

المشاكل الجبائية وتحديات المعالجة

المبحث الأول: مشكلة التهرب الضريبي الداخلي و الدولي

لا شك في أن ظاهرة التهرب الضريبي، هي من المشاكل القديمة التي ارتبط ظهورها بميلاد المجتمعات والدول، فهي ظاهرة لها تأثيراتها المالية والاقتصادية وكذلك الاجتماعية وحتى السياسية في عصرنا الحالي تقاوم حجم الظاهرة مع ظهور الأشكال الحديثة للممارسات التجارية والمالية، كالأدوات المالية المتداولة في البورصة وعلومة الأسواق المالية بصفة عامة، تنامي الاقتصاد الموازي، التعقيدات التي مست الأشكال القانونية لمختلف الهيئات والمؤسسات. إن عولمة المبادلات التي أحدثت صعوبة لدى السلطات المالية في تحديد الموطن الفعلي للنشاط، إلغاء الحواجز الجمركية في إطار الشراكة والتكتلات الاقتصادية والتي زادت من حدة التهرب الضريبي على المستوى الدولي.

المطلب الأول: التهرب الضريبي الداخلي

تعاني كل دول العالم المتقدمة أو المتخلفة، من التهرب الضريبي فهو ظاهرة عالمية من الصعب وضع مفهوم شامل لها وصالح لجميع البلدان، غير أنه في هذا المطلب تم إعطاء التعريف وأسباب وطرق مكافحة الظاهرة مما هو محل إجماع من طرف الباحثين في التهرب الضريبي من مختصين في المالية العامة وعلم الاجتماع كذلك.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي الداخلي

التهرب من الضريبة داخل الدولة الواحدة، هو التخلص جزئياً أو كلياً من عبئها ودون نقل هذا العبء لشخص آخر، حارماً بذلك خزينة الدولة من بعض الإيرادات¹، ويمكن التمييز بين ما هو مشروع وما هو غير مشروع، فالتهرب المشروع، وهو عبارة عن تجنب دفع الضريبة إما بموجب القانون في حد ذاته *أو بالاستفادة من بعض الثغرات القانونية والتي تستوجب الانتباه لها وتصحيحها من طرف المشرع الضريبي. كما أنه في حالة ما إذا عمد المكلف إلى الحد من استهلاك السلع التي تُفرض عليها الضريبة بقصد تفادي دفعها، أو عمد المنتج إلى الحد من إنتاج سلعة التي تفرض عليها الضريبة أو إلى ترك مجال النشاط

¹ عصام بشور، المالية العامة و التشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، الطبعة السابعة، سنة 1996، صص 312-324.
*كإعفاء الأرباح المحتجزة من ضريبة التوزيع والممنوح من طرف المشرع الضريبي، فتقوم الشركة باحتجازها وعدم توزيعها على الشركاء وذلك بوضعها في شكل احتياطات أو بالرفع في رأس المال فتجنب بذلك دفع الضريبة على الأرباح الموزعة.

الإنتاجي والانتقال إلى مجال آخر لا يكون فيه النشاط محلاً للضريبة أو يكون عبئاً أقل. في كل هذه الحالات يتجنب دفع الضريبة ولكن بطريقة مشروعة ليس فيه انتهاكاً للقانون الضريبي.² أما التهرب الغير مشروع فهو ما يسمى بالغش الضريبي الذي يمنعه القانون ويتعرض مرتكبه لعقوبات مالية وقضائية إذا تطلب الأمر ذلك. ويكون الغش الضريبي بانتهاج العديد من الطرق أهمها:

- عدم التصريح بالوجود أمام الإدارة الجبائية، أو إخفاء جزء من الأرباح أو رقم الأعمال وعدم تسديد الضرائب المترتبة عنها أو تضخيم الأعباء والتكاليف من أجل الاستفادة من حسمها.
- القيام بممارسات مادية كتزوير الفواتير، تنظيم عملية الإفلاس ووضع عراقيل أمام الأعوان المختصين بتحصيل الضرائب، عدم مسك محاسبة دقيقة أو إخفاء الدفاتر المحاسبية عن المراقبين الجبائيين ورفض التواصل معهم.³

ثانياً : أسباب وآثار التهرب الضريبي

يمكن تلخيص العوامل المؤدية بالمكلفين إلى التهرب من دفع الضرائب وكذا الآثار الناجمة عن هذا السلوك فيما يلي:

1- أسباب التهرب الضريبي

تتمثل أهم العوامل التي تؤدي بالمكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة فيما يلي:

- ضعف الوعي الضريبي لدى الأفراد.
- عدم تصميم نظام ضريبي يراعي المبادئ العامة للضريبة.
- ضعف الإدارة الجبائية في تحديد المادة الخاضعة للضريبة أو في مجال التحصيل الضريبي.
- ارتفاع مستوى الضغط الضريبي الكلي على الأفراد و المؤسسات .

2- آثار التهرب الضريبي

² محمد دويدار ، في نظرية الضريبة و النظام الضريبي -مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني- ، الدار الجامعية ، بيروت ، 2000 ، ص70.

³ L'équipe fiscale de la revue fiduciaire , Op.cit. ,p845.

يُخلف التهرب الضريبي عدة آثار سلبية، منها:

- الإضرار بالخزينة العمومية للدولة ، و العجز في مواجهة النفقات العامة للدولة.
- التقليص من حجم إعانات الاستثمار و تعطيل عجلة الإنتاج.
- الإخلال بمبادئ المنافسة، بتوجيه عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي
- المساهمة في تنامي الاقتصاد الموازي وماله من انعكاسات خطيرة على اقتصاديات الدول.
- إضعاف روح التضامن والتكافل بين أفراد المجتمع.
- تؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب أو إضافة ضرائب جديدة فيولد ذلك استياءً لدى المكلفين فتعكس في سلوكيات مقاومة للضريبة*.

