



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أم البواقي



مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

الجباية الدولية

موجهة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة

إعداد: د/ مسعود بويباون

أستاذ محاضر (أ)

السنة الجامعية: 2024 - 2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تعتبر الجباية الدولية من بين أهم القضايا التي شغلت بال الخبراء والمختصين في مجال العلاقات الاقتصادية الدولية، لما لها من التأثير الكبير على الاقتصاد العالمي، وذلك من خلال مختلف العناصر والمتغيرات التي توجه الاقتصاد والتجارة العالمية مثل متغيرات الوعاء الضريبي والاعفاءات، ومبدأ السيادة والاقليمية بالإضافة إلى الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي.

لذا قامت عدة دول بمحاولة الوصول لحل هذه المشاكل، ومن بينها التنسيق الجبائي الدولي وابرار إتفاقيات جبائية دولية سواء ثنائية أو متعددة الأطراف، إلى جانب معرفة مختلف العوامل المؤثرة على النظام الجبائي بهدف سن قانون جبائي ملائم، وللإلمام أكثر بموضوع الجباية الدولية ودراسته من زوايا مختلفة قدر المستطاع، تم تقسيم هذه المطبوعة حسب المقرر الوزاري إلى المحاور التالية:

➡ المحور الأول: الاطار النظري للجباية الدولية.

➡ المحور الثاني: المصادر القانونية للجباية الدولية.

➡ المحور الثالث: الإزدواج الضريبي الدولي.

➡ المحور الرابع: التهرب الضريبي الدولي.

➡ المحور الخامس: المنافسة الجبائية الدولية.

➡ المحور السادس: التنسيق الجبائي الدولي.

➡ المحور السابع: الأحكام الجبائية والتنظيمية للشركات الأجنبية في الجزائر.

➡ المحور الثامن: الترتيبات المختلفة للحد من التهرب الضريبي الدولي.

وأتمنى أن تستوفي هذه المطبوعة الشروط العلمية والمنهجية المطلوبة، وأن يجد فيه القارئ ضالته ويستفيد منها، خاصة وأن هذا المطبوعة تعتبر ثمرة جهد لسنوات طويلة.

الفهرس

مقدمة

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

20 - 01

المحور الأول: الاطار النظري للجباية الدولية

02

أولاً: عموميات الجباية الدولية

02

1- التطور التاريخي للجباية الدولية

04

2- مفهوم الجباية الدولية

04

3- الفرق بين الضريبة والجباية

05

4- أنواع الضرائب

06

5- وظائف الضريبة

09

ثانياً: المفاهيم المتعلقة بالجباية الدولية

09

1- مبادئ الجباية الدولية

12

2- المنشأة الثابتة وموطن التكليف

14

3- الاقتصاد الرقمي

16

4- التجارة الالكترونية

18

5- الجنات الضريبية

19

6- أسعار التحويل

20

7- الاتفاقيات الجبائية الدولية

49 - 21

المحور الثاني: المصادر القانونية للجباية الدولية

22

أولاً: النظام الضريبي

22

1- تعريف النظام الضريبي

23

2- أركان النظام الضريبي

24

3- عدالة النظام الضريبي

24

4- فعالية النظام الضريبي

26

5- مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي

29

6- العوامل المؤثرة على هيكل النظام الضريبي

36

ثانياً: المصادر القانونية للجباية الدولية

36

1- النظريات المفسرة للتشريع الجبائي

38	2- تعريف القانون الجبائي
39	3- مبادئ القانون الجبائي
44	4- مصادر القانون الجبائي الدولي
45	5- استقلالية القانون الجبائي
46	6- علاقة القانون الجبائي مع القوانين الأخرى
47	7- القانون الجبائي الجزائري
68 -50	المحور الثالث: الازدواج الضريبي الدولي
51	1- تعريف الازدواج الضريبي الدولي
52	2- شروط الازدواج الضريبي
53	3- أسباب انتشار الازدواج الضريبي
55	4- أنواع الازدواج الضريبي الدولي
57	5- آثار الازدواج الضريبي الدولي
58	6- طرق معالجة الازدواج الضريبي الدولي
61	7- الجهود الدولية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي
84 -69	المحور الرابع: التهرب الضريبي الدولي
70	1- تعريف التهرب الضريبي الدولي
71	2- خصائص التهرب الضريبي الدولي
71	3- أنواع التهرب الضريبي الدولي
75	4- أسباب التهرب الضريبي الدولي
78	5- طرق التهرب الضريبي الدولي
82	6- طرق قياس التهرب الضريبي الدولي
84	7- آثار التهرب الضريبي الدولي
95 -85	المحور الخامس: المنافسة الجبائية الدولية
86	1- نشأة المنافسة الضريبية
88	2- تعريف المنافسة الضريبية الدولية
89	3- أنواع المنافسة الضريبية الدولية
92	4- مزايا وعيوب المنافسة الضريبية الدولية
94	5- أهداف المنافسة الضريبية الدولية
94	6- طرق معالجة سلبيات المنافسة الضريبية الدولية
95	7- توصيات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحد من مخاطر المنافسة الضريبية الضارة

112-96	المحور السادس: التنسيق الجبائي الدولي
97	1- ظهور فكرة التنسيق الجبائي الدولي
98	2- تعريف وخصائص التنسيق الجبائي الدولي
99	3- أنواع التنسيق الجبائي الدولي
102	4- أهداف التنسيق الجبائي الدولي
103	5- أساليب التنسيق الجبائي الدولي
107	6- درجات التنسيق الضريبي الدولي
109	7- آثار التنسيق الضريبي الدولي
111	8- المفاضلة بين التنسيق الضريبي الدولي والمنافسة الضريبية الدولية
136-113	المحور السابع: الأحكام الجبائية والتنظيمية للشركات الأجنبية في الجزائر
114	أولا- الشركات المتعددة الجنسيات
114	1- تعريف الشركات المتعددة الجنسيات
115	2- أهداف الشركات المتعددة الجنسيات
115	3- المنهج الجديد لنظام ضرائب الشركات في الاقتصاد العالمي
117	4- الأشكال القانونية للشركات في الجزائر
123	ثانيا: الأحكام الجبائية والتنظيمية للشركات الأجنبية في الجزائر
123	1- أنواع المؤسسات الأجنبية في الجزائر
123	2- المداخل والأرباح المعنية
123	3- كيفية حساب الضريبة
126	4- كيفية حساب الاقتطاع
127	5- كيفية دفع الاقتطاع
128	6- اختيار نظام الربح الحقيقي
128	7- التزامات التصريح
133	8- التزامات الدفع
135	9- التزامات خاصة (تصريحية ومحاسبية)
135	10- تسوية الحقوق
136	11- المزايا الجبائية الممنوحة
151-137	المحور الثامن: الترتيبات المختلفة للحد من التهرب الضريبي الدولي
138	1- الأساليب التقليدية في الحد من التهرب الضريبي الدولي
140	2- الآليات الحديثة للحد من التهرب الضريبي على المستوى الداخلي والخارجي

141	3- جهود المنظمات الحكومية في الحد من التهرب الضريبي الدولي
150	4- جهود المنظمات غير الحكومية في الحد من التهرب الضريبي الدولي
151	5- آليات أخرى للحد من التهرب الضريبي الدولي
	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	يوضح الضريبة على رقم الأعمال في الدول الرأسمالية والاشتراكية	35
02	قواعد Von Justi الستة لفرض الضريبة	43
03	التغيرات المنهجية في معدلات الضرائب في بعض دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	91
04	أهداف التنسيق الضريبي على المدى القصير وعلى المدى الطويل	102

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	كيفية تغطية الخسائر في حالة وجود اتفاقية دولية	65
02	أنواع التهرب الضريبي	75
03	أنواع التنسيق الضريبي الدولي	101
04	تأثير الحد الأدنى العالمي لضرائب الشركات	105
05	درجات التنسيق الضريبي الدولي	109

المحور الأول
الاطار النظري للجباية
الدولية

تمهيد

سننظر في هذا المحور التمهيدي إلى مختلف العناصر المتعلقة بالجباية الدولية، وذلك بهدف تشكيل الإطار المفاهيمي والتأصيل النظري، والتي تعتبر بمثابة الركيزة الأساسية لفهم المحاور الموالية، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

أولاً: عموميات حول الجباية الدولية

وسنتعرض مختلف المراحل التي مرت عليها الجباية الدولية، بالإضافة إلى عرض مختلف المفاهيم والعناصر المتعلقة بها.

1- التطور التاريخي للجباية الدولية

(لا شيء حتي كالموت والضرائب)، نسبت هذه المقولة إلى بنجامين فرانكلين، ولطالما كان مرادفاً للحتمية في عالم دائم التغير، وما زالت تلك العبارة ملخصاً مناسباً لمعظم فترات التاريخ البشري. وسجلت أول ضريبة منظمة في مصر منذ 3000 عام قبل الميلاد، وقد ورد ذكرها من قبل عدة مصادر تاريخية وظهرت في المملكة المصرية، موضحاً أن فرعون يرسل المفوضين ليأخذوا خمس محصول الحبوب بمثابة ضريبة.

واستمرت جباية الضرائب بالتطور، فتفوقت الحضارة اليونانية على غالبية دول أوروبا وشمال إفريقيا والشرق الأوسط، حيث ظهرت ضريبة جديدة عام 196 قبل الميلاد، وكانت نتاجاً لغزو الإسكندر الأكبر لمساحات شاسعة من الأراضي، واستمرت جباية الضرائب على الميراث والممتلكات والسلع الاستهلاكية من العصر الروماني وعبر تاريخ العصور الوسطى لأوروبا، وغالباً كان دور الضريبة هو تمويل الحروب. كما فرضت الضرائب أيضاً في الحضارات الأخرى مثل الصين القديمة، وكانت تتبع لسلطة حكومية مركزية قوية، حيث استخدمت سلالات (تانغ وسونغ) الصينية سجل تعداد منهجي لتتبع سكانها وفرض الضرائب المناسبة عليهم، ثم استخدمت تلك الأموال والمواد لدعم الجيوش إضافة إلى مشاريع أخرى.

وبشأن إمبراطورية المغول التي سيطرت على قسم كبير من آسيا في القرن الثالث عشر بعد الميلاد، قامت بتأسيس سياسة ضريبية مصممة للتأثير على الإنتاج واسع النطاق لبعض السلع مثل القطن. بينما في الحضارة الإسلامية ظهر مكان الضريبة الزكاة والعشور والجزية... الخ، وقد أقرتها الشريعة الإسلامية وفق كتاب الله وسنة رسوله.

ولقد كانت السياسة الضريبية للولايات المتحدة ومعظم دول العالم قبل القرن العشرين مختلفة بوضوح عما هي عليه اليوم، فكانت جميع الإيرادات الفيدرالية تقريبا تأتي من الضرائب والتعريفات الجمركية، إلى أن فرضت ضريبة الدخل في أوائل القرن العشرين، وكانت الضرائب والتعريفات الجمركية المفروضة على السلع المستوردة في الأساس وسيلة مباشرة للحكومة الفيدرالية لجني الإيرادات وللترويج لسياسة التجارة في نفس الوقت، حيث بلغ متوسط الضرائب على السلع المستوردة 60% عام 1830 وفقا للمكتب الوطني للبحوث الاقتصادية.

وفي العصر الحديث يعود تاريخ ظهور الضرائب في مختلف دول العالم إلى سنة 1874، أين كانت الضرائب في بدايتها على الأغنياء فقط وذلك لتمويل الحروب، ثم انتقلت الحكومات إلى فرض المزيد من الضرائب على الطبقة المتوسطة والفقيرة، حيث أن كل دولة تنتهج نظام خاص بها يتماشى مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية ووفقا للأهداف المسطرة من طرف كل دولة، والمتمثلة في إعادة توزيع الدخل و الثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية، لذلك تعتمد سلطات الضرائب في جميع أنحاء العالم إلى بدأ إصلاح أنظمة الضرائب وذلك وفقا لتقرير البنك الدولي ومؤسسة التمويل الدولية، وترتكز الضرائب في كل دول العالم على أسس قانونية تتمثل العقد المالي و سيادة الدولة، بالإضافة إلى مجموعة من المبادئ التي تحكمها، ويتغير نظام الضرائب بصفة منتظمة نتيجة فرض ضرائب جديدة أو تغيير بعضها الآخر في كل دولة، كما نجد ارتفاع معدلات الضرائب في بعض الدول وانخفاضها في دول أخرى.

