقق باستناد الدول إلى مبدأ التبعية الاجتماعية حيث يقر هذا المبدأ حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخيل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه المداخيل. و يمكن استخدام مصطلح موطن التكليف للدلالة على مكان إقامة المكلف إن الاستناد إلى هذا الضابط في تحديد الاختصاص الضريبي للدولة، يؤدي إلى فرضها للضرائب على الدخل الإجمالي للمقيمين فيها، حتى و إن كانوا لا يملكون جنسيتها، بما في ذلك مداخيلهم المحققة خارج إقليمها، كما يعتبر لدولة الإقامة الحق في إخضاع أرباح الشركات التي يوجد بها مقر إدارتها و أينما كان موقع ممارسة النشاط.

ج- ضابط المصدر: و يتمثل في تبني الدولة لمبدأ التبعية الإقتصادية و ينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخيل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم.

و لقد كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي تركز عليه الدول في فرض الضريبة، نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة، و اعتبارها صلة سياسية، مظهرها الجنسية. لكن قد تضاءلت أهمية هذا الضابط في تحديد الاختصاص الضريبي للدول، لاحتلال الصدارة من طرف ضابط الإقامة، و ضابط المصدر.

و فيما يتعلق بالجزائر، فإن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة اعتمد في فرضه للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات على كل من ضابط الإقامة و ضابط المصدر.

و مما لا شك فيه أن اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي، يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة و بالنسبة لنفس الشخص و نفس الأساس الضريبي.

2. تعدد روابط الإخضاع الضريبي: قد تعتمد الدول أكثر من ضابط للإخضاع الضريبي من أجل تحقيق أكبر حصة ممكنة، وهو ما قد ينشأ عنه ازدواج ضريبي دولي فإذا افترضنا دولتين تستند كل منهما إلى رابطة الإقامة و رابطة المصدر معاً، و أن مكلفاً يقيم بإحديهما و يمارس نشاطاً يحقق من ورائه دخلاً في الدولة الأخرى، فلا شك أن هذا المكلف سيخضع للضريبة على دخله هذا في كل من دولة مصدر الدخل و دولة الإقامة و بالتالي فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي للدولتين إلا أن المكلف وقع في مشكلة ازدواج ضريبي دولي

3. تبين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول: يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، إذ يؤخذ بضابط المصدر (أو إقليمية)، بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الإقامة بالنسبة للضرائب العامة على الدخل، ذات الطابع الشخصي، وهي سائدة في الدول المتقدمة. و بذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نشأة الازدواج الضريبي الدولي.

4. اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية في المجال الضريبي: ولعل من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية للدول المختلفة حول مفاهيم مثل الإقامة، حيث يمكن أن تستند بعض الدول لتحديدتها إلى امتلاك الشخص لمسكن داخل أراضيها، وأن يقيم فيه بصفة دائمة، وقد يستند البعض الآخر إلى فكرة أخرى غير المسكن الدائم، و يترتب على هذا التباين في مدلول و تفسير الاصطلاحات، إمكانية حدوث ازدواج ضريبي، بالنسبة لنفس الوعاء الضريبية ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين. كما يعود أيضا انتشار الازدواج الضريبي الدولي إلى الأسباب التالية:

-سهولة انتقال رؤوس الأموال و اليد العاملة بين الدول المختلفة.

-انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، و انتشار شركات المساهمة التي يتم التعامل في ما تصدره من أسهم و سندات في مختلف الدول.

-اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أيا كان مصدره، بما في ذلك الدخل المتأتي من الخارج.

رابعا: آثار الازدواج الضريبي الدولي

ينتج عن الازدواج الضريبي، الآثار الآتية: (زواق الحواس، 2021)

1. زيادة العبء الضريبي على المؤسسة: فيعيق نشاطها ويحد من دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار
2. تشييط الاستثمار: فهو يشكل عاملا مثبطا للاستثمار المحلي وعائقا أمام تدفق الاستثمار الأجنبي، بسبب تأثيره السلبي على العائد الذي يرغب المستثمر في تحقيقه، الأمر الذي قد يدفعه إلى الاحجام عن الاستثمار؛
3. عدم عدالة توزيع العبء الضريبي: يؤدي الازدواج الضريبي القانوني إلى توزيع العبء الضريبي توزيعا غير عادل بين المستثمرين داخل الدولة الواحدة، بينما يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى التوزيع غير العادل للعبء الضريبي بين المستثمرين المحليين والمستثمرين الأجانب؛

4. تقييد حركة رؤوس الأموال: الإزدواج الضريبي ينعكس سلباً على منافع الدول المتقدمة والدول النامية على السواء، لأن انتقال رؤوس أموال الدول المتقدمة للاستثمار في الدول النامية يمكنها من تصريف فائض مدخراتها في فرص استثمارية مربحة ويجنبها ما يحدثه بقاء هذا الفائض داخلها من آثار انكماشية تضر بالاقتصاد الوطني، في ذات الوقت تستفيد الدول النامية من استغلال موارد الانتاج المعطلة لديها بسبب ندرة رؤوس الأموال اللازمة لاستغلالها وهو ما يضعف حوافز الاستثمار الدولي.

كما أن إعاقه حركة انتقال الأشخاص والأموال، تضعف من سيولة عناصر الانتاج، وتعطل سير العلاقات الاقتصادية الدولية. لأن خضوع المستثمر لنفس الضرائب، على نفس الدخل، في بلد إقامته، وكذلك في البلد الذي يمارس فيه نشاطاً، سيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل، وثقل العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، مما يؤدي إلى تقليص العوائد التي كان يأمل في تحقيقها، الشيء الذي يجعل المستثمر يحجم عن إعادة استثمار تلك العوائد، ويكون عائداً أمام انتقال رؤوس الأموال بين مختلف الدول.

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

5. هروب رؤوس الأموال: يؤدي الإزدواج الضريبي إلى هروب رؤوس الأموال ونزوحها إلى الدول والأقاليم التي تفرض ضرائب أقل أو تنعدم فيها الضرائب، مما يؤدي إلى توزيع غير متوازن لرؤوس الأموال، وتتركزها في مناطق معينة، في حين تبقى الدول الأخرى في حاجة إلى استثمارات ورؤوس أموال لتمويل مشروعاتها، كما هو الحال كما يؤدي الإزدواج الضريبي إلى هروب رؤوس الأموال و نزوحها إلى الدول و الأقاليم التي تفرض ضرائب أقل، أو قد تنعدم فيها الضرائب، مما يؤدي إلى توزيع غير متوازن لرؤوس الأموال، و تتركزها في مناطق معينة، في حين تبقى الدول الأخرى في حاجة إلى استثمارات و رؤوس أموال لتمويل مشروعاتها، كما هو الحال بالنسبة للدول النامية، فبالإضافة إلى تأثير أهم عناصر المناخ الاستثماري على مدى استقطاب الاستثمارات الأجنبية، مثل استقرار الأوضاع الاقتصادية و السياسية ، إلا أن تفادي الإزدواج الضريبي، خاصة من خلال الاتفاقيات الجبائية، أصبح يشكل اليوم عنصراً من عناصر مناخ الاستثمارات الدولية، و يسمح بالتدفق الحر لهذه الأخيرة، و يعزز العلاقات الاقتصادية و التجارية الدولية.

إضافة إلى ذلك فإن مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، يخلق مشكلة ضريبية أخرى، لا تقل خطورة عنها، و المتمثلة في الغش و التهرب الضريبي، إذ يمكن أن يقوم المكلفون بالضريبة، عند تحملهم لعبء ضريبي كبير، ناتج عن ازدواج ضريبي، بمحاولة التخلص من كامل أو جزء من الضريبة المستحقة عليهم، باستخدام العديد من الأساليب المشروعة و غير المشروعة، مما يؤدي إلى تخفيض حصيلة الضريبة.

بالنسبة للدول النامية، لذا فإن تفادي الازدواج الضريبي، خاصة من خلال الاتفاقيات الجبائية، أصبح يشكل اليوم عنصرا من عناصر مناخ الاستثمارات الدولية، و يسمح بالتدفق الحر لهذه الأخيرة، ويعزز العلاقات الاقتصادية والتجارية الدولية

6. التهرب الضريبي: تخلق مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، مشكلة ضريبية أخرى، لا تقل خطورة عنها، والمتمثلة في الغش والتهرب الضريبي، إذ يمكن أن يقوم المكلفون بالضريبة، عند تحملهم لعبء ضريبي كبير، ناتج عن ازدواج ضريبي، بمحاولة التخلص من كامل أو جزء من الضريبة المستحقة عليهم، باستخدام العديد من الأساليب المشروعة وغير المشروعة، مما يؤدي إلى تخفيض حصيلة الضريبة.

7. عرقلة التجارة الخارجية: بما رس الازدواج الضريبي الدولي أثارا سلبية على التجارة الخارجية من حيث استنفاد جزء من أرباح الشركات التي يكون لها نشاط اقتصادي في أكثر من دولة، ما يسبب آثار ضارة على النشاط الاقتصادي للشركات الدولية، وعرقلة الإنتاج والمشاريع والمبادلات التجارية بين دول.

8. الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية: يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية وذلك من خلال خضوع المكلف للضريبة، أكثر من مرة، خلال نفس الفترة، على نفس المال لذلك لا بد من العمل على معالجة الظاهرة داخليا من خلال وضع التشريعات التي تمنع حدوثها، وخارجيا من خلال التنسيق الجبائي الدولي أو التوحيد الجبائي أو عن طريق الاتفاقيات الجبائية الدولية.

المحور الرابع

الملاذات الضريبية

عناصر المحور:

- أولاً: تعريف الملاذات الضريبية
- ثانياً: خصائص الملاذات الضريبية
- ثالثاً: أنواع الملاذات الضريبية
- رابعاً: الملاذات الضريبية آلية للتهرب الضريبي
- خامساً: الملاذات الضريبية والمنافسة الضريبية

تمهيد:

كل دولة تصمم نظمها الضريبية، على نحو يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية، فينتج من ذلك قيام أنظمة ضريبية متنوعة ومتباينة. ومن هنا، تقوم بعض الدول - سعيًا وراء تحقيق مصالحها - بوضع أنظمة ضريبية جذابة تنهض على تقديم إعفاءات ومزايا ضريبية كبيرة للاستثمارات عموماً، وللأجنبية منها بوجه خاص. ويطلق على مثل هذه الدول تسمية الملاذ الضريبي Tax haven، أو الملجأ الضريبي. وتسمى أيضاً اللجنة الضريبية Tax paradise كما يطلق عليها أيضاً مصطلح الواحة الضريبية Tax oasis

أولاً: تعريف الملاذات الضريبية

تعرف بأنها "دول أو أقاليم تستطيع جذب الاستثمارات الأجنبية من خلال تمتعها بعدة خصائص أهمها انعدام الضريبة أو فرضها بمعدلات منخفضة".

ومن أمثلة هذه الملاذات في العالم، جزر البهاما وبنما في القارة الأمريكية، وسويسرا وإمارة موناكو في أوروبا، وفي آسيا هناك هونغ كونغ وسنغافورة، أما في إفريقيا فتعد ليبيريا وأنغولا ملاذات ضريبية حديثة.

والجدير بالذكر أن الملاذات الضريبية ليست جميعها دولاً ذات سيادة سياسية، بل إن بعضها أقاليم ومناطق تتبع سياسياً دولاً أخرى، ولكنها تشكل ملاذات ضريبية، كإمارة أندورا الفرنسية، التي لا تتمتع بالسيادة، إلا أنها تتمتع بنظام ضريبي خاص بها، ومختلف عن النظام الضريبي الفرنسي، و

هذا ينطبق أيضاً على إقليم الكامبيون الإيطالي (AMES R.HINES and other, 2004)

ثانياً: خصائص الملاذات الضريبية

إن تسمية تلك الدول بالملاذات الضريبية لا يعني اقتصار تميزها على بعض المزايا والحسومات والإعفاءات الضريبية التي تمنحها للمشروعات والاستثمارات المختلفة على أراضيها، وإن كانت تلك هي الخاصية الأبرز في تلك الدول، إلا أنها ليست الوحيدة والكافية لخلق الملاذات الضريبية بالمعنى الصحيح. بل هناك مجموعة خصائص أخرى سياسية واقتصادية ومالية تتمتع بها أيضاً لتصبح بيئة جاذبة للاستثمار. وأهم هذه الخصائص: (سوزي عدلي ناشد، 1999)

1. المعدلات المنخفضة للضريبة: من النتائج المنطقية في الأدب الاقتصادي والمالي أن معدل الضريبة له تأثير واضح ومباشر في قرارات الاستثمار، خصوصاً للشركات الدولية، التي تبحث دائماً عن المزايا والحوافز الضريبية لتوطين أنشطتها

المربحة، في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة. وهذا ما تحققه الملاذات الضريبية، لأن الضرائب على الدخل والأرباح تفرض فيها بمعدلات منخفضة للغاية، أو قد لا تفرض نهائياً.

إذ تركز السياسة الضريبية في تلك الدول - في معرض تشجيعها للاستثمار - إلى أحد أمرين: الأول، هو أن هذه السياسة تشكل جزءاً من سياسة الدولة في جذب الشركات والمصارف والاحتكارات الدولية. أما الأمر الثاني: أن تلك الدولة قد لا تكون في حاجة أصلاً إلى فرض الضرائب لوجود إيرادات أخرى كافية تعتمد عليها في تغطية نفقاتها.

ففي الباهاما وبرمودا وجزر الكايمان يلاحظ أن تشريعات تلك الدول لا تفرض أي ضرائب لا على الدخل الفردية، ولا حتى على أرباح الشركات. إلا أن ذلك لا يمنع من وجود بعض الملاجئ التي تفرض الضرائب بمعدلات منخفضة، كما أن بعض الدول تفرض الضرائب بمعدلات معقولة أعلى من الدول السابق ذكرها، ولكنها تعطي مزايا أخرى تفوق أهمية انخفاض معدل الضريبة.

ويلاحظ أن غالبية الملاذات الضريبية هي دول صغيرة الحجم وقليلة السكان، لذلك فقد استقر الفقه عام 1982 على تسمية سبع دول ممن تجاوز عدد سكانها المليون نسمة باسم السبعة الكبار، أما بقية الملاذات الضريبية فكانت تسمى النقاط Dots.

وإن غالبية الملاذات الضريبية تفرض ضرائب معقولة ومهمة على الدخل المحلية، إلا أنها تفرض ضرائب بمعدلات منخفضة جداً، أو لا تفرضها نهائياً على الدخل والأرباح ذات المصدر الأجنبي. ومن هنا تأتي أهمية عدّ الملاذ الضريبي آلية مهمة في خلق ظاهرة التهرب الضريبي لتلك الدول أو الشركات التي تهرب عادة إلى تلك الملاذات من أجل تخفيض العبء الضريبي عليها وتشهر فيها.

2. الاستقرار السياسي: هو أحد العوامل المهمة المؤثرة في قرارات الاستثمار. ويعرّف الاستقرار السياسي بأنه "كون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يُخشى معه حدوث انقلابات أو ثورات أو حروب أهلية، من شأنها أن تؤدي بشكل أو بآخر إلى إعاقة الاستثمارات عموماً، والأجنبية منها بشكل خاص".

ويعد من مميزات الاستقرار السياسي في أي دولة، الاستقرار القانوني والتشريعي، بحيث يأمن المستثمر الأجنبي عدم صدور قوانين تأميم أو مصادرة للمشروعات الأجنبية، مع حدوث أي تغير في السلطة، وتولي حكومة جديدة زمام الحكم.

ومما لاشك فيه أن أهم أولويات الاستثمار الناجح هو العمل ضمن مناخ سياسي وقانوني مستقر وآمن، وهذا ما يفسّر قدرة دولة مثل سويسرا، كونها دولة تمتاز بهذا الاستقرار، سواءً من حيث انعدام وجود أي انقلاباتٍ أو حركاتٍ عسكرية في تاريخها، أو من حيث عدم إصدارها لأي تشريعاتٍ تتعلق بالتأمين أو المصادرة لمشروعاتٍ وشركاتٍ أجنبية. وبالمقابل هذا ما يفسر حالة نفور وهروب الاستثمارات الأجنبية من الدول العربية في فترة الستينات والسبعينات من القرن الماضي، نتيجة الانقلابات والثورات والحروب المستمرة التي سادت في تلك الفترة من جهة، وكثرة قوانين المصادرة والتأمين الصادرة آنذاك، مما اضطر هذه الدول إلى أن تصدر بعد ذلك قوانين مشجعة للاستثمار، كما هو الحال في سورية ومصر وغيرهما.

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

ولكن بالمقابل فإن هذه السرية والبيئة الاقتصادية المتحررة، اللتين تتمتع بهما الملاذات الضريبية، تشكلان مناخاً مناسباً لتكاثر بعض الأنشطة المالية غير المشروعة، مثل غسيل الأموال والتهرب الضريبي اللذين يتكاثران في الملاذات الضريبية، مما يقود إلى الاقتناع السياسي والقانوني الكامل بوجود ارتباط وثيق بين هذه الأنشطة غير المشروعة وبين الملاذات الضريبية.

لذلك يلاحظ أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD). بمساعي الدول المتقدمة، باعتبارها أكثر المتضررين من وجود الملاذات الضريبية. قد دأبت باستمرار على وضع معايير خاصة بالشفافية الضريبية والمصرفية، وذلك بهدف مكافحة غسيل الأموال والتهرب الضريبي الذي يسبب خسارة مليارات الدولارات لخزائن الدول المتقدمة الكبرى في العالم. وباستمرار كانت هناك قائمة سوداء تصدرها المنظمة وتقوم بتحديثها دورياً تتضمن الملاذات الضريبية التي لا تلتزم بمعايير المنظمة، وأهم تلك الدول هي إمارة موناكو وليختنشتاين وأندورا وليبيريا.

وقد شهدت العاصمة الفرنسية باريس في أكتوبر من العام 2008 اجتماعاً شاركت فيه 17 دولة متقدمة، بهدف مكافحة الملاذات الضريبية، وتحديث القائمة السوداء الموضوعة من قبل منظمة OECD. علماً أن المنظمة شطبت مؤخراً في العام 2009 سويسرا من قائمة الملاذات الضريبية بعد توقيع الأخيرة على اتفاقية مكافحة الازدواج الضريبي الثانية عشرة والتزامها بمعايير المنظمة الخاصة بالشفافية الضريبية.

4. الموقع الجغرافي المتميز ووجود وسائل اتصالات ومواصلات متطورة: فالموقع الجغرافي المميز للملاذات الضريبية يؤدي دوراً مهماً في مدى قدرتها على جذب الشركات والمشروعات الأجنبية، وبإمعان النظر في التوزيع الجغرافي لأهم الملاذات الضريبية، يمكن ملاحظة أنها غالباً ما تكون دولاً مجاورة للدول المتقدمة، ويبدو ذلك بوضوح في القارتين الأمريكية والأوروبية. لأن هذه الملاذات تستخدم (قنوات الانتشار Vases d'expansion) في جني الدخل التي تحاول الشركات الدولية إبعادها عن السلطات الضريبية في دولها الأم.

إضافة إلى أهمية الموقع الجغرافي للملاذ الضريبي، فإن مثل هذه الدول والأقاليم تحوز عادةً شبكةً متطورةً وواسعة من المواصلات والاتصالات السلكية واللاسلكية، كخطوط الطيران ووسائل النقل البحرية، إذ تعد جزر الكايمان مثلاً واضحاً لذلك. فكل ما سبق من شأنه أن يوفر سهولة الاتصال والتواصل بين الملاذ الضريبي وبين الدول الأخرى، وخاصة الدول الأم للشركات متعددة الجنسيات التي لها فروع في هذا الملاذ أو ذاك.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار إلى أن الملاذات الضريبية تعمل باستمرار على تطوير بنيتها الإدارية والقانونية، على نحو يسهل عمليات تأسيس الشركات بأنواعها داخل أقاليمها، وهذا ما يفسر التزايد الملحوظ في عدد الفروع والشركات الوليدة للشركات متعددة الجنسيات المنشأة في تلك الأقاليم، خصوصاً في السنوات الأخيرة.

5. استقرار العملة الوطنية وضعف الرقابة على سوق الصرف: الأمر اللافت للانتباه في العقدين الأخيرين هو أن معظم الملاذات الضريبية حاولت أن تتطور وتقدم نفسها بصفاتها مراكز مالية حرة Offshore. إذ تُزاول فيها الأنشطة المالية والمصرفية وأنشطة الشركات القابضة على نحو واسع. وهي في سبيل ذلك، تعتمد على الإفراض والاقتراض الدوليين بالعملة غير الوطنية، سواء كانت تلك الأنشطة المالية تتعلق بأموال شخصية لمستثمرين أفراد أو شركات. وترتبط تلك المناطق المالية الحرة على نحو وثيق بأكبر وأبرز المراكز الاقتصادية الرئيسة في العالم، مثل نيويورك ولندن وطوكيو وزيوريخ. ولعل أهم ما يميز الملاذات الضريبية استقرار عملتها الوطنية، إضافة إلى قوة هذه العملة تجاه العملات الأخرى. وتعد قابلية العملة للتحويل إلى العملات الرئيسة في العالم من أهم عناصر هذه الخاصية، والسبب في ذلك أن الملاذات

الضريبية تعتمد بصورة رئيسة على الاستثمار الأجنبي، مما يتطلب أن تتوفر لديها إمكانية انتقال الأموال منها وإليها، من قبل أولئك المستثمرين الأجانب، وهذا يستلزم حتماً أن تكون عملة دولة الملاذ الضريبي المعنية قابلة للتحويل إلى أهم وأقوى وأشهر العملات على الصعيد العالمي وهي (الدولار الأمريكي والجنه الإسترليني والين الياباني واليوان الصيني، وقد أضيف إليها منذ أواخر القرن الماضي، اليورو، عملة الاتحاد الأوروبي).

بل إن بعض الملاذات الضريبية تعتمد أساساً على الدولار الأمريكي في تعاملاتها النقدية، ولا تعتمد على عملتها الوطنية، ومثال ذلك بنما التي يشكل الدولار الأمريكي العملة الورقية الأساسية المتداولة فيها، ولا يكون هناك اعتماد على عملتها الوطنية .