ثالثاً: طرق قياس حجم التهرب الضريبي وسبل مكافحته

يُجمع الباحثين في المالية العامة صعوبة تحديد وقياس حجم التهرب الضريبي داخل اقتصاد معين، غير أنه هناك بعض الطرق -على محدوديتها -، تستعملها بعض الدول من أجل قياس حجم التهرب الضريبي داخلها فيمكن ذكر أهم هذه الطرق وفق ما يلي⁴:

- **طريقة التحقيق المكثف في عينة من المكلفين:** وهو إخضاع عينة من الأنشطة للتحقيق الجبائي ومن تم استنباط أصناف الدخل الأكثر عرضة للتهرب الضريبي، وبعد ذلك يتم القيام بحساب الفرق ما بين بالدخل المصرح به وذلك المعتمد جراء التحقيق الجبائي إلا أن هذه الطريقة تبقى محدودة لصعوبة تحديد العينة وجعلها تمثيلية لمجموع المكلفين من جهة، ومن جهة أخرى استبعاد الأنشطة الموازية والغير محصاة أصلاً من طرف مصالح الضرائب.
- **طريقة سبر الآراء:** وهي عبارة عن استجابات تقوم بها مصالح أخرى متعلق بمختلف الأنشطة الاقتصادية وكذلك سلوك الأفراد، كما يمكن الحصول على معلومات حول دخل المكلفين من

*ظهرت العديد من الاضطرابات و أحداث الشغب نتيجة معارضة المكلفين لبعض الضرائب ورفض تسديدها ، فظهرت حركات مناهضة للمراقبة الجبائية ، كحركة "بوجاد" في فرنسا والتي أصبحت ممثلة للشعب بحوالي 50 مقعداً في مجلس النواب الفرنسي سنة 1956 ، وكذلك العصيان المدني الذي حدث في بريطانيا سنة 1990 عندما تم فرض ضريبة تسمى -ضريبة الرأس- "poll tax" من طرف حكومة مارغريت تاتشر .

⁴ Céline Bazart , la fraude fiscale ,Modélisation du face a face état- contribuables , thèse de doctorat en sciences économiques , UNIVERSITE MONTPELIER1 ,2005 ,pp48-55.

مصادر مستقلة عن التصريحات الجبائية. تُسهل عملية مقارنة الدخل من المصدّرين بحساب الضرائب المتهرب من دفعها. كما لهذه الطريقة مزايا خاصة في كونها مصدر مهم لجمع المعطيات، إلا أنها قد تصطدم بمشكلة عزوف المكلفين عن إعطاء المعلومات الخاصة بدخلهم أو التردد في الإجابة عن الاستبيان.

- **طريقة العفو الجبائي الخاص:** فيمكن من خلال اعتماد هذه الطريقة تحريض المكلفين على التصريح الحقيقي بدخلهم على أساس أنهم معفون أصلاً من تسديد الضرائب لفترة زمنية محددة، فمن غير المجدي في هذه الحالة اللجوء إلى التصريحات الخاطئة. فيتم قياس التهرب الضريبي من خلال مقارنة الدخل المصرح بها في فترة العفو الجبائي-والتي من المفترض أن تكون حقيقية - مع الدخل المصرح بها بعد انتهاء فترة العفو. تبقى هذه الطريقة محفوفة بمخاطر عدم انجذاب المكلفين نحو العفو الجبائي بتقديمهم لتصريحات مضللة في مرحلة العفو، تحسباً منهم للمرحلة القادمة بعد انتهاء العفو الجبائي.

مما سبق نستنتج أن الطرق المذكورة أعلاه بشأن محاولة قياس حجم التهرب الضريبي تبقى محدودة وقاصرة عن إعطاء الخسائر الجبائية الحقيقية التي تتكبدها خزينة الدول جراء التهرب الضريبي. وفي نفس السياق هناك طرق أخرى غير مباشرة يتم فيها التركيز حول قياس حجم الاقتصاد الموازي ومن ثم معرفة الخسائر الجبائية التي يخلفها هذا القطاع، كمقارنة الدخل المصرح بها جبائياً، مع الدخل التي تقدمها المحاسبة الوطنية، حسب مبدأ المصادر والاستخدامات، والفرق بينهما يعبر عن الدخل الغير مصرح بها، وتبقى هذه الطريقة محدودة بالنظر إلى عدم وجود تعريف موحد للدخل في حد ذاته من وجهتي النظر الجبائية والمحاسبة الوطنية.

بما أنه من الصعوبة قياس حجم الظاهرة، فمن الصعب كذلك القضاء عليها أو استئصالها، بينما يمكن معالجة أسبابه الرئيسية للحد من تفاقمها، ويمكن إجمال طرق مكافحة التهرب الضريبي فيما يلي:

- تحسين العلاقة ما بين المكلف والإدارة

- تفعيل دور الرقابة الجبائية، بتكوين نوعي وجيد لأعوان الإدارة الجبائية

- وضع عقوبات صارمة وشديدة تتجاوز الغرامات المالية

- تبسيط النظام الضريبي من حيث وضوح القواعد الضريبية وسهولة تطبيقها.

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي الدولي وآلياته

في ظل عدم التفريق الذي تمارسه مختلف الصحف في مجال الجبائية الدولية، بين التهرب، التجنب والتخطيط الضريبي، فيجب التأكيد على أن الأول غير مشروع بينما التجنب والتخطيط فهما مشروعان.⁵ فحسب دراسة أجراها البنك العالمي تم تقدير حجم التهرب الضريبي الدولي ما بين 350 و 500 مليار دولار سنويا، وفي أوروبا لوحدها قدرة اللجنة الأوروبية قيمة التهرب الضريبي الدولي بنسبة 2 إلى 5 % من الناتج الداخلي الخام أما بالنسبة لفرنسا فيقدر بـ 15 إلى 20 مليار دولار سنويا⁶. تستخدم الشركات المتعددة الجنسيات العديد من الطرق من أجل التهرب من دفع الضرائب وذلك سواء باستغلال فكرة المنشأة الثابتة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية، أو التلاعب بأسعار التحويل الدولية بالإضافة إلى تحويل الأرباح إلى دول مصنفة كملاذات أو جنات ضريبية، لذلك سوف نحاول تناول هذه الطرق بالتفصيل من خلال هذا المطلب.