وخلال القرن العشرين تغير الاقتصاد الأمريكي بسرعة، بطريقة جعلت التعريفات الجمركية ذات فائدة أقل، وبحلول منتصف التسعينات من القرن التاسع عشر أصبحت الولايات المتحدة دولة مصدرة

وليست مستوردة للسلع، واستلزمت الأنماط الجديدة لتراكم رأس المال والثروة الناجمة عن التصنيع أشكالاً جديدة من الضرائب، وهكذا فقد منح التعديل السادس عشر المصادق عليه سنة 1913 الكونغرس سلطة فرض الضرائب على الأفراد والشركات، دون التفريق بين ولاية وأخرى ودون اعتبار لتعداد أي منها. وشهد النصف الثاني من القرن العشرين نظاماً ضريبياً أكثر دقة وتعقيداً، تزامناً مع تطوير وتوسيع برامج الرعاية الاجتماعية مثل الضمان الاجتماعي والضمان الصحي والرعاية الطبية... الخ.

2- مفهوم الجباية الدولية

الجباية هي مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقاتها، أي تمويل كل القطاعات التي تصرف عليها الدولة كالجيش، الصحة، التعليم... الخ، أو لتغطية نفقاتها تبعاً للسياسات الاقتصادية المختلفة كدعم سلع وقطاعات معينة، أو الصرف على البنية التحتية كبناء الطرقات والسدود و التأمين على البطالة.

بينما الجباية الدولية هي عملية دراسة وتحديد الضريبة المفروضة على شخص أو مؤسسة تخضع لقوانين الضرائب في مختلف البلدان، أو البحث في الجوانب الدولية لقوانين الضرائب في دولة ما. وبشكل عام فرض الضرائب مفهوم مالي واقتصادي متعلق بالمجتمعات والدول، وبالتالي لا بد لمفهوم الضريبة من التطور والتقدم تبعاً للتطورات العلمية، التكنولوجية والاقتصادية وهذا يعني إدخال مفهومها في إطار الأنظمة والقوانين بهدف تحقيق العدالة الضريبية، من ناحية وحسن استثمارها ومردوديتها على الفرد والمجتمع من ناحية أخرى، ومن أهم الوظائف العملية للضريبة دولياً هي تغطية التكاليف والمصاريف الحكومية في المجتمع أو الدولة.

3- الفرق بين الضريبة والجباية

يقصد بالجباية مجمل الاقتطاعات النقدية الإلزامية المطبقة على مداخيل الأفراد وأرباح الشركات المؤداة لفائدة الدولة وإدارتها العمومية من أجل تغطية نفقاتها المختلفة، بينما الضرائب يقصد بها أنواع معينة فقط على شكل مبالغ نقدية تدفع جبراً للدولة دون مقابل وفق الآجال المحددة والقوانين سارية

المفعول، وبالتالي الضرائب هي جزء من الجبابة فمثلا الاتاوة تدرج ضمن الجبابة وليس ضمن الضرائب، أي أن الجبابة أوسع من الضريبة، فحصيللة الضريبة جزء من حصيلة الجبائية، كما تشمل الجبابة على أنواع أخرى مثل الجبابة البترولية، الجبابة المحلية، الجبابة البيئية والجبابة الجمركية، الجبابة البترولية...الخ.

4- أنواع الضرائب

وتوجد عدة أنواع من الضرائب تختلف من دولة لأخرى، وقد يختلف المسمى لنفس الضريبة من دولة لأخرى، ومن بين هذه الضرائب ما يلي:

1-4 الضريبة على القيمة المضافة

وهي من نوع الضرائب غير المباشرة يدفعها المستهلك كلما اشترى سلعة أو طلب خدمة معينة.

2-4 الضريبة على الدخل

وهي من نوع الضرائب المباشرة حيث يدفعها الأفراد على دخلهم (الشهري مثلا)، وتدفعها الشركات على ربحها.

3-4 الضريبة على الثروة

وتفرض على الاغنياء عند مستوى معين من الدخل المرتفع.

كما يمكن تصنيف الضريبة حسب طريقة حسابها، فيمكن أن نميز بين نوعين:

☞ الضريبة النسبية:

أي أن معدل الضريبة غير مرتبط بقيمة الدخل أو المال، مثلا إذا كان هناك شخص يملك 100 ون سيدفع 1%، وشخص آخر يملك 100.000 ون سيدفع أيضا 1%.

☞ الضريبة التصاعدية:

حيث يزداد معدل الضريبة كلما زاد الدخل، مثلا شخص يملك 100 ون سيدفع 1%، وشخص يملك 100.000 سيدفع 10%.

الضريبة التراجعية:

حيث يتراجع معدل الضريبة كلما زاد الدخل، مثلا شخص يملك 100 ون سيدفع 10%، وشخص

يملك 100.000 ون سيدفع 1%.

وللإشارة فقط المشرع الجزائري صنف الضرائب حسب المعيار القانوني، إلى ضرائب مباشرة وضرائب

غير مباشرة.

5- وظائف الضريبة

للضريبة عدة وظائف وتتمثل فيما يلي:

1-5 الوظيفة المالية

ونقصد بالوظيفة المالية أن الضريبة تشكل إيرادا للخزينة العامة وتستخدم لتغطية النفقات العامة،

حيث تشكل الضرائب غير المباشرة موردا مهما لخزينة الدولة، وتلجأ الدول إلى فرضها نظرا لحصيلتها

الوفيرة، إلا أنها لا تحقق العدالة الضريبية فهي تفرض بمعدل واحد ولا تراعي الأوضاع الشخصية والعائلية

للمكلف، في حين أن الضرائب المباشرة أكثر عدالة، ولكن على الرغم من ذلك لا تستطيع الدول إلا أن تفرض

مجموعة كبيرة من الضرائب غير المباشرة، بهدف تأمين أكبر حصيله ضريبية من شأنها أن تغطي النفقات

العامة، أي أن الدول تنظر إلى الوظيفة المالية في هذه الحالة أكثر من النظر إلى الوظائف الأخرى.

2-5 الوظيفة الاقتصادية

تشكل الضريبة أداة من الأدوات التي تمتلكها الدولة للتأثير على الاقتصاد بهدف تحقيق الاستقرار

الاقتصادي وتحقيق معدلات مرتفعة من النمو، وتختلف هذه الوظيفة حسب الحالات التالية:

أ- في حالة الانكماش

تكون في ظل هذه الحالة كمية النقود المتداولة محدودة، ولا تتناسب مع كمية السلع والخدمات

المنتجة والمعرضة للبيع، وفي هذه الحالة على الدولة زيادة انفاقها لتعزيز الكميات النقدية والحد من فرض

ضرائب جديدة، كما تقوم بخفض المعدلات الضريبية وزيادة الإعفاءات بهدف خلق توازن جديد يعيد الأوضاع الاقتصادية إلى الاستقرار.

ب- في حالة الانتعاش

وتتصاعد الكميات النقدية حدا تتجاوز فيه الكميات المعروضة من السلع والخدمات، مما يؤدي إلى تزامن كميات كبيرة من النقود المتداولة كمية محدودة من السلع والخدمات، مما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وحدوث التضخم الذي يؤدي إلى فقدان النقود لقوتها الشرائية، ويأتي في هذا المجال دور الضريبة التي تمتص فائض الكميات النقدية وذلك عن طريق فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب القائمة، من أجل إعادة التوازن للاقتصاد.

ج- حماية الإنتاج الوطني

تستخدم الدولة الضريبة خصوصاً الرسوم الجمركية التي تفرض على السلع والخدمات عند عبورها لحدود الدولة، بهدف حماية الصناعات الوطنية خصوصاً الناشئة منها. لأن فرض الرسم الجمركي على السلع المستوردة سيؤدي إلى رفع ثمنها وبالتالي تفقد هذه السلع مقدارا معيناً من قدرتها التنافسية وتسمح ببيع المنتجات الوطنية بأثمان منافسة تحقق للمشاريع الوطنية الدخل المرتفع وللعمالة المحلية فرص عمل جديدة ومداخل مرتفعة، وبالتالي تساهم الضريبة في نمو الاقتصاد وتطوره.

د- الإعفاءات الضريبية

إن من شأن إعفاء بعض المشاريع الاقتصادية من الضريبة سواء بصورة دائمة أو مؤقتة، إلى تعزيز الصناعة المحلية وتوجيه المستثمرين إلى مشاريع اقتصادية لإشباع حاجيات المستهلكين.

3-5 الوظيفة الاجتماعية

تهدف الضريبة إلى تحقيق الاستقرار الاجتماعي، وإعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع، ومن أهم مظاهر الوظيفة الاجتماعية للضريبة ما يلي:

أ- إعادة توزيع الدخل

ينتج الدخل عن عناصر الإنتاج وملكية هذه العناصر متفاوتة بين الناس، ما يؤدي إلى خلق طبقات اجتماعية متعددة، وعلماء الاجتماع يرصدون ثلاث طبقات الطبقة الدنيا أو الفقيرة، الطبقة الوسطى، والطبقة الغنية، وفي المجتمعات الرأسمالية تسيطر الطبقة الغنية على عناصر الإنتاج، في حين تقدم الطبقة الفقيرة عنصر العمل مقابل أجور محدودة لا تمكنها من تأمين حاجاتها الأساسية، مما يولد لديها مشاكل اجتماعية تؤثر على المجتمع، لذلك على الدولة التدخل من أجل إعادة توزيع الدخل وذلك عن طريق فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على الطبقة الغنية، وإعفاء الطبقة الفقيرة من الضريبة أو فرضها بمعدلات منخفضة، ويجب أن تنفق الحصيلة الضريبية على الحاجات الأساسية لهذه الطبقات المحرومة من خلال مساعدات اجتماعية وتأمين الخدمات الصحية والتعليمية والإسكانية، وبالتالي فإن تصاعدية الضريبة هي الأداة الفعالة لإعادة توزيع الدخل بحيث يزيد معدل الضريبة كلما ارتفع دخل المكلف.

ب- تحقيق العدالة الاجتماعية

تسعى الأنظمة الضريبية عند فرض الضرائب إلى مراعاة الأوضاع الاجتماعية للمكلفين، وذلك من خلال عدة وسائل أهمها:

☞ مراعاة الاعتبارات الشخصية والعائلية:

تتعمد معظم الأنظمة الضريبية إلى إعفاء حد معين من الوعاء الضريبي، وذلك وفقاً للاعتبارات الشخصية والعائلية للمكلف (متزوج أم أعزب، الزوجة تعمل أم لا، عدد الأولاد... الخ).

☞ إعفاء السلع والخدمات الأساسية من الضريبة:

تعفى أو تخفف الضريبة على السلع التي لها تأثير مباشر على معيشة المواطن، فمثلاً في لبنان تعفى الخضروات والفواكه غير المصنعة من الضريبة على القيمة المضافة، كما يعفى السكر والأرز واللحوم، كما يعفى نشاط التعليم من ضريبي الدخل والقيمة المضافة.

👉 الاعتماد على الضرائب المباشرة:

مما لا شك فيه أن الضرائب المباشرة تراعي الأوضاع الاجتماعية للمكلفين، فتطبق الضريبة التصاعدية على مجموعة كبيرة من ضرائب الدخل وضريبة التركات وضريبة الأملاك المبنية، كما تأخذ بعين الاعتبار الظروف العائلية، وهذا يعني أن الضرائب المباشرة أقرب لتحقيق العدالة الاجتماعية.