ويُشار هنا إلى عدم وجود رقابة حكومية صارمة على سوق الصرف الأجنبي في الملاذات الضريبية، كتلك الرقابة الموجودة في الدول الأخرى، وهذا طبعاً في مصلحة المستثمرين الأجانب، لأنه يسهل لهم تحويل أموالهم من وإلى تلك الملاذات، بغية تخفيض أعبائهم الضريبية، ومن ثم تعظيم أرباحهم النهائية.

ثالثاً: أنواع الملاذات الضريبية

يمكن تقسيم الملاذات الضريبية إلى أكثر من نوع وفق أكثر من معيار، ووفقاً لمعيار الشمول هناك بوجه عام نوعان رئيسان للملاذات الضريبية: (مهداوي عبد القادر، 2015)

1. الملاذات الضريبية العامة: وهي النوع الأكثر شيوعاً وانتشاراً في العالم، إذ تمتاز تلك الأقاليم بأن تشريعاتها الضريبية والاستثمارية تتضمن نظاماً ضريبياً خاصاً يطبق على الجميع، ويقدم حوافز ضريبية ومالية للاستثمارات الأجنبية بوجه عام، ومثال تلك الملاذات (موناكو. سويسرا).

2. الملاذات الضريبية الخاصة: وهي دول أو أقاليم تنشئ أنظمة ضريبية خاصة لأنواع معينة من الشركات فقط، وخير مثال على هذا النوع لوكسمبورغ، التي تقدم نظاماً ضريبياً خاصاً للشركات القابضة وفقاً لتشريعها الصادر عام 1929، فالشركات القابضة هناك لها معاملة خاصة فيما يتعلق بمعدل الضريبة مختلفة عما هو مطبق على المشروعات الوطنية أو الأجنبية الأخرى.

ووفقاً لمعيار فرض الضرائب من عدمها يمكن التفريق بين عدة أنواع للملاذات الضريبية: (جاد خليفة، 2010)

1.2. ملاذات ضريبية لا تفرض أي ضرائب على الدخل أو الأرباح، مثل (الباهاما - البحرين - برمودا - جزر الكايمان). والجدير بالذكر أن مثل هذه الدول لا تقوم بإبرام أي معاهدات أو اتفاقيات ضريبية سواء كانت ثنائية أو متعددة الأطراف، لأن عدم فرضها لأي ضريبة ينفي احتمال نشوء أي ازدواج ضريبي أو تهرب ضريبي لديها في علاقاتها بالدول الأخرى.

2.2. ملاذات تفرض ضرائب على الدخل أو الأرباح تأسيساً على مبدأ الإقليمية، إذ تعفى الأرباح المحققة من صفقات أو معاملات تتم خارج إقليم الدولة، ومثال تلك الدول (هونغ كونغ - ليبيريا - ماليزيا - بنما).

3.2. ملاذات تفرض الضرائب بمعدل مرتفع أو ثابت قليلاً، إلا أنها قد تخفض ضرائبها بموجب معاهداتٍ ضريبية تبرمها مع دول أخرى، ومن هذه الدول (سويسرا - جزر الأنتيل الهولندية).

4.2. ملاذات تقدم مميزاتٍ ضريبية خاصة بالشركات القابضة أو شركات المناطق الحرة offshore، ومثال تلك الملاذات (دول الكاريبي - هولندا - سنغافورة).

5.2. ملاذات تقدم إعفاءاتٍ ضريبية للصناعات التي من شأنها أن تزيد من حجم الصادرات، ومثال تلك الملاذات (إيرلندا).

6.2. ملاذات ضريبية تقدم ميزات خاصة أخرى لبعض أنواع الشركات، لتحقيق غايات معينة، ومثال هذه الملاذات (بربادوس - جامايكا).

رابعاً: الملاذات الضريبية آلية للتهرب الضريبي

إذا كان مفهوم الملاذات الضريبية قد ظهر على صعيد الاقتصاد الدولي بشكله الحالي في عقدي العشرينات والثلاثينات من القرن الماضي، إلا أن فكرة ووظيفة الملاذات الضريبية هي فكرة قديمة تعود في أصولها إلى مرحلة ما قبل القرون الوسطى.

وقد قدّر مؤخراً إجمالي قيمة الأصول المحولة إلى المراكز المالية الحرة والملاذات الضريبية بنحو (11) تريليون دولار أمريكي، أي ما يتجاوز ثلث الناتج المحلي الإجمالي العالمي. في حين لم يكن يتجاوز نصف هذا الرقم (5.1) تريليون دولار في عام 1997، وهذا دليل واضح على اتساع نطاق عمل هذه الملاذات على الرغم من المؤتمرات والاتفاقيات والاجتماعات الدولية التي تعقد باستمرار لمكافحةها. وآخرها كان اجتماع قادة الدول العشرين الذي انعقد في مدينة لندن البريطانية

في بدايات العام 2009 والذي بين فيه رؤساء الدول الكبرى في العالم، كالولايات المتحدة وإنكلترا وفرنسا والصين، رغبتهم في محاربة الملاذات الضريبية، بغية القضاء على ظاهرة انتقال الأموال من دولهم إلى تلك الملاذات في ظل الأزمة المالية العالمية، إضافة إلى استهداف مكافحة التهرب الضريبي وغسيل الأموال. (جاد خليفة 2010)

وجميع الدراسات والإحصاءات تؤكد قدرة هذه الملاذات على جذب الأموال إليها من الخارج، وخصوصاً من الدول المتقدمة. وقد برعت الاستثمارات سواء كانت فردية أو شركات في استغلال الملاذات الضريبية أحسن استغلال، وذلك بهدف التهرب من تسديد الضرائب المستحقة عليها. فعلى مستوى الأفراد، تعود هؤلاء أن يقوموا بتحويل أرباحهم ودخولهم الناتجة من مشروعاتهم التي يقيمونها في دولهم، إلى الملاذات الضريبية المختلفة حول العالم تحت أسماء مختلفة، أو حتى تهريبها بطرق غير مشروعة، كون هذه الملاذات لن تفرض أي ضرائب على تلك الأرباح أو الدخل، أو أنها ستفرض ضرائب بمعدلات منخفضة، مما ينمي ثروتهم وأصولهم في نهاية الأمر نتيجة تخفيض العبء الضريبي على أرباحهم.

إلا أن الإبداع الحقيقي في مجال التجنب أو التهرب الضريبي كان ومازال يحدث من قبل الشركات متعددة الجنسيات، التي تستغل خبرات كبار رجال القانون والاقتصاد والمال في كيفية تخلصها الجزئي أو الكلي من الضرائب عن طريق الملاذات الضريبية، حيث يمكن لتلك الشركات استغلال الملاذات الضريبية في تحقيق التهرب الضريبي من خلال اتباع أحد أسلوبين: (اسراء كاطع فياض وآخرون، 2020)

< إما أن تلجأ الشركة متعددة الجنسيات إلى نقل مقرها الرئيسي - اسماً فقط - إلى ملاذٍ ضريبي، مع الإبقاء على إدارتها الفعلية وأنشطتها الرئيسية في الدولة الأم، كما فعلت شركة سيمنز الألمانية لإنتاج الأجهزة الإلكترونية، عندما استطاعت من خلال نقل مقرها الرئيسي اسماً إلى خارج ألمانيا أن تخفض ضرائبها المدفوعة إلى الخزنة العامة الألمانية إلى أقل من 100 مليون مارك ألماني، وذلك عن السنة المالية 1994/1995، على الرغم من أن أرباحها المحققة في السنة ذاتها قد بلغت 2.1 مليار مارك، بل استطاعت في عام 1996 أن تتخلص تماماً من تسديد أي ضرائب للحكومة الألمانية.

< أو أن تقوم الشركة الأم بإنشاء شركاتٍ وليدةٍ تابعةٍ لها في ملاذٍ ضريبي بهدف الاستفادة من أكبر قدرٍ من المزايا والإعفاءات الضريبية، فعلى سبيل المثال تقوم الشركات الكبرى وعلى نحو ملحوظ بجعل نفقاتها الإنتاجية تبلغ أعلى مستوياتها في دولها الأم ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، في حين يحصل العكس لشركاتها الوليدة وفروعها المؤسسة في

الملاذات الضريبية، حيث تكون نفقات الإنتاج هنا في أدنى مستوياتها، ومن ثم فإن الأرباح التي تتحقق في هذه الملاذات تكون ضخمة أكثر من الواقع.

فشركة BMW الألمانية لصناعة السيارات، ادعت أنها حققت في فرعها البلجيكي (على اعتبار أن بلجيكا تشكل ملاذاً ضريبياً بالنسبة إلى ألمانيا) نحو ثلث المجموع الكلي لأرباحها كشركة متعددة جنسيات، علماً أنها لم تقم بإنتاج ولا حتى سيارة واحدة في ذلك الفرع البلجيكي. ولعل المبرر الرئيس لنجاح هذه الشركة في التهرب من أداء ضرائب بملايين الدولارات للحكومة الألمانية، هو ذاك النظام الضريبي التشجيعي الذي طبقته بلجيكا عام 1990 والذي يسمح للمشروعات التي تزاوّل نشاطها في أربع دول على الأقل، أن تؤسس مراكز تنسيق Coordination centers داخل بلجيكا، هذه المراكز تمكن تلك المشروعات من تركيز أنشطتها الترويجية والتسويقية ومكاتبها القانونية وجميع خدماتها وعملياتها المالية والمحاسبية في هذه المراكز، من دون أن تدفع أي ضريبة إلى الحكومة البلجيكية عما تحققه من أرباح، وإنما يكتفى منها بأن تتحمل فقط دفع ضريبة بمعدل منخفض جداً عن جزء ضئيل من نفقاتها المحلية.

وإن لجوء الشركات متعددة الجنسيات إلى تأسيس ما يسمى بالشركة الوسيطة أو الساترة في الملاذات الضريبية هو الأسلوب التقليدي المتبع من قبل تلك الشركات بقصد التهرب الضريبي على الصعيد الدولي، إذ ينهض كيان الشركة الساترة على مجموعة عناصر هي: (جاد خليفة، 2010)

1. أنها شركة يتم تأسيسها في دولة ذات معدل ضريبة منخفض أو معدومة الضرائب تماماً.
2. يتم تأسيس هذه الشركة والسيطرة عليها من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في دولة ذات معدل ضريبة مرتفع.
3. استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أساس إدارة وتحويل الإيرادات من الشركة الأم إلى الشركة الساترة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل. ويمكن من خلال مثالٍ مفترض توضيح كيفية استخدام الشركات الساترة في الملاذات الضريبية، بهدف تمكين الشركات متعددة الجنسيات من التهرب الضريبي الدولي. وذلك بافتراض وجود مختبرات للأبحاث لشركة مؤسّسة في فرنسا، اكتشفت طريقةً صناعيةً جديدةً لتصنيع قابلٍ لأن يكون مُستثمراً من قبل تلك الشركة أو للبيع لشركة أجنبية. فالشركة الفرنسية عندئذٍ لن تقوم بتسجيل هذه الطريقة الصناعية الجديدة باسمها، بل قد تلجأ في هذه الحالة إلى تأسيس شركة ساترة في ليختنشتاين، تسجل هذه البراءة أو الشهادة باسمها ثم تقوم الأخيرة بمنح هذه الطريقة إلى الشركة الفرنسية الأم، أو ربما

إلى شركاتٍ أجنبية، وذلك مقابل أتاوةٍ متفق عليها. فالتهرب الضريبي الحاصل هنا، يبرز من خلال تكوين شركة ساترة في ليختنشتاين، والذي ترتب عنه إفلات الشركة الفرنسية من الضريبة الفرنسية التي كان يجب أن تخضع لها الأتاوى مقابل منح شهادة الطريقة التصنيعية الجديدة، لو أنها سجلتها باسمها.

كما أن آلية التهرب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات بواسطة الملاذات الضريبية قد تستند إلى مبدأ التقسيم الدولي للعمل؛ إذ تلجأ الشركة الأم التي تتواجد غالباً في دولة ذات معدلات ضريبية مرتفعة ونظامٍ ضريبي صارم، كما في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى التخصيص فقط في الأعمال والأنشطة غير المولدة للربح المباشر، أو إلى تلك الأنشطة التي قد تدر أرباحاً ضئيلة، كأنشطة البحث العلمي وأنشطة الدعاية والإعلان مثلاً، وبذلك فهي تضمن عدم تحملها لأعباءٍ ضريبية كبيرة، لكون مثل هذه الأنشطة معفاةً من الضرائب في معظم دول العالم، ونادراً ما تفرض عليها الضرائب، أو تفرض بمعدل منخفض جداً. وبالمقابل تتخصص الشركات الوليدة، وهي غالباً ما تكون متمركزة في دول ذات معدلاتٍ ضريبية منخفضة أو معدومة، في مزاولة الأعمال والأنشطة الرئيسة وذات الأهمية، كالأنشطة الإنتاجية والتسويقية والتوزيعية، وهي أعمال تفرض عليها الضرائب بمعدلات مرتفعة عادةً في معظم دول العالم، في حين لا تكون كذلك في الملاذات الضريبية، لأن السلطات المعنية في تلك الدول تعفي أنشطة تلك الاستثمارات والشركات الأجنبية من الضرائب، أو تفرض عليها ضرائب بمعدلات منخفضة، وفي المحصلة تكون الشركة متعددة الجنسيات بوصفها كياناً اقتصادياً ومتكاملاً قد تهربت . بالمفهوم الاقتصادي الواسع . من الضرائب المفروضة عليها.

وتعد الشركات الأمريكية رائدةً في مجال تأسيس شركاتٍ وليدةٍ لها في الملاذات الضريبية، وذلك في محاولةٍ منها لتفادي المعدلات الضريبية المرتفعة للغاية التي يفرضها المشرع الأمريكي والتي قد تصل إلى معدل 46% على أرباح الشركات. وقد أكدت الإحصاءات عام 1999 أن 59% من الشركات الأمريكية، التي تمارس أنشطة خارج الولايات المتحدة الأمريكية، تمتلك شركاتٍ وليدةٍ لها في ملاذاتٍ ضريبية.

وقد ساعد انتشار التجارة الإلكترونية Electronic commerce في السنوات الأخيرة على زيادة عمليات التهرب الضريبي عالمياً، ولاسيما في الملاذات الضريبية، إذ تعرف التجارة الإلكترونية بأنها: (استخدام وسائط النقل الإلكترونية "الاتصالات" للعمل في تبادل . بيع وشراء . المنتجات والخدمات التي يتم نقلها مادياً أو رقمياً).

فأهم ما يميز التجارة الإلكترونية من التجارة التقليدية، أنها تتجاوز حدود الزمان والمكان، ولا تتطلب أن يتواجد البائع والمشتري في حيزٍ مادي معين، كما أنه قد يتم الحصول على السلع والخدمات المتبادلة من خلال الإنترنت، إما بالطرق

المادية (التقليدية) وإما بالطريقة الرقمية Digital form. وهذه الخصائص كلها من شأنها أن تجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة على دخل وربح التجارة الإلكترونية أمراً صعباً جداً، خصوصاً ما يتعلق بتحديد السيادة الضريبية للدولة في فرض الضريبة، ومدى تطبيق أحكام المنشأة الثابتة، الواردة في النماذج الاتفاقية والاتفاقيات الضريبية الثنائية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي

خامساً: الملاذات الضريبية والمنافسة الضريبية

تسيطر أجواء المنافسة الضريبية بين الدول المختلفة، وخصوصاً الدول النامية الساعية . ضمن خططها في تحقيق التنمية الاقتصادية . إلى جذب الاستثمارات الأجنبية. إلى حدٍ قد تصل معه إلى حالة من الفوضى الضريبية التي تؤثر في المحصلة سلباً في الوضع المالي والاقتصادي للدول المنافسة.

فعلى سبيل المثال، باتت تلك الملاذات تتسابق إلى منح الإعفاءات والتسهيلات الضريبية والمالية للاستثمارات الأجنبية، إلى درجة انعدام الضرائب على نشاطات تلك المشروعات الأجنبية، على الرغم من أن الضرائب تعد مورداً رئيساً من موارد الخزانة العامة لغالبية دول العالم. (اسراء كاطع فياض وآخرون، 2020)

فالدول النامية على وجه الخصوص، تنبعت في عقدي السبعينات والثمانينات من القرن الماضي إلى ضرورة جذب الاستثمار الأجنبي المباشر Foreign direct investment بحسبانه البديل الأسلم والأفضل للاقتراض الدولي لأجل تحقيق مسيرتها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية. مما جعلها متلهفة إلى جذب الشركات متعددة الجنسيات إلى أراضيها بجميع الطرق، كون الأخيرة تعد الناقل الأهم لهذه الاستثمارات إلى تلك الدول. فقامت تلك الدول بمنح مزايا ضريبية هائلة تكاد في معظمها تصل إلى حد انعدام الضرائب على المشروعات الأجنبية. بل الأخطر من ذلك أن تلك الشركات باتت تفرض شروطها المالية والاقتصادية والتكنولوجية على حكومات تلك الدول. ولم تسلم الملاذات الضريبية من ذلك باعتبار أن معظمها من الدول النامية (ليبيريا. البحرين. أنغولا. باهاما. كوستاريكا... إلخ).

وعلى الرغم من المبررات التي يسوقها مؤيدو هذا التوجه نحو فتح باب الاستثمار بلا ضوابط، ومنح جميع التسهيلات والمزايا الضريبية للمشروعات الأجنبية، من حيث إن هذا الاتجاه يسهم في انفتاح الدول المضيفة للاستثمار على العالم المتقدم، وفي تشغيل الأيدي العاملة الوطنية في المشروعات الأجنبية، وينقل التكنولوجيا المتقدمة إلى تلك الدول، ويسهل دخول العملة الصعبة إليها،... وغيرها من الحجج.

فإنه يمكن دحض هذه الحجج كما يلي: فمن حيث توفير العملة الصعبة، يشترط المستثمرون عادةً على حكومات الدول المضيفة تمتعهم بحرية تحويل أرباحهم ودخولهم إلى دولهم الأم أو إلى دول أخرى من دون أي قيود. أما من حيث الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة المنقولة مع تلك المشروعات إلى الدول المضيفة النامية، فتلك الاستثمارات لا تنقل التكنولوجيا إلى الدول المضيفة بل تنقل إليها طرق استخدامها فقط، لأنها تستخدم خبراء وفنيين ومهندسين أجانب في تشغيل هذه التكنولوجيا، ولا تعتمد على تدريب كوادر وطنية وتمكينها من ذلك. ومن حيث تشغيل الأيدي العاملة الوطنية، فهو أمر صحيح ولكن ليس بذاك القدر ولا بتلك الميزات التي تحاول المشروعات الأجنبية أن توهم بها حكومات الدول المضيفة.

لذلك يمكن القول إن حالة التنافس الضريبي المتزايدة بين الدول باتت تنشئ خطرين مهمين: أولهما: أنها حتماً تضيّع على خزانة كل دولة منافسة مورداً مالياً ضخماً. والثاني: أنها تضع تلك الدول في موقع الطرف الضعيف في اتفاقاتها وتعاقداتها مع الشركات متعددة الجنسيات بوجه خاص ومع الاستثمارات الأجنبية عموماً

المحور الخامس

المنافسة الضريبية الدولية

عناصر المحور :

أولاً: مفهوم المنافسة الضريبية الدولية

ثانياً: أنواع المنافسة الضريبية

ثالثاً: آثار المنافسة الضريبية

رابعاً: آليات مواجهة المنافسة الضريبية الضلرة

تمهيد:

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

أولاً. مفهوم المنافسة الضريبية الدولية : أنتج الاهتمام الواسع والمتزايد من قبل الباحثين بهذا الموضوع العديد من التعاريف نورد البعض منها فيما يلي:

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

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

تعريف: "Marini philippe" هي الفوارق الموجودة بين الأنظمة الضريبية للدول نتيجة تنامي ظاهرة التنافسية الضريبية بينها، من أجل السيطرة على مورد عالمي مهم متمثل في تدفق رأس المال الأجنبي لأي دولة، مما يخلق تبايناً في أداء هذه الدول من الجانب الضريبي وفق التنافس الضريبي الحاصل بينها، ويؤدي إلى الصراع من أجل البقاء، ويهدد الدول التي لا تملك مؤهلات وإمكانات البقاء، فتتسحب من السوق، وهذا ما حدث في دول أوروبا.

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

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

ثانياً. أنواع المنافسة الضريبية: تصنف المنافسة الضريبية على أساس ما يترتب عنها من يترتب عنها من إيجابيات أو سلبيات، وعلى هذا الأساس تصنف إلى منافسة ضارة و منافسة غير ضارة: (زواق الحواس، 2021)

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

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

أ. المعايير المرتبطة بالخوافز الضريبية: أبرز معايير تحديد الممارسات الضريبية في هذا المجال هي: (بن عبد الفتاح دحمان وآخرون، 2011)

-مدى منح المزايا الضريبية إلى غير المقيمين أو إلى معاملات تتم مع غير المقيمين

- مدى فصل و عزل السوق المحلي حتى لا يستفيد غير المقيمين من المزايا الممنوحة؛

-مدى منح مزايا ضريبية، حتى وإن لم يوجد أي نشاط اقتصادي حقيقي أو أي حضور اقتصادي جوهري في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية؛

-مدى شفافية منح المزايا الضريبية، وما إذا كان إنعدام الشفافية الضريبية ناتج من كون القواعد القانونية المعمول بها كانت موضوع تسامح غير شفاف على المستوى الإداري؛

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

ج . المعايير المرتبطة بالمادة الخاضعة للضريبة والاتفاقيات الضريبية الدولية: تتعلق هذه المعايير بما يلي:

-مدى وجود اصطلاحية في تعريف وتحديد القاعدة أو المادة الخاضعة للضريبة؛

-مدى دخول الدولة في شبكة واسعة من الاتفاقيات الدولية أو ترقيتها لأنظمة ضريبية تفضيلية كوسيلة لتخفيض الضريبة.

2. المنافسة الضريبية غير الضارة: تدعى المنافسة الضريبية المشروعة، وتستمد مشروعيتها من عدم تسببها في أضرار للدول المعنية بها، فهي تحقق منافعاً للدول المستقبلية للاستثمار والدول المستثمرة على السواء. فهي تمكن من جذب الاستثمار الأجنبي وإقامة الشراكة في مجال الاستثمار وغيرها، وما يتبع ذلك من توفير مناصب الشغل وغيرها.