أولاً: التهرب الضريبي عن طريق فكرة المنشأة الثابتة

مكنت فكرة المنشأة الثابتة، الشركات المتعددة الجنسيات من التهرب الضريبي على المستوى الدولي، أين تستطيع بمقتضاها تحقيق أعلى ربح ممكن وبأقل عبء ضريبي. ويرجع ظهور هذه الفكرة إلى المشكلات التي ظهرت على الصعيد الدولي بشأن كيفية محاسبة الشركات دولية النشاط من الناحية الضريبية ولاسيما فروعها في البلد المضيف، فانتهمى الأمر إلى اعتبار المنشأة الثابتة بمثابة ضابط إسناد ضريبي، بمعنى أن وجودها يعني وجوب خضوعها للضريبة. ومن أجل تقادي ظاهرة الازدواج الضريبي نتيجة لخضوع هذه الشركات لأكثر من معيار ضريبي وسيادة ضريبية بما ينال من أرباح هذه الشركات، ولمنع التهرب الضريبي الدولي، فقد استقر القانون الضريبي الدولي على مبدأ هام هو ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة⁷.

⁵ Philippe Neefs et Antonin Gourgue , Délocalisation , L'hydre fiscale ? , Revue reflets de la vie économique et perspectives , De BOECK supérieur , 2013/4 , p46.

⁶ Bernard CASTAGNEDE, Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale , la nouvelle donne , Revue Française de Finances Publiques , N°110-Avril2010 , L.G.D.J , France , p3.

⁷ سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، 1999 ، ص ص 96-97.

حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، للقول بوجود منشأة ثابتة يجب التوقيع المادي الفعلي كوجود الآلات والأشغال من جهة، ومن جهة أخرى وجوب أن تكون الإقامة دائمة ويتم القيام بالنشاط في هذه الإقامة. ويتم التهرب الضريبي الدولي باستخدام المنشأة الثابتة إما بقيام الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تمنح الإعفاء الكلي من الضرائب، أو تقسيمها إلى وحدات تُقدّمها صفة المنشأة الثابتة ولا تخضع بذلك للضرائب. لذلك يتم التهرب الضريبي بواسطة شركات وسيطة تقوم بعمليات تمويهية وفق الأشكال التالية:

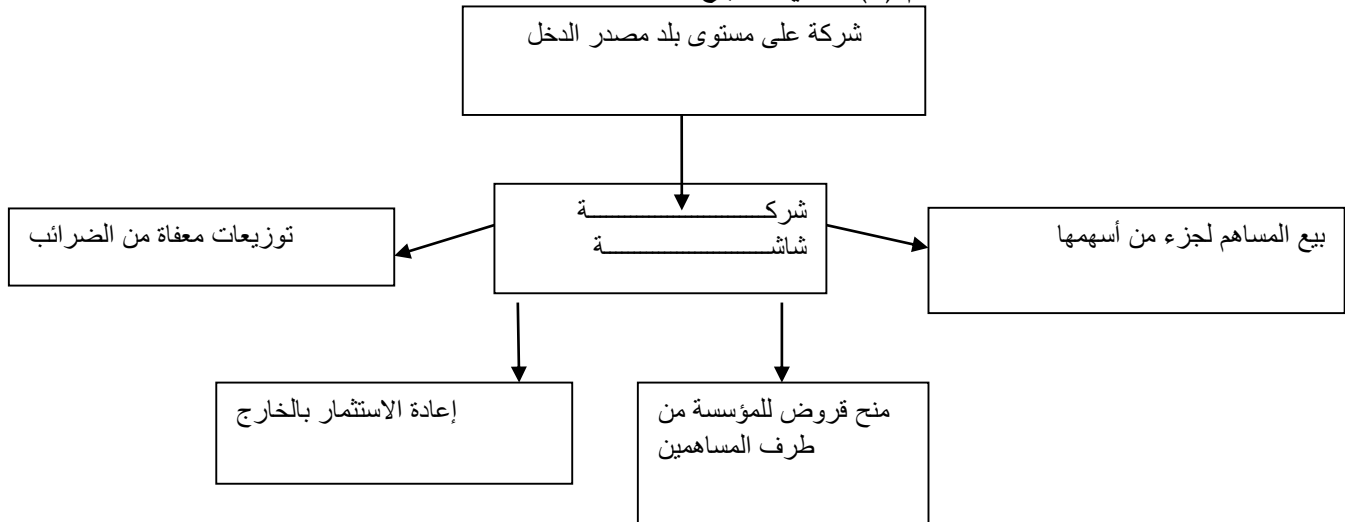
1- إنشاء شركات شاشة sociétés écrans

يتم اختيار البلدان ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو المعدومة من أجل إنشاء الشركات الشاشة بها، وتتميز هذه الأخيرة بما يلي:

- ليست لديها وظيفة تجارية حقيقية
- هدفها هو استقطاب الأرباح المحولة نحوها من طرف مجمع الشركات
- تهدف إلى إخفاء جزء من الأرباح على مستوى بلد إقامة المكلف بدفع الضريبة (المساهم).

ويمكن تلخيص آلية تحويل الأرباح لأغراض جبائية وفق طريقة الشركة الشاشة بواسطة الشكل التالي:

الشكل رقم (1): تحويل الأرباح بواسطة الشركات الشاشة



Source: Thierry Lamorlette et Patrick Rassat ,Stratégie fiscale internationale ,Maxima,3ème édition,2006, pp46-53.