👉 الحد من الضرائب غير المباشرة:

تعتمد الضرائب غير المباشرة على معدلات ثابتة تطبق على جميع المكلفين بغض النظر عن مقدرتهم التمويلية، كما لا تتضمن تخفيضات وإعفاءات تراعي الأوضاع الشخصية والعائلية للمكلفين، ما يعني أن الضرائب غير المباشرة لا تحقق الوظيفة الاجتماعية وتميل إلى تحقيق الوظيفة المالية للضريبة، إلا أن معظم الدول الرأسمالية تضطر إلى الاعتماد على هذه الضرائب من أجل تأمين الموارد المالية لتغطية نفقات الدولة.

ثانياً: المفاهيم المتعلقة بالجباية الدولية

سننتظر في هذا العنصر إلى مختلف العناصر والمصطلحات المستعملة في الجباية الدولية.

1- مبادئ الجباية الدولية

حيث يظهر لنا على المستوى الدولي وجود مبدئين آخرين، لا تستغني عنهما الدول من أجل ضمان الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الإيرادات الجبائية المستحقة، وهما مبدأ الإقليمية ومبدأ السيادة الضريبية.

1-1 مبدأ الإقليمية

تتمسك كل دولة عند وضعها لتشريعاتها الجبائية بحقها في فرض الضريبة على الأشخاص الموجودين على إقليمها، استناداً إلى مبدأ الإقليمية في فرض جميع الضرائب، والذي يقصد به إخضاع الضريبي من طرف الدولة لجميع الأشخاص الموجودين على أراضي إقليمها، سواء تعلق الأمر بمواطنيها الذين يحملون جنسيتها أم بالأجانب الذين يحصلون على دخل من مصادر تلك الدولة.

ويتمثل مبدأ إقليمية القوانين الضريبية، في ممارسة الدولة لاختصاصاتها الضريبية على الأقاليم التابعة لها بموجب السيادة الترابية وهو ما يخولها سلطة الإخضاع، والذي يقضي بأن يتم فرض الضريبة على جميع الدخول الناشئة عن الأنشطة الاقتصادية الممارسة داخل الدولة، وفقاً لما ينص عليه تشريعها الجبائي ودون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى، فمبدأ الإقليمية يجعل القانون الجبائي نافذاً فوق تراب الدولة بكاملها، غير أن هذا التعريف ليس مطلقاً بل ترد عليه مجموعة من الاستثناءات.

أ- الاستثناءات التي تقلص من مبدأ إقليمية الضرائب

يمكن للمقتضيات التي تتضمنها الاتفاقيات الدولية أن تحظى بالأسبقية في التطبيق على القوانين الوطنية عملاً بمبدأ سمو الاتفاقيات الدولية على القوانين الوطنية الذي تأخذ به العديد من الدول، ويهدف إلى ضمان إعطاء الأولوية للاتفاقيات عند تعارضها مع القوانين الوطنية.

حيث يستثني من مبدأ إقليمية القوانين الضريبية الوطنية ما تقرره الاتفاقيات الجبائية الدولية من امتيازات جبائية لبعض الأجانب، كالممثلين الدبلوماسيين والقناصل، ومن ثم لا يخضعون لقانون الدولة التي يوجدون على إقليمها والتي يمارسون فيها مهامهم، فطبيعة العلاقات الدولية تقضي بضرورة الأخذ بقواعد القانون الدولي الخاص، إذ تسند العلاقات القانونية التي تشتمل على عنصر أجنبي إلى القانون المختص أصلاً بحكمها. قد يؤدي هذا إلى تطبيق قانون أجنبي على إقليم الدولة، ومن ثم يعد استثناء على مبدأ إقليمية القوانين.

ب- الاستثناءات التي توسع من مجال إقليمية القوانين الجبائية

أدى تطور النشاط الاقتصادي العابر للحدود سواء من طرف الشركات أو الأفراد إلى توجه العديد من الدول للقيام بإصلاحات واسعة لنظامها الجبائي، حتى تتمكن من مواجهة التهرب الجبائي الدولي وتهريب رؤوس الأموال للجنات الضريبية، وبالتالي أصبح مبدأ إقليمية القانون الجبائي وارتباط الضريبة بجنسية الملمزم لا يحظى بنفس القبول الذي كان عليه في السابق، فالمقتضيات القانونية التي تتضمنها القوانين الجبائية والتي تمت صياغتها بناء على اعتبارات خاصة بالدولة التي ستطبق فيها، لم تعد تتلاءم وطبيعة

الأنشطة العابرة للحدود، وبالتالي لن تكون منسجمة مع الظروف الاقتصادية الجديدة التي فرضتها العولمة الاقتصادية.

فمن الناحية العملية يعتبر وجود الحدود السياسية بالشكل المتعارف عليه، عاملاً إيجابياً في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، حيث تسمح لها هذه الحدود بممارسة صلاحياتها في فرض الضرائب و تحصيلها و مراقبة الأنشطة الاقتصادية الممارسة داخل المجال المحدد بواسطة الحدود السياسية، باعتبارها عناصر أساسية في ممارسة السيادة الجبائية.

كما طرح التطور الذي عرفته التجارة الالكترونية تحديات كبيرة أمام فاعلية مبدأ إقليمية القوانين الجبائية، فالتجارة الالكترونية ألغت قيود الزمان و المكان و أصبح الاقتصاد الافتراضي يوازي أو يفوق الاقتصاد الفعلي، الأمر الذي يؤدي إلى التداخل بين العديد من القوانين و التشريعات لدول ذات سيادة و قوانين مختلفة، مما يؤدي إلى تداخل قوانين مختلفة بالنسبة لعملية واحدة.

وقد دفعت هذه التحولات العديد من الدول إلى التخلي عن تطبيق مبدأ إقليمية القوانين الضريبية بطريقة ما، ومحاولة التكيف مع مفاهيم جديدة أهمها مبدأ شمولية أو عالمية القوانين الضريبية، فتعتمد الدول التي تأخذ بهذا المبدأ على جنسية الخاضع للضريبة كمعيار لفرض الضريبة، وتطبيق القانون الجبائي الوطني على جميع الدخول التي يحققها سواء من مصادر داخل الدولة أو خارجها، وتأخذ بهذا المبدأ معظم الدول الصناعية كالولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، حيث تم الانتقال من مبدأ إقليمية القوانين الجبائية إلى مبدأ شمولية القوانين الجبائية، ففي الولايات المتحدة الأمريكية ويهدف محاربة التهرب الضريبي الدولي، تم إقرار قانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية (قانون FATCA) في 18 مارس 2010 والذي يسعى إلى تحقيق الالتزام الضريبي من جميع الأشخاص الذين يحملون الجنسية الأمريكية سواء كانوا يزاولون أنشطتهم فوق التراب الأمريكي أو خارجه، و ذلك لمواجهة التزايد الكبير في عدد الشركات التي تستعمل حسابات خارجية (comptes off-shore) والشركات الوهمية من أجل التهرب من الضرائب.

وقانون FATCA يلزم المؤسسات المالية العالمية الموجودة خارج الولايات المتحدة الأمريكية بالكشف عن أسماء وحسابات جميع الأمريكيين المتعاملين معها تحت طائلة العقوبات المقررة في هذا القانون، وهو ما يشكل استثناء على مبدأ إقليمية القوانين الجبائية وتطبيقاً لمبدأ الشمولية الذي يسمح للقوانين الجبائية الوطنية أن تنتج آثارها خارج الحدود السياسية للدولة.

2-1 مبدأ السيادة الضريبية

إضافة إلى مبدأ الإقليمية في فرض الضريبة، فقد تستند الدول على مبدأ آخر عند قيامها بتطبيق قوانينها الجبائية والمتمثل في مبدأ السيادة الضريبية، الذي يستند على أنه لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض ضريبة على الأشخاص والأموال التي تدفع داخل حدودها الإقليمية، ولها أن تمدد نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعين لها والموجودين في الخارج، ومن الضروري أن نشير إلى وجود فرق بين السيادة الضريبية للدولة وسيادتها السياسية، إذ يمكن لدولة ما أن تتمتع بسيادتها الضريبية حتى وإن كانت فاقدة لسيادتها السياسية، كذلك هو الحال بالنسبة للدولة المحتلة من طرف دولة أخرى، والتي على الرغم من عدم تمتعها بسيادتها السياسية، إلا أنها تملك أنظمة ضريبية مستقلة تطبقها داخل ترابها.

2-2 المنشأة الثابتة وموطن التكليف

1-2 المنشأة الثابتة (الدائمة)

يعتبر مفهوم المنشأة الثابتة من أهم المفاهيم التي تتناولها الاتفاقيات الدولية، ويسمح تحديدها بفرض الضريبة فقط من طرف الدولة التي توجد بها هذه المنشأة، دون أن تخضع للضريبة مرة أخرى في الدولة التي يوجد بها المقر الرئيسي للمؤسسة المالكة للمنشأة المستقرة، وتعتبر كيانات ذات أغراض خاصة ولها هيكل قانوني خاص، وغالبا ما تنشأ في البلدان التي تمنح مزايا ضريبية محددة للكيانات ذات الأغراض الخاصة، وهي تستخدم لتحويل الأموال، فكرة المنشأة الثابتة غير محددة على نحو دقيق، ولم يرد لها تعريف واحد ومحدد سواء في القوانين الضريبية الداخلية أو في المعاهدات الضريبية الدولية، وسنأخذ التعريف الموالي للتوضيح فقط فالمنشأة الثابتة هي كافة المنشآت التي تعد جزءا متكاملًا من اقتصاد الدولة، باعتبار

أن الأنشطة التي تزاولها بعد أنشطة حيوية وأساسية ومتكاملة مع النشاط الإقتصادي للدولة، سواء ساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة فيه تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي، وحسب المشرع الجزائري تعني منشأة دائمة مكان ثابت للأعمال. تمارس من خلاله مؤسسة كل أو جزء من نشاطها.

إن عدم وجود تعريف دقيق ومحدد، من شأنه أن يساعد وبقدر كبير على وجود التهرب الضريبي باعتبار أن المنشأة الثابتة بمثابة ضابط إسناد جبائي تعتمد عليه الدول في اخضاع أرباح المؤسسات التي تعد من قبيل المنشأة الثابتة للضريبة في الدولة المضيفة، إلا أن الشركات الدولية قد تستغل هذه الفكرة من أجل تحقيق أعلى ربح لكن بأقل عبء ضريبي، حيث تحاول هذه الشركات توزيع نشاطها الإنتاجي والتسويقي على عدة دول وذلك بقصد التخلص من أكبر عبء ضريبي ممكن والاستفادة من التباين في النظم الضريبية والتشريعات الجبائية المختلفة، وهذا عن طريق إنشاء منشأة ثابتة للشركة في دولة تعفي نشاط المنشأة من الضرائب أو عن طريق إضفاء صفة الأعمال التحضيرية والتمهيدية للمنشأة، كالأعمال المساعدة في البيع الاشراف على الشركات الوليدة، وهذه الأعمال تنطبق عنها صفة المنشأة وبالتالي لا تخضع للضريبة. فنجد في نموذج منظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي OCDE الذي أخذ بفكرة المنشأة الثابتة، على أن الأرباح التي يحققها مشروع في إحدى الدولتين تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يكن المشروع يزاول نشاطه في الدولة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة فيها.

2-2 موطن التكليف

ويستند هذا المعيار إلى مبدأ التبعية السياسية أو الاجتماعية، كما يسمى هذا المعيار بمعيار الدخل القومي، وفي ظله ترى الدولة أن لها حق إخضاع الأرباح الناشئة خارج حدودها الإقليمية. وتتباين الدول في تبني هذه المعايير في تشريعاتها الضريبية، فمن الممكن أن تأخذ بعض الأنظمة الضريبية للبلدان المصدرة للاستثمارات الأجنبية أو البلدان المضيفة لها بأحد هذين المعيارين، في حين تأخذ البعض الآخر بالمعيار الثاني، وينجم عن هذا الوضع حالات ازدواج ضريبي دولي تعرقل حركة التجارة الدولية بصفة عامة، وحركة انتقالات رؤوس الأموال الدولية بصفة خاصة.