ثالثاً: آثار المنافسة الضريبية: تبعا لتصنيف المنافسة الضريبية اعتماداً على معيار الضرر الذي قد تسببه من عدمه، فإن هذه الظاهرة قد تترتب عنها العديد من الآثار، منها الايجابية و منها السلبية ، كما سنوضحه فيما يلي: (بن عبد الفتاح دحمان، 2010)

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

أ. جذب الاستثمارات الأجنبية: تعد الضريبة من أهم العناصر المشكلة للمناخ الاستثماري، وتؤثر بشكل كبير على فرص نجاح أو فشل المشروعات الاستثمارية في بلد ما، وبذلك تطرح المنافسة الضريبية أمام المستثمر العديد من البدائل والخيارات للمفاضلة بين الاستثمار في دولته الأصلية أو في غيرها من الدول، وذلك بحسب مستوى الضغط الضريبي، فهو يفضل الاستثمار في الدول المضيفة إذا كانت تتيح له أفضل الامتيازات الضريبية وعلى حساب دولته الأصلية نتيجة ارتفاع مستوى الضغط الضريبي بها، والعكس صحيح؛

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

ج. توفير السيولة بالعملة الصعبة: نتيجة التنافس بين المستثمرين الأجانب، تتمكن الدول المضيفة من توفير موارد كبيرة من العملة الصعبة، لتوظيفها في تغطية احتياجاتها الاقتصادية؛

د. المزايا المرتبطة بالسيادة ومواجهة الدول : يرى أنصار المنافسة الضريبية أن لها مزايا أخرى كونها تسمح لكل دولة منطقة، إقليم، بلدية بممارسة سيادتها وتنوع الخيارات؛

- لكل الدول بتعويض العوائق الجغرافية مثل البعد عن الأسواق؛

- بمحاربة ميل بعض الدول إلى إخضاع رأس المال أكثر من العمل والاستهلاك

2. الآثار السلبية: تتجلى أبرز سلبيات المنافسة الضريبية الضارة في: (زواق الحواس، 2021)

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

ب. التهرب الضريبي الدولي: نتيجة استغلال الثغرات والنقائص والتسهيلات في التشريعات الضريبية الداخلية والاتفاقيات الضريبية، من أجل جانب الضرائب أو التخفيف من عبئها؛

ج. تآكل الوعاء الضريبي : تؤدي المنافسة الضريبية الضارة إلى تآكل الوعاء الضريبي والانخفاض المستمر في الحصيلة الضريبية، بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تُزايد الدولة على منحها. كما تتأثر الدول الأخرى بكل إجراء ضريبي تقوم به هذه الدولة من خلال نقص حصتها من رأس المال المستثمر أو نتيجة لقيامها بإجراء مضاد يتمثل في منح حوافز وإعفاءات أكثر، ما يقلل من مواردها الضريبية

د. تشويه هيكل التجارة والاستثمار العالميين: تتيح المنافسة المجال أمام الشركات الاستثمارية وخاصة دولية النشاط، للتخطي الضريبي الدولي الذي يقوم على اختيار الاستثمار في الدول التي تقدم مزايا أفضل، أو تساعد على جانب الضرائب دون القيام باستثمارات حقيقية فيها، ما يتسبب في تشويه هيكل التجارة والاستثمار العالمي، وتزايد الأعباء الإدارية التي تتحملها الدول لمواجهة تصرفات هذه الشركات، دون حصولها على إيرادات ضريبية مهمة، مما يفاقم العجز الموازي ويخفض النفقات العامة، وقد يجبر ذلك الدول إلى تبني نظم ضريبية ارتدادية للحد من إساءة المستثمرين لسياسات التحفيز الضريبي.

هـ. اختلال قرارات الاستثمار ورف الأعباء الضريبية وكلفة الاستثمار: بحسب معارضيتها، فإنها تؤدي إلى:

-اختلالات في قرارات توطين المشاريع؛

-تحميل الأعباء الضريبية للأوعية الأقل حركية؛

-قد تكون مكلفة من حيث جذب الاستثمارات والأنشطة الاقتصادية للمكان غير المناسب، مما يؤدي إلى

انخفاض الإيرادات أو سوء استخدامها.

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

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

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

3. تطبيق التوصيات والتوجيهات الخاصة بمحاربة المنافسة الضريبية الضارة: تتمثل هذه التوصيات والتوجيهات في:

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

-الإلغاء، من خلال فحص الممارسات والقوانين المعمول بها وتطهيرها من الممارسات الضارة؛

-التعاون الكامل بين الدول في محاربة التهرب الضريبي من خلال تبادل المعلومات وطبقا لقوانين كل دولة؛

-العمل على وضع التدابير المضادة للتعسف، والمضادة للممارسات الضارة ضمن القوانين الضريبية والاتفاقيات المانعة

للإزدواج الضريبي، ويتم ذلك من خلال التنسيق الضريبي بين الدول، كونه الآلية الأهم لمواجهة المنافسة الضريبية،

المحور السادس

الاتفاقيات الجبائية الدولية

عناصر المحور:

أولاً: الإطار العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

ثانياً: الإطار القانوني للاتفاقيات الدولية

ثالثاً: مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية

رابعاً: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

خامساً: توزيع الاختصاص الضريبي في إطار الاتفاقيات

الجبائية الدولية

سادساً: حدود الاتفاقيات الجبائية الدولية

تمهيد:

تعد الاتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا هاما من مصادر القانون الجبائي الدولي، إذ توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول قواعد لتنظيم العلاقات الضريبية بين الدول، و إيجاد حلول على المستوى الدولي

أولا: الإطار العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

1. مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية

الاتفاقيات تعتبر معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، و التي يمكن تعريفها حسب اتفاقية فيينا للمعاهدات على أنها "أعمال اتفق عليها شخصان أو أكثر من رعايا المجتمع الدولي و دونت في وثيقة واحدة أو أكثر أيا كانت التسمية التي تطلق عليها". (ناصر شارفي، نشيدة معزوز، 2021)

يتضح من خلال هذا التعريف أنه قد تعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على معاهدة دولية، إلا أنه يشترط فيها أن ترم من طرف أشخاص القانون الدولي أي من طرف دولتين أو أكثر، كما يجب أن تكون موثقة و مكتوبة، إذ لا يمكن اعتبار الاتفاق الشفوي الذي يتم بين ممثلي دولتين أو مجموعة من الدول أنه معاهدة دولية. وبدأ القانون الاتفاقي يفرض نفسه بصورة واضحة في القرن التاسع عشر، حيث كان العرف الدولي يتحكم في إنشاء قواعد قانونية دولية قبل هذا التاريخ.

ومما سبق يمكننا تعريف **الاتفاقيات الجبائية الدولية** على أنها اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي، سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأيا كانت التسمية التي تطبق عليه، والتي يكون موضوعها ضريبي محض، وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو الدول المتعاقدة. وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني .

2. أنواع الاتفاقيات الجبائية الدولية

يوجد نوعان من الاتفاقيات الضريبية هما اتفاقيات ضريبية ثنائية و أخرى متعددة الأطراف:

– **الاتفاقيات الضريبية الثنائية**: هي تلك المعاهدات الضريبية التي ترم بين دولتين فقط، وهي الشكل الأكثر شيوعا، و ما يميزها هو سهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات و الأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدين و تجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة المكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة)

و اقتصادية (ممارسة نشاط اقتصادي) بالبلدين معا. إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة، إلا أن مجال تطبيقها يبقى محدودا بالدولتين طرفي المعاهدة فقط أي على نطاق ضيق

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

3. أهداف الاتفاقيات الجبائية

إن الهدف الأساسي للدول من وراء إبرام اتفاقيات جبائية دولية، كما سبق و أن ذكرنا، هو تفادي حدوث مشكلة ازدواج ضريبي دولي، من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية. حيث يمكن أن يمنح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط (سواء كانت دولة إقامة المكلف أو الدولة مصدر الدخل) و في هذه الحالة فإنه يتم القضاء كليا على تلك المشكلة، و إما أن يوزع الحق في فرض الضريبة على كلتا الدولتين مع الاتفاق على طرق و تقنيات لمعالجة الازدواج الضريبي كإعفاء المكلف من دفع الضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حققه في دولة أخرى. و إلى جانب ذلك الهدف، تسعى الاتفاقيات الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية: (زواق الحواس، 2021)

✓ محاربة كل من التهرب و الغش الضريبي الدوليين، عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين، بالإضافة إلى تقديم الدول المتعاقدة لبعضها البعض المساعدة في تحصيل الضرائب.

✓ منع التمييز بين شخص حامل لجنسية الدولة و آخر لا يملك جنسيتها، بالنسبة للضرائب و الالتزامات الجبائية التي على هذا الأخير أدائها و التي يجب ألا تكون أكثر عبئا من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها.

✓ تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة و الاستثمار و نقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي

ثانيا: الإطار القانوني للاتفاقيات الدولية

تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية أداة قانونية، تخضع في إبرامها، لقواعد القانون الدولي، كما يشترط لصحتها توافر مجموعة من الشروط التي لا يمكن أن تصح في غيابها أية اتفاقية دولية.

1. مراحل إبرام الاتفاقيات الدولية: تمر الإتفاقية الجبائية بأربع مراحل نوجزها فيما يلي : (ناصر شارفي نشيدة معزوز، 2021)

المرحلة الأولى: مرحلة المفاوضات : يقصد بالمفاوضات تبادل وجهات نظر بين الأطراف الراغبة في إبرام إتفاق ما حول موضوع أو مسألة معينة ، وليس للمفاوضات شكل ثابت محدد ، فقد تكون هذه الأخيرة سرية أو علنية مثل تلك التي تجري أثناء المؤتمرات الدولية ، كما وتتم هذه المرحلة بحضور أحد الممثلين السياسيين لكل دولة ويكون ذلك بترخيص من رئيس الجمهورية الذي يصدر وثيقة تمنح لهم صلاحية إجراء هذه المفاوضات أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الدولية بصفة خاصة، فإن مرحلة المفاوضة غالبا ما تتم بمشاركة الأجهزة التالية للدولتين

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

-وزارة المالية، وبالتحديد مديرية التشريع الجبائي التي تهتم بالجانب التقني للمفاوضات

إن أول ما يتفق حوله المتفاوضون هي اللغة التي تجري بها المفاوضة و التي تحرر بها الاتفاقية، فإذا لم يكن لديهم نفس اللغة، يقومون باختيار لغة إحدى الدولتين، أو الاتفاق على استخدام إحدى اللغات العالمية كالإنجليزية أو الفرنسية ، أو الإسبانية أو العربية ... الخ . كما يمكن أن يحجر نص المعاهدة بلغة واحدة، أو بأكثر من لغة، مع الاعتراف بنفس القوة القانونية للنصوص المكتوبة باللغات المختلفة.

المرحلة الثانية:مرحلة التوقيع:

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

المرحلة الثالثة: مرحلة التصديق

التصديق هو عبارة عن إجراء خاص تعلن الدولة به رسميا قبولها الالتزام بالمعاهدة، وهو إجراء جوهري بدونه لا تتقيد الدولة أساسا بالمعاهدة التي وقعها ممثلها . فالتصديق عبارة عن الإقرار الصادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة

على المعاهدة و الذي يجعل الدولة ملزمة بها نهائيا و يتم التصديق على المعاهدة الدولية من طرف الجهة الحكومية المخولة بذلك، وفقا لما يحدده دستور كل بلاد.

المرحلة الرابعة: مرحلة نشر المعاهدة

إن نشر المعاهدة هو عبارة عن إجراء داخلي يرمي إلى إضفاء صفة القانونية عليها، بعد التصديق عليها، حتى تنقيد بها سلطات الدولة و أفرادها أي أن نشر المعاهدة في الجريدة الرسمية للدولة يسمح بجعلها علنية و يمكن للجميع الاطلاع على ما جاء في نصها. و لقد نص المشرع الجزائري على وجوب القيام بهذا الإجراء الرسمي من خلال المادة العاشرة من المرسوم الرئاسي رقم 165 الصادر بتاريخ 14 جويلية 1984

2. شروط صحة الاتفاقيات الدولية

يشترط من أجل صحة المعاهدات الجبائية الدولية ، كغيرها من المعاهدات الدولية، توفر أربع شروط أساسية و المتمثلة فيما يلي: (بوقرة ايمان، 2010)

أ - **أهلية التعاقد:** يجب أن يتمتع أطراف المعاهدة بالأهلية التعاقدية التي تعتبر مظهر من مظاهر السيادة للدولة. لهذا فالأصل أن يكون أطراف المعاهدة دولا مستقلة و ذات سيادة تامة، و قد نصت المادة السادسة من اتفاقية فينا للمعاهدات أنه "لكل دولة أهلية إبرام المعاهدات". لذلك فأهلية الدولة ناقصة السيادة لإبرام المعاهدات هي أهلية ناقصة أو منعدمة،

ب- **عنصر الرضا:** إن رضا أطراف التعاقد مطلوبا في أي نوع من أنواع الاتفاقيات الدولية. و يعني ألا يكون إبرام الاتفاقية مشويا بأحد عيوب الرضا و إن توفر أحدها سيغيب عنصر الرضا في الاتفاقية و كان للدولة الحق في المطالبة بإبطالها أو اعتبارها باطلة.

و يمكننا إيجار العيوب المفسدة للرضا في النقاط التالية: الغلط/ الغش و التدليس / افساد ممثل الدولة/ الاكراه

ج- **عدم تعارض المعاهدة مع قاعدة دولية آمرة و مشروعية موضوع التعاقد :** و تتمثل القواعد الدولية الآمرة في القواعد العامة التطبيق التي لا يجوز الخروج عنها، أو الاتفاق على عكسها. فلا يجب أن يتعارض موضوع المعاهدة مع هذه القواعد، و من الضروري أن يكون مشروعا، و ألا يكون منافيا لأحد مبادئ القانون الدولي الذي تقرره مبادئ الأخلاق الدولية. كما لا يجوز أن تتعارض المعاهدة مع التزام سابق للدولة.

ثالثا: مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية (اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية نموذجا)

إن تحديد مجال تطبيق الاتفاقية يمكننا من الإجابة على مجموعة من الأسئلة الضرورية لتنفيذها على أرض الواقع و المتمثلة في: (ناصر شارفي، نشيدة معروز، 2021)

على من تطبق الاتفاقية؟

ما هي الضرائب التي تشملها الاتفاقية؟

أين تطبق الاتفاقية؟

متى تطبق الاتفاقية؟

1. الأشخاص المعنيون بالاتفاقية

من الضروري أن تحدد الدولتان المتعاقدتان في نص الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما الأشخاص الذين تسري عليهم أحكامها. و غالبا ما يكون ذلك من خلال المواد الأولى منها. و لقد أصبح هناك إجماع بين الدول على أن الأشخاص الذين تطبق عليهم الاتفاقية هم أولئك الذين يقيمون بإحدى الدولتين المتعاقدتين أو بكليتهما معا بمعنى أنه يستند لضابط الإقامة لاستفادة المكلفين من الأحكام و الإجراءات الاتفاقية، و هو ما نصت عليه المادة الأولى من الاتفاقية النموذجية للمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

كما يحدد عادة في نص المعاهدة المقصود بمصطلح "شخص" و مصطلح "مقيم". و يمكننا أن نعود في هذا الصدد للاتفاقية النموذجية السابقة التي اعتبرت أن مصطلح شخص يشمل الشخص الطبيعي و الشركة و أي مجموعة أخرى من الأشخاص، كما عرفت أيضا مصطلح شركة على أنه أي شخص اعتباري و أي كيان يعتبر شخصا اعتباريا لأغراض الضريبة بالإضافة إلى ذلك فإن تحديد مفهوم الإقامة ضروري جدا لتطبيق الاتفاقية ، إذ يجب أن يتفق الطرفين على الشروط والمعايير الواجب توفرها للحكم على شخص بأنه مقيم في احديهما مثل مكان تواجد السكن الدائم بالنسبة للشخص الطبيعي و مكان التأسيس بالنسبة للشخص المعنوي.

2. الضرائب التي تشملها الاتفاقية: إن الضرائب التي تشملها الاتفاقيات الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي تتمثل

عادة في الضرائب على الدخل و الضرائب على رأس المال أو الثروة وفقا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذلك للاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة.

و في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية توجد **ثلاث طرق** لتحديد الضرائب التي تشملها و تسري عليها أحكام الاتفاقية تتمثل **الطريقة الأولى** في ذكر تلك الضرائب من خلال قائمة، حيث تسمح هذه الطريقة بتجنب حدوث التباس عند تطبيق تلك المعاهدة ، لكنها بالمقابل قد تؤدي إلى حصر الضرائب التي قد تشملها المعاهدة بتلك المذكورة فقط ، مما قد ينجر عنه حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة للضرائب غير المذكورة في نص الاتفاقية و التي هي من نفس الطبيعة. أما **الطريقة الثانية** التي يمكن للدولتين إتباعها فتقتصر على إعطاء تعريف نظري لطبيعة الضرائب التي تشملها الاتفاقية و خصائصها، دون تفصيل في ذلك. و قد يؤدي تبني هذه الطريقة إلى ظهور صعوبات عند في تفسير و معرفة الضرائب المعنية، و تلك التي لا تشملها الاتفاقية.

أما **الطريقة الأخيرة** فهي عبارة عن مزيج بين تعريف عام لطبيعة الضرائب التي تشملها المعاهدة و بين تحديد دقيق و مفصل لها. و هي الطريقة التي اتبعتها اللجنة الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية .

3. المجال المكاني للاتفاقية الجبائية

يتحدد المجال المكاني لتطبيق الاتفاقية الجبائية في أغلب الاتفاقيات، بالمناطق التي تمارس فيها الدولتين المتعاقبتين سيادتهما السياسية و تقوم كل دولة بتحديد دقيق لذلك المجال في نص الاتفاقية و بطريقة واضحة و صريحة. حيث يمكن لكلا الدولتين تطبيق الاتفاقية المبرمة على جميع المناطق و الأقاليم التابعة لهما سياسيا، كما يمكن أن يتم استثناء بعض المناطق من النطاق المكاني الذي تسري داخله الاتفاقية و التي تعتر جزءا لا يتجزأ من أقاليمها، إذ تتمتع هذه المناطق بسيادة جبائية تجعلها غير ملزمة بتطبيق المعاهدات ذات الطبيعة الجبائية و التي تعقدها الدول التي تنتمي إليها هذه الأقاليم.

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

4. المجال الزمني لتطبيق الاتفاقية الجبائية

يرتبط النطاق الزمني لتطبيق الاتفاقية الجبائية بتاريخ دخولها حيز التنفيذ وتاريخ إنهاء العمل بها من طرف الدولتين المتعاقبتين.

***تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ**: يتوقف دخول الاتفاقية الجبائية حيز التنفيذ على تبادل الدول المتعاقدة وثائق التصديق، أي بعد إتمام الإجراءات الرسمية المتعلقة بالتصديق على المعاهدة، ثم قيام كل طرف بإيصال الوثائق قد تتفق الدولتين المتعاقبتين على مدة يجب انقضاؤها بعد القيام بعملية التبادل، لتصبح الاتفاقية سارية المفعول، كأن يتم الاتفاق

على مرور شهر كامل أو أكثر حتى يتسنى للطرفين القيام بإجراءات نشر المعاهدة في الجريدة الرسمية. حيث يتوقف بدأ تنفيذ الاتفاقيات المبرمة من طرف بعض الدول على نشرها في الجريدة الرسمية.

***تاريخ إنهاء الاتفاقية:** إن معظم الاتفاقيات تعتبر سارية المفعول لمدة غير محددة. إلا أنه يمكن لإحدى الدولتين المتعاقبتين إنهاء المعاهدة المبرمة ببينها و بين دولة أخرى بعد إخطار من الدولة الراغبة في ذلك للدولة المتعاقدة الأخرى، عن طريق القنوات الدبلوماسية و بواسطة إشعار مسبق بمدة محددة تتفق عليها الدولتان في نص المعاهدة. و هذا كما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية . و قد تتفق الدولتان المتعاقدتان على وجوب مرور مدة معينة على تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ قبل طلب إلغائها .

رابعا: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

تحتوي معظم الاتفاقيات الجبائية التي تعتقد بين الدول على مواد مستوحاة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، وتتكون تلك المعاهدات من ثلاثين مادة تقريبا (ممكن أكثر)، و تأتي في أربع مجموعات

المجموعة الأولى: مواد تمهيدية: إن الاتفاقيات الجبائية الدولية تحتوي على مجموعة من المواد التمهيدية، يحدد فيها مجال تطبيق هذه الاتفاقية و تقديم تعاريف لبعض المصطلحات المستخدمة في نصها . و غالبا ما تتكون مما يلي:

***مجال تطبيق الاتفاقية:** و يضم كل من الأشخاص و الضرائب و الأقاليم التي تسري عليها أحكام الاتفاقية المبرمة . ، أما بالنسبة للمجال الزمني لتطبيق الاتفاقية فيأتي في المواد الختامية.

***تعاريف:** تعطي الاتفاقية تعاريف لمجموعة من المصطلحات المستخدمة في نصها، مما يسمح بتحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة، مثل تعريف المقصود بمصطلح شخص (شخص طبيعي أو شركة)، و تحديد مفهوم مصطلح مقيم و المنشأة

المجموعة الثانية: توزيع الحق في فرض الضريبة: تحدد الاتفاقية الجبائية الدولية التي لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لكل نوع من أنواع المداخل، فيمكن أن يمنح ذلك الحق بموجب الاتفاقية إلى إحدى الدولتين المتعاقبتين أي إما دولة الإقامة و إما دولة المصدر، كما يمكن أن يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين، و إتباع إلى جانب ذلك طرقا لتفادي الازدواج الضريبي أو التقليل من العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف في الدولتين.

المجموعة الثالثة: تفادي الازدواج الضريبي : إذا تم بموجب الاتفاقية منح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط دون الأخرى، فإن مشكلة الازدواج الضريبي تتلاشى تلقائياً ، أما إذا وزع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين فيجب مقابل ذلك، أن تتبع طرقاً و تقنيات لتجنب تلك المشكلة، و على الاتفاقية تحديد و شرح التقنيات المتبعة .