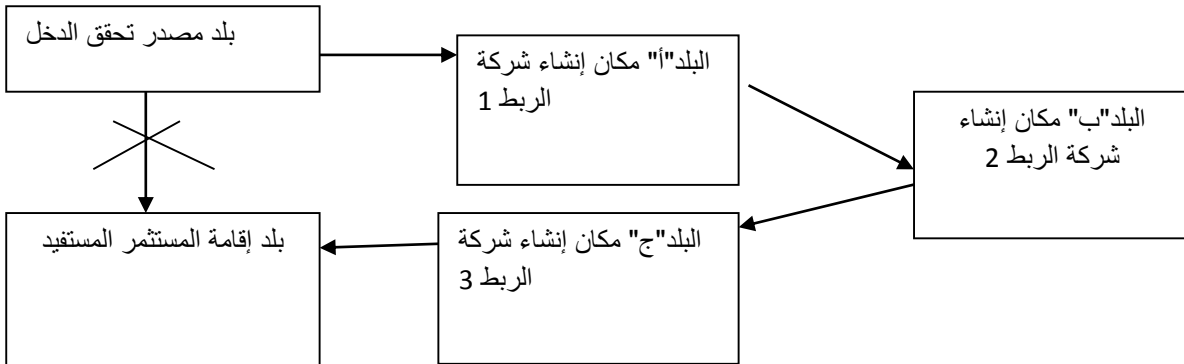
من خلال الشكل أعلاه يتضح أنه بعد تحويل الأرباح نحو الشركة الشاشة، تقوم هذه الأخيرة بتوزيع تلك الأرباح وفق الطريقة التي يختارها المساهمون، ويمكن إيجاز هذه الطرق في ما يلي:

- توزيع الأرباح على المساهمين إذا كانت معفاة من الضرائب على الأرباح الموزعة أو بموجب اتفاقية جبائية أو بنص تشريعي داخلي على مستوى بلد موقع الشركة الشاشة.
- إعادة استثمار الأرباح المحولة نحو الشركة الشاشة.
- منح قروض من طرف الشركة لفائدة المساهمين.
- بيع أسهم الشركة الشاشة من طرف المساهم، من أجل تقادي دفع الضريبة على فائض قيمة الأسهم المتنازل عنها.

2- شركات الربط sociétés relais

يتم إنشاء شركات الربط بهدف الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي تمنحها الاتفاقيات، فتحدث بذلك ظاهرة تسوق الاتفاقيات "treaty shopping"، أين يتم تحويل الأرباح إلى سلسلة من شركات الربط المتواجدة بالبلدان التي تمنح مزايا ضريبية كبيرة بموجب الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع بلد إقامة الشركة الأم، ويمكن توضيح آلية تحويل الأرباح بهذه الطريقة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(2): تحويل الأرباح بواسطة شركات الربط



Source: Thierry Lamorlette et Patrick Rassat ,op. cit, ,2006, p50.

الملاحظ من الشكل أعلاه أن تدفق الدخل بين بلد المصدر وبلد إقامة المستفيد، لن يتم إلا عبر سلسلة من شركات الربط التي تمنح أقصى مزايا جبائية في إطار الاتفاقيات الجبائية، على أساس أنه لا توجد تلك المزايا مباشرة بين بلد المصدر وبلد الإقامة. فيتم تحويل الأرباح من الفرع الأجنبي الذي حقق أرباحا في

بلد مصدر تحقق الدخل ، إلى البلد" أ "الذي تربطه اتفاقية جبائية مع البلد مصدر تحقق الدخل أين تتواجد شركة الربط الأولى ، ومن البلد" أ "إلى البلد ب اللذان تربطهما معا اتفاقية جبائية أين تتواجد شركة الربط الثانية ، وبعد ذلك يتم تحويل الأرباح من البلد" ب "إلى البلد" ج " اللذان تربطهما اتفاقية جبائية عبر شركة الربط الثالثة ، وفي الأخير تُحوّل شركة الربط الثالثة أرباحها نحو بلدها الأصلي الذي تربطه اتفاقية جبائية مع البلد" ج ". وكل هذه التحويلات كانت بسبب غياب اتفاقية جبائية تربط بلدي مصدر تحقق الدخل (البلد المضيف للاستثمار) والبلد الأصلي للفرع الأجنبي.

3- وضع شركات من نوع خاص:

تتخذ هذه الشركات الأشكال التالية:

- عندما تمنع التشريعات الجبائية الداخلية حسم المخصصات من الوعاء الضريبي، يتم إنشاء شركة إعادة التأمين في بلد آخر يسمح بحسم المخصصات* ومن تم يتم تحويل مخاطر التأمين إليها في شكل أقساط يتم حسمها من الوعاء الضريبي لشركة إعادة التأمين.
- وضع مؤسسات بنكية كفرع يقدم خدمات مالية لفائدة الشركة الأم في بلدان تمنح مزايا جبائية لهذا النوع من المؤسسات -على غرار هولاندا ولكسمبورغ-، وتتمثل الخدمات المالية في تسيير القروض والسلفيات التي تتم ما بين فروع المجمع.
- إنشاء مركز خدمات مشترك لفائدة المجمع في بلد يمنح مزايا جبائية عالية، والوظيفة الوحيدة للمركز هي تحويل الأرباح نحوه. لذلك تضع بعض الدول-على غرار فرنسا وبلجيكا - نظام ضريبي خاص بالمنشآت الثابتة والتابعة لشركة متعددة الجنسيات مقرها بالخارج وتنشط حصرا في مجال التسيير، التنسيق والمراقبة لفائدة المجمع.