بينما في الجزائر بخصوص معايير موطن التكليف، فحسب المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة فإن

الشخص الطبيعي يعتبر لديه موطن تكليف في الجزائر إذا تحققت الشروط التالية:

✓ إذا كان يملك في الجزائر مسكنا سواء أكان مالكا، منتفعا أو مستأجرا عند إبرام العقد لمدة لا تقل عن سنة واحدة.

✓ إذا كانت الجزائر مكان إقامته الرئيسية أو مركز مصالحه الرئيسية.

✓ إذا كان يمارس نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كان أجيرا بها أم لا.

✓ إذا كان من أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع مداخيلهم.

وعليه فإنه يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر، وهذا طبعا في حالة عدم توفر الاتفاقية بين البلدين، ويلاحظ أيضا أن الأشخاص الذين لديهم موطن تكليفهم في الجزائر يخضعون للضرائب على الدخل.

ولإضافة تفسر المادة 03 السابقة، أن دافعي الضرائب الذين يحملون جنسية أجنبية والذين لديهم

موطن تكليفهم في الجزائر يخضعون للضريبة وفقا لقواعد القانون الداخلي، ولكن يجب أن يستثنى دخل البلد الأجنبي والذي يبرره المكلف على أنه خضع للضريبة في بلده الأصلي.

إن تطبيق المبادئ العامة المتعلقة بالضريبة على الأخص مبدأي الإقليمية والسيادة الضريبية التي قد

تؤدي إلى الاختلاف بين السياسات الجبائية للدول، إضافة إلى التطورات التي تمس الاقتصاد الدولي وازدياد حركة رؤوس الأموال بين الحدود، وتبادل اليد العاملة والخبرات بين مختلف الدول، كلها عوامل أساسية أدت إلى ظهور عدة مشاكل جبائية كبيرة.

3- الاقتصاد الرقمي

يعبر مصطلح الاقتصاد الرقمي عن التحول التكنولوجي الذي عرفته مختلف العمليات في مطلع القرن

العشرين، حيث يمتد النشاط من الموقع الثابت الفعلي إلى موقع افتراضي، تحكم فيه وتسييره مجموعة من الشبكات الرقمية المعقدة، وأتاح هذا النوع من نماذج الأعمال فرصا للشركات والمشاريع الناشئة من البروز

في الساحة الاستثمارية، وهذا لما يوفره من تسهيلات وتحفيزات للمستثمرين الناشئين كسهولة الدخول لهذا النوع من النماذج، خفض التكاليف الاستثمارية وسهولة التسويق.

إلى جانب هذا لجأت العديد من الحكومات إلى وضع جملة من التحفيزات الجبائية لدعم مثل هذه الشركات النشطة داخل النموذج الرقمي، وهذا بغرض الرفع من معدلات النمو الاقتصادي وتخفيض مستوى البطالة، حيث نجد من بين الدول التي وفرت مثل هذه الامتيازات والحوافز دولة إيرلندا والتي قد تصل إلى حدود 13 مليار يورو، وهو ما جعلها تحتل المراتب الأولى من حيث قيمة الصادرات الرقمية والتي قدرت بـ 79,15 مليار دولار من إجمالي صادرات عالمية قدرت بـ 536,02 مليار دولار.

كما طرح الاقتصاد الرقمي جملة من التحديات والمشاكل التي أصبحت تشكل مصدر قلق للسلطات الضريبية وتهديدا للبيئة الجبائية الدولية، وهذا راجع لعدم ملائمة ومواكبة القواعد والتشريعات الضريبية المعمول بها في قياس وفرض الضرائب داخل النموذج الافتراضي، ما أتاح هذا جملة من الفرص للشركات النشطة داخل هذا النموذج من تحقيق وفورات ضريبية تعود بالفائدة عليها مع إلحاق أضرار بميزانيات الدول في الدول النامية.

ونجد من بين أبرز وأنجح الشركات في نموذج الأعمال الرقمية الشركات الأمريكية والتي يطلق عليها إسم (GAFAM) وهو مختصر للحروف الأولى لأكبر خمسة شركات رائدة في هذا المجال وهي:

Google; Appel ; Facebook ; Amazon; Microsoft

والتي قدرت قيمتهم السوقية أواخر 2019 بقيمة 4,22 تريليون دولار ، واستطاعت هذه الشركات بفضل الشبكة الرقمية وطبيعة نشاطها، تحويل جزء كبير من الأرباح من داخل الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة استغلالها لتراخيص بعض الأصول غير الملموسة (براءات الاختراع والعلامات التجارية) إلى وجهات خارجية ذات معدلات ضريبية منخفضة، حيث قدرت هذه التحويلات بـ 454 مليار دولار سنة 2017.

وخلاصة القول أن الاقتصاد الرقمي أتاح جملة من المشاكل والتحديات.

وتتمثل هذه المشاكل والتحديات فيما يلي:

- ✓ صعوبة قياس وتحديد الأوعية الضريبية داخل النموذج الافتراضي، مع العجز في تحديد مكان تحقق الدخل (شرط الإقامة الضريبية).
- ✓ كثرة استخدام الأصول غير الملموسة داخل هذا النموذج من الأعمال (براءات الاختراع والعلامات التجارية)، حيث يصعب على السلطات الضريبية تقييمها.
- ✓ انتشار و بروز المحافظ الرقمية المالية (البتكوين وباي بال وغيرها) والتي تسهل عمليات تدفق الأموال عبر الدول بعيدا عن مراقبة السلطات الضريبية.

4- التجارة الإلكترونية

الواقع أن إخضاع التعاملات الإلكترونية إلى ضرائب ذات طبيعة مزدوجة، فمن جهة يرى البعض أن الإعفاء الضريبي أساس لنمو التجارة الإلكترونية حيث أن فرض ضرائب على بعض العملاء بواسطة الحكومات المحلية يعد كبحا للنمو التكنولوجي، ويرى البعض الآخر من جهة أخرى بأن الإعفاء الضريبي للتعاملات الإلكترونية له أثر سلبي على أحد أهم موارد الدولة، ويرى الكاتب Adriel Bettelheim أن الحكومة الفدرالية إذا لم تفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية، فإن المستهلكون سيخاطرون بتحويل مشترياتهم إلى الفضاء الإلكتروني وهو ما سيعمل على تقليص حصة الدولة من جباية الضرائب، ونشير في هذا الصدد إلى ثلاثة اتجاهات وهي:

أ- التوجه الأمريكي الألماني:

يتميز هذا التوجه بالبساطة في طبيعته، ويرى هذا الاتجاه أن الجباية على الإنترنت يجب أن تستجيب لثلاثة مبادئ يسهل إعلانها ويصعب تطبيقها وهي:

👉 الحياد: حيث يجب أن لا تعرقل مبدأ هذه الجباية التجارة الإلكترونية.

👉 مبدأ البساطة والشفافية: حيث يتعلق الأمر ببساطة النظام الجبائي وعدم غموضه.

👉 مبدأ الملائمة: حيث يجب أن يكون هذا النظام ملائما للأنظمة الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية.

ب- التوجه الثاني:

يرى هذا الاتجاه أن ظهور تحديات جديدة أمام النظام الضريبي على الإنترنت يجب أن يؤدي إلى إيجاد ضرائب جديدة وقواعد جديدة تختلف عن القواعد الضريبية التقليدية، حيث تم اقتراح ضرائب جديدة مثل ضرائب على الاستهلاك ضرائب على المبيعات وضرائب على الدخل.

ج- التوجه الثالث:

وبعد كوسيط بين السابقين والذي يتضمن احترام التقنيات الضريبية التقليدية في الحساب، حيث يعني جعل الأعوان الاقتصاديون يتحملون المسؤولية بأنفسهم، ويظهر هنا النقاش حول إعفاء أو إخضاع التجارة الإلكترونية، فتتجه بعض الآراء إلى إعفاء صفقات التجارة الإلكترونية من الضرائب لمدة تتراوح بين 3 و 5 سنوات حيث يستند هذا الرأي إلى مجموعة من الحجج في بمثابة مزايا وهي:

➔ تشجيع رجال الأعمال والمشاريع في الدخول في صفقات عبر الشبكة العالمية للإنترنت : وهو ما يساعد على اللحاق بركب التكنولوجيا الحديثة وعصر الاتصالات من ناحية، وكذا كسبهم الخبرة في عقد الصفقات إلكترونياً، وما يرتبط به من التعرف والتدريب على الأمور المتعلقة بالتجارة الإلكترونية.

➔ تفادي الوقوع في إشكالية الازدواج الضريبي الذي قد يحدث نتيجة فرض الضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية، نظراً لكون التجارة الإلكترونية تعتبر مجالاً حديثاً، فإن عملية فرض الضرائب عليها يتسم بالغموض وعدم الاستقرار، وعليه فإن إعفاء مشاريع التجارة الإلكترونية من الضرائب يتيح فرصة كسب الوقت لدراسة المعاملة الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية في الدول المتقدمة وأخذ ما يناسب الدول النامية منها، كما يمنح فرصة لتدريب الإطارات الجبائية على التعامل مع تكنولوجيا حديثة من حيث الإعداد والحصر والفحص الضريبي،

➔ إن فرض الضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية قد يحد من انطلاقها، ويؤدي إلى تعثرها وهي في مهبها خاصة في الدول النامية.

بينما تتجه بعض الآراء الأخرى إلى فرض الضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية مثل التجارة التقليدية، ويستند أصحاب الرأي أن إعفاء معاملات التجارة الإلكترونية من الضريبة مع إخضاع معاملات التجارة التقليدية للضريبة، سوف يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة وهو أحد المبادئ الأساسية لفرض الضرائب أو الإعفاء منها أو تعديلها، فالصعوبات التي تواجه فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية سواء عند الحصر أو الفحص الضريبي، لا يجب أن تقف حائلاً أمام إخضاع التجارة الإلكترونية للضريبة، ويمكن في هذا المجال مراعاة خصوصيتها وذلك بوضع شروط وأسس خاصة متعلقة بالنماذج والمستندات والإقرارات المرتبطة بخضوع المعاملات التي تنسم بوسائل إلكترونية للضريبة.

5- الجنات الضريبية

نظراً للتطورات التي عرفت البيئة الاقتصادية التي سمحت وسهلت حركة انتقال رؤوس الأموال والمنتجات بين الدول، تحت ما يعرف بحرية التجارة الدولية، تتجه المزيد من الشركات الدولية إلى إنشاء فروع تابعة لها في بلدان ومراكز خارجية محفزة على الاستثمار، وهذا لما توفره من انخفاض معدلات الضريبة والأنظمة المرنة والسرية المصرفية، يطلق على هذه البلدان أو الوجهات بمراكز التمويل الخارجية أو فئور أو الجنات الضريبية.

ومع نهاية الأزمة المالية لسنة 2008 ذهب أغلب الأكاديميين والخبراء إلى البحث في المسببات التي أدت إلى انفجار هذه الأزمة والحاق الضرر بالاقتصاد العالمي، حيث ركزت هذه الفئة على بعض المراكز والوجهات الخارجية للمستثمرين والتي يطلق عليها الجنات الضريبية، وفق لتقرير صادر عن مجلة Economist سنة 2013 يوجد في العالم حوالي 50 إلى 60 جنة ضريبية، تستقطب حوالي 2 مليون من الفروع التابعة للشركات متعددة الجنسيات (MNES) صناديق الاستثمار، شركات التأمين، كما تستحوذ على ما يقدر بـ 30 % من حجم الاستثمار الأجنبي المباشر (FDI).

وينظر إلى الجنات الضريبية على أنها مركبات تستخدم بالأساس لتسهيل عملية هروب رؤوس الأموال مع توفير السرية المالية عن المبالغ المحولة إلى هذه المراكز، حيث نجد أن قضية بنك HSBC و UBS

السويسرية سنة 2008 جزء من قضايا السرية المصرفية، وهذا لما وفرته من تسهيلات للمستثمرين الأمريكيين في تهريب جزء كبير من رؤوس أموالهم خارج الولايات المتحدة الأمريكية.