خامساً: توزيع الاختصاص الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية

يتم توزيع الاختصاص الضريبي أو الحق في فرض الضريبة بين كل من دولة إقامة المكلف و دولة مصدر الدخل، باتفاق بينهما، بموجب معاهدة جبائية ، من أجل تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، حيث يحدد مجال الاختصاص الضريبي لكل منهما ، وبالنسبة لكل فئة من فئات الدخل. و يتم ذلك وفقاً لمجموعة من المعايير، أولها هو الإقامة الجبائية للمكلف، فطبقاً للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، يكون للدولة التي يقيم فيها المكلف، الأولوية في إخضاع الدخل التي يحققها للضريبة. ثم يأتي بعدها معيار مصدر الدخل، بالإضافة إلى معيار آخر ذو أهمية بالغة في تحديد الدولة التي يمنح لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لأرباح الشركات، ألا و هو معيار المنشأة المستقرة، و يتعلق بتلك الشركات التي تمارس أنشطة خارج موطن إقامتها بصفة دائمة.

1. معايير توزيع الاختصاص الضريبي

تقوم عملية توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين بناءً على ثلاثة معايير و المتمثلة فيما يلي: (بوقرة إيمان، 2010)

1.1 معيار الإقامة الجبائية:

تعد الإقامة الجبائية من أهم معايير الإخضاع الضريبي التي تعتمد عليها الدول ضمن قوانينها الضريبية. كما تعتبر، في إطار الاتفاقيات الجبائية، معياراً أساسياً يسمح بتوزيع الحق في فرض الضريبة بين الأطراف المتعاقدة. و لتحديد موطن الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي و المعنوي، فإنه جرت العادة أن تترك الاتفاقيات الحرية، لكل دولة متعاقدة، لوضع الشروط التي يجب أن يستوفيها هذا الشخص حتى يعتبر مقيماً بها، و حتى يخضع بناءً على إقامته للضريبة، وفقاً لما ينص عليه قانونها الداخلي، و لقد نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أنه "يعتبر مقيم بدولة متعاقدة أي شخص يكون خاضعاً، بموجب قانون تلك الدولة، للضرائب المفروضة في تلك الدولة بحكم سكنه، أو إقامته، أو مقر إدارته الفعلي أو أي معيار آخر". (...)

و نلاحظ أن هذه المنظمة أقرت بوجود تحديد مفهوم الإقامة الجبائية وفقاً لقانون كل دولة، ولكنها أعطت أمثلة عن المعايير التي قد تتبع في ذلك كوجود مسكن بالنسبة للشخص الطبيعي في الدولة، و مقر الإدارة الفعلي بالنسبة للشخص الاعتباري.

إن الإقامة شرط أساسي لتطبيق الاتفاقية ، فالشخص الذي لا يقيم في أي من الدولتين المتعاقبتين لا يمكنه الاستفادة من الإجراءات و الأحكام الاتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي. و قد يحدث أن يستوفي الشخص شروط الإقامة في كلتا الدولتين، نظرا لاختلاف تلك الشروط و المعايير التي يأخذ بها قانون كل دولة، و في هذه الحالة سيعاني من ازدواج ضريبي بسبب خضوع جميع دخوله للضرائب في كلتا الدولتين.

إلا أن الاتفاقيات الجبائية تسعى إلى وضع معايير للفصل في مشكلة ازدواج إقامة المكلف، في اتفاقيتها حتى يتسنى تطبيقها على هذا المكلف. وفي هذا الصدد قدمت منظمة OCDE في اتفاقيتها النموذجية مجموعة من المعايير يمكن اعتمادها عند إبرام معاهدات جبائية لحل تلك المشكلة، أنه "عندما يكون الشخص ، بمقتضى أحكام الفقرة الأولى، مقيما في كلتا الدولتين المتعاقبتين فإن مركزه يحدد على النحو التالي:

أ: لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يكون له مسكن دائم فيها ، و إذا كان له مسكن دائم في كلتا الدولتين، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي تربطه بها أوثق العلاقات الشخصية و الاقتصادية (مركز المصالح الحيوية)؛

ب : إذا تعذر تحديد الدولة التي يوجد فيها مركز مصالحه الحيوية، أو لم يكن له سكن دائم في أي من الدولتين، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي له فيها مسكن اعتيادي؛

ج : إذا كان له مسكن اعتيادي في كلتا الدولتين أو لم يكن له مسكن اعتيادي في أي منهما، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يحمل جنسيتها؛

د إذا كان يحمل جنسية كلتا الدولتين أو لا يحمل جنسية أي منهما تقوم السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين بتسوية المسألة بالتراضي."

و نلاحظ أن المعايير التي اقترحتها الاتفاقية النموذجية جاءت مرتبة حسب الأولوية، و المعيار الذي يأتي على رأس القائمة هو المسكن الدائم للشخص وهو عبارة عن المسكن الذي يملكه الشخص أو يستأجره، وأيا كان نوعه (بيت، شقة... الخ)، ولا بد أن يقيم فيه بصفة دائمة، إذ لا يعتبر المنزل الذي يقيم فيه أي شخص، لمدة معينة فقط، خلال إجازة أو لفترة تكوينه، أنه مسكن دائم له و إذا كان للشخص مسكن دائم في الدولتين المتعاقبتين، يعتبر الشخص مقيما في الدولة التي يوجد فيها مركز مصالحه الحيوية و هي الدولة التي تربطه ،بها أوثق العلاقات الشخصية و الاقتصادية. و حسب الشروح التي قدمتها لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة (OCDE) أنه لتحديد ذلك المركز، لا بد من الأخذ بعين الاعتبار العلاقات العائلية)، و الاجتماعية للشخص، و مقر أعماله و المكان الذي يدير منه ممتلكاته و إذا تعذر تحديد مركز المصالح الحيوية، و لم يكن للشخص سكن دائم في أي من الدولتين، تم اللجوء إلى معيار آخر

لتحديد دولة الإقامة، و هو أن يقطن في الدولة بصفة اعتيادية (و ليس بصفة دائمة والتي تخص المعيار الأول). و يتعلق هذا المعيار بالتواجد المادي داخل إقليم الدولة، كما يتضح من الشرح المرفق بالاتفاقية النموذجية، أنه يؤخذ في الحسبان مدة تواجد الشخص في الدولة خلال مدة إقامته في مسكنه أو في أي مكان آخر داخل هذه الدولة. و يشترط أن تكون تلك المدة طويلة كفاية للحكم على الشخص بأنه مقيم في إحدى الدولتين (أو في الدولتين معا). غير أن الاتفاقية النموذجية لم تحدد بدقة تلك المدة، وهذا يدل على الغموض الذي يكتنف تلك الاتفاقية في بعض أحكامها. و يأتي بعد ذلك معيار الجنسية، و الذي يعتمد عليه لتحديد موطن إقامة الشخص، عند عدم الوصول إلى حل الإقامة، كما قد لا تعتمد على المعايير السابقة عندما يعتبر الشخص مقيما في دولتين، و قد تعتمد تلك المعايير، لكن بتفسيرات أخرى.

2.1 معيار مصدر الدخل: يمكن لدولة ما الحصول على الحق في فرض الضريبة، على دخل يعود لشخص غير مقيم بها، إذا تحقق هذا الدخل داخل إقليمها، و يوجد مصدر الدخل بصفة عامة، في الدولة التي يمارس فيها المكلف نشاطا، يدر عليه دخلا أو ربحا، و على سبيل المثال يعتبر البلد مصدر الدخل، بالنسبة لفئة الأجور، ذلك البلد الذي يزاول فيه الشخص عمله. كما يتمثل أيضا في الدولة التي يقيم فيها الشخص المدين بالنسبة لبعض الدخول، كالفوائد التي يعتبر مصدرها دولة إقامة الشخص الذي يدفعها (المقترض)، و بالنسبة لفئة الدخول العقارية، فمن اليسير تحديد مصدرها، و المتمثل في الدولة التي توجد فيها الأملاك العقارية، و لقد حاولت الدول المتقدمة بقدر الإمكان أن تعتمد على هذا المعيار لتوزيع الحق في فرض الضريبة، حفاظا على مصالحها، نظرا لكونها المصدرة لرؤوس الأموال.

3.1 معيار المنشأة المستقرة: يقصد بمعيار المنشأة المستقرة كأساس لفرض الضريبة، هو أن الدولة تفرض الضريبة على الأرباح التي تتحقق عن طريق منشأة مستقرة قائمة على إقليمها.

و قد عرف معيار المنشأة المستقرة على أثر تقرير لجنة الخبراء الفنيين التابعة لعصبة الأمم المتحدة عام 1927 ، وقد نصت المادة الخامسة من التقرير على أن "تخضع الأرباح الناجمة من المنشأة التجارية أو الصناعية، لضريبة الدولة التي توجد لها منشآت ثابتة" و أدخل التقرير في تعداد المنشأة المستقرة الشركة التابعة أو الوليدة و الفروع أو المصانع أو الورش أو التوكيلات و المتاجر، و المكاتب و مخازن الإيداع، في حين استبعد التقرير المذكور من تعداد المنشأة المستقرة الوكيل المستقل و الوكيل بالعمولة.

2. توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل:

بعد تحديد المعايير التي يتم من خلالها تحديد الاختصاص الضريبي للدولتين المتعاقبتين، يمكننا التعرف على كيفية توزيع الحق في فرض الضريبة بينهما. (ناصر شارفي، نشيدة معزوز، 2021)

- بالنسبة للمداخيل العقارية: يمنح الحق في فرض الضريبة للدولة التي توجد بها الأملاك العقارية، أي الدولة مصدر الدخل.

- بالنسبة لأرباح المؤسسات: إذا كانت مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، تمارس نشاطا في الدولة الأخرى، في غياب منشأة مستقرة، فإن أرباح هذه المؤسسة، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي هي تابعة لها، أما إذا كان لتلك المؤسسة منشأة مستقرة في الدولة الأخرى، فستخضع للضريبة في هذه الدولة بالنسبة للأرباح المنسوبة للمنشأة المستقرة.

- بالنسبة لمداخيل الملاحة البحرية والجوية: فإن الأرباح الناتجة عن استغلال السفن أو الطائرات، في حركة النقل الدولي، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر للإدارة الفعلي

- بالنسبة لأرباح المؤسسات المشتركة: قد تساهم شركة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقبتين، في رأسمال (أو في إدارة أو مراقبة) شركة أخرى تتواجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، كما قد يساهم نفس الأشخاص في رأس مال (أو في إدارة أو مراقبة) كلتا الشركتين، و نتيجة لهذه العلاقة، فإن الأرباح التي لولا هذه الشروط لكانت قد حققتها إحدى الشركتين، يمكن إدراجها ضمن أرباح هذه الشركة، و إخضاعها للضريبة

- بالنسبة لأرباح الأسهم: يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين، مع تحديد لسقف يجب أن لا يتعدى معدل الضريبة في الدولة المصدر، من أجل تخفيض العبء الضريبي على المستفيد من الأرباح

- بالنسبة للفوائد: المعاملة الجبائية التي تتلقاها الفوائد، في إطار الاتفاقية الجبائية النموذجية، هي نفس المعاملة التي تتلقاها أرباح الأسهم، حيث يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين، غير أن تلك الاتفاقية حددت سقفا لمعدل الضريبة الذي تفرضه الدولة التي تنشأ فيها الفوائد، في الحالة التي يكون فيها الشخص المستقبل لتلك الفوائد، والمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، هو المستفيد الفعلي منها، و يتمثل هذا السقف في 10% من المبلغ الإجمالي للفوائد

- الإتاوات: حسب نموذج OCDE، لا تخضع الإتاوات الضريبية، إلا في دولة إقامة المستفيد الفعلي منها و تكون بذلك قد منحت الحق في فرض الضريبة على هذه الفئة من الدخل، إلى دولة إقامة المستفيد الفعلي فقط، مما يسمح

بتفادي الازدواج الضريبي، لكن بالمقابل فإن هذا الإجراء لا يخدم سوى مصالح الدول المتقدمة، التي غالبا ما تمثل دولة إقامة المستفيد من الإتاوات.

أما بالنسبة للاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة، فقد حاولت التوازن بين مصالح كل من دولة إقامة المستفيد (و التي تمثل الدول المتقدمة)، و مصالح الدول التي تنشأ فيها تلك الإتاوات، أي تلك التي يقيم فيه، دافعها (و تمثل الدول النامية)، حيث منحت الحق في فرض الضريبة لكليهما، و ليس لدولة الإقامة فقط،

لكنها أجازت تحديد سقف لمعدل الضريبة الذي تفرضه الدولة التي تنشأ فيها تلك الإتاوات، إذا كان المستفيد الفعلي متواجدا في دولة الإقامة، من أجل تخفيض العبء الضريبي على هذا المستفيد، و تركت الحرية للدولتين المتعاقدين لتحديد ذلك السقف بالاتفاق بينهما

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

- المهن المستقلة: إن الأرباح المحقة من ممارسة المهن المستقلة، تتم معاملتها بنفس الطريقة التي تتم بها معاملة الأرباح المحقة في إطار المنشأة المستقرة، لذا فقد فضلت لجنة الشؤون الجبائية إلغائها، من اتفاقيتها النموذجية لسنة 2001.

- مداخيل المهن غير المستقلة: إن الأجر و المكافآت التي يتقاضاه شخص مقيم في إحدى الدولتين، نتيجة لممارسته لعمل مأجور في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الأخيرة حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لكن توجد بعض الحالات التي لا تخضع فيها تلك الأجر و المكافآت المماثلة للضريبة في تلك الدولة الأخرى (الدولة التي يمارس فيها الشخص عمله)، و إنما فقط في دولة إقامة الشخص الذي يتقاضاها، و تتمثل هذه الحالات فيما يلي:

- إذا كان الشخص المستفيد يقيم في الدولة الأخرى لفترة أو لفترات لا تزيد في مجموعها عن (183) يوما خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا للسنة الجبائية المعينة.

- إذا كان الأجر مدفوعاً من طرف رب عمل غير مقيم في الدولة الأخرى.
- إذا كان لا يتحمل الأجر مؤسسة مستقرة يملكها رب العمل في الدولة الأخرى.
- و بالتالي فإن حدوث مثل هذه الحالات، يسمح بأن يقتصر الحق في فرض الضريبة، على دولة الإقامة فقط و يتم بذلك تفادي أي ازدواج ضريبي.
- **أتعاب الحضور:** تخضع أتعاب الحضور و المكافآت المماثلة التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة بصفته عضواً في مجلس إدارة أو المراقبة في شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في هذه الأخيرة، أي أنه بالنسبة لهذه الفئة من المداخل، تم الأخذ بمعيار مصدر الدخل لتحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة.
- **الفنانون و الرياضيون:** تخضع المداخل التي يحققها الفنانون و الرياضيون، المقيمون في دولة متعاقدة للضريبة في الدولة التي يمارسون فيها نشاطاتهم، حسب نموذج منظمة OCDE و نلاحظ أنه تم الأخذ بمعيار مصدر الدخل.
- **المعاشات:** لا تخضع المعاشات و المكافآت العمومية المدفوعة لشخص مقيم في دولة متعاقدة، مقابل عمل سابق، للضريبة إلا في هذه الدولة، و نلاحظ أنه تم الأخذ بمعيار الإقامة لتحديد الدولة التي من حقها فرض الضريبة.
- **الوظائف العمومية:** تخضع المرتبات و الأجور، و المكافآت المماثلة، غير الأجر التقاعدي، و التي تدفعها دولة متعاقدة أو إحدى تقسيماتها السياسية، أو جماعاتها المحلية، مقابل خدمات قدمها لها، للضريبة في هذه الدولة فقط أما إذا كان الشخص قد قدم تلك الخدمات في الدولة المتعاقدة الأخرى، و يقيم فيها، و يحمل جنسيتها، أو أنه لم يصبح مقيماً بها إلا لغرض تقديم تلك الخدمات، فإن المرتبات و الأجور و المكافآت المماثلة التي يحصل عليها تخضع للضريبة في هذه الدولة فقط (دولة الإقامة)، فيما يتعلق بالمعاش التقاعدي الذي تدفعه دولة متعاقدة، أو إحدى جماعاتها المحلية، أو إحدى تقسيماتها الفرعية لشخص مقابل خدمات قدمها لها، بحيث يقيم هذا الشخص في الدولة المتعاقدة الأخرى و يحمل جنسيتها، و سيخضع للضريبة في هذه الأخيرة فقط.
- **الطلبة:** إن المبالغ التي يحصل عليها طالب أو متربص في دولة متعاقدة، يعتبر أو كان يعتبر قبل زيارته لهذه الدولة، يقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، من أجل تغطية مصاريف دراسته أو تكوينه، لا تخضع للضريبة في الدولة التي يزاول فيها هذا الطالب أو المتربص، دراسته أو تكوينه، شرط أن يتحصل عليها من خارج هذه الدولة.
- **المداخل الأخرى:** طبقاً لما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة (OCDE)، فإن عناصر الدخل التي لم يتم تناولها في المواد السابقة، فإنها تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد منها فقط، أما بالنسبة للاتفاقية النموذجية لهيئة

الأمم المتحدة فقط أضافت فقرة أخرى في نفس المادة، تشير فيها إلى جواز فرض الضريبة بالنسبة لعناصر الدخل التي لم تتناولها المواد السابقة، هي الدولة التي تنشأ فيها تلك العناصر، و هنا نلاحظ أيضاً، جهود هيئة الأمم المتحدة من أجل تحقيق التوازن بين مصلحة دولة الإقامة، و دولة مصدر الدخل.

3. توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة:

تتطرق الاتفاقية الجبائية إلى توزيع الحق في فرض الضريبة بالنسبة للثروة حسب الأجزاء المكونة لها، و التي سنتناولها فيما يلي: (ناصر شارفي، نشيدة معزوز، 2021)

* إن الثروة المكونة من الممتلكات العقارية، المنصوص عليها في المادة(6)، (التي تخص توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للمداخل العقارية العقارية السالفة الذكر)، تخضع للضريبة في الدولة التي تتواجد فيها هذه الممتلكات.

* إن الثروة المكونة من الممتلكات المنقولة، التي تشكل جزءاً من أصول منشأة دائمة تابعة لمؤسسة مقيمة في دولة متعاقدة، و أن تلك المنشأة المستقرة متواجدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن تلك الثروة تخضع للضريبة في هذه الأخيرة (أي في الدولة التي تتواجد فيها المنشأة المستقرة).

* إن الثروة المكونة من السفن و الطائرات، المستخدمة في النقل الدولي، أو الأملاك المنقولة المتعلقة باستغلال تلك السفن و الطائرات تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة المستغلة.

* أما العناصر الأخرى المكونة للثروة مقيم في دولة متعاقدة فتخضع للضريبة في هذه الدولة فقط

سادساً: حدود الاتفاقيات الجبائية الدولية

إن كون الاتفاقيات أداة فعالة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، ومكافحة التهرب الضريبي الدولي، إلى جانب فرضها عدم التمييز، ومساهمتها في تقليل الاختلافات بين التشريعات الضريبية لمختلف الدول، وتقريب وجهات نظرهم حول العديد من القضايا الضريبية، لا ينفي وجود حدود لتلك الاتفاقيات. (ناصر شارفي، نشيدة معزوز، 2021)

1. الرجوع إلى القانون الداخلي للدولة: تسمح الاتفاقيات الجبائية بتوزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدين، دون أن تضع الإجراءات والطرق التي يتم من خلالها فرض الضريبة، لأن تلك الإجراءات تحددها القوانين الداخلية للدولتين، والتي تعبر عن سيادتهما الضريبية.

كما قد تعجز الاتفاقيات الجبائية عن تحديد بعض المفاهيم والمصطلحات، مما يؤدي بالدولتين إلى الرجوع إلى قوانينها وتشريعاتها الداخلية، حتى تتمكن من إزالة الغموض الذي يكتنف الاتفاقية في بعض موادها، مما قد ينتج عنه اختلاف

في التفسيرات والتعاريف التي تعطيها كل دولة، استنادا لقانونها، بالنسبة لنفس المصطلح، الشيء الذي قد يؤدي إلى حدوث مشكلة الازدواج الضريبي.

ومن جانب آخر فإن الاتفاقيات الجبائية، تؤثر على قانون كل دولة متعاقدة، لأنها قد تعتمد إجراءات، غير تلك التي ينص عليها قانونها الداخلي، مثل تحديد سقف لمعدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لأرباح الأسهم أو الفوائد، والذي يمكن تجاوزه من طرف الدولة مصدر الدخل، حتى وإن كانت تطبق معدلا أكبر من ذلك السقف، بموجب قانونها، كما يمكن أن تحدد الاتفاقية النفقات التي يمكن خصمها، لتحديد أرباح المنشأة المستقرة، والتي قد لا تنطبق مع النفقات التي يمكن خصمها في إطار القانون الداخلي للدولة.

2. غياب بعض الضرائب المحلية على الدخل في الاتفاقيات الجبائية: تفرض الدول الفدرالية (الاتحادية مثل كندا و الولايات المتحدة الأمريكية) ضرائب فدرالية، والتي تطبق عليها الاتفاقيات التي تبرمها هذه الدول لتفادي الازدواج الضريبي، كما تفرض ولاياتها أو تقسيماتها السياسية، نظرا لتمتعها بسيادة ضريبية، ضرائب محلية تكون من نفس طبيعة الضرائب الفدرالية و التي غالبا ما لا تشملها تلك الاتفاقيات، فتظل مشكلة الازدواج الضريبي قائمة. و نذكر على سبيل المثال، أن الولايات المتحدة الأمريكية تفرض ضريبة فدرالية على أرباح الشركات، أما ولاياتها فتفرض ضريبة محلية من نفس الطبيعة، و عند إبرام هذه الدولة لاتفاقية جبائية، فإنها تشمل الضرائب الفدرالية فقط، و ليس الضريبة المحلية، فإذا مارست شركة تابعة لدولة ما نشاطا في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت معفاة من دفع الضريبة على الأرباح في هذه الأخيرة، بموجب الاتفاقية المبرمة بين الدولتين، فإنها ملزمة بدفع الضريبة المحلية في الولاية التي حققت فيها تلك الأرباح، إلى جانب الضريبة المفروضة عليها في الدولة التي يوجد بها مقرها، و هنا تظهر مشكلة الازدواج الضريبي، حيث أن الاتفاقية لم تأخذ بعين الاعتبار الضرائب المحلية.