4- القيام بعمليات وهمية: وهي عمليات عديمة الجدوى من الناحية الاقتصادية، تهدف بالأساس إلى

- التخلص من الضرائب أو جزء منها فيحاول بذلك المجمع القيام بعمليات وهمية نذكر منها:
- إعادة هيكلة الشركة الأم، كتعديل نسبة حصص الفروع المساهمة في التجمع عندما يكون معدل المساهمة أقل من نسبة محددة سلفا، فتستفيد بذلك من الأرصدة الجبائية الممنوحة بموجب الاتفاقيات الجبائية.
- تغيير المقر الاجتماعي نحو بلد ذو مستوى ضغط ضريبي منخفض أو معدوم، ولا تمارس الشركة على مستوى هذا المقر أي نشاط اقتصادي حقيقي.

*تسمح بذلك بعض البلدان المصنفة كجناح ضريبية على غرار ، لكسمبورغ ، جزر البهاما .

- التلخص من دفع الضرائب على العوائد الموزعة من خلال تحويلها نحو شركة قابضة مالية في شكل فوائد على قروض وهمية مدفوعة للشركة القابضة، مما يمنحها الإعفاء من الاقتطاع من المصدر، بموجب اتفاقية جبائية.

ثانياً: التهرب عن طريق التلاعب بأسعار التحويل الدولية

سعر التحويل هو السعر المحدد لتحويل السلع أو بيعها بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض، أو بين المركز الرئيسي للشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولية، فيمكن للشركات المتعددة الجنسيات استخدام أسعار التحويل لتحقيق أقصى أرباح في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة وتخفيض حجم الأرباح في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، كما تستطيع تلك الشركات أيضاً عن طريق أسعار التحويل في تخفيض آثار التعريفات والرسوم الجمركية على الواردات عن طريق قيام الشركة المصدرة بتخفيض أسعار تحويل السلع والمنتجات المحولة.

وعليه، يتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل⁸:

- إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات المتعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، ففي هذه الحالة لا تأخذ الأسعار الجارية والمتداولة في السوق بالحسبان، إنما تقوم الشركة الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية بأسعار غير واقعية من أجل التلاعب بالأسعار.
- التلاعب في الوعاء الضريبي قبل توزيع الأرباح سواء بالزيادة أو بالنقصان في الأعباء القابلة للحسم من جانب الشركة الأم من أجل الاستفادة من تباين الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة.
- عند توزيع الأرباح بإنشاء شركات وسيطة تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم من أجل التهرب من دفع الضرائب المرتفعة على الأرباح الموزعة في البلد الأم.

⁸زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص ص427-429.

ثالثا: التهرب باستخدام الجنات الضريبية

أصبحت تسمية الجنات الضريبية مرادفة للتدفقات المالية المحققة بطرق غير شرعية ومشبوهة ، وقد أجمعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ومجموعة العمل المالي الدولي (GAFI) *، على أن الجنات الضريبية هي البلدان أو الأقاليم التي يوجد بها نظام عام يخص الأنشطة المالية المحلية، وآخر استثنائي للأنشطة الدولية، ويتضمن تسهيلات مالية واسعة أهمها⁹:

- غياب الضرائب، ومختلف الرسوم.
- عدم تجريم عملية تبييض الأموال.
- عدم اشتراط البنوك معرفة هوية الزبون مع المحافظة على السر البنكي.

كما تُعرف الجنات الضريبية على أنها دول صغيرة من حيث المساحة وعدد السكان، وتتمثل الأنشطة التي تختار الجنات الضريبية في نوعين أساسيين هما¹⁰:

- وضع أرصدة مالية في مؤسسات بنكية بعيدا عن أعين الإدارات الضريبية الوطنية.
- إنشاء هياكل وهمية، الهدف منها تحويل الأرباح منها وإليها.

للإشارة فإن الشركات المتعددة الجنسيات ليست وحدها التي تستعمل الجنات الضريبية، فجدد كذلك شريحة أخرى كبيرة من المتعاملين الآخرين، على غرار الأثرياء في العالم كمشاهير الفن والرياضة، الشركات المتعددة الجنسيات، المؤسسات المالية "البنوك، شركات التأمين وصناديق الاستثمار"، الخبراء في القانون، الجباية والمحاسبة. وتلعب الجنات الضريبية دورا جوهريا في العولمة المالية، بصفتها الأداة التي تستعملها الشركات المتعددة الجنسيات من أجل تخفيض حجم الضرائب المدفوعة والتخلص أيضا من عوائق قانونية وتنظيمية في بلدان أخرى، فقد تم تقدير عدد المؤسسات المتواجدة بأقاليم مصنفة كجنات ضريبية سنة 2004 كما هو مبين في الجدول التالي:

* تم إنشاء هذه الهيئة عادة انعقاد مجموعة السبع بباريس سنة 1989 ، وذلك نتيجة تقاوم ظاهرة غسل الأموال.

⁹ مختار شيبلي، الإجرام الاقتصادي و المالي الدولي وسبل مكافحته، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، سنة 2011، ص 73 - 74.

¹⁰ Grégoire Duhamel , LES PARADIS FISCAUX , édition Jacques Grancher , France ,1999 ,p85.

الجدول رقم(1): تقديرات بعدد المؤسسات بأهم الجنات الضريبية لسنة 2004

الإقليم	عدد المؤسسات	الإقليم	عدد المؤسسات
أنجيلا	400 .7	أنتيجا وبربودا	300 .10
بهماس	616 .42	بارباد	416 .21
باليز	370 .37	برمودا	718 .17
الجزر العذراء البريطانية	916 .619	بروناي	500 .2
جزر كايمان	000 .72	جزر كوك	000 .15
قبرص	933 .148	جيبالتار	142 .31
بنما	652 .369	موريس	302 .21
هونكونغ	455 .547	جزيرة مان	821 .35

Source: christian chavagneux , ronon palan: les paradis fiscaux, édition la Découverte ,paris , 2007,p63.

المُلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن هناك الآلاف من الشركات المتعددة الجنسيات التي تُنشأ فروعاً لها على مستوى الجنات الضريبية الأكثر استعمالاً، على غرار هونكونغ، بنما والجزر العذراء البريطانية.