وقد ردت الخسائر الضريبية السنوية التي تتكبدها الولايات المتحدة جراء تحويل جزء من الأرباح إلى الجنات الضريبية بـ 30 إلى 40 مليار دولار سنوياً، إضافة على هذا تستقبل هذه المراكز ما يقدر بـ 10% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي، والذي في الغالب لا يصرح به من المستثمرين والشركات الدولية المستثمرة في حدود أكثر من دولة، وتستغل هذه المراكز بالدرجة الأولى من قبل الشركات الدولية في ممارسات التخطيط الضريبي، وهذا من خلال وضع هندسة ضريبية تمكنها من التملص من دفع الضريبة بفضل تآكل الوعاء الضريبي وتحويل جزء من هذه الأرباح تحت غطاء عمليات قانونية بين شركة الأم وفروعها.

6- أسعار التحويل

إن التحويل غير المباشر للأرباح باستعمال أسعار التحويل بهدف حجبها عن الضريبة في الدول ذات النظام الجبائي المرتفع، يقوم على التزييف أو التلاعب في أسعار السلع والخدمات داخل الشركات الدولية، لذا فإن ما يشغل شركة الأم عند تحديدها لأسعار التحويل في المعاملات مع الشركات الفرعية أو فيما بين الفروع، هو النظام الجبائي للدول المختلفة المضيفة لهذه الشركات.

ومستوى أسعار الضريبة على الأرباح فيها تحدد مسبقاً، فالربح الذي يحقق يرتفع لمعدل الربح في الدول ذات النظام الجبائي المخفف، ويقل معدله فيحصل إلى درجة الخسارة في الدول ذات النظام الجبائي المرتفع، وقد اختلف الفقه الإقتصادي في وضع تعريف محدد وقاطع لأسعار التحويل، فقد عرفه Terpstra بأنه ثمن السلع المباعة من قسم إلى قسم أو فرع من فروع الشركة العالمية، أما Czinkota فيرى أن سعر التحويل هو عبارة عن السعر المحدد لتحويل أوسع السلع بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض، أو بين الشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولية، ولا يتم التعامل بأسعار التحويل بين الشركة الدولية مع شركة أجنبية أخرى، إذا ففي هذه الحالة تطبيق الأسعار العادية أو الثمن المحايد، وهو السعر الذي يمكن أن يكون ثمناً للسلع والخدمات فيما لو تم التعامل فيها مع طرف ثالث لا يرتبط مع هذه الشركات بعلاقة قانونية.

وتمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة للشركات الدولية، فقيمة الأرباح تتحدد مقدما وفقا لأسعار التحويل التي يتم بناءا عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات، ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقا لهذه الآلية،

7- الاتفاقيات الجبائية الدولية

وهي تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض، وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني، أي هي التي يكون موضوعها عاما وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة...الخ، وتجدر الإشارة إلى أن الأصل هو عدم تعارض القوانين والنظم الضريبية للدول مع مضمون الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها، حيث يعتبر كل منهما مكملا للآخر.

كما توجد مفاهيم أخرى خاصة بالجباية الدولية مثل التنسيق الضريبي الدولي والازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي والمنافسة الجبائية الدولية، حيث سنتطرق إليها لاحقا بالتفصيل في المحاور الموالية.

المحور الثاني

المصادر القانونية للجباية

تمهيد

تستمد الجباية الدولية شرعيتها من خلال مختلف المصادر القانونية والتشريعية والاتفاقيات الدولية ورغم ذلك نجد تباين في الأنظمة الضريبية بين الدول مما يصعب تطبيقها بسبب عدة عوامل (اقتصادية، اجتماعية، سياسية وقانونية)، وسنتطرق في هذا المحور إلى أهم العناصر المتعلقة بالنظام الضريبي والمصادر القانونية للجباية الدولية.

أولاً: النظام الضريبي

1- تعريف النظام الضريبي

عرف بأنه مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب، تتلاءم مع الواقع الاقتصادي الاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطبيعة محددة من خلال التشريعات، كما عرف على أنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل.

وهناك من يرى أنه يوجد مفهومان للنظام الضريبي وهما:

أ- المفهوم الضيق للنظام الضريبي:

ويتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقًا من المادة الخاضعة للضريبة ثم حسابها وتحصيلها.

ب- المفهوم الواسع للنظام الضريبي:

هو عبارة عن مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية، التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان أو وجود ضريبي معين، وهذا التعريف ينطبق على كل الأنظمة الضريبية في العالم بحيث نجد أن كل نظام ضريبي لا بد أن يحتوي على مبادئ سياسية وكذا اقتصادية وطرق فنية، تتماشى والنظام السياسي والاقتصادي للدولة، بمعنى أن النظام الضريبي حسب هذا المفهوم تختلف مظاهره وكذا محتوياته من مجتمع اشتراكي إلى مجتمع رأسمالي.

2- أركان النظام الضريبي

وتتمثل فيما يلي:

1-2 الهدف

يختلف هدف النظام الضريبي حسب المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية من دولة إلى أخرى، حسب فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية وكذا الاجتماعية، والتي من خلالها يعمل النظام الضريبي كأداة فعالة لتحقيق ما تهدف إليه الدولة من أهداف مختلفة، فقد يكون هدف الدولة بالدرجة الأولى اقتصاديا أي العمل على تنمية وترقية هذا القطاع الحيوي الهام، والذي من خلاله تتمكن من تطوير القطاعات الأخرى، وبالتالي فالدولة تعمل على وضع نظام ضريبي يعمل لتحقيق هذا الهدف وقد يختلف هذا الهدف بالنسبة لدولة أخرى، ومن ثم لا بد من وضع نظام ضريبي يتماشى مع هذه السياسة.

2-2 الأداة

بعد قيام الدولة بتحديد الهدف المنشود تحقيقه، لا بد من البحث على الوسيلة التي تستعملها الدولة لبلوغ ذلك الهدف، وتتكون هذه الوسيلة من العنصر الفني والعنصر التنظيمي.

أ- العنصر الفني

هو اختيار الأداة الفنية التي تسمح للدولة بتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية، وبالتالي فالدولة الرأسمالية تختار الوسيلة الفنية بما تسمح لها بتحقيق أكبر حصيلة ضريبية دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاجتماعية لدافع الضريبة.

كما أنها لا تولي اهتمام كبير للإعفاءات الضريبية ولا لسعر الضريبة، بحيث تعمل على توسيع الحقل الضريبي دون التوسع في الإعفاءات وتخفيض أسعار الضرائب المختلفة، في حين نجد في الدول الاشتراكية الاهتمام الأكبر عند فرض الضريبة هو الجانب الاجتماعي، وكذلك اختيار الوسائل الفنية التي تسمح لها بالتمييز بين السلع الضرورية والسلع الكمالية، وبين المداخل المنخفضة والمرتفعة، بحيث تجعل هذه الوسائل الفنية من الضريبة أداة على جانب كبير من المرونة والكفاية لتخطيط كل من الإنتاج والتوزيع.

ب- العنصر التنظيمي

لكي يتمكن النظام الضريبي من تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المحددة مسبقا، يجب على الدولة أن تعمل على توفير الإدارة اللازمة، بحيث تكون على درجة عالية من الكفاءة من أجل ربط الضريبة وفق التشريع المحدد لذلك المكلف وتحصيل الضريبة بما يحقق العدالة الضريبية، وتتجلى أهمية هذا العنصر في حفاظه على التنسيق بين الضرائب المختلفة المكونة للنظام الضريبي، وضرورة مراعاة الوجود السابق لبعض الضرائب، وذلك من أجل المحافظة على الهدف العام للنظام الضريبي الضروري في مجمله.

3- عدالة النظام الضريبي

إن لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الضريبي فسوف يدفع التزاماته الضريبية طواعية، ونقصد بالعدالة التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع لأن التهرب يؤدي إلى الإضرار بالمكلفين الذين يتحملون بصدق العبء الضريبي مما يخل بمبدأ العدالة.

لذلك يسعى المشرع الجزائري لضمان العدالة في توزيع العبء الضريبي غير أن ذلك لا يكون إلا على نحو تقريبي، حيث تنقصه وسائل التحقق من تساوي العبء الواقع على كل فرد، خاصة ما يقع من تهرب من بعض المكلفين، وذلك بإلقاء العبء على عاتق المكلفين النزهاء، الأمر الذي يولد إحساسا بالظلم عند المكلف النزيه، الشيء الذي يؤثر سلبا على سلوكه وروح المسؤولية في أداء التزاماته الجبائية.

إن غياب العدالة الضريبية يضر بالمكلفين الذي لا يحاولون التخلص من التزامهم الضريبي، وذلك بتحميلهم مزيدا من الضرائب عند رفع سعر الضريبة، أو عند فرض أخرى جديدة من أجل تعويض النقص عن تهرب البعض، وهذا ما يضعف النسيج الاجتماعي.

4- فعالية النظام الضريبي

يرى Pierre Beltrame أن فعالية النظام الضريبي وتحقيقه ينبغي أن يكون هناك جواب عن إمكانية تصميم نظام ضريبي يتسم بالحصول على أقصى مردودية وبأقل تضحية جماعية.

وحسب تعريف Annie vallee فإن النظام الضريبي الفعال هو ذلك النظام الذي يحتوي على ضرائب لا تشوه ولا تغير هيكل الأسعار النسبية ولا تقوم إلا بأثر الدخل وليس الإحلال.

كما عرفه Bernard Salanie على أنه التوفيق بين العدالة الضريبية التي تأخذ في الحسبان مختلف الاعتبارات الاجتماعية، والفعالية الاقتصادية التي تمكن من تخفيف التشوهات الاقتصادية الناتجة عن فرض الضرائب.

لذا يتعين على المشرع الضريبي أثناء فرض الضرائب مراعاة المصالح الثلاثة التالية:

👉 مصلحة الدولة:

وتتحقق من خلال ما توفره الضريبة من حصيله مالية تساهم في تغطية نفقاتها المحتملة، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

👉 مصلحة المكلف:

تتحقق من خلال فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه عائقا أمام طموحاته، بالإضافة إلى ما يوفره فرض الضرائب من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.

👉 مصلحة المجتمع:

تتحقق من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة، مثل استخدام الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة (تعليم، صحة، بنية تحتية ... الخ) والحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع، ونشير هنا على أن التوفيق بين هذه المصالح الثلاثة السابقة صعب التحقيق، لذلك يحاول المشرع دوماً أن يحدث تقارباً وتوازناً بين هذه المصالح على ضوء الأولويات، والظروف المحيطة به.

إلا أنه يجب التفريق بين كل من فاعلية النظام الضريبي وكفاءة النظام الضريبي، حيث يقصد بهذه الأخيرة الاستخدام الأمثل والأنسب للموارد المتاحة، أي اختيار أحسن بديل من البدائل المتاحة الذي يوفر أقل تكلفة ممكنة، وعليه فإن وجود الكفاءة يتضمن بدرجة كبيرة تحقيق الفعالية.

5- مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي

تعبر فعالية النظام الضريبي عن مدى قدرته على تحقيق الأهداف المحددة له، ولقياس هذه الفعالية

لابد من الاستناد إلى مجموعة من المعايير والتي يمكن على ضوءها تقييمه، ومن أهم هذه المؤشرات ما يلي:

1-5 مؤشرات فيتو تانزي Vito Tanzi

لقد اقترح vito tanzi مجموعة من المؤشرات، يمكن الاعتماد عليها لتصميم نظام ضريبي فعال

والمتمثلة فيما يلي:

أ- مؤشر التركيز:

يقتضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيرادات الضريبية من عدد ضئيل نسبياً من

الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة وعمليات التحصيل.

ب- مؤشر التشتت:

ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب قليلة الإيراد، وإن كانت موجودة هل عددها قليل، وهل

التخلص منها يساعد على تبسيط النظام الضريبي وأن لا يكون له تأثير كبير على مردودية النظام ككل.