3. عدم احترام الاتفاقيات الجبائية: إن أية اتفاقية جبائية مبرمة ومصادق عليها من طرف السلطة المخولة بذلك، في كلتا الدولتين المتعاقدين، من الواجب احترامها وتطبيقها، ولكن إن لم يتم احترامها من طرف إحدى الدولتين، ففي مثل هذه الحالة يمكن للدولة المتعاقدة الأخرى أن تعتبر الاتفاقية باطلة، وتتوقف عن تطبيقها، بما أن الدولة الأولى لم تلتزم بتطبيقها تجدر الإشارة إلى أنه من النادر أن تتم مخالفة أو عدم احترام الاتفاقية الجبائية من طرف الدولتين المتعاقدين.

سادسا: المنازعات الضريبية الناشئة عن الاتفاقيات الجبائية الدولية: تخضع الاتفاقيات الجبائية إلى تفسيرات وتطبيقات مختلفة تؤدي إلى نشوء منازعات.

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

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

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

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

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

- أن يكون موضوع المنازعة خلاف في تطبيق اتفاقية جبائية.

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

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

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

- غموض قواعد الاتفاقية، وكذلك غياب التطابق بين النصوص المحررة بلغتين مختلفتين بالنسبة لنفس الاتفاق.

- وجود حالة ازدواج ضريبي غير معلن في الاتفاقية يمكن أن يؤدي إلى حدوث نزاع بين المكلف الأجنبي والإدارة الجبائية للدولة الأخرى المتعاقدة.

- عدم احترام مبدأ عدم التفضيل من طرف إحدى الدولتين المتعاقدين، وذلك بتطبيق ضرائب متعسف فيها على المكلفين التابعين للدولة المتعاقدة الأخرى.

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

3. تسوية المنازعة الضريبية الدولية

قد تقوم إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما باتخاذ إجراء يترتب عليه إخضاع الشخص للضريبة على نحو مخالف لأحكام الاتفاقية الجبائية الدولية، وبذلك تنشأ منازعة ضريبية دولية يتم تسويتها بالوسيلتين التاليتين:

1.3 إجراءات التسوية الودية:

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

وفي حالة قبول طلب الممول من قبل الدولة المقدم إليها طلب التسوية، فإن هذه الأخيرة تقوم بالاتفاق مع الدولة المتعاقدة الأخرى لتسوية المنازعة. حيث أن معظم الاتفاقيات الجبائية قد نصت على إجراءات الاتفاق المشترك كوسيلة لحل المنازعات المتعلقة بتطبيق الاتفاقية إذا فشلت المفاوضات يلجأ إلى طرف ثالث يكون هيئة أو لجنة مشتركة تنشأ لهذه الغاية، و تتولى إيجاد حل نهائي لموضوع النزاع، سواء بتحديد المعنى المراد من بند الاتفاقية أو إيجاد تعاريف معدلة للمصطلحات الغامضة، وكذا إيجاد تفسير مناسب للاتفاقية الجبائية، حيث أن معاهدة فيينا حول الاتفاقيات في مادتها 31 تشير إلى ما يلي: "الاتفاقية يجب أن تفسر على أحسن وجه حسب المعنى العادي الذي يعطي للمصطلحات المستعملة فيها و على ضوء موضوعها و الهدف منها.

2.3 الإجراءات القضائية:

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

فالتحكيم أسلوب قانوني ودبلوماسي في آن واحد لأنه يميل إلى التوفيق بين مواقف و اتجاهات الأطراف المتنازعة و يتم بواسطة أشخاص تختارهم الدول المتنازعة، و عادة ما يبنى اللجوء إلى التحكيم على تعهد مسبق بتنفيذ الحكم التحكيمي كما أن محكمة التحكيم ليست قضائية بالمعنى الكامل. و في تعريف التحكيم الدولي حسب التعريف الذي قدمه مؤتمر

لاهاي سنة 1907 "هدف التحكيم الدولي تسوية النزاعات بين الدول بواسطة قضاة من اختياره و على أساس احترام القانون".

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

المحور السابع

الجهود الدولية لتطوير الاتفاقيات الجبائية الدولية

عناصر المحور:

أولاً: جهود غرفة التجارة الدولية

ثانياً: جهود عصبة الأمم

ثالثاً: جهود هيئة الأمم المتحدة

رابعاً: جهود منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

تمهيد:

لقد كان للمنظمات و الهيئات الدولية إسهامات كبيرة من أجل معالجة مشكلة الازدواج الضريبي، و المتمثلة في غرفة التجارة الدولية ، و عصابة الأمم ، ثم بعدها هيئة الأمم المتحدة ، و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. و لقد حاولت هذه المنظمات للوصول إلى حل لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي، خاصة من خلال إبرام المعاهدات الجبائية، و ذلك بعد الدراسات و الأبحاث التي أجرتها، و الاجتماعات و المؤتمرات التي نظمتها ، من أجل تفاوض ممثلي مختلف الدول في سبيل الوصول إلى حلول ترضي جميع الأطراف. و من المهم أن نشير إلى الدور الذي تلعبه منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في توفير مرجع أساسي لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي ، من خلال اتفاقيتها النموذجية.

أولاً: جهود غرفة التجارة الدولية

لقد بذلت غرفة التجارة الدولية جهوداً كبيرة ، و ذلك منذ إنشائها سنة 1920 ، لدراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، و محاولة إيجاد طرق مناسبة لعلاجها، نظراً لتأثيره على تدفقات رؤوس الأموال الدولية، و حركة التجارة الدولية، حيث قامت بالعديد من البحوث و الدراسات في هذا المجال.

إذ أنشأت في أول اجتماع لها في نفس السنة، لجنة خاصة للبحث في تلك المشكلة و دراسة التشريعات الضريبية للدول الهامة، و قامت هذه اللجنة بوضع تقرير ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن سنة 1921 و الذي يعتبر من أهم الدراسات التي تناولت مشكلة الازدواج الضريبي آنذاك إن لم يكن أهمها على الإطلاق، حيث قدم تحليلاً للمشكلة و اقترح طرقاً و أساليب لمعالجتها، و ذلك من خلال قيام دولة الإقامة بمنح المكلف خصماً ضريبياً يعادل مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر بالنسبة للدخول التي نشأت في هذه الأخيرة. كما اقترحت في هذا التقرير إنشاء لجنة ضريبية دولية بحيث تضم فرعان : فرع إداري و فرع قضائي للفصل في الشكاوي التي يتقدم بها الممولون للضريبة، و التي تنشأ عن تطبيق الاتفاقيات الدولية المبرمة بشأن تفادي الازدواج الضريبي الدولي. (يوسف البطريق، 1997)

و لقد حاولت غرفة التجارة الدولية بقدر الإمكان التوفيق بين ضابط الإقامة (الموطن) و ضابط المصدر، غير أنها رأت بأن الأولوية في فرض الضريبة تعود للدولة مصدر الدخل، و لو اقتضى الأمر يتم اقتسام ذلك الحق بين الدولتين (المصدر و الإقامة)، على أن تراعي دولة الإقامة عند فرضها للضريبة على الدخل المحققة في دول نامية، أن يكون مقدارها أقل من مقدار الضريبة المستحقة الدفع لو تحققت تلك الدخل داخل إقليمها، مراعاة لمصالح الدول النامية. كما طالبت بإدماج الدول لطرق معالجة الازدواج الضريبي، في تشريعاتها الضريبية و شجعتها على إبرام اتفاقيات جبائية دولية، سواء

كانت ثنائية و متعددة الأطراف، لحل تلك المشكلة و تجدر الإشارة إلى أن غرفة التجارة الدولية لا تزال تبذل جهوداً لمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، من خلال الأبحاث و الدراسات التي تقوم بها في هذا المجال، حيث نشرت في السنوات الأخيرة بحثاً يتناول طريقتي الإعفاء و الخصم و مقارنة بينهما. وخلصت إلى أن طريقة الإعفاء هي الطريقة المثلى لتفادي تلك مشكلة و تشجيع الاستثمار الأجنبي و زيادة حرية حركة رؤوس الأموال.

ثانياً: جهود عصبة الأمم

لقد بذلت عصبة الأمم جهوداً معتبرة من أجل معالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، خاصة من خلال إبرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية. و تعتبر أعمال عصبة الأمم حجر أساس للجهود التي بذلتها فيما بعد المنظمات الدولية الأخرى، و التي على رأسها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و هيئة الأمم المتحدة (يونس البطريق، 1997)

حيث قامت عصبة الأمم سنة 1921 بتشكيل لجنة الضرائب، و المتكونة من اثني عشر عضواً، و تمت مراعاة في اختيار أعضائها أن يمثلوا قدر الإمكان الأنظمة الضريبية الهامة و المعمول بها في أغلب دول العالم. وعهدت هذه اللجنة إلى لجنة ثانوية إجراء دراسة بشأن التشريعات الضريبية لمختلف الدول، و التعرف على الضوابط و الأسس التي تعتمد عليها في فرض الضريبة على المؤسسات الوطنية و الأجنبية، و لقد توجت هذه الدراسة بإعداد مؤلف بين سنة 1932 و سنة 1933 يحمل عنوان: "فرض الضرائب على المشروعات الأجنبية و الوطنية" كما توصلت عصبة الأمم إلى إعداد اتفاقية ثنائية نموذجية لمنع الازدواج الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل و الضريبة على الثروة، و أخرى لمنع الازدواج الضريبي بالنسبة لضرائب التركات، إلى جانب اتفاقية نموذجية بشأن المساعدة الإدارية في مجال الضرائب. و لقد أرسلت تلك الاتفاقيات إلى مختلف الدول، مرفقة بشروحها، و طلبت من تلك الدول إرسال ممثلين لمناقشتها في اجتماع عام للخبراء الحكوميين الذي انعقد بجنيف سنة 1928 و لقد كانت تهدف عصبة الأمم إلى إبرام اتفاق دولي شامل لمعالجة الازدواج الضريبي، إلا أنها لم تنجح في ذلك، لعدم تقبل الدول فكرة إبرام مثل هذا الاتفاق متعدد الأطراف و السبب الأساسي في هذا الفشل هو اختلاف النظم الضريبية للدول، و تباين ضوابط الإخضاع الضريبي لكل منها، مما يؤدي إلى صعوبة التنسيق فيما بينها (اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي، 2001)

كما توصلت عصبة الأمم سنة 1943 خلال المؤتمر المنعقد بالمكسيك إلى إعداد اتفاقية ثنائية نموذجية لمنع الازدواج الضريبي على الدخل، و اعتماد بروتوكول لها، إضافة اتفاقية ثنائية، نموذجية في مجال المساعدة الإدارية المتبادلة من أجل تقييم و تحصيل الضرائب المباشرة و لقد كان واضحاً بأن هذه الاتفاقية كانت تخدم مصالح الدول النامية، لأنها

أعدت من طرف أعضاء أغلبهم من دول من أمريكا اللاتينية ، ثم بعد ذلك إعادة صياغة تلك الاتفاقية سنة 1946 ، خلال الدورة العاشرة للجنة الضريبية التابعة لعصبة الأمم بلندن، و قامت هذه المرة الدول المتقدمة بتعديل نموذج الاتفاقية وفقا لرغباتها و بما يعود عليها بالنفع . ثم أوكلت بعدها عصبة الأمم ، هيئة الأمم المتحدة لتكمل عنها المسيرة من أجل معالجة الازدواج الضريبي.

ثالثا: جهود هيئة الأمم المتحدة

يعتبر إنشاء المجلس الاقتصادي والاجتماعي، التابع لهيئة الأمم المتحدة، لجنة المالية العامة سنة 1964 نقطة انطلاق لهذه الهيئة من أجل البحث في الجوانب المختلفة للازدواج الضريبي و سبل معالجته، حيث قامت هذه اللجنة بإجراء استقصاء عن الأنظمة الضريبية لمختلف الدول و كانت تهدف إلى تحقيق ما يلي:

-التوسع في نشر الأبحاث و المعلومات الضريبية ، وخاصة إصدار موسوعة الاتفاقيات الضريبية الدولية الخاصة بمعالجة الازدواج الضريبي و مكافحة التهريب الضريبي.

-جمع تعليقات و آراء الدول المختلفة في مشروعات الاتفاقيات النموذجية التي أصدرتها عصبة الأمم في المكسيك سنة 1943 و في لندن 1946.(اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي، 2001)

-توصية الدول الأعضاء بالتوسع في إبرام الاتفاقيات الثنائية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي.

و لقد قامت هذه اللجنة باستقصاء سنة 1947 حول التشريعات الضريبية التي يخضع لها الأجانب و رؤوس الأموال الأجنبية، و المعاملات الخارجية التي تخرج عن نطاق الاختصاص الإقليمي للدول، بالإضافة إلى المزايا الممنوحة للأجانب و للنشاط الدولي ، إلا أنها لم تجد تجاوبا كافيا من طرف الدول بالنسبة لهذا الاستقصاء.

كما قامت اللجنة باستقصاء آخر كان سنة 1949 للتعرف على ملاحظات الدول بشأن نموذجي المكسيك و لندن، حتى تتمكن من فحص الاختصاصات بين النموذجين بقصد التوفيق بين الضوابط المختلفة التي تضمنها كلا النموذجين، غير أنها لم تلق نجاحا أيضا في بحثها الجديد، إذ لم تصلها ردود سوى من عدد قليل من الدول . لكن هذا الفشل لم يجعلها تستسلم لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي و إنما واصلت جهودها و بحثها في هذا المجال و بعد ذلك ، و تحديدا

في سنة 1967 ، طلب المجلس الاقتصادي و الاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة ، بإنشاء فريق من الخبراء من الدول المتقدمة و الدول النامية، يعمل على إيجاد سبل الإبرام المعاهدات الجبائية وصياغة مبادئ توجيهية تستخدم في تلك

المعاهدات، وعقب إنشاء ذلك الفريق سنة 1986 عقد سبع اجتماعات بين الفترة الممتدة من 1977-1986 ، و انبثق عنها صياغة المبادئ التوجيهية للتفاوض بشأن المعاهدات الثنائية بين البلدان المتقدمة و البلدان النامية.

كما اعتمد فريق الخبراء في اجتماعه الثامن بجنيف سنة 1979 مشروع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، لمعالجة الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة و البلدان النامية، بنصها النهائي و شرحها، و التي نشرت سنة 1980 ، كما أصدر أيضا دليل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة و البلدان النامية .

أما في سنة 1997 فقد شكل فريق الخبراء فريقا آخر، لتنقيح و تعديل الاتفاقية النموذجية حتى تواكب التطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي و المالي و الضريبي، و أيضا بسبب قيام منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بتنقيح اتفاقيتها النموذجية لمعالجة الازدواج الضريبي، مما أدى في الأخير إلى اعتماد الاتفاقية النموذجية الأمم المتحدة في صيغتها المنقحة.

و تجدر الإشارة إلى أن الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة تقوم بشكل كبير على أعمال منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في هذا المجال، بحيث تتشابه الاتفاقيتان النموذجيتان لكل منهما، و في عدد كبير من المواد و النصوص، إلا أن اتفاقية التي أعدتها الهيئة تعطي الحق في فرض الضريبة للدولة المصدر أكثر مما تعطيه للدولة الإقامة . فهي تراعي بذلك مصالح الدول النامية باعتبارها المستقبل لرؤوس الأموال ، عكس الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

رابعا: جهود منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

لقد بذلت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و التي كانت تدعى سابقا بمنظمة التعاون الأوروبي، جهودا جد معتبرة في سبيل القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، التي تعيق نمو التجارة الدولية، و تؤثر سلبا على انتشار الاستثمار الأجنبي في مختلف دول العالم . حيث أدت تلك الجهود إلى اعتماد طرق لمعالجة تلك المشكلة في إطار اتفاقية جبائية ثنائية نموذجية، و المعتمدة من طرف معظم دول العالم حاليا عند إبرامها لاتفاقيات جبائية.

إن بداية أعمال منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) في هذا المجال، كانت بإنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة في مارس من سنة 1956 ، حيث أمرت هذه اللجنة عام 1957 بإعداد مشروع اتفاقية لتفادي الازدواج

الضريبي بالنسبة للدخل و الثروة، و اقتراحات عملية لتطبيق هذه الاتفاقية (اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي، 2001)

كما قامت اللجنة الضريبية بنشر تقارير بعنوان " القضاء على الازدواج الضريبي " و تضمنت خمس و عشرون مبدأ ، و بعدها نشرت تقريراً سنة 1963 بعنوان : " مشروع الاتفاقية النموذجية بشأن ازدواج الضرائب على الدخل والثروة " بعد أن أقرت مواد جديدة.

ثم نشرت سنة 1966 مشروع اتفاقية نموذجية بشأن ازدواج الضرائب على العقارات و التركات.

كما قامت تلك اللجنة سنة 1967 (التي أعيد تسميتها بلجنة الشؤون الضريبية) بتعديل مشروع الاتفاقية النموذجية لسنة 1963 ، نظراً للتغيرات الاقتصادية العالمية، حتى تتماشى الاتفاقية مع تلك التغيرات، و قامت بعدها بنشر الاتفاقية النموذجية للازدواج الضريبي على الدخل و الثروة، و التي تم تنقيحها، بعد ذلك، في العديد من المرات و تجدر الإشارة إلى أن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تعتمد الدول الأعضاء في إبرام اتفاقياتها الجبائية، سواء أكانت تلك الاتفاقيات مبرمة بين الدول الأعضاء، أو تلك الاتفاقيات التي تجمع بين دولة عضو فيها، و أخرى غير منظمة إليها.

كما تبقى الاتفاقية النموذجية لهذه المنظمة مرجعاً أساسياً لا يمكن الاستغناء عنه في مجال عقد الاتفاقيات الجبائية، من أجل تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي،

المحور الثامن

طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي في
إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية

عناصر المحور:

أولاً: طرق تفادي الازدواج الضريبي القانوني

ثانياً: طرق تفادي الازدواج الضريبي القانوني

أولاً: طرق تفادي الازدواج الضريبي القانوني

لقد اقترحت الاتفاقية الجبائية النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة، أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي القانوني كما يلي: (بوقروة إيمان، 2010)

- **طريقة الإعفاء:** وتقتضي هذه الطريقة عدم فرض الضريبة من طرف دولة إقامة المكلف على الدخل (الثروة) الخاضع للضريبة من قبل في الدولة مصدر الدخل.

- **طريقة الخصم:** و تتمثل هذه الطريقة في خصم دولة إقامة المكلف من الضريبة المستحقة الدفع بها، على دخله (أو ثروته)، مبلغ الضريبة المدفوع في الدولة المصدر الدخل بالنسبة للدخل الذي تحقق بها (أو تلك الثروة).

- **طريقة اقتسام الإيراد:** وتتمثل هذه الطريقة في فرض الضريبة من طرف إحدى الدولتين المتعاقدين، ووفقاً لما تحدده الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما، على أن تقوم هذه الدولة بتحويل جزء من الضريبة التي حصلت عليها إلى الدولة المتعاقدة الأخرى.

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

إن كلا من طريقة اقتسام الإيراد وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة، قد تم التخلي عن العمل بهما، لأن كليهما تتطلب تنسيقاً و تعاوناً كبيراً بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة. أما فيما يتعلق بطريقتي الإعفاء والخصم، فلا تزال الدول تتبعهما لتفادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها، إلى غاية اليوم، خاصة وأنهما الطريقتان المعتمدتان في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وهيئة الأمم المتحدة.