المطلب الثالث: السياسات المنتهجة في مكافحة التهرب الضريبي الدولي

بادئ الأمر، اقترن التفكير في إيجاد حل لمشكلة التهرب الضريبي الدولي بالجهود المبذولة من طرف مختلف الهيئات الدولية من أجل محاصرة مشكلة الازدواج الضريبي، أما في الآونة الأخيرة ومنذ سنوات التسعينات وما ظهر فيها من أزمات مالية متتالية، أصبح موضوع الجنات الضريبية يطرح بشدة من طرف المنظمات السياسية والاقتصادية، وتم تشكيل لجان متخصصة للبحث في سبل محاصرة الظاهرة.

أولاً : تقارير منظمة التنمية والتعاون الاقتصاديين

لقد قسمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصاديين في أول تقرير لها سنة 1998، الأنظمة الضريبية التي تقوم بممارسات جبائية مضرّة إلى ثلاثة أصناف أساسية هي: ¹¹

- الأنظمة الضريبية التفضيلية والمنضوية تحت لواء الدول الأعضاء في منظمة التنمية والتعاون الاقتصاديين
- الجنات أو الملاذات الضريبية
- اقتصاديات الدول الغير أعضاء في المنظمة

¹¹ OCDE , concurrence fiscale dommageable-un problème mondiale- , France ,1998 , pp26-30.

وقد تم اعتماد مجموعة من المعايير الأساسية، من أجل التصنيف الدقيق للجنات الضريبية هي:

- عدم فرض أو وجود ضرائب على الأشخاص المقيمين بالبلد أو فرض ضرائب بمعدلات تكاد تكون معدومة.
- عدم وجود تبادل حقيقي للمعلومات كما هو منقح عليه بنص الاتفاقيات الجبائية
- غياب الشفافية في مجال تطبيق القوانين وعدم وضوح التشريعات والممارسات الإدارية والإجراءات القانونية.
- غياب أنشطة استثمارية مهمة وبديلة تستدعي منح امتيازات ذات طابع جبائي.

لقد تبع تقرير 1998 خمسة تقارير أخرى وفي مراحل مختلفة من أجل محاصرة الممارسات الجبائية المضرة والمنتهجة من طرف بعض البلدان وكانت على النحو التالي¹²:

- 1- التقرير الصادر في جوان من سنة 2000 والذي تم بموجبه تقييم التطور المحقق وكذلك تصنيف 47 نظام ضريبي من بين الدول الأعضاء في المنظمة بالضرر الشديد، و35 نظام آخر أقل ضرراً ولكن تتوفر فيه بعض المعايير من أجل تصنيفها كجنات ضريبية.
- 2- التقرير الصادر سنة 2001، أين أضاف عدة تعديلات للمفاهيم المتعلقة بالجنات الضريبية، وأهمها تلك المتعلقة بوضع المعيار الوحيد للتصنيف هو فقط التقيد بمبدأ التبادل الفعلي للمعلومات والشفافية.
- 3- ما بين سنتي 2000 و2004، قامت المنظمة بصياغة توصيات في شكل نصوص تطبيقية، من أجل مساعدة البلدان الأعضاء على فحص الأنظمة الضريبية التفضيلية اعتماداً على مجموعة من المؤشرات أهمها: الشفافية، تبادل المعلومات، محاصرة الأنظمة الضريبية التفضيلية، مراقبة أسعار التحويل، النظر في خلفيات القرارات المتخذة من طرف بعض الشركات كالشركات القابضة، شركات تسيير الأموال، شركات النقل البحري.

¹² OCDE ,Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ,lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables , en prenant en compte la transparence et la substance , rapport d'étape 2014 , pp17-21.

4- التقرير الصادر في سنة 2004، اهتم بمعالجة التخطيط الضريبي الذي تقوم به الشركات القابضة وما شابهها مع إلغاء صفة الضرر حول الأنظمة الضريبية المصنفة سابقا.

5- التقرير الصادر سنة 2006، ألغى التصنيف المتعلق بالأنظمة الضريبية التفضيلية وأصبحت تُعالج الإشكالية، على أساس مبدأ احترام بند التبادل الفعلي للمعلومات وذلك باعتماد نموذج خاص بتبادل المعلومات لأغراض جبائية.

ثانيا: السياسات العامة وفق سياقها التاريخي

لقد مرت عملية مكافحة "الجنات الضريبية" من خلال الجهود المبذولة من طرف مختلف الهيئات والمنظمات الدولية، بأربعة مراحل أساسية يمكن تلخيصها كالآتي:

1- سياسة تصميم المعاهدات وإثراءها: وذلك من خلال الجهود التي بذلتها عصابة الأمم في مجال تقادي الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي الدولي ابتداء من سنة 1920 من خلال ندوة بروكسل، وتبعتها ندوة مكسيكو سنة 1943 وندوة لندن سنة 1946 أين تم وضع نماذج لاتفاقيات جبائية من أجل محاصرة الجنات الضريبية إلا أنها لم تأتي بالنتائج المرجوة منها.

2- سياسة التقارير والتعليقات: منذ سنة 1960، أخذت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المبادرة في مجال محاصرة الجنات الضريبية من خلال التوصيات والتقارير والتعليقات التي تقوم بها دوريا، ومع ذلك تميزت هذه الجهود بنوع من التساهل في تطبيق التوصيات من مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

3- سياسة القوائم السوداء: منذ سنة 1998، تزايد الاهتمام بموضوع الجنات الضريبية بحيث قررت مختلف الحكومات والجمعيات الدولية تشديد العقوبات الردعية في مجال مكافحة الفساد وغسيل الأموال، وعلى ضوء ذلك تم وضع ثلاث قوائم من البلدان المصنفة كجنات ضريبية من طرف منتدى الاستقرار المالي (FSF)*، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومجموعة العمل المالي الدولي (GAFI)¹³ على التوالي. وقد تميز نشر هذه القوائم بعدم الاستقرار في مجال التصنيف مما أسقط العديد من الأقاليم من هذه القوائم ومن جهة بعض النتائج الإيجابية التي أدت إلى التقليل من عدد الجنات الضريبية.