ج- مؤشر التآكل:

ويتمثل فيما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية تساوي الأوعية الممكنة أم لا، حيث إذا ابتعدت

الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط أو منح الإعفاءات للأنشطة أو بفعل التهرب الضريبي،

فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي وهو ما يقود إلى الرفع من المعدل الضريبي لتعويض النقص

الحاصل في الإيرادات.

د- مؤشر تأخر التحصيل:

ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون مستحقاتهم في آجالها، لأن التأخر يؤدي

إلى انخفاض القيمة الحقيقية للإيرادات الممكنة ويؤدي إلى التضخم، وعليه يجب وضع عقوبات صارمة

للحد من التأخر في دفع المستحقات.

هـ- مؤشر التحديد :

ويعتبر في مدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة.

و- مؤشر الموضوعية:

ضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين تقديرها بشكل واضح

لالتزاماتهم الضريبية.

ي- مؤشر التنفيذ:

ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي لأهدافه بالكامل وبفاعلية، ويتعلق بمدى سلامة التقديرات

والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية فضلا عن التشريع المناسب.

ن- مؤشر تكلفة التحصيل:

يجب أن تكون تكلفة تحصيل الضريبة أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة

الضريبية.

2-5 مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية

وضعت مجموعة العمل الأوروبية وعاء مشترك للضرائب على أرباح الشركات وفق المعايير التالية:

أ- العدالة الرأسية:

وتتحقق من خلال توزيع الأعباء حسب المقدرة التكليفية للممولين.

ب- العدالة الأفقية:

بمعنى ضرورة معاملة الأفراد الذين هم في نفس الوضعية نفس المعاملة الضريبية.

ج- الحيادية:

د- الفعالية:

أي قدرة الوعاء على تحقيق الأهداف الأساسية.

هـ- البساطة واليقين والشفافية.

و- الانسجام والتجانس:

ي- المرونة:

ن- وضع آليات رقابية.

3-5 مؤشرات ريتشارد موسغراف Richard. Musgrave

وتعبر عن المتطلبات الواجب توفرها في النظام الضريبي لضمان فعاليته وهي:

- ➔ ضرورة تساوي توزيع العبء الضريبي، إذ يجب أن يدفع كل فرد تبعا لحصته العادلة وللقدرة على الدفع مظهران أولهما المساواة الأفقية التي تقتضي بأن يتحمل الممولون الذين هم في وضعيات اقتصادية متساوية أعباء متساوية، أما المظهر الثاني فيمثل في المساواة العمودية التي تقتضي أن تكون القدرة على الدفع متناسبة مع المستوى الاقتصادي للممول.
- ➔ ضرورة اختيار الضرائب التي تقلل التعارض مع القرارات الاقتصادية.
- ➔ ضرورة أن لا يتم استخدام السياسة الضريبية لتحقيق أهداف تتعارض مع هدف تحقيق المساواة ضمن النظام الضريبي.
- ➔ ضرورة أن يسمح الهيكل الضريبي للنظام باستخدام سياسة الميزانية لتحقيق أهداف النمو والاستقرار.
- ➔ ضرورة أن يسمح النظام الضريبي للإدارة بالعمل بصورة عادلة، وأن يكون أسلوبها واضحا للمكلف وتكون هذه الإدارة ذات كفاءة وتعمل على تخفيض تكلفة التحصيل الضريبي إلى أدنى مستوى ممكن.

4-5 مؤشرات أخرى

ولتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة حول مقومات النظام الضريبي الأمثل نجد هناك أسلوبين وهما:

أ- الأسلوب الأول

- يحاول وضع معايير محددة يجب توافرها في أي نظام ضريبي، إذ يقتضي توافر المعايير التالية العدالة، الوضوح، الملائمة في الدفع، الاقتصاد في نفقة التحصيل المحافظة على كفاءة جهاز السوق وعدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.

ب- الأسلوب الثاني

يربط بين النظام الضريبي والرفاهية العامة للمجتمع، وهو أسلوب لم يلقى إلا القليل من الاهتمام من جانب الباحثين، وبالتالي هو غير قادر بما فيه الكفاية على وضع معايير عامة يمكن استخدامها في تشكيل النظام الضريبي في أي مجتمع، وطبقا لهذا الأسلوب فإن النظام الضريبي الأمثل هو ذلك النظام الذي يعمل على تحقيق الرفاهية الاقتصادية التي تتحقق بالأهداف التالية: توفير الحد الأقصى من حرية الاختيار، تحقيق أعلى مستوى معيشة، توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل وتحقيق النمو الاقتصادي والعدالة في توزيع المداخل.

6- العوامل المؤثرة على هيكل النظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على تبني نظام ضريبي معين وهي:

1-6 أثر النظام الاجتماعي على هيكل النظام الضريبي

وتؤثر الفلسفة الاجتماعية وخاصة ما يتعلق منها بالعدالة الاجتماعية تأثيرا واضحا على النظام الضريبي، فنشأة التصاعد الضريبي قد ارتبط تاريخيا بفلسفة اجتماعية ترفض التفاوت القائم في توزيع الدخل وتقضي بضرورة

تضييق الهوة بين الطبقات الدخلية للمجتمع، ولكي يطبق التصاعد الضريبي وتمارس عناصر التشخيص في النظم الضريبية كان هذا الانتشار الواسع لاستخدام الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل.

كما يؤثر نظام الإرث المتبع في المجتمع على نظامه الضريبي ففي الدول التي تنص قوانين الميراث فيها على أن تؤول التركة إلى الأبن الأكبر كما يحدث في إنجلترا يصبح الاعتماد على ضرائب التركات كبيرا، وتزداد فعالية التصاعد على نصيب الوارث بينما في الدول التي تنص قوانين ميراثها على أن توزع التركة على جميع الورثة، فيقل الاعتماد نسبيا على ضرائب التركات وتقل فعالية التصاعد على أنصبة الورثة.

وتؤثر عادات المجتمع وقيمه الأخلاقية على نظمه الضريبية. ففي الدولة التي ينتشر فيها تعاطي الخمر والمسكرات بأنواعها وتتم فيها المعاملات الربوية وتعم فيها ألعاب المراهنات واليانصيب...إلخ، يصبح للضرائب على هذه المجالات مكانا بارزا في نظامها الضريبي والعكس صحيح.

وللكثافة السكانية وحجم الأسرة وغيرها من العوامل الاجتماعية أثر واضح على هيكل النظام الضريبي، فالدول التي تشكو من قلة الكثافة السكانية وصغر حجم أسرها، تظهر الإعفاءات الضريبية والعكس صحيح.

6-2 أثر النظام السياسي على هيكل النظام الضريبي

من المعروف وفقا للمبادئ الأولية أن الضرائب لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى إلا بناء على قانون، أي بناء على قرار سياسي على أعلى مستوى للقوى السياسية المؤثرة، والقوى السياسية المؤثرة في المجتمع وليدة بدورها لعدد من العوامل الاجتماعية والاقتصادية، ومن ثم يبدو واضحا حتمية تأثر النظام الضريبي للدولة بالأوضاع السياسية والاجتماعية بها.

فالنظام الضريبي في دولة ديكتاتورية لا بد وأن يختلف عنه في دولة ديمقراطية، حيث يشهد التاريخ للنظم الدكتاتورية بقدرتها على زيادة الأعباء الضريبية على مواطنيها مقارنة بالنظم الديمقراطية.

ونظم الحزب الواحد أنتجت العديد من النظم الضريبية التي تميزت بمحابة أو إعفاء هذه الطبقة المفضلة على حساب بقية طبقات المجتمع، فمهدت بذلك لكثير من الثورات التاريخية المشهورة مثل الثورة الفرنسية، ولا نعي بذلك تبرئة النظم الديمقراطية من هذا التأثير على نظمها الضريبية، فجماعات الضغط السياسي قد تمارس تأثيرها ولو بدرجة محدودة في اختيار أنواع الضرائب المستخدمة.

والنظام الضريبي في دولة مستقلة لا بد وأن يختلف عن النظام الضريبي في دولة مستعمرة سواء أكان ذلك الاستعمار عسكريا أو اقتصاديا، فلا جدال في أن نفوذ المستعمر العسكري أو الاقتصادي في الدولة الأخيرة سوق يحول بين النظام الضريبي وبين المساس بأي من مصالحه في تلك الدولة، مثل إعفاء أرباح الاستغلال الزراعي من الضرائب في الدول التي كانت إنجلترا تعتبرها مزارع لتوريد المواد الأولية لمصانعها.

3-6 أثر الهيكل الاقتصادي على هيكل النظام الضريبي

يعكس الهيكل الضريبي في معظم الدول صورة صادقة لهيكلها الاقتصادي بحيث يمكننا التعرف على الملامح الرئيسية للهيكل الاقتصادي في مجتمع معين بمجرد الإطلاع على هيكل القطاع الضريبي، فلو تبين لنا على سبيل المثال أن معظم الإيرادات الضريبية في هيكل ما مستمدة من القطاع الزراعي، لكان من المؤكد أن نجد هذا الهيكل الضريبي لأحد المجتمعات الزراعية بغض النظر عن درجة تقدمه.

ففي المجتمعات الزراعية المتخلفة حيث ينتشر الاستهلاك الذاتي والمبادلات العينية في هذا القطاع، وحيث لا يهتم المزارعون عادة بإمساك دفاتر منتظمة وتقتصر إمكانيات الإدارة الضريبية في تلك الدول عن تقدير أرباح الاستغلال الزراعي، يصبح من الصعب فرض ضرائب الدخل على أرباح الاستغلال الزراعي، ويجد المشرع الضريبي نفسه مرغما على الاعتماد على الضرائب العقارية (ضريبة الأطنان الزراعية) ليستمد منها معظم الحصيلة الضريبية، أما في المجتمعات الزراعية المتقدمة حيث يتخذ النشاط الزراعي طابع الصناعة الزراعية وتنخفض عمليات الاستهلاك الذاتي والمبادلات العينية إلى أقل المستويات، وتحل العمالة المأجورة محل العمالة الذاتية، وتتسع مجالات التسويق التجاري للمنتجات الزراعية، يصبح من السهل استخدام الضرائب الشخصية على أرباح الاستغلال الزراعي، وتظهر أوعية جديدة للضرائب على دخول العمالة المأجورة.

أما لضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية فعادة ما تتضاءل أهميتها في هذه المجتمعات، نظرا لصغر حجم القطاع الصناعي والتجاري، ولرغبة المشرع الضريبي في تشجيع قيام الصناعات المحلية وازدهارها، كذلك فإن الضرائب على دخول الأفراد كثيرا ما يأتي ترتيبها من حيث الأهمية، نظرا لاستحالة تطبيقها إداريا على معظم أنواع الدخل في المجتمع، وعادة ما تقتصر مثل هذه الضرائب على ضريبة على المرتبات والأجور لموظفي الدولة وبعض القطاعات النظامية.

وفي المجتمعات التي تساهم فيها قطاعاتها الصناعية والتجارية بالجزء الأعظم من إنتاجها القومي، تتزايد فيها إمكانيات فرض ضرائب الدخل، حيث تنتشر الشركات وتتوافر الدفاتر المحاسبية المنتظمة

فيسهل فرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وعلى لإيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وحيث تزداد المبادلات النقدية ويتسع نطاق السوق يصبح من الممكن فرض الضرائب على السلع والخدمات المنتجة محليا، ويصبح من الممكن استخدام أساليب متطورة من الفن الضريبي وإدخال التصاعد في معدلات الضريبة.

وهيكل النظام الضريبي يختلف بين الاقتصاديات الاشتراكية والرأسمالية، وسنوضح الفكرة من خلال العناصر المالية.