لنفرض أن مكلفاً بالضريبة مقيماً بالدولة (أ) و يقدر دخله الإجمالي ب 6000 وحدة نقدية، منها 4000 وحدة نقدية مصدرها دولة إقامته، في حين يحصل على المبلغ المتبقي من الدخل و المقدّر ب 2000 و.ن من دولة أخرى نتيجة لممارسته لنشاط اقتصادي بها و التي تعتبر دولة المصدر (ص)، وذلك بعد تحويل العملة الأجنبية إلى العملة الوطنية وفقاً لمعدل الصرف. و لنفرض أن هذه الأخيرة تطبق معدل ضريبة يساوي 30 % على الدخل التي يحققها غير المقيمين فيها بحيث تقتطع هذه النسبة من المصدر. أما بالنسبة لدولة الإقامة (أ) فنفرض الضريبة وفقاً لسلم تصاعدي و حسب شرائح الدخل كما هو موضح في الجدول الموالي:

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (ون)
0	لا يتجاوز 1000
10	من 1001 إلى 2000
20	من 2001 إلى 3000
30	من 3001 إلى 4000
40	من 4001 إلى 5000
50	من 5001 إلى 6000
55	أكثر من 6001

جدول تصاعدي افتراضي

1. حالة غياب اتفاقية جبائية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي

في الدولة المصدر (ص): تقدر الضريبة المستحقة الدفع ب: $2000 \times 30\% = 600$

*في دولة الإقامة (أ): و تقدر الضريبة الواجبة الدفع بها حسب الجدول السابق ب:

100 و.ن + 200 و.ن + 300 و.ن + 400 و.ن + 500 و.ن = 1500

أما المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع في الدولتين (أ) و (ص) هو:

600 و.ن + 1500 و.ن = 2100

أي أن هذا المكلف يعاني من ازدواج ضريبي بالنسبة للدخل الذي يحققه في الدولة (ص) (2000 و.ن) ، إذ يخضع للضريبة في هذه الدولة عن طريق الاقتطاع من المصدر ، ثم تفرض عليه الضريبة مرة أخرى في دولة الإقامة (أ) باعتبارها تخضع إجمالي الأرباح و الدخل الكلية للمكلف المقيم بها، مما جعله يتحمل ضريبة تقدر ب 2100 و.ن

2. طريقة الإعفاء: وتقتضي طريقة الإعفاء بأن تتنازل إحدى الدولتين المتعاقبتين عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف في الدولة المتعاقدة الأخرى، و يمكن أن تكون تلك الدولة دولة إقامة المكلف أو دولة مصدر الدخل، ولقد اعتمدت لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية هذه الطريقة في اتفاقيتها

النموذجية من خلال المادة (23) و اقترحت بأن يمنح الإعفاء من طرف دولة إقامة المكلف. و يوجد نوعان من الإعفاء: إعفاء كامل، و إعفاء تصاعدي أو بمعدل حقيقي. : (بوقروة ايمان، 2010)

أ: **الاعفاء الكامل**: يتم بمقتضى هذه الطريقة تتخلى إحدى الدولتين المتعاقبتين عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف في الدولة المتعاقدة الأخرى، وعدم أخذها بعين الاعتبار لهذا الدخل على الإطلاق عند حساب الضريبة المستحقة بها على المداخل غير المعفاة ومن أجل توضيح كيفية تطبيق هذه الطريقة وأثرها على العبء الضريبي للمكلف سنتطرق إلى الحالة التي يمنح فيها الإعفاء من طرف دولة المصدر و الحالة الثانية التي يمنح فيها هذا الإعفاء من طرف دولة الإقامة، و ذلك باستخدام معطيات المثال السابق

الحالة الأولى: الإعفاء الكامل في الدولة المصدر (ص)

-الضريبة المستحقة الدفع في الدولة المصدر (ص) هي: 0 (باعتبارها الدولة المانحة للإعفاء)

-الضريبة المستحقة الدفع في دولة الإقامة (أ) هي: 1500 (تخضع الدخل الإجمالي للمكلف للضريبة و المقدّر ب 6000 و.ن وفقا للجدول السابق)

-المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة في الدولتين (أ) و (ص) يقدر ب: 1500

-الحالة الثانية: الإعفاء الكامل في دولة الإقامة (أ)

-الضريبة المستحقة في الدولة (ص) هي:

$$600 = 30\% \times 2000$$

-الضريبة المستحقة الدفع في الدولة (أ) تحسب بالنسبة للدخل المحقق في هذه الدولة فقط

و المقدّر ب 4000 و.ن و حسب الجدول السابق فنحصل على:

$$100 \text{ و.ن} + 200 \text{ و.ن} + 300 \text{ و.ن} = 600$$

-المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع من طرف هذا المكلف في كلتا الدولتين هي:

$$600 \text{ و.ن} + 600 \text{ و.ن} = 1200$$

و نلاحظ أنه عند تطبيق طريقة الإعفاء الكامل في الدولة المصدر، كان المبلغ الإجمالي للضريبة الواجبة الدفع على المكلف في الدولتين 1500 و.ن ، أما في الحالة التي منح فيها الإعفاء من طرف دولة الإقامة انخفض ذلك المبلغ إلى 1200 و.ن، و الفرق بينهما يقدر ب 300 و.ن، و بالتالي الحالة الأخيرة هي الأفضل بالنسبة للمكلف. و تبقى كلتا الحالتين أفضل مما لو لم تتبع الدولتان أي طريقة لمعالجة الازدواج الضريبي و التي وصل فيها المبلغ الإجمالي للضريبة التي يتحملها المكلف إلى 2100 و.ن

ب: طريقة الإعفاء التصاعدي (الإعفاء بمعدل حقيقي): وفقا لهذه الطريقة، فإن دولة إقامة المكلف لا تفرض الضريبة على مداخيله التي تدخل ضمن الاختصاص الضريبي لدولة المصدر، إلا أنها تأخذها في الحسبان من أجل تحديد معدل الضريبة الذي يطبق على المداخيل غير المعفاة و غالبا ما تلجأ دولة إقامة المكلف إلى تطبيق طريقة الإعفاء التصاعدي عندما يعود الحق في فرض الضريبة إلى الدولة مصدر الدخل، بموجب اتفاقية جبائية مبرمة بين هاتين الدولتين. باستخدام نفس المعطيات السابقة يكون تطبيق هذه الطريقة كالتالي:

مبلغ الضريبة الواجب الدفع في الدولة المصدر (ص) هو:

$$600 = 0.30 \times 2000$$

-حساب مقدار الضريبة المستحقة الدفع في دولة الإقامة(أ): و التي تحسب على أساس المداخيل المحققة فيها فقط أي 4000 و.ن لكن بتطبيق متوسط معدل الضريبة و الذي يحسب بالنسبة للمداخيل الإجمالية، و يتم من خلال مرحلتين:

***المرحلة الأولى:** و يتم خلالها إيجاد متوسط معدل الضريبة المطبق في دولة الإقامة، ونحصل عليه بقسمة مبلغ الضريبة المفروضة بالنسبة للمداخيل الإجمالية للمكلف (ضريبة نظرية) على مبلغ المداخيل الإجمالية.

-قيمة الضريبة النظرية بالنسبة للمداخيل الإجمالية (6000 و.ن) للمكلف و نحصل عليها من جدول الضريبة التصاعدي بالشرائح المفترض

-متوسط معدل الضريبة في دولة الإقامة: و يحسب بالعلاقة التالية:

مبلغ الضريبة المفروضة بالنسبة للمداخيل الإجمالية/ مبلغ المداخيل الإجمالية

و بالتعويض نحصل على: $25\% = 6000 / 1500$

***المرحلة الثانية:** نحسب مبلغ الضريبة المستحق الدفع في الدولة (أ) بتطبيق متوسط معدل الضريبة الذي تم إيجاده في المرحلة الأولى على المداخل الخاضعة للضريبة في هذه الدولة (أي 4000 و.ن) و نحصل عليها كما يلي:

$$4000 \times 0.25 = 1000 \text{ و.ن}$$

و في هذه الحالة يكون المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع في كلتا الدولتين هو:

$$600 \text{ و.ن} + 1000 \text{ و.ن} = 1600$$

نلاحظ بأن الضريبة المفروضة على المداخل الإجمالية للمكلف تساهم فقط في تحديد متوسط معدل الضريبة المطبق على الدخل المحققة في دولة الإقامة، و أنها لا تفرض فعلا و لهذا سميت بالضريبة النظرية، كما نجد أيضا بأن المداخل الناشئة في الدولة (ص) لا يعاد فرض الضريبة عليها في الدولة (أ) و بالتالي لا توجد مشكلة ازدواج ضريبي دولي.

و تجدر الإشارة إلى أنه من غير الممكن تطبيق طريقة الإعفاء التصاعدي إلا إذا كانت الضريبة تفرض وفقا لسلم تصاعدي

2. **طريقة الخصم:** و بمقتضى هذه الطريقة، تخصم دولة الإقامة جميع الضرائب التي يتحملها المكلف عن الدخل الناتجة من مصادر أجنبية، من قيمة الضريبة التي تطالبه بها و لقد اعتمدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة في اتفاقيتهما النموذجيتين طريقة الخصم في المادة (23) ب لكل منهما.

و بصفة عامة تطبق الدول ثلاثة أنواع من الخصم: خصم كامل، و خصم جزئي، و خصم بقرض ضريبي وهمي.

أ. **طريقة الخصم الكامل:** و تتمثل هذه الطريقة في منح دولة الإقامة للمكلف قرضا ضريبيا يعادل مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر، و ذلك مهما كانت قيمة ذلك المبلغ وبالرجوع إلى المعطيات السابقة، يطبق الخصم الكامل بالكيفية التالية:

$$* \text{الضريبة المدفوعة في الدولة المصدر (ص) هي : } 2000 \times 0.30 = 600$$

***الضريبة المستحقة الدفع في دولة الإقامة (أ):** و تحسب كما يلي:

-**الضريبة المستحقة الدفع في الدولة (أ) قبل الخصم:** و تحسب بالنسبة للدخل الإجمالية للمكلف أي 6000 و.ن
وفقا للجدول و نحصل على: 1500

-قيمة القرض الضريبي الممنوح و يقدر ب : 600 و.ن و هو عبارة عن مبلغ الضريبة المدفوع في الدولة المصدر.

و بالتالي مقدار الضريبة المستحقة الدفع في دولة الإقامة هو:

$$\text{الضريبة المستحقة قبل الخصم} - \text{القرض الضريبي} = 1500 \text{ و.ن} - 600 \text{ و.ن} = 900$$

أما المبلغ الإجمالي للضريبة التي يتحملها المكلف في كلتا الدولتين يقدر ب:

$$600 \text{ و.ن} + 900 \text{ و.ن} = 1500$$

نلاحظ أن هذا المبلغ يساوي المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع على المكلف في الدولتين عند تطبيق طريقة الإعفاء الكامل في الدولة المصدر، و سواء خضع المكلف للضريبة في دولة الإقامة فقط، أو تم فرض الضريبة من طرف الدولتين (أ) و (ص) مع إتباع طريقة الخصم الكامل في الدولة (أ) يكون له نفس الأثر بالنسبة للعبء الضريبي الذي يتحمله المكلف، و لقد أدت هذه الطريقة الأخيرة إلى تفادي حدوث ازدواج ضريبي.

ب. طريقة الخصم الجزئي: وفقا لهذه الطريقة، فإن القرض الضريبي الذي تمنحه دولة الإقامة لا يمكن أن يتجاوز مقدار الضريبة المستحقة فيها على الدخل المحقق في دولة المصدر بمعنى أنه بمقتضى هذه الطريقة، تضع دولة الإقامة سقفا للقرض الضريبي الذي تمنحه للمكلف، و الذي يحسب بالنسبة للأساس الضريبي المحقق في دولة المصدر، لكن حسب معدل الضريبة المطبق في دولة الإقامة.

و يمكن توضيح هذه الطريقة باستخدام المعطيات السابقة كما يلي:

$$^* \text{الضريبة الواجبة الدفع في الدولة المصدر (ص): } 2000 \times 0.30 = 600 \text{ و.ن و تمثل القرض الضريبي النظري.}$$

*حساب سقف القرض الضريبي : و هو عبارة عن الضريبة المفروضة في الدولة (أ) على الدخل التي تنشأ في الدولة (ص)، و يحسب هذا السقف بالعلاقة التالية:

(مبلغ الضريبة المستحق الدفع في دولة الإقامة (أ) بالنسبة للدخل الإجمالية / الدخل الإجمالية) x الدخل المحقق في الدولة (ص)

$$\text{و بالتعويض نجد: } 500 = 2000 \times (6000/1500)$$

إن مبلغ الضريبة الذي تخصمه الدولة (أ) لا يمكن أن يتجاوز السقف المحدد ب 500 و.ن و هو عبارة عن القرض الضريبي القابل للخصم، في حين أن المكلف دفع ضريبة تقدر ب 600

في الدولة (ص)، و هذا يعني أن المبلغ الإضافي والمقدر ب 100 و.ن يعتبر غير قابل للخصم في الدولة (أ) من الضريبة التي تطالبه بها.

-الضريبة المستحقة الدفع في دولة الإقامة (أ) : $1500 - 500 = 1000$

-المبلغ الإجمالي للضريبة الذي يتحمله المكلف يقدر ب:

$$600 \text{ و.ن} + 1000 = 1600$$

و يتضح لنا أن مقدار الضريبة الإجمالي الذي يتحمله المكلف في هذه الحالة أكبر من الحالة السابقة التي تم فيها تطبيق التحميل الكامل، و يعود السبب إلى ذلك الجزء من الضريبة الذي دفعه المكلف في الدولة (ص) و لم تقبل الدولة (أ) خصمه، مما أدى إلى حدوث ازدواج ضريبي يتمثل في ذلك الجزء من الضريبة غير قابل للخصم. و من بين مبررات لجوء الدول إلى اعتماد طريقة الخصم الجزئي هو أنها مستعدة للتخلي عن حقها في فرض الضريبة على الدخول الأجنبية، إلا أنها ليست مجبرة على تعويض المكلف عن الضريبة التي دفعها لخزينة دولة أخرى.

ج. خصم قرض ضريبي وهمي: تعتمد هذه الطريقة في إطار الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الدول المتقدمة و الدول النامية، و تقوم على منح المكلف بالضريبة من طرف دولة إقامته خصما ضريبيا حتى و إن لم يتحمل أية ضريبة في الدولة المصدر، أو أن يكون مبلغ ذلك الخصم أكبر من مبلغ الضريبة الذي دفعه المكلف فعلا في الدولة المصدر

و من أجل توضيح كيفية و أثر تطبيق طريقة الخصم بقرض ضريبي وهمي على العبء الضريبي للمكلف، سنحاول أولا أن نتعرف على الحالة التي تمنح فيها الدولة المصدر إعفاء من الضريبة في حين أن دولة الإقامة لا تعتمد أسلوب الخصم بقرض ضريبي وهمي . حيث نفرض أن الدولة المصدر (ص) تشجعا منها للاستثمار الأجنبي، ألغت الاقتطاع من المصدر الذي كان بمعدل 30 % و فضلت عدم فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف بها.

*الضريبة في الدولة المصدر (ص): 0

*الضريبة في دولة الإقامة (أ) : حيث تفرض الضريبة على دخوله الإجمالية 6000 و.ن وفقا للجدول الذي يمثل الضريبة

التصاعدية بالشرائح

*المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة الدفع على هذا المكلف تقدر ب: 1500

و نخلص من هذه النتيجة بأن التضحية التي قامت بها الدولة المصدر (ص) من مواردها الضريبية ستؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية لدولة إقامة المكلف على حساب الدولة المصدر(ص). أما إذا اتفقت الدولتان في إطار معاهدة جبائية على اعتماد طريقة خصم قرض ضريبي فيمكننا أن نميز حالتين:

الحالة الأولى: و هي الحالة التي يستفيد فيها المكلف من إعفاء من الضريبة في الدولة المصدر (ص)

*الضريبة المستحقة الدفع في الدولة (ص): 0 الدخل الصافي يقدر ب 2000

- القرض الضريبي النظري $= 0.30 \times 2000 = 600$ و هي عبارة عن الضريبة التي كان سيتحملها المكلف قبل منحه الإعفاء في الدولة المصدر.

*الضريبة الواجبة الدفع في دولة الإقامة: و تحسب كآتي:

الخاضع للضريبة في الدولة (أ): هو عبارة عن المداخل الإجمالية للمكلف مضاف إليها الدخل القرض الضريبي أي:

$$4000 \text{ و.ن} + 2000 \text{ و.ن} + 600 \text{ و.ن} = 6600$$

بتطبيق الجدول الذي يمثل الضريبة التصاعدية بالشرائح على الأساس الضريبي الجديد

6600 و.ن) نحصل على ضريبة تقدر ب:

$$1830 = (0.55 \times 600) + 500 + 400 + 300 + 200 + 100$$

-متوسط معدل الضريبة المطبق في الدولة (أ) بالنسبة للأساس الضريبي الجديد (6600 و.ن) و يساوي 1830

$$27\% = 6600/1830$$

-نحسب سقف القرض الضريبي و هو عبارة عن حاصل ضرب مبلغ الدخل المحققة في الدولة (ص) في متوسط معدل

الضريبة المطبق في الدولة (أ) و نحصل على : 554

و هذا يعني أن الخصم الذي تمنحه هذه الدولة لا يمكن أن يتجاوز 554 و.ن و بما أن القرض الضريبي يقدر ب 600

و.ن وهو أكبر من السقف المحدد، فإن مبلغ القرض الضريبي القابل للخصم هو 554 و.ن.

-مقدار الضريبة الواجبة الدفع في الدولة (أ) بعد خصم القرض الضريبي هو:

$$1276 = 554 - 1830$$

و هو تقريبا نفس المبلغ الإجمالي للضريبة الذي يتحمله المكلف في الدولتين باعتباره معفى من الضريبة في الدولة (ص).
و نلاحظ أن هذا المبلغ أقل من المبلغ الإجمالي للضريبة الذي يتحمله المكلف في غياب طريقة القرض الضريبي الوهمي
و كذا في ظل طريقتي الخصم الكامل (1500) و الخصم الجزئي (1600 و.ن) أي أن اعتماد أسلوب الخصم بقرض
ضريبي وهمي يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف.

الحالة الثانية: ويطبق أسلوب الخصم بقرض ضريبي وهمي أيضا عندما تفرض دولة المصدر (ص) ضريبة على المكلف
المقيم بالدولة (أ) و بالنسبة للدخل المحقق بها لكن بمعدل مخفض. فلو فرضنا أن معدل الاقتطاع من المصدر انخفض إلى
20 % فسنحصل على النتائج التالية:

- الضريبة في الدولة المصدر (ص): $0.20 \times 2000 = 400$ الدخل الصافي يقدر ب (1600 و.ن). أما القرض
الضريبي النظري فيبقى 600 و.ن.

-الضريبة في دولة الإقامة (أ) : و تحسب بالطريقة التالية:

-الأساس الخاضع للضريبة في الدولة (أ) و هو عبارة عن الدخل المحقق في الدولة (أ) مضافا إليه الدخل الصافي المحقق
في الدولة (ص) و القرض الضريبي النظري و بالتعويض نحصل على:

$$4000 \text{ و.ن} + 1600 \text{ و.ن} + 600 \text{ و.ن} = 6200$$

و باستخدام الجدول بالنسبة لأساس ضريبي يقدر ب 6200 و.ن نحصل على مبلغ 1610

-متوسط معدل الضريبة المطبق في الدولة (أ) هو: $6200 / 1610 \approx 26\%$

-سقف القرض الضريبي: و نحصل عليه بتطبيق متوسط معدل الضريبة في الدولة (أ) بالنسبة للدخل المحقق في الدولة
(ص) أي : $520 = 0.26 \times 2000$

و هو مبلغ الضريبة القابل للخصم عوضا عن القرض الضريبي النظري و المقدّر ب 600 و.ن.

أما مبلغ الضريبة المستحق الدفع في الدولة (أ) بعد خصم القرض لضريبي فيتمثل في:

$$1610 - 520 = 1090 \text{ و.ن}$$

-المبلغ الإجمالي للضريبة الواجبة الدفع في الدولتين فيساوي 1090: و.ن + 400 و.ن = 1490

ونخلص من خلال هذه النتيجة إلى أن العبء الذي يتحمله المكلف في هذه الحالة أكبر من الحالة الأولى، و السبب في ذلك هو الاقتطاع الضريبي الذي تحصله دولة المصدر و المقدّر ب 400 و.ن، بينما في الحالة الأولى لا يوجد اقتطاع من المصدر.

ثانيا: طرق تفادي الازدواج الضريبي القانوني

يمكن معالجة الازدواج الضريبي الاقتصادي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية من خلال الاتفاق حول بنود تتعلق بالإجراءات الودية و التحكيم، كما يمكن استخدامها أيضا لمعالجة الازدواج الضريبي في الحالات التي لم تتطرق لها الاتفاقية، حيث تدعى أيضا بالطرق غير التقنية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي. كما تناولت الاتفاقيات الجبائية سبل مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي، و التي تعتبر من أبرز المشاكل الضريبية المستفحلة في هذا العصر.

1. الإجراءات الودية

تسمح الإجراءات الودية بإيجاد حلول للمشاكل التي يعاني منها المكلفون نتيجة تطبيق إحدى الدولتين المتعاقبتين، أو كليهما، لإجراءات تكون منافية لأحكام الاتفاقية التي أبرمتها هذه الدولة، مع الدولة المتعاقدة الأخرى، عن طريق الاتفاق بين السلطات المختصة لهاتين الدولتين. بالإضافة إلى المساعدة المتبادلة بين تلك السلطات من أجل تطبيق الاتفاقية، و إزالة الغموض عن بعض الأحكام الاتفاقية. و إذا كانت أحكام الاتفاقيات الجبائية لا تتعلق سوى بتفادي الازدواج الضريبي القانوني، فإنه من الممكن، من خلال الإجراءات الودية، تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمله بعض المكلفين، نتيجة للازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي، و هي الحالة التي يخضع فيها شخصين مختلفين لنفس الضريبة و بالنسبة لنفس الأساس الضريبي.

و لقد تناولت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الإجراءات الودية و حددت الهدف من هذه الإجراءات كما يلي: "تسعى السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين، عن طريق اتفاق ودي، إلى إزالة الصعوبات أو تبديد الشكوك التي قد يؤدي إليها تفسير أو تطبيق الاتفاقية. كما بإمكانها أيضا، أن تتشاور فيما بينها قصد تفادي الازدواج الضريبي، في الحالات غير المنصوص عليها في الاتفاقية". (زواق الحواس، 2021)

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

كما حددت المدة التي يجب ألا يتجاوزها المكلف لعرض حالته، وهي السنوات الثلاث التي تلي أول إخطار بتلك التدابير، لكن يمكن للدولتين المتعاقدين تحديد مدة أخرى.

و بعد دراسة السلطة المختصة لحالة المكلف، و تأكدها من صحة الاعتراض الذي قدمه، يمكنها أن تلجأ إلى تسوية الوضع، عن طريق الاتفاق مع السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى، من أجل تجنب فرض الضريبة عليه، بما يخالف أحكام الاتفاقية المبرمة بينهما. غير أنه لا يتم اللجوء لهذا الإجراء، إلا إذا تعذر على السلطة المستلمة للاعتراض أن تصل إلى حل مناسب بمفردها، كما لا تؤخذ بعين الاعتبار الآجال التي يحددها القانون الداخلي لكل دولة متعاقدة.

و يمكن للسلطات المختصة، الاتصال مع بعضها البعض، من خلال لجنة مشتركة، للتشاور فيما بينها، من أجل تطبيق إجراءات التراضي (الإجراءات الودية).

2. التحكيم

يسمح أسلوب التحكيم إلى جانب الإجراءات الودية بتفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي، إضافة إلى الحالات الأخرى من الازدواج الضريبي القانوني والتي لم تنص عليها أحكام الاتفاقية المبرمة بين الدولتين المتعاقدين. إذ يمكن أن يعتبر المكلف بأن الحل الذي تحصل عليه السلطات المختصة للدولتين أنه غير مرض، و من هنا يمكن اللجوء إلى حل آخر، و المتمثل في التحكيم، و هو عبارة عن إجراء تقوم من خلاله الدولتين المتعاقدين بطلب رأي طرف موضوعي، على أن يعود القرار النهائي لهاتين الدولتين، في الأخذ بذلك الرأي أو رفضه، وبذلك فهو ليس تحكيما بكامل المعنى .

إن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لم تقترح إجراء التحكيم من خلال اتفاقيتها النموذجية، لكن توجد بعض الاتفاقيات التي تعتمد،

المحور التاسع

التنسيق الضريبي الدولي

عناصر المحور:

أولاً: مفهوم التنسيق الضريبي الدولي

ثانياً: أساليب التنسيق الضريبي الدولي

ثالثاً: درجات التنسيق الضريبي الدولي

رابعاً: أهداف التنسيق الضريبي الدولي

خامساً: آثار التنسيق الضريبي الدولي

تمهيد:

يشكل التنسيق الضريبي أهم الأدوات الرئيسة في بناء التكامل الإقليمي، ويقدر ما يكون هذا التنسيق على أعلى درجات الإلتقان ينعكس ذلك على اقتصاديات الدول، وتحقيق الرفاهية والتنمية الاقتصادية، فما هو التنسيق الضريبي، وما هيوما هي أهدافه وآلياته وأساليبه، والآثار المترتبة عليه.