* أعمال منتدى الاستقرار المالي ، أصبحت من اختصاص صندوق النقد الدولي ابتداء من سنة 2000 ، أين أصبح يقوم بوضع القوائم السوداء ويقدم ملاحظاته و انتقاداته خاصة لطريقة التعاون الدولي و تبادل المعلومات.

¹³ GILLES Fararel et Garrigeus , la difficile lutte contre les paradis fiscaux , Revue de l'Economie Politique , n°1 ,Janvier 2005 ,France , pp102-106.

4-سياسة تفعيل بند تبادل المعلومات: برزت مشكلة الجنات الضريبية مجدداً وبقوة، من خلال البحث في أسباب وتداعيات الأزمة المالية لسنة 2008 على الدول والبنوك. فقامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بوضع نموذج خاص باتفاقيات جبائية لتبادل المعلومات، وتم تكليف مجموعة من الدول تحت تسمية المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات، بمتابعة وتقييم التطور الحاصل. وقد تم تدعيم هذه الجهود من طرف مجمعة الثمانية - العشرون أين جعلت مكافحة الجنات الضريبية كأولوية، باجتماع لندن في فيفري 2009. ¹⁴

المبحث الثاني: مشكلة الازدواج الضريبي الداخلي و الدولي

يعتبر الازدواج الضريبي المشكلة الجبائية الأولى دولياً، حيث تؤدي ممارسة كل دولة على حدا لسيادتها الضريبية، التي قد تتعدى نطاق أقاليمها وفقاً لما تقتضيه مصالحها الوطنية إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي، مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف بالضريبة نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب¹⁵، ومن الحد من المزايا المالية التي تسعى الدول إلى تحقيقها من وراء تشجيع الاستثمارات الدولية وتدعيم علاقتها الاقتصادية والتجارية. فالضرائب الآن ليست بمعزل عن تطور المبادلات المالية في إطار العولمة واندماج اقتصاديات الدول. ولما كانت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في اختصاصاتها الضريبية بقصد تحقيق المزيد من الإيرادات العامة، فإن تسوية ما نشأ عنها من مشكلات إنما يحتاج إلى التنسيق بين هذه الاختصاصات الضريبية، بما يقتضيه من قبول كل دولة التنازل عن بعض هذه الاختصاصات والتضحية بجانب من إيراداتها الضريبية. فغالبا ما يثار الجدل حول موضوع الازدواج الضريبي بين الباحثين في مجال المالية العامة وواضعي التشريعات الضريبية، خاصة إذا تعلق الأمر بالمصطلح في حد ذاته وبالمفهوم. وترتكز الكثير من التأويلات والتفسيرات لمفهوم الازدواج الضريبي على جانبين أساسيين: ¹⁶

(1) مفهوم أول متعلق بالجوانب القانونية وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي القانوني.

(2) مفهوم ثانٍ أوسع متعلق بالجوانب الاقتصادية أو ما يعرف بالازدواج الضريبي الاقتصادي.

¹⁴ Thierry Godefroy, Pierre Lascoumes, 'Havres fiscaux et places financières sous-régularisée', les cycles d'une attention politique improductive, revue savoir/agir, éditions du croquant, 2010/3 n°13, p33-34.

¹⁵ Tixier G et Gest G, Droit fiscal international, P.U.F, Paris, 1985, p49.

¹⁶ Loïc Philip-Sous la direction-, Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, Edition Economica, Paris, 1991, p659.

المطلب الأول: مفهوم الازدواج الضريبي

يعرف مصطلح الإزدواج الضريبي (Double imposition) لدى بعض الباحثين في المالية العامة بتعدد فرض الضريبة على المكلف بآدائها (Multiple imposition)¹⁷، غير أن تسمية الظاهرة بتعدد فرض الضرائب قد يثير لبسا لدى القارئ، فقد يتبادر إلى ذهنه ربط الازدواج الضريبي بفكرة الضرائب المتعددة. (Impôts multiples) فالضرائب المتعددة تقوم على أساس تعدد الأوعية الضريبية، كالضريبة على الثروة والضريبة على رؤوس الأموال العقارية والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة فكلها ضرائب مختلفة باختلاف الأوعية المحسوبة على أساسها وهذا المفهوم مخالف تماما لمفهوم الظاهرة التي نحن بصدد دراستها، مما قد يؤدي إلى خلط في فهم المقصود بالموضوع عند القراءة الأولى¹⁸، لذلك كان مصطلح الازدواج الضريبي هو الشائع قانونا وتطبيقا بين الدول المختلفة، وأوضح دلالة على حقيقة ما يعنيه.

أولاً: الإزدواج الضريبي القانوني

يندرج مفهوم الازدواج الضريبي القانوني ضمن إطارين هما القانون الدولي والقانون الداخلي، وهو ما يتضح لنا من خلال ما يأتي:

1 - الازدواج الضريبي القانوني الدولي

تتشابه تعاريف الإزدواج الضريبي القانوني في إطار القانون الدولي، فحسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، فإنه يحدث ازدواج ضريبي قانوني عندما يتم تحصيل نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها في دولتين أو أكثر، عن نفس الشخص المكلف بالضريبة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة، وعن نفس المدة الزمنية¹⁹. كما يمكن تعريفه بأنه خضوع شخص طبيعي للضريبة مرتين في دولتين مختلفتين وعلى نفس الدخل²⁰.

2 - الازدواج الضريبي القانوني الداخلي

¹⁷ زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، 1974، القاهرة، ص 294.

¹⁸ M.Bouvier ,M-ch.Esclassan et JP.Lassale ,Finances Publiques ,3^{ème} édition ,L.G.D.J ,Paris ,1996 ,p587.