أ- هيكل النظام الضريبي في الاقتصاديات الاشتراكية

تمتلك الدولة كل عناصر الإنتاج وتتخذ من التخطيط الشامل أسلوبا للقيام بكافة النشاطات الاقتصادية تحقيقا لأهداف المجتمع، وفي إطار هذا النظام الاشتراكي لا مجال من الناحية النظرية البحتة على الأقل لاستخدام الضرائب سواء كأداة لتمويل الإنفاق العام أو للتوجيه الاقتصادي أو لإعادة توزيع الدخل، ففي مثل هذا النظام الاشتراكي تصبح كل دخول الأفراد صورة من صور الإنفاق العام، وكل نفقات الأفراد مصدر من مصادر الإيرادات العامة، ويصبح في إمكان الدولة تحقيق كل ما تستطيع الضريبة عادة تحقيقه دون استخدام الضريبة، فهي بصفتها مالكة للمشروعات العامة تحدد بنفسها ماذا تنتج؟ وكيف تنتج؟ ولمن تنتج؟ فهي التي تحدد أجور العمال فتحدد بالتبعية وبطريقة مباشرة دخول الأفراد، وهي التي تحدد أثمان السلع والخدمات فتكمل بها تحقيق سياستها التوزيعية، كما أن تحديدها للثمن العام يمكنها من تغيير حجم فائض القطاع العام بما يكفل تمويل نفقاتها العامة، وهي في كل هذه المجالات قادرة على تحقيق ما تراه من سياسات تكفل الاستقرار الاقتصادي في الدولة.

وبالتالي فلا حاجة في مثل هذه التنظيمات الاشتراكية للضريبة، إلا أن التطبيق في كافة الاقتصاديات الاشتراكية قد أسفر عن الاحتفاظ ببعض أنواع الضرائب وعن استخدام أنماط مختلفة من النظم الضريبية داخل المعسكر الاشتراكي.

ولقد سيق العديد من المبررات لهذا الوضع ومن أهمها:

- ✍ عدم اختفاء القطاع الخاص وشبه الخاص كلية في الاقتصاديات الاشتراكية، ففي كافة الدول الاشتراكية نشاطات تدخل في نطاق الخدمات الشخصية والمهن الحرفية والمزارع الصغيرة، وبالتالي فإن الأمر يقتضى إخضاع مثل هذه النشاطات لضرائب مختلفة.
- ✍ وفي حالة كانت الدولة تستطيع تحديد الدخل عن طريق تحديد أجور العمل، إلا أنه من الممكن استخدام الضرائب على دخول الأشخاص لتحقيق أهداف اجتماعية معينة.
- ✍ وفي حالة رفع الأثمان العامة إلى الحد الذي يكفل للدولة الحصول على ما تحتاجه من إيرادات في صورة فائض القطاع العام، إلا أن هذا ليس من المستحب في كثير من الأحيان، حيث يقارن الأفراد ما يدفعونه من أثمان لهذه السلع وبين ما كانوا يدفعونه لها قبل التحول إلى النظام الاشتراكي، أو ما يدفعه أفراد المجتمعات الرأسمالية لسلع مماثلة، لذلك تلجأ الدولة إلى الإبقاء على الضرائب لتحصل على جزء مما تحتاجه عن طريق الحصيلة الضريبية والجزء الباقي عن طريق فائض القطاع العام.
- ✍ اتجاه أغلب الاقتصاديات الاشتراكية المعاصرة إلى مزيد من اللامركزية، الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة تمتع المؤسسات الإنتاجية بقدر من الاستقرار في مزاوله نشاطها الإنتاجي، وبقدر من الحرية في تحديد أثمان منتجاتها.
- ✍ إن استمرار استخدام الاقتصاديات الاشتراكية للضرائب لا يعني احتفاظ الضرائب بنفس مضمونها وطبيعتها وهيكلها السائدة في الدول الرأسمالية، فطبيعة النظم الاشتراكية لابد وأن ينعكس تأثيرها على النظم الضريبية، بل وعلى مضمون المصطلحات الضريبية نفسها.
- وتميز النظم الضريبية بصفة عامة في لمجتمعات الاشتراكية بفرض الجزء الأعظم من ضرائبها على نشاطات القطاع العام، بينما تمثل الضرائب على الأفراد نسبة ضئيلة جدا من حصيلتها الضريبية، وهذا يتناسق تماما مع طبيعة الاقتصاديات الاشتراكية.

وتحتل الضريبة على رقم الأعمال (أو ما يماثلها) مكان الصدارة في كافة النظم الضريبية للمجتمعات الاشتراكية، حيث تمثل إيراداتها حوالي 50% من إجمالي الحصيلة الضريبية، بينما تمثل الضرائب على الأفراد بنسب متفاوتة وفقا للمهنة حصيلة ضئيلة لا تتجاوز 10% من إجمالي الإيرادات الضريبية، وهكذا تتعاظم أهمية الضرائب غير المباشرة وتتضاءل إلى أقصى الحدود أهمية الضرائب الشخصية على دخول الأفراد في المجتمعات الاشتراكية. الأمر الذي يتناقض تماما مع هيكل النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة.

ب- هيكل النظام الضريبي في الاقتصاديات الرأسمالية

تسود الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج في هذه الدول، ويتخذ الأفراد الذين يملكون هذه العوامل القرارات الاقتصادية المتعلقة بتوجيهها إلى الأنشطة الاقتصادية المختلفة بحيث تحقق لهم أكبر ربح ممكن في ظل درجات متفاوتة من المنافسة وآلية الأسعار وحرية المستهلك.

وفي إطار هذا النظام الرأسمالي لا بد أن تحتل الضرائب مكانا بارزا، ولكي تقوم الحكومة بتأدية ما أوكل إليها من مهمات فإنه يتعين عليها الحصول على ما يلزمها من موارد اقتصادية، حيث أنها في مثل هذه النظم الرأسمالية لا تملك الكثير من الموارد وبالتالي فإن حاجتها ماسة لفرض الضرائب لتحصل على ما يلزمها من إيرادات مع تزايد مهامها واتساع نشاطها.

ولتحقيق الدولة ما تصبو إليه المجتمعات الرأسمالية من تنمية اقتصادية، تسعى لاستخدام الضريبة كأداة لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي لتعمل بأقصى معدلاتها مع المحافظة على النمو المتوازن بين القطاعات الصناعية والزراعية والخدمات، وأن يحتوي النظام الضريبي على ما يكفي من الحوافز لتشجيع الاستثمار في مجالات التنمية المطلوبة ونلاحظ اعتماد النظم الضريبية الرأسمالية على الضرائب الشخصية، حيث تستخدم فيها الإعفاءات والتصاعد الضريبي لتحقيق أهداف العدالة في توزيع الدخل والحوافز لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.

إلا أن الهيكل الضريبي في الدول الرأسمالية يختلف أيضا حسب متوسط دخول الأفراد وحسب الخدمات التي تقدمها الدول للمواطنين، وحسب استخدام الضريبة للتأثير في التنمية الاقتصادية، ويبرز هذا التباين من خلال اختلاف نسب توزيع حصيلة الإيرادات الضريبية بين الضرائب المباشرة على الدخل والضرائب غير المباشرة على الاستهلاك.

فبالرغم من محافظة النظام الليبرالي على هذه المبادئ الأساسية الليبرالية، إلا أنه سجل تغيرا ملحوظا في دور الدولة وفي سياستها، ومن ثم بإمكاننا أن نقسم مراحل تطور النظام الليبرالي إلى مرحلتين وهما:

➡ مرحلة الدولة الناشئة (المستهلكة): وهذه مرحلة الحرية الاقتصادية و"الضريبة المحايدة".

➡ مرحلة الدولة المتدخلة: وهي مرحلة التدخل الاقتصادي و"الضريبة الوظيفية"، ومن خلال التطور للنظام الليبرالي نجد بأنه قد عكس لنا نوعين من النظام الضريبي الليبرالي، وهما النظام الضريبي التقليدي الذي كان في ظل الدولة الحارسة والنظام الضريبي الوظيفي، وقد وجد أثناء مرحلة الدولة المتدخلة حينها تمكن النظام الليبرالي من إقامة جهاز إنتاجي قوي.

ومما سبق يمكن توضيح الاختلاف بين النظام الاشتراكي والرأسمالي، حيث سنأخذ الضريبة على رقم الأعمال كمثال فقط.

جدول رقم 01: يوضح الضريبة على رقم الأعمال في الدول الرأسمالية والاشتراكية

الدول الاشتراكية		الدول الرأسمالية	
الدولة	معدل الاقتطاع الضريبي	الدولة	معدل الاقتطاع الضريبي
أمريكا	23.80%	تشيكوسلوفاكيا	39.2%
ألمانيا	23.12%	بولندا	42.2%
اليابان	16.04%	روسيا	52.9%
فرنسا	21.52%	بلغاريا	0.45%

المصدر: حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، منشورات كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مصر.

كما نشير بأن النظام الضريبي الرأسمالي وخلال فرضه لمختلف الضرائب يحافظ على تراكم رأسمال لدى الأفراد، لتمكينهم من القيام باستثمارات عبر مختلف المجالات الاقتصادية، فهو بذلك يحافظ على التوازن الواجب توفره بين النظام الضريبي ومصلحة الأفراد، أما في النظام الاشتراكي وانطلاقاً من أن الدولة هي التي تقوم بدور تحقيق تراكم رأسمالي، وبالتالي لا تترك للأفراد مجال كبير للاستثمار.

ثانياً: المصادر القانونية للجباية الدولية

قبل التطرق إلى المصادر القانونية للجباية الدولية، ينبغي لنا التطرق إلى أهم النظريات المفسرة للتشريع الجبائي.

1- النظريات المفسرة للتشريع الجبائي

حاولت الدول إيجاد نقطة الارتكاز القانونية، التي على أساسها تقوم بفرض الضرائب على المكلفين بها والزامهم بدفعها، ومن بين أهم النظريات التي حاولت تقديم تبرير مقنع لإلزامية دفع الضريبة نظرية العقد الاجتماعي ونظرية التضامن الاجتماعي.

1-1 نظرية العقد الاجتماعي (نظرية المنفعة)

ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر ونادى بها الفيلسوف الفرنسي جون جاك روسو، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من أملاكهم مقابل حماية الجزء المتبقي لديهم، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة كتوفير الأمن والتعليم والصحة... الخ، واختلف مؤيدي هذه النظرية بتكييفها مع طبيعة هذا العقد.

وقال آدم سميث بأنه عقد بيع الخدمات، فالدولة تباع خدماتها للأفراد وتحصل على مقابل يتمثل بثمن هذه الخدمات وقد شبه بصورة ضرائب، واعتبره البعض الآخر بأنه عقد شركة، فشيءوا الدولة بأنها شركة انتاج كبرى، الشركاء فيها هم الأفراد الذين يؤدون عمل معين ويتحملون في سبيله نفقات خاصة، ويوجد إلى جانب ذلك نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، بغية تحقيق المنفعة العامة لجميع الشركاء، وهذا يتطلب من الشركاء المساهمة في هذه النفقات في صورة ضرائب التي تفرضها الدولة.

وذهب بعض المنظرين ومن بينهم الفقيه جيرار، لاعتبار هذا العقد بأنه عقد تأمين بموجبه يقوم المواطنون بدفع الضرائب للدولة (قسط التأمين)، من أجل توفير الحماية لهم من الأخطار التي قد تحدث بأموالهم وأرواحهم.

وتعرضت هذه النظرية لمجموعة من الانتقادات وهي:

- ✍ يصعب تقدير الخدمة التي تعود على الفرد من قبل الضريبة، حيث الخدمة العامة لا تقبل التجزئة.
- ✍ من المستحيل تحقيق التوازن بين الخدمة والفائدة منها، فالعكس هو الصحيح حيث الذين يساهمون بجزء محدود من الضريبة يحصلون على قدر أكبر منها.
- ✍ تحصر هذه الآراء وظائف الدولة في التزامات محدودة وهذا غير واقعي، حيث التزامات الدولة عديدة ومتنوعة يصعب أن يتضمنها عقد.
- ✍ النظريات العقدية جميعها لا تستطيع أن تفسر التزام الجيل الحاضر بدفع التزامات استفادت منها أجيال سابقة، أو التزام الجيل الماضي بالتزامات ستستفيد منها أجيال لاحقة.
- ✍ لا يوجد دليل على قيام مثل هذا التعاقد بين السلطة العامة والأفراد، سواء في النطاق الدستوري ولا في النطاق المالي.