أولاً: مفهوم التنسيق الضريبي الدولي:

ظهرت نظرية التنسيق الضريبي من خلال الاتحادات الجمركية، وبدأت تأخذ أبعاداً دولية، لمنع الازدواج الضريبي الدولي الذي يستنفد الجانب الأكبر من أرباح الشركات ويحد من حجم الاستثمارات الدولية، ومنع التهرب الضريبي الدولي الذي يؤثر سلباً في الأدوار التي تقوم بها الضريبة على صعيد كل دولة في جميع المجالات، وخصوصاً بعد انخفاض أهمية الرسوم الجمركية في الهيكل الضريبي للدول، وخاصة المتقدمة منها، وازدياد أهمية ضرائب الدخل فيها مع سيطرة الشركات دولية النشاط على معظم النشاطات الاقتصادية في العالم، وأصبح هنالك ثلاثة أسباب رئيسة لتنسيق الاختصاصات الضريبية على الصعيد الدولي، تتعلق بعدالة توزيعها بين الدول وتحقيقها للعدالة تجاه المكلفين، وتحقيق حيادية مواقع الإنتاج فيما بينها، مما أدى إلى ظهور التنسيق الضريبي الدولي الذي يدعو إلى التعاون بين الدول من أجل العمل ما أمكن على تحقيق الأهداف السابقة. (عبد الكريم صادق بركات، 1973)

ويعد التنسيق الضريبي بين الدول ذا أهمية كبيرة من أجل وضع قواعد منظمة للضرائب الداخلية التي تتألف منها الهياكل الضريبية في تلك الدول؛ لتجنبها الاختلالات التي يمكن أن تحدثها الاختلافات في تلك الضرائب والتي تؤثر سلباً في سير المنافسة فيما بينها، مما يؤثر سلباً في تخصيص الموارد فيها، والتي تحد من تحقيق أي مظهر من مظاهر التعاون أو التكامل فيما بين هذه الدول، وتقلل من منافعها، فهو إجراء وقائي للمحافظة على المعدلات الحدية للتحويل والاستبدال بين دولة وبقية دول العالم، مع العمل على زيادة تلك المعدلات لدى الدول المؤلفة لكتلة التعاون أو التكامل، فهناك علاقة تأثير متبادل بين التنسيق الضريبي والتكامل الاقتصادي، فكما أن الأخير يصبح أقوى في ظل التنسيق الضريبي، فإن نطاق وأولويات التنسيق الضريبي يحددها شكل ومضمون التكامل المطلوب تشكيله بين الدول.

كما تطور مفهوم التنسيق الضريبي في سياق بناء الاتحاد الأوروبي، فاستعمل تعبير التنسيق الضريبي في البداية بمعنى الإجراءات التي تعمل على التوحيد الضريبي الكامل بين الدول، ثم ما لبث أن استقر على معنى التسوية التي تعني مرحلة

وسطاً بين التوافق والتوحيد الكامل للأنظمة الضريبية من أجل توحيد الأثر السليبي للاختلافات الضريبية بين الدول الأعضاء في تحقيق أهداف التعاون أو التكامل.

ويمكن التمييز بين معنى التنسيق الضريبي عملية وبين معناه واقعاً، فهو عمليةٌ يشمل جميع الإجراءات التي يجب أن تقوم بها الدول الأعضاء المؤلفة لكتلة التعاون أو التكامل، من أجل إزالة أهم أوجه الخلاف بين نظمها وتشريعاتها الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المعاملات الضريبية؛ لتوحيد أثرها السليبي في عملية المنافسة بين دولها من أجل بناء تكاملها الاقتصادي وفق الشكل والمضمون اللذين تتطلبهما اقتصادياتها، وفي هذا السياق يمكن التمييز بين معناه الضيق الذي يمثل إزالة العوائق الضريبية التي تقف في وجه تدفق السلع والخدمات وعناصر الإنتاج، وبين معناه الواسع الذي يعني تهيئة السياسات الضريبية على نحو غير منعزل عن بقية السياسات المالية في الدول الأعضاء، من أجل تعزيز أهداف التكامل الاقتصادي التي تعمل على تحقيقه، وهو واقعاً يمثل حالة التسوية الضريبية المرغوب فيها في مختلف المعاملات الضريبية من أجل إزالة جميع التمييزات الضريبية الأكثر تأثيراً في تحقيق أهداف كل مرحلة من مراحل التكامل الاقتصادي بين أعضائه، والتي تبدأ من الاختلافات الضريبية الموجودة بين تشريعات الدول الأعضاء.

وبذلك يتضمن معنى التنسيق الضريبي وفق المنهج السابق العناصر التالية: (عزوز علي، 2012)

1. إنه تعديل اتفاقي بين الدول للأنظمة والتشريعات الضريبية الوطنية، وبذلك يختلف عن مفهوم الإصلاح الضريبي، إذ يفترض التنسيق الضريبي إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة بحسب مستوى وأهداف علاقاتها التكاملية مع بقية الدول الأعضاء في منطقة التكامل وباتفاق مسبق مع تلك الدول على هذه التغييرات، في حين يهدف الإصلاح الضريبي إلى إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة من دون اشتراط الاتفاق على تلك التغييرات مع غيرها من الدول التي تشكل معها تكاملاً اقتصادياً، على الرغم من أن الاتجاهات الحديثة لإصلاح السياسات الضريبية وخاصة في الدول النامية والتي تدعو إلى التوسع في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وتحجيم الحوافز الضريبية لجعلها محددة الهدف مع تخفيض معدلات ضرائب الدخل، تخدم عملية التنسيق الضريبي فيما بينها ولو كانت بدون اتفاق، لأنها تخلق حالة من التناسق الضريبي الدولي بين الدول.

2. إنه إزالة لجميع العقوبات الضريبية التي تحد من المنافسة بين الدول الأعضاء، فيتطلب أن يعمل التنسيق على تقارب العبء الضريبي فيما بينها وفي توزيع ذلك العبء على الهيكل الضريبي في كل منها وعلى تقارب وتناسق أنظمة وتشريعات أهم الضرائب المؤلفة للهيكل الضريبي في دولها، من أجل المساواة في مراكز الأشخاص والشركات بين الدول

الأعضاء، بحيث يشمل التعديل الاتفاقي بينها المعاملات الضريبية التالية: الإدارات الضريبية، الواقعة المنشئة للضريبة، الأوعية الضريبية، المعاملة الضريبية للاستثمار الوافد، المعدلات الضريبية، الحوافز الضريبية بما فيها طرق الهلاك وكيفية حسابها، وطرق ربط وتحصيل الضرائب، وطرق المراجعة والطعن وأية معاملة ضريبية أخرى حسب أهمية تلك المعاملة النسبية في عملية تنظيم المنافسة، وبما يزيد من المنافع الاقتصادية لدول التكامل في تعاملها مع العالم الخارجي.

التنسيق الضريبي هو: تعديل الأنظمة الضريبية الوطنية لتوحيدها وتمائلها لتتلاءم مع الأهداف الاقتصادية للدول المعنية بالتكامل الاقتصادي.

من خلال هذا التعريف يتبين لنا أن من أهم خصائص التنسيق الضريبي أنه يتم بصورة تدريجية للوصول للهدف المنشود منه، وأيضاً يسعى لإزالة كافة العقبات التي تحول دون تحقيق ذلك التنسيق، ويسعى كذلك لتساوي الأعباء الضريبية بين الدول التي تم بينها هذا التنسيق. (فريد النجار، 1995)

3. إن تحقيق التنسيق الضريبي بمعناه الضيق يجب أن يسبق تحقيقه بمعناه الواسع، فهو عملية متدرجة ومستمرة تبدأ بإزالة العقبات الضريبية بين دول التكامل وتنتهي بتهيئة سياساتها الضريبية من أجل تعزيز أهداف التكامل.

4. قد يكون التنسيق الضريبي جزئياً وقد يكون كلياً، وفقاً لحجم التعديلات المطلوب إجراؤها في المعاملات السابق ذكرها وفق الهدف المنشود منها، فإذا كانت بهدف زيادة التبادل التجاري فيتم التركيز على تنسيق الرسوم الجمركية، وإذا كانت بهدف زيادة الاستثمارات فيتم التركيز على تنسيق ضرائب الدخل والحوافز الضريبية المعطاة للاستثمارات الوافدة إلى الدول الأعضاء دون غيرها من الضرائب، وقد يكون ذا طابع كلي يشمل معظم الضرائب التي تؤلف الهيكل الضريبي لكل دولة وفي معظم المعاملات الضريبة السابق ذكرها، وهو عملية مستمرة ومتدرجة تحدد نطاقها ودرجاتها المرغوب فيها للمرحلة التكاملية المطلوب بناؤها لتحقيق التنسيق التدريجي للهيكل الاقتصادي والمالية لكل دولة من دول التكامل، فتحقيق السوق المشتركة يتطلب برنامجاً شاملاً للتنسيق بين دولها، أما ما دونها من المراحل فيكفي فيها التنسيق الجزئي للرسوم الجمركية، وهذا يعني أن أهميته في التجمعات الإقليمية تختلف تبعاً لدرجة التعاون وأهدافه.

5. تختلف أولويات البرنامج الشامل للتنسيق الضريبي باختلاف الأهداف التي قامت من أجلها التكاملات الاقتصادية بين الدول، فالسوق الأوروبية المشتركة التي قامت من أجل تنظيم عملية المنافسة بين أسواقها لأسباب تسويقية، فرضت له أولويات تمثلت في إلغاء التعريفات الجمركية البينية، ثم عملت على توحيد تلك التعريفات بين الأعضاء إزاء العالم الخارجي أو ما يُعرف بالاتحاد الجمركي، فعملت على تنسيق ضرائبها غير المباشرة التي تؤثر مباشرة

في تحقيق حرية انتقال السلع والخدمات فيما بينها، ثم نسقت ضرائبها المباشرة بما فيها ضرائب الشركات لتحديد أثر تلك الضرائب في توزيع الشركات فيما بينها بعد ضمان تقييد أثر ضرائبها غير المباشرة في ذلك. في حين تتميز الأسواق المشتركة في البلدان النامية، بأنها ذات طابع إنتاجي تنموي، مما يفرض عليها أن تهتم بتنسيق ضرائبها المباشرة أولاً بهدف الاتفاق على تخفيضها لزيادة الإنتاج ضمن منطقة التكامل، ثم تعمل على توزيع تلك الزيادة بين دولها بما يتناسب والحاجات الاقتصادية لكل منها مع الميزات النسبية للموارد الاقتصادية المتوافرة فيها لزيادة الميزات الاقتصادية التنافسية على مستوى دول التكامل، بما في ذلك الاتفاق الكامل على الحوافز الضريبية المعطاة في قوانينها وتشريعاتها الضريبية، من دون أن تحمل تنسيق ضرائبها غير المباشرة، بدءاً من إلغاء رسومها الجمركية البينية لتحقيق منطقة التجارة الحرة بين دولها باعتبارها أقل مرحلة تكاملية إقليمية يُسمح بإقامتها بين الدول استثناء من مبدأ الدولة الأولى بالرعاية في منظمة التجارة العالمية، ثم تعمل على تنسيق ضرائبها غير المباشرة من دون الالتزام بالترتيب الذي فرضته نظرية التكامل الاقتصادي الكلاسيكية التي تستلزم تحقيق مرحلة الاتحاد الجمركي قبل مرحلة السوق المشتركة، ومن ثم لا ضرورة للانتهاء من مرحلة توحيد التعريفات الجمركية بين دولها للبدء في عملية تنسيق ضرائبها الداخلية غير المباشرة (عزوز علي، 2012)

ثانياً: أساليب التنسيق الضريبي الدولي:

هنالك عدة أساليب للتنسيق الضريبي يمكن للدول الأعضاء في التكامل الاستعانة بها من أجل تحقيق أهدافها، قد تختلف باختلاف الضريبة المطلوب تنسيقها، فتتنسيق ضرائب الإنفاق يتطلب الاتفاق على أنظمتها، أما تنسيق ضرائب الدخل فلا يتطلب توحيد مبادئ توزيع الاختصاص الضريبي، ولا يتطلب تماثل أنظمة الخصم والتخفيض من أجل تحديد الأرباح الخاضعة لها، بل يكفي تناسقها لضبط أثرها بين تلك الدول ومن ثم العمل على تنسيقها بتبني أسلوب منح الدولة العضو حق فرضها على الدخل التي تنشأ فيها من دون الأخذ بمبدأ الإقامة أو الجنسية على هذا النوع من الضرائب، وفي سياق أساليب التنسيق الكلية يمكن التمييز بين نوعين من الأساليب: الأول لا ضرورة فيه للتمييز بين الضرائب، والثاني يشار فيه إلى التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وهي كما يلي:

1. النوع الأول: يمكن أن يميّز فيه ثلاثة أساليب هي كالآتي: (عبد الله العبودي وحسني خريوش، 1995)

أ. أسلوب توحيد الضرائب Equalization Approach:

يقتضي هذا الأسلوب توحيد النظم والتشريعات الضريبية جميع القواعد الفنية التي تحكمها وجميع الضرائب التي يتألف منها الهيكل الضريبي في الدول الأعضاء لتظهر كأنها نظام أو تشريع ضريبي واحد. واستند هذا الأسلوب في البداية، في

السوق الأوروبية المشتركة وخاصة في ضريبة الشركات، إلى تفسير اتفاقية روما لمفهوم التكامل الاقتصادي بأنه خلق الظروف المشابهة لظروف الاقتصاد الواحد، ومنها خضوع الإنتاج نفسه للضرائب نفسها بصرف النظر عن محل إنتاجه أو استهلاكه.

على الرغم من بساطة هذا الأسلوب فإنه لا يمكن تحقيق أهدافه في توحيد الضرائب؛ لأن اختلاف درجة المنافسة التي تواجهها الشركات عند قيامها ببيع إنتاجها أو عند حصولها على عوامل إنتاجها تؤثر في إمكانات نقل عبء الضريبة إلى الأمام أو الخلف حسب أحجام هذه الشركات وحسب معدلات نموها وطبيعة هياكلها المالية، ففي ظل هذه الاختلافات يؤدي توحيد الضرائب إلى خلل في توزيع الشركات بين الأعضاء يبعدها عن الوضع الأمثل، مما يعني أن توحيد الضرائب في ظل السوق المشتركة غير ضروري، بل يؤثر سلباً في تحقيق أهداف السوق عدا الرسوم الجمركية، إضافة إلى صعوبة تحقيق ذلك؛ فهو يتطلب إرادة سياسية قوية، بحيث تتنازل كل دولة عن سيادتها الضريبية لمصلحة أجهزة التكامل، ولا يمكن تصور ذلك في مرحلة السوق المشتركة. كما أنه يتطلب برنامجاً طويل الأمد يلزمه فترة طويلة ويعمل بالتوافق مع التنسيق بين الهياكل الاقتصادية والاجتماعية الأخرى في السوق، مما يسمح بتقاربها لظهور دول التكامل كأنها دولة واحدة، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا في مرحلة الاندماج الاقتصادي الكامل، لا في مرحلة السوق المشتركة.

ب. الأسلوب النمطي Standard Approach:

يقتضي هذا الأسلوب اتخاذ نمط أو نموذج ضريبي معين يتم تطبيقه في جميع الدول الأعضاء في التكامل الاقتصادي، كما يدعو إلى بدء التنسيق بتمائل أنظمة الضرائب دون القواعد الفنية التي تحكمها، وقد اتبع عند تعميم نظام الضريبة على القيمة المضافة، التي بدأت تطبيقها فرنسا على دول السوق الأوروبية المشتركة عام 1970 وفق النموذج المعدل لها في فرنسا عام 1967، وفق تصور مفاده أن لتمائل الأنظمة الضريبية في الضرائب على رقم الأعمال أو ضرائب المبيعات دوراً مهماً في ضبط آثارها الاقتصادية أكثر من تماثل قواعدها الفنية، لذلك يجب الاتفاق على توحيد تلك الأنظمة، ثم العمل على تنسيق قواعدها الفنية للتقريب بين تلك القواعد في الدول الأعضاء. ولكن لم يؤخذ بهذا الأسلوب في الضرائب المباشرة لصعوبة الاتفاق على النظام الأكثر فاعلية في تلك الضرائب، وخاصة في ضريبة الشركات بين الدول الأعضاء، وصعوبة تغيير تلك الأنظمة لارتباطها بطبيعة هياكلها الاقتصادية والسياسية والإدارية وبتقاليد فنية وإدارية بين الإدارات الضريبية والمكلفين من الصعب تغييرها، مما جعل كل دولة تدعو إلى تعميم نموذجها الضريبي على دول

السوق الأوروبية المشتركة، وتدّعي أنه الأكثر فعالية في تحقيق أهدافها، وهذا ما دعا الاقتصاديين إلى تبني أسلوب آخر لا يتطلب هذه التغييرات في تلك الضرائب.

ج. الأسلوب التمييزي Differential Approach:

يقتضي هذا الأسلوب الاتجاه إلى التوافق بين آثار الضرائب من دون تغيير أنظمتها أو قواعدها الفنية إلا وفق ما يقتضيه تحقيق أهداف التكامل الاقتصادي بين الدول، وهو يفترض - كما هو في الواقع - وجود ضرائب مختلفة ومتمايزة في أنظمتها وأحكامها الفنية، ويفترض صعوبة تغييرها أيضاً، كما يفترض أن أولويات تغيير تلك الأنظمة والقواعد تحددها أهداف التكامل، مما يستلزم الانطلاق من واقع الاختلاف بين الدول الأعضاء والتدرج في إزالة الاختلافات في الأنظمة والتشريعات الضريبية بين دول التكامل خطوة خطوة تحدها الأهمية النسبية لإزالة تلك الاختلافات في تحقيق أهداف التكامل.

ويعد هذا الأسلوب من أكثر الأساليب واقعية وعلمية ومرونة، لذلك فهو أكثرها انتشاراً وقابلية للتطبيق في التكتلات الاقتصادية الدولية، كما يعد الأكثر تعبيراً عن حقيقة استمرار عملية التنسيق الضريبي، فهو يعمل على ضبط آثار الضرائب من الناحية الاقتصادية بين دول التكامل، للعمل على تحقيق أهدافها بالتزامن مع تنسيق الظروف الاقتصادية لكل منها، وبما يتناسب مع تحقيق التنسيق التدريجي للهياكل الاقتصادية والمالية وفق ما تتطلبه كل مرحلة تكاملية، ومن هذا المنطلق فهو الأكثر قابلية للتطبيق في الأسواق المشتركة التنموية، كالسوق العربية المشتركة، فهو لا يتطلب توحيد أسس المعاملة الضريبية لمختلف الاستثمارات في الدول الأعضاء، بل يدعو إلى ضرورة تمايزها لتحقيق التنمية المتوازنة وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد على مستوى كتلة التكامل.

2. النوع الثاني: يمكن التمييز بين أسلوبين لتنسيق الضرائب في كل من الضرائب غير المباشرة والضرائب المباشرة:

أ. أساليب تنسيق الضرائب غير المباشرة: (رمضان صديق محمد، 2000)

1. أسلوب دولة المقصد أو دولة الاستهلاك:

يعني هذا الأسلوب خضوع المنتج لضريبة الدولة التي يُستهلك فيها، لا لضريبة الدولة التي أنتجته، مما يستدعي خصم جميع الضرائب التي يتحملها المنتج عند تصديره من دولة الإنتاج إلى دولة الاستهلاك، ليخضع بعد ذلك لضرائب هذه الدولة من أجل ضمان المساواة في المعاملة الضريبية بينه وبين المنتج المستورد. وهذا يجعله صالحاً للضرائب غير المباشرة

دون المباشرة؛ لأنها الأكثر انعكاساً على مستوى أسعار المنتجات بين الدول، فهو يعمل على ضمان مساواة العبء الضريبي بين المنتجات بغض النظر عن مكان إنتاجها، مما يضمن حرية انتقالها بين الدول الأعضاء بسهولة وسرعة أكبر، ولضمان أكبر قدر من المساواة في هذا العبء تم الاتفاق على تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في السوق الأوروبية المشتركة، لأنها أفضل ضريبة داخلية غير مباشرة يمكن أن تحقق تلك المساواة بين أقرانها، فهي ذات أساليب واضحة في حساب الضرائب على الصادرات تسمح بإعمال مبدأ رد الضرائب المدفوعة عنها، وهي الوحيدة التي تسمح بخضم كامل الضريبة على المنتج عند تصديره، فتمنع أي تراكم ضريبي في عبئها بين دولتي الإنتاج والاستهلاك عبر تطبيقها للمعدل الصفري في هذه الحالة وسعة نطاق الخضم فيها، وتسمح من ثم باتساق ذلك العبء بين دولها عند تنسيقها.

2. أسلوب دولة المصدر أو المنشأ Origin Approach:

يعني هذا الأسلوب خضوع المنتج لضريبة الدولة التي أُنتج فيها أيّاً كان مكان استهلاكه، وذلك للصعوبات العملية في تطبيق هذا المبدأ في الضرائب غير المباشرة، وباعتبار أن دولة الاستهلاك هي الأكثر قدرة على تحديد نوع ومعدل الضرائب غير المباشرة التي تتفق مع ظروفها الداخلية، ومع اختلاف ظروف الإنتاج والهياكل الاقتصادية بين الدول الأعضاء الذي يؤثر في مدى إمكانية نقل عبء الضريبة، وصعوبة قياس مقدار ما تم نقله منها كي يمكن خصمه عند تصدير المنتج، مما يؤثر سلباً في حرية المنافسة فيما بينها، فالصعوبات السابقة تجعله غير صالح لهذا النوع من الضرائب.

ب. أساليب تنسيق الضرائب المباشرة: (عبد الكريم صادق بركات، 1973)

1. أسلوب دولة الإقامة: ويعني هذا الأسلوب خضوع الدخل المكتسب لضريبة دولة إقامة المكلف بغض النظر عن مكان اكتساب الدخل، أي إن الدخل المكتسب في مكان الإقامة يخضع للضريبة نفسها سواء اشتق من المنتجات المبيعة في الداخل أم المصدرة إلى الأسواق الخارجية أو اشتق من رأس مال مستثمر في الداخل أم مصدر إلى الخارج، لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية الاستيراد سواء كانت المستوردات منتجات أم رأس مال.