¹⁹ Roger Duccini ,fiscalité des contrats internationaux ,édition litec ,Paris ,1991 ,P10

²⁰ Francois Deruel ,Droit fiscal ,12^{ème} édition , Dalloz , Paris ,2002 ,p273

يختلف هذا النوع من الأزواج الضريبي عن الأزواج الضريبي القانوني الدولي من حيث الحيز المكاني، حيث ينحصر وجود الأول في داخل الدولة الواحدة، ويمكن تعريفه بأنه فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من النوع نفسه، أكثر من مرة، على الشخص نفسه، بالنسبة إلى المال نفسه، في مدة واحدة²¹.

3- شروط تحقق الإزدواج الضريبي القانوني

كما أشرنا سابقا فإن ظاهرة الإزدواج الضريبي بمفهومها القانوني، يعني فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة تعرض نفس الشخص لدفع الضريبة ذاتها أو ضريبة من نفس النوع عن نفس المادة الخاضعة لها لأكثر من سلطة مالية واحدة، عن نفس المدة أو المناسبة. وعلى ذلك يكون من الواجب توفر كافة هذه الأركان، لكي يمكننا القول أن المكلف بالضريبة يتعرض لعبء الإزدواج الضريبي. يمكن إذن أن نستعرض الشروط أو الخصائص التي يجب توافرها للحكم بوجود ظاهرة إزدواج ضريبي، جدير بالعمل على تلافيه وعلاج آثاره، لذلك إرتأينا التعرض لكل شرط على حدى وإلقاء الضوء على مدى أهميته في إبراز الظاهرة التي نحن بصدد دراستها.

3-1 - وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

يحدث الإزدواج الضريبي إذا ما تعرض نفس الشخص لدفع الضريبة أكثر من مرة، على النحو الذي تتوفر به أركان الظاهرة. فلا بد إذن أن يكون الشخص ذاته هو الذي يخضع للإزدواج الضريبي عن نفس الوعاء أو المادة الخاضعة لها، فإذا كانت هذه المادة مشتركة على سبيل المثال بين شخصين وقام كل منهما بدفع الضريبة عن الجزء الذي يخصه، فإننا لا نكون بصدد إزدواج ضريبي بالمعنى القانوني، لعدم وحدة الشخص الخاضع للضريبة فضلا عن اختلاف المادة الخاضعة لها بالنسبة لكل منهما.²²

3-2 - وحدة المادة الخاضعة للضريبة:

تتطلب ظاهرة الإزدواج الضريبي، أن يكون المال الخاضع للضريبة أكثر من مرة واحدة بمعنى أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحدا. وبالتالي فإختلاف هذه المادة يؤدي إلى إنتفاء الإزدواج الضريبي. فلو أن شخصا دفع الضريبة أكثر من مرة عن نفس الدخل الذي يحققه، أو رأس المال الذي يملكه عن نفس المدة أو المناسبة، فإنه يكون خاضعا لإزدواج ضريبي بالمعنى الذي نقصده. أما إذا اختلفت ماهية الدخل

²¹ رفعت المحجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، 1969 ، القاهرة ، ص 149

²² زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص 300.

أو رأس المال الذي يخضع للضريبة أكثر من مرة، كأن يدفع (أ) الضريبة عن دخله الناتج من ثروته العقارية، ومرة أخرى عن دخله الناتج من عمله كموظف، ومرة ثالثة عن دخله الناتج من عمله أو مهنته الحرة. هنا لا يمكن القول بوجود ظاهرة الإزدواج الضريبي، لأن الدخل الذي يخضع للضريبة في كل حالة ليس واحدا وإنما هو يختلف باختلاف كل حالة. ومثال ذلك أيضا قيام المكلف بدفع الضريبة على رأس ماله العقاري ثم على رأس ماله المنقول، فهنا تختلف المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي لا يتعرض الشخص لتعدد فرض الضرائب بالمعنى الفني.

ومن الأمثلة الشائعة على توفر حالة الإزدواج الضريبي في النطاق الدولي قيام الدولة (أ) بفرض الضريبة على الأرباح التي يحققها التاجر في سنة معينة من نشاطه التجاري داخل الدولة وخارجها، بينما تقوم (ب) بفرض ذات الضريبة على الربح الناتج عن النشاط الذي يمارس على إقليمها، وبالتالي يتعرض لهذا الشخص يتعرض للإزدواج ضريبي تتوفر فيه كافة الأركان بما فيها وحدة المادة الخاضعة للضريبة.

3-3 - وحدة الضريبة المفروضة:

يُشترط أن تكون الضرائب المحدثة للإزدواج الضريبي من نفس النوع أو الطبيعة كأن تفرض إحدى السلطات المالية مثلا ضريبة على دخل الملكية العقارية، الزراعية أو المبنية، استنادا إلى مبدأ موقع المال، بينما تفرض نفس الضريبة على المكلف بواسطة سلطة مالية أخرى استنادا إلى جنسيته أو موطنه. وكذلك الحال حينما تفرض الدولة (أ) مثلا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الربح الناتج عن النشاط الممارس في إقليمها، وتفرض الدولة (ب) نفس هذه الضريبة على المكلف عن نفس الوعاء باعتباره جزءا من أرباح المركز الرئيسي للمنشأة الموجود فيها²³.

3-4 - وحدة المدة:

حتى يتحقق الإزدواج الضريبي يجب أن تفرض نفس الضريبة في نفس المدة أو السنة المالية وليس في أوقات مختلفة، فإذا فرضت ضريبة الدخل سنة 2005 فإنه يتحقق الإزدواج الضريبي إذا فرضت ضريبة ثانية على الدخل في نفس السنة، أما إذا فرضت في سنة أخرى فلا يتحقق الإزدواج الضريبي.

ثانيا: الإزدواج الضريبي الاقتصادي

²³ زين العابدين ناصر ، مرجع سابق ، ص302.