2. أسلوب دولة المنشأ: ويعني خضوع الدخل المكتسب لضريبة الدولة التي نشأ فيها بغض النظر عن دولة إقامة المكلف أو جنسيته، وأياً كان مكان استخدامه، مما يعني أن تصدير هذا الدخل إلى دول أخرى غير الدولة التي نشأ فيها لا يغير من المعاملة الضريبية له ومن ثم يفترض إعفاؤه من ضريبة دولة الإقامة أو الجنسية عند تصديره إليها بعد اكتسابه، لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية التصدير سواء كانت الصادرات منتجات أم رأس مال، وقد التزمت الدول الأوروبية بهذا

الأسلوب في الضرائب المباشرة لأنه يضمن حيادية مواقع الإنتاج، فالاتفاق على هذا الأسلوب بين الدول الأعضاء يؤدي إلى منع ازدواج الضريبي فيما بينها من دون الحاجة إلى اتفاقيات لذلك، وهذا ما جعله أسلوباً مناسباً للضرائب المباشرة.

يمكن الإشارة في هذا المجال إلى أن حجم المنافع الاقتصادية لأسلوب دولة المنشأ يكون أكبر في الدول ذات الاقتصاد الكبير مقارنة بالدول ذات الاقتصاد الأصغر، لتوسع إمكانية الاعتماد الاقتصادي المتبادل بين الدول الأولى أكثر منها في الثانية، كما أوضح الاقتصادي Dosser عام 1967 في معرض تحليله للآثار الاقتصادية لعملية التنسيق الضريبي بين دول السوق الأوروبية المشتركة، أن أسلوب دولة المنشأ يحقق حيادية مواقع الإنتاج، أما أسلوب دولة الاستهلاك فإنه يحقق حيادية مواقع الاستهلاك، ولكن مستوى المعدلات المنسقة بين الدول هو الذي يحدد أثرها في كمية الإنتاج الكلية على مستوى دول التكامل كتلة واحدة مع بقية دول العالم، فإذا انخفضت تلك المستويات عما كانت عليه قبل القيام بعملية التنسيق فإنها تؤدي إلى زيادة الإنتاج ضمن دول التكامل، وإذا ارتفعت عما كانت عليه قبل القيام بعملية التنسيق فإنها تنقص من كمية الإنتاج بغض النظر عن الأسلوب الذي اتخذته لتنسيق ضرائبها، وهذا ما يؤكد أن تنسيق الضرائب في الدول العربية، باعتبارها دولاً نامية، يجب أن يؤدي إلى تخفيض مستويات معدلاتها بالدرجة الأولى ليعمل على زيادة الإنتاج فيه

ثالثاً: درجات التنسيق الضريبي الدولي:

يمكن تصنيف أحوال الدول من حيث الاختلافات القائمة بين ضرائبها من الأكثر اختلافاً إلى الأقل كما يلي: (رمضان صديق محمد، 2000)

1. حالة المنافسة الضريبية: وهي الحالة التي تتشكل بين الدول في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية العادية عندما تكون أنظمتها وتشريعاتها الضريبية في حالة تعارض تام أو عدم تنسيق تام، كالحالة التي تنشأ عند تحديد السيادة الضريبية بين الدول والتي تُوجد حالة من التنازع في توزيع الاختصاصات الضريبية من دون اتفاق فيما بينها على أي مبادئ لتجنب هذا التنازع، من أجل تجنب ازدواج الضريبي، أو الحالة التي تنشأ عند التنازع بين الدول على جذب الاستثمارات الخارجية إليها عبر الحوافز الضريبية، كالحالة التي تقع فيها معظم الدول النامية، مما يضر بالسياسات الضريبية للدول وبالأهداف الاقتصادية التي تبتغيها منها، وخاصة عندما تكون تلك الدول متجاورة أو متقاربة جغرافياً، ويمكن وصفها بحالة اللاتنسيق.

2. حالة التعاون الضريبي: وهي الحالة التي تنشأ بين الدول في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية العادية عند اتفاقها على الحد من الأعباء الضريبية المباشرة وغير المباشرة وتبسيط إجراءاتها بالقدر اللازم للحفاظ على تلك العلاقات عبر تقريرها بعض الإعفاءات أو التخفيضات في بعض رسومها الجمركية، أو معالجتها للازدواج الضريبي فيما يتعلق بضرائب الدخل أو الضرائب المفروضة على رأس المال، أو معالجتها لحالة التهرب الضريبي، سواء بواسطة تشريعاتها أم بعقد اتفاقيات ثنائية أو جماعية لهذا الهدف. مما يؤدي إلى نشوء تناسق جزئي بين الأنظمة والتشريعات الضريبية في تلك الدول، ويمكن وصفها بحالة عدم التنسيق المخفف.

3. حالة التوافق أو التناسق الضريبي: وهي حالة من التوافق بين الأنظمة والتشريعات الضريبية تسبق حالة التنسيق الضريبي التي يتم فيها تحضير تلك الأنظمة والتشريعات للعمل على التنسيق الضريبي المرغوب فيه بين الدول، وتنشأ هذه الحالة بين الدول عندما تكون أهداف وأدوات سياساتها الضريبية متقاربة، وظروفها الاقتصادية والمالية متقاربة أيضاً، مع احتفاظ الدول بحريتها الكاملة في اختيار ضرائبها وفق نظمها وقواعدها الفنية، لتحقيق أهدافها من منظورها العام على أن تكون متفقة فيما بينها على وجود منظومة من الضرائب، سواء في نطاق الضرائب غير المباشرة، كالرسوم الجمركية وضرائب الإنفاق، أم في نطاق الضرائب المباشرة، كضرائب الدخل الفردية وضريبة الشركات، وتوافق على الهدف من وجودها، مما يقلل من اختلاف نظمها وقواعدها الفنية، وقد تكون تلك الحالة موجودة بين الدول في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية العادية، مما يُسهل عملية التنسيق الضريبي بينها في إطار علاقاتها التكاملية، فكلما قلت درجة الاختلاف الضريبي في هذه المنظومة ارتفعت نقطة البداية في عملية التنسيق الضريبي بين الدول في إطار علاقاتها التكاملية، وسرّعت من بلوغ أهدافها، وقللت من المدة اللازمة للوصول إلى درجة التنسيق المرغوب فيها في ظل تلك العلاقات، سواء كانت جزئية لتحقيق مرحلة منطقة التجارة الحرة أو الاتحاد الجمركي أم كانت لتحقيق هدف بذاته، كجذب الاستثمارات الأجنبية إليها أو قيام مشروعات مشتركة فيها، أم كانت كلية لتحقيق مراحل تكاملية أكثر عمقاً وشمولاً، كمرحلة السوق المشتركة أو غيرها. وسعي الدول ضمن التكتلات الاقتصادية الدولية إلى إيجاد حالة من التناسق الضريبي فيما بينها هو أولى خطواتها باتجاه تنسيق ضريبي قابل للتطبيق.

4. حالة التنسيق الضريبي: وهي الحالة التي تنشأ بين الدول في ظل تكتلاتها الاقتصادية التي تعمل من خلالها على التقليل من اختلافاتها الضريبية في أنظمتها وقواعدها الفنية، من أجل تحييد أثر تلك الاختلافات في المنافسة فيما بينها من أجل تحقيق أهداف تلك التكتلات، أي حالة التسوية المرغوب فيها بين أنظمتها وتشريعاتها الضريبية من أجل ذلك، ويتطلب تشكيلها تنازل الدول الأعضاء عن جزء من سيادتها الضريبية ونقلها إلى أجهزة التكتل بما يقتضيه تحقيق

أهدافها، لذلك يختلف نطاق التنسيق المرغوب فيه باختلاف المرحلة التكاملية التي تعمل دول التكتل على تشكيلها. كما تنشأ هذه الحالة في الدولة الواحدة عندما تكون دولة فيدرالية، فهذا الشكل الدستوري يستدعي تقاسم السيادة الضريبية بين الحكومة الفيدرالية والحكومات المحلية لتوزيع اختصاصات فرض الضرائب فيما بينها، ويمكن أن تنشأ في الدول الموحدة عندما تعطي الحكومة المركزية وحداتها المحلية بعض اختصاصاتها في فرض بعض الضرائب استناداً إلى مبدأ اللامركزية في الإدارة المالية.

5. حالة التنسيق التام أو التوحيد الضريبي: وهي الحالة التي يمكن أن تنشأ بين الدول نتيجة التوافق الكامل في أنظمتها وتشريعاتها الضريبية ضمن علاقاتها التكاملية، ويتطلب تحقيقها تنازل الدول الأعضاء عن كامل سيادتها الضريبية الوطنية لتمارسها أجهزة التكامل، لذلك فهي غير مرغوب فيها في ظل التكتلات الاقتصادية حتى بين دول الاتحاد الأوروبي على الرغم من وصوله إلى مرحلة الوحدة النقدية، ويمكن التمييز في هذه الحالة بين التنسيق الكامل الكلي، الذي يعني التطابق أو التماثل التام في الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول في جميع الضرائب المؤلفة للهيكل الضريبي فيها لتظهر كأنها تملك تشريعاً ضريبياً موحداً، ومن غير الضروري الوصول إليها قبل مرحلة الاندماج الاقتصادي الكامل، فهي لا يمكن تصورها إلا في هذه الحالة، وبين التنسيق التام الجزئي والذي يعني توحيد جزء من الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول الأعضاء، التي يتطلبها قيام مراحل تكاملية معينة، كتوحيد الأنظمة والتعريفات الجمركية التي يتطلبها قيام الاتحاد الجمركي.

تجرب الإشارة إلى أنه كي تصبح عملية التنسيق الضريبي بين الدول عملية مفيدة وذات فعالية اقتصادية على مستوى التكتل ومستوى دوله الأعضاء، يجب أن تكون عملية هرمية وتراكمية تنقل الدول الأعضاء من حالة المنافسة إلى حالة التعاون فالتناسق فالتنسيق، ثم التوحيد إذا لزم الأمر، ولا يمكن الدخول في مرحلة لاحقة قبل الانتهاء من متطلبات المرحلة السابقة. والرفاهية الاقتصادية تزداد في تلك الدول من جراء التنسيق الضريبي كلما أدى ذلك التنسيق إلى التقارب في معدلات الضرائب، وقد اقترح أحد الاقتصاديين شكلاً مبسطاً لتصنيف درجات التنسيق استوحاه من تجربة التنسيق الضريبي الأوروبي

رابعاً: أهداف التنسيق الضريبي الدولي:

يعد التنسيق الضريبي وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف، وهذه الأهداف يحددها نوع التعاون أو التكامل الاقتصادي القائم ودرجة التكامل التي تعمل الدول على تحقيقها في التكتلات الاقتصادية المختلفة، كما تختلف أهداف تنسيق كل ضريبة عن أهداف تنسيق الضريبة الأخرى، فهدف تنسيق ضريبة الشركات يختلف عن تنسيق الضرائب غير المباشرة،

وتختلف في كل منها وفق الأفق الزمني بين المدى القريب والبعيد كما في هدف تنمية الاستثمارات الدولية فيها، ويمكن القول إن أهداف التنسيق الضريبي الشامل كثيرة ومتعددة أهمها ما يلي: (فريد النجار، 1995)

1. تحسين المناخ الاستثماري من أجل توطين رأس المال المحلي، ومن ثم تنمية الاستثمارات الدولية، عبر تجنيبها الازدواج الضريبي بين دولة المستثمر والمستثمر فيها وتخفيض معدلات الضرائب المفروضة عليها وإعطاء المستثمرين الحوافز الضريبية اللازمة لجذب الاستثمارات التي تؤثر مباشرة في تنمية الدول الأعضاء.

2. توزيع الاستثمارات الوافدة إليها، كل وفق الفجوة الاستثمارية التي يعاني منها، عبر الاتفاق على الحوافز المعطاة لها في كل دولة من الدول الأعضاء لمنع المنافسة الضريبية وتقريب مستويات التنمية بين الدول الأعضاء.

3. المساعدة على إقامة مشروعات مشتركة بين الدول الأعضاء عبر المزايا والمنح والتسهيلات التي يمكن أن يعطيها لتلك المشروعات، وخاصة الإنتاجية منها.

4. تسهيل عملية انتقال رؤوس الأموال بين الدول عن طريق إلغاء الحواجز الضريبية، كالازدواج الضريبي، أو تحقيق حرية انتقال السلع ورؤوس الأموال من خلال تشابه أو تقارب الأنظمة والقواعد الفنية في الدول الأعضاء، ولاسيما معدلات الضريبة والإعفاءات والأوعية الضريبية وغيرها، وتسهيل عملية انتقال الأشخاص فيما بينها.

5. تحقيق الممارسة الفعلية لحرية انتقال السلع والخدمات بين الدول الأعضاء، عبر التحقيق التدريجي للمساواة في العبء الضريبي على السلع والخدمات المنتجة والمتداولة فيها.

6. المساعدة على تعبئة الموارد المالية في الدول الأعضاء، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير أداء الأجهزة الضريبية فيها ويرفع من كفاءتها؛ لأنه يقلل من إمكانية التهرب الضريبي بين الدول الأعضاء.

7. يعد التنسيق الضريبي أحد الوسائل الموجهة للإصلاح الضريبي المرغوب فيه في الدول الأعضاء.

8. يعد التنسيق الضريبي أحد وسائل تنسيق السياسات النقدية وله علاقة وثيقة بالتعاون المالي بين الدول الأعضاء.

وكي يحقق التنسيق الضريبي أهدافه، يجب أن يحقق قدراً من الوفورات الاقتصادية في دوله، أي يجب أن تكون تكلفة التنسيق الضريبي أقل من المكاسب التي يحققها خلال فترة محددة، لذلك يجب التحقق من المكاسب المتوقعة منه في تلك الفترة وتقويمه على أساسها، ويجب أن تبقى هذه العملية مستمرة لتطوير عملية التنسيق الضريبي وضمان فاعليتها لتحقيق الرفاهية الاقتصادية على مستوى الدول الأعضاء في السوق وعلى مستوى منطقة السوق كتلة واحدة

خامسا: آثار التنسيق الضريبي الدولي: يترتب على التنسيق الضريبي آثارا إيجابية وآثارا سلبية.

1- الآثار الإيجابية للتنسيق الضريبي:

يترتب على التنسيق الضريبي من الآثار الإيجابية ما يلي: (فاروق مرسي متولي، 1995)

أ- التقليل من التأثيرات السلبية على الاقتصاد العالمي:

نظرا لاختلاف قواعد الضريبة التي تطبقها الدول مما يؤثر سلبا على الاقتصاد العالمي من خلال القرارات التي يتخذها المستهلكين والمنتجين نتيجة فرض الضريبة، ففرض ضريبة المبيعات على سلع دون أخرى يؤثر على الأسواق خاصة فيما يتعلق بقرارات المستهلكين حيث يزداد الإقبال على السلع التي لم تفرض عليها ضريبة، وكذلك فرض الضرائب على السلع المنتجة مما يؤثر على الصادرات.

ب- الحد من الآثار السلبية للعناصر الخارجية للضريبة:

لأن التفاوت في قدر الضريبة المفروضة مثلا على الإنتاج يزيد من فرص التصدير والإقبال على السلعة وزيادة الاستثمار إذا كانت الضريبة معقولة ومقبولة وليست مرتفعة، بخلاف زيادة الضريبة على نفس السلع المنتجة مما يقلل من فرص التصدير، وهو يعني التأثير السلبي على هذه الدولة التي زاد فيها الوعاء الضريبي وهو ما يسمى بالتأثير الخارجي للضرائب مما يعني ضرورة التنسيق بين هاتين الدولتين في وعاء وقدر الضريبة.

ج- قلة التكلفة الإدارية:

لأن توحيد التعامل الضريبي وقلة التشريعات المنظمة للضرائب يساعد على تقليل الإجراءات الإدارية مما يقلل من التكلفة الإدارية في حساب الضريبة وتحصيلها، وهذه التكلفة الإدارية حينما تقل يؤثر ذلك إيجابا على السلع والمنتجات لأنها تؤثر على قدر ووعاء الضريبة.

2- الآثار السلبية للتنسيق الضريبي: (فاروق مرسي متولي، 1995)

مما لا شك فيه أن التنسيق الضريبي له آثار سلبية على بعض الدول من هذه الآثار.

أ- إعادة توزيع الإيرادات الضريبية:

حينما يتم التنسيق بين الدول فيما يتعلق بالضرائب يحدث نوع من أنواع التقليل الضريبي لبعض الدول حينما تقوم بالتعديل التشريعي الضريبي بما يتلاءم مع التنسيق الدولي، فيقل وعاء الضريبة وقدرها بما يتلاءم مع التنسيق الدولي، وهو من أهم الآثار السلبية للتنسيق الضريبي.

وخاصة ما يتعلق بالتكاليف والأعباء، وهذا يضر الدولة التي تعتمد في جزء كبير من ميزانيتها على الضرائب بخلاف غيرها من الدول، ومن المعايير المعرفة لقدر هذه الخسارة معرفة قدر الوعاء الضريبي قبل التنسيق وبعده، ومن النماذج التطبيقية لذلك ما حدث في الاتحاد الأوروبي فيما يتعلق بالقيمة المضافة، حيث وجدت خسائر في الوعاء الضريبي لنصف الدول المشتركة مما جعل الاتحاد الأوروبي يعيد توزيع الإيرادات الضريبية.

ب- التأثير السلبي على الاقتصاد المحلي:

التنسيق الضريبي يكون له تبعات سلبية على الاقتصاد الداخلي للدولة، لأن بعض الدول يكون الهدف من فرض الضرائب فيها توفير الدعم المالي والنفقات المالية للميزانية الداخلية، وهو يتفاوت من دولة لأخرى، فالدولة التي تجعل للضرائب قدرا كبيرا في الميزانية تتأثر سلبيا من أعمال التنسيق الضريبي بخلاف غيرها، أيضا يؤثر التنسيق الضريبي على حجم النفقات العامة للدولة المتقدمة بخلاف غيرها من الدول النامية.

الختاتمة

لقد تناولت هذه المادة العلمية دراسة العديد من القضايا الضريبية الدولية، والتي على رأسها الاتفاقيات الجبائية الدولية و التي أصبحت تشكل عنصرا هاما من عن عناصر مناخ الاستثمار الدولي.

كما تعد تلك الاتفاقيات أداة هامة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي الدولي، من خلال احتوائها على أحكام تتعلق بتبادل المعلومات الضريبية بين الدولتين المتعاقدين، و المساعدة المتبادلة في تحصيل ال

ضرائب. و تعتبر أسلوبا فعالا في التنسيق بين الأنظمة الضريبية المختلفة للدول، والسعي إلى التقليل من درجة اختلافها، و الذي يعد من أهم أسباب حدوث الازدواج الضريبي على المستوى الدولي.

و هذا ما يدل على الاهتمام الذي توليه الاتفاقيات الجبائية للمشاكل الضريبية الدولية، و سعيها إلى توفير وسائل مناسبة لحلها، و يعود الفضل في تطوير تلك الاتفاقيات للمنظمات الدولية، مثل عصبة الأمم التي وضعت حجر الأساس في هذا المجال، و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية التي اقترحت نموذجا أصبح يمثل مرجعا أساسيا تستند إليه معظم الدول عند إبرامها لاتفاقيات جبائية.

قائمة المراجع

- اسراء كاطع فياض، اسراء عبد فرحان، رشا خالد شهاب، (2020)، الملاذات الضريبية الأمنة التوزيع الجغرافي، والآثار الاقتصادية، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 125
- بن عبد الفتاح دحمان و من معه، (2011)، التنافسية الجبائية وآثارها على نماذج من إقتصاديات الدول المغاربية، مجلة دفاتر السياسة و القانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 5
- بوقروة إيمان، (2010)، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير، جامعة سكيكدة
- جاد خليفة، (2010)، الملاذات الضريبية بين ال رفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية ، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة ، مصر ، العدد 52
- حامد عبد المجيد دراز، رمزي علي سلامة، المرسي السيد حجازي، (1989)، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت
- سامي محمود مراد، (2018)، دراسة تحليلية لآليات جانب الإزدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية ، والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 1، العدد 1
- سوزي عدلي ناشد، (1999)، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية
- طورش بتاتة، (2012)، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة قسنطينة .
- عبد الكريم صادق بركات، (1973)، التنسيق الضريبي في الأسواق المشتركة، معهد الدراسات المصرفية، الإسكندرية،
- عزوز علي، (2012)، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، في مجلة: الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، العدد 8
- عصام بشور، (1988)، المالية العامة والتشريع الضريبي، مطبعة الداودي، دمشق
- محمد إبراهيم أبو شادي، (2009)، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة
- محمد الحلاق، عبد الهادي الحردان، (2004)، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق كلية الحقوق،

قائمة المراجع

- ملال محمد طارق، (2013)، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية جانبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، العدد 13، جامعة الأغواط
- مهداوي عبد القادر، (2015)، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي . الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة ورقلة، العدد 14
- نور حمزة حسين، (2020)، الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، مجلة العلوم القانونية / كلية القانون - جامعة بغداد / العدد الاول
- ناصر شاري نشيدة معزوز، (2021)، محاضرات في القانون الجبائي الدولي، جامعة البليدة
- هشام محمد البدر، (2005)، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي، دار المعارف، الاسكندرية
- الوليد صالح عبد العزيز، (2002)، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة العربية، الأردن، ط1/
- يونس أحمد البطريق، (1997)، السياسات الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الاسكندرية
- يونس البطريق، (2003)، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية
- اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك، 2001
- TADDEI BRUNO, La fraude fiscale (Librairies techniques cour de cassation, Paris
- André MARGAIRAZ,(1990), La Fraude fiscale et ses succédanés, Comment on échappe à l'impôt
- AMES R.HINES & C. FRITZ FOLEY & MIHIR A.DESAI, (2004), The Economic Effects of Regional Rax Havens, (NBER, Cambridge).
- Bernard Castagnède,(2006), précis de fiscalité internationale, presse universitaire de France, 2ème édition,