- ✍ عدم وجود تناسب بين المنافع التي يحصل عليها الأفراد والضرائب التي يدفعونها، كذلك فإنه من الخطأ أن نمثل السلطة العامة بشركة إنتاجية، لأن السلطة العامة تقوم بتقديم خدمات أخرى تتطلبها المصلحة العامة ككل.

- ✍ أما عن عقد التأمين فإن الدولة لا تقتصر خدماتها فقط على المحافظة على أموال الأفراد، بالإضافة إلى أن الدولة تعوض الأفراد عن الخسائر والأضرار التي تصيب أملاكهم كما هو الحال عليه في عقد التأمين.

2-1 نظرية التضامن الاجتماعي

ترى هذه النظرية أن الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية، وواجب الدولة في المجتمعات الحديثة هو القيام بإشباع الحاجات العامة للأفراد والمحافظة على الأمن، والدولة تتكبد نفقات باهظة من أجل القيام

بالأعباء العامة الملقاة على عاتقها والنتيجة من جراء تدخل الدولة في مختلف الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية منها، وبما أن هذه الأعباء تحقق الصالح العام للأفراد وتعود عليهم بالنفع العام كان لابد من تتضافر الجهود في تحمل نفقات هذه الأعباء على أساس التضامن الاجتماعي بين الأفراد.

ومما سبق، نرى أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل المبرر القانوني الذي تستند عليه الدولة في فرض الضرائب.

2- تعريف القانون الجبائي

القانون الجبائي هو عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، أو بعبارة أخرى يقوم بتحليل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة، فهو يبحث في الأساليب المطبقة عمليا في الدولة ويتولى توضيحها وكيفية تنفيذها والطرق المتبعة لتأسيسها وجبايتها.

والقانون بمفهومه الواسع عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية الملزمة والتي تحكم سلوك الأفراد وعلاقاتهم في المجتمع بحيث تتضمن أحكاما موضوعية تبين الحقوق والواجبات المختلفة في مجتمع ما والتي تسهر على احترامها السلطة العمومية والقانون بمفهومه الواسع عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية الملزمة والتي تحكم سلوك الأفراد وعلاقاتهم في المجتمع بحيث تتضمن أحكاما موضوعية تبين الحقوق والواجبات المختلفة في

مجتمع ما والتي تسهر على احترامها السلطة العمومية. وتتميز القاعدة القانونية بالخصائص التالية:

☞ القاعدة القانونية عامة ومجردة : بمعنى تطبق على الجميع ودون التنبؤ مسبقا.

☞ القاعدة القانونية ملزمة: أي القانون يطبق على الجميع دون استثناء.

☞ استمرار القاعدة القانونية: أي لها بداية ولها نهاية تؤسس بقانون وتلغى بقانون آخر أو تعدل.

☞ القاعدة القانونية نهائية : أي تطبق بصفة قطعية وبدون رجوع ومهما كلف ذلك.

ويعتبر القانون الجبائي أحد فروع القانون العام، باعتبار الضريبة هي الممول والدولة. إلا أن القانون الضريبي اكتسب نوعاً من الاستقلالية، نتيجة تفرد مجموعة من القواعد وأهمها:

➔ الضريبة من اختصاص السلطة التشريعية في إحداثها، إلا أنها تتطلب الإذن المتكرر سنوياً بتحصيلها، انسجاماً مع مبدأ سنوية الميزانية العامة، فإذا لم يوافق البرلمان على الميزانية العامة، يمنع على الحكومة الاستمرار في التحصيل الضريبي.

➔ للقانون الضريبي قواعده الضريبية الخاصة متمثلة في المادة 13 من التصريح العالمي المتعلق بالمساواة أمام الضريبة، وهذه القاعدة مستوحاة من حقوق الإنسان، وتقوم كل دولة بتحديد الأساليب التي يمكن وفقها تحقيق المساواة.

➔ غياب الحصانة الضريبية، بحيث لا يمكن أن يستفيد أي صنف من الممولين بعدم الدفع النهائي والكامل للضريبة إلا بنص قانوني واضح.

➔ ضرورة تناسب الضريبة مع القدرة التكليفية للممولين.

➔ للقانون الضريبي مصادره الدولية المختلفة.

3- مبادئ القانون الجبائي

وهو مجموعة الأسس والقواعد التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها عند إعداد النظام الضريبي في الدولة، إن أي نظام ضريبي فعال تحكمه مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف والمجتمع، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

1-3 مبدأ العدالة

إن المشرع الضريبي يسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية عند صياغة أي نظام ضريبي، إلا أنه تصادفه عدة صعوبات في تحقيقها، وذلك راجع لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وأيضاً العبء النفسي للضريبة من شخص لآخر، لذا فلا يمكن القول أن النظام الضريبي عادل بشكل تام وإنما الحكم عليه يكون بمدى تحقيقه للعدالة، ويبقى مفهوم العدالة مفهوم نسبي، وتتدخل الدول المعاصرة بواسطة

الضريبة للتعديل في توزيع الدخل والثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية، وبذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد مبادئه الرئيسية.

2-3 مبدأ الوضوح (اليقين)

يجب أن يتم تحديد الضريبة بطريقة واضحة وبدون أي غموض، ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

👉 الوضوح في التشريع: بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وألا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وألا تحتمل العبارة أكثر من تفسير.

👉 يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة الممولين، وأن تساعد على توضيح القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

👉 يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج للاجتهاد.

ويبقى مبدأ الوضوح ضروري، وذلك حتى يتسنى للمكلف معرفة واجباته الضريبية ومحاولة الدفاع على حقوقه في حالة تعسف إدارة الضرائب.

3-3 مبدأ الملاءمة في التحصيل

يقتضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل واختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة عند دفعها.

4-3 مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل

يقتضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب، بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى خزينة الدولة يكون أقل تكلفة، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خزينة الدولة.

5-3 مبدأ البساطة والتنوع والمرونة

أ- البساطة:

يجب أن يحتوي النظام الضريبي على ضرائب بسيطة ذات معدلات قليلة وسهلة التطبيق، وهذا ما يسهل العمل على إدارة الضرائب ويخفض من التهرب الضريبي.

ب- التنوع:

والمقصود منه هو وجود مزيج من الضرائب المباشرة وغير مباشرة، وذلك من أجل مساهمة كل فرد من أفراد المجتمع في إيرادات الدولة، كما يجب أن يكون هناك تنسيق وتكامل بين مختلف هذه الضرائب، وهذا لتحقيق العدالة الضريبية والكفاية المالية.

ج- المرونة:

لكي يكون النظام الضريبي مرنا يجب على الدولة اختيار نظام ضريبي يتماشى مع واقعها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، أي يجب أن يتصف هذا النظام بالديناميكية والمرونة اللازمة، بحيث يستجيب بسهولة للتغيرات الداخلية والخارجية.

6-3 مبدأ الاستقرار والتنسيق:

أ- مبدأ الاستقرار:

نقصد باستقرار النظام الضريبي وجود نوع من الثبات في طبيعة الضرائب، أي عدم تعرضها للتغيير المفاجئ والمستمر ولا يفهم من استقرار النظام الضريبي جموده، بل يجب أن يتطور وفق التغيرات التي يفرضها الواقع، ويجب على الإدارة أن تعلم المكلفين بأي تغيير.

ب- مبدأ التنسيق:

إن الترابط والانسجام بين مختلف أنواع الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي تساهم في الحفاظ على أهداف هذا النظام.

وفي هذا الصدد يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- 👉 تجنب تراكم الضرائب الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر، على وضع قد يؤدي إلى أن تتجاوز أعبائها حدود المقدرة التكلفة للمكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من دفعها.
- 👉 مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام الضريبي، بحيث يتعين السعي لزيادة حصيلة ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى.
- 👉 تجنب إحداث أي تصدع في الهيكل الضريبي، نتيجة عدم إخضاع بعض العناصر التي يجب إخضاعها للضريبة وذلك لتحقيق انسجام النظام الضريبي.
- 👉 مراعاة عدالة النظام الضريبي في مجموعه، حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بأبعاد هذه الضريبة، التي لا يقتصر السعي إلى تحقيقها بالنسبة لكل ضريبة على حدى بل على مستوى النظام الضريبي ككل.

بينما آدم سميث والذي يعتبر من أهم مؤسسي المدرسة الكلاسيكية، فقد جمع صنف هذا التراث الفكري في كتابه الشهير ثروة الأمم The Wealth of Nation في سنة 1776، ويصوغ حصيلة هذه الدراسات في قوانينه الضريبية المشهورة، والتي ما زالت تقتبس في كثير من كتب المالية العامة حتى اليوم تحت مسمى "دستور الضرائب"، حيث حدد آدم سميث أربعة قواعد رئيسية لفرض الضريبة وهي:

✓ المساواة:

وهي مبدأ القدرة على الدفع وفق مبدأ المنفعة، بحيث يجب على كل فرد في المجتمع أن يساهم في تدعيم الحكومة بما يتناسب مع قدرته، أي بما يتناسب مع الدخل الذي يتمتع به الممول نتيجة لحماية الدولة له، وبمراعاة هذا المبدأ تتحقق المساواة.

✓ اليقين :

يجب أن يكون الممول على يقين بمبلغ الضريبة المستحقة عليه وبمواعيد دفع الضريبة وبطريقة وأسلوب سداد الضريبة.

✓ الملائمة :

✓ الاقتصاد في نفقات الجباية:

فارتفاع النفقات الإدارية لتحصيل الضرائب يؤدي إلى إنخفاض الحصيلة النهائية للضريبة، وقد يترتب على هذا فرض ضريبة أخرى أو زيادة الضرائب المفروضة لتعويض ما يفقد في عمليات التحصيل، وزيادة العبء على الممول نتيجة لعدم الرشد في التحصيل يخفض من رأس ماله ويحرم المجتمع من المنافع التي كانت ستعود نتيجة لاستثمار الممول لهذه الأموال، وقد يشجع الممول على التهرب من دفع الضريبة.

أما Von Justi فيحدد ست قواعد رئيسية لفرض الضريبة وسنلخصها في الجدول الموالي.

جدول رقم 02: قواعد Von Justi الستة لفرض الضريبة

الرقم	المبدأ	المضمون
01	القدرة على الدفع	حيث يجب التأكد من أن الممول قادر على دفع الضريبة المستحقة عليه دون أن يترتب على ذلك حرمانه من أي من ضرورات الحياة ودون أن يضطر الممول إلى السحب من رأس ماله.
02	المساواة التامة والنصيب العادل	والذي يتحقق بفرض ضريبة متناسبة مع قيمة ممتلكات الممول.
03	عدم تعارض الضريبة مع الرفاهية الاقتصادية للدولة أو الفرد	فلطالما كانت رفاهية الدولة هي الهدف الأعظم لكافة المجتمعات المدنية، فلا يجب أن يحتوى التنظيم الفني للضريبة ما يتعارض مع هذا الهدف.
04	تنظم طرق ربط وجباية الضريبة	وذلك بما يتناسب وطبيعة نظام الدولة السياسي والاجتماعي.
05	اليقين	من وجهة نظر الدولة فإنه من الضروري أن تكون الحكومة على يقين من أن الضريبة المقترحة سوف تحقق الحصيلة المطلوبة، ومن وجهة نظر الممول فإنه من الضروري أن يكون الممول على علم بصورة أكيدة وقاطعة بمبلغ الضريبة المستحقة عليه.
06	الملائمة والاقتصاد في النفقات	يتم تنظيم الضريبة بحيث يتم جبايتها بأسهل وأكثر الطرق ملائمة وبأقل النفقات الممكنة سواء بالنسبة للدولة أو الممول.

المصدر: شبيبي عبد الرحيم وبن عزة محمد، مداخلة بعنوان: قياس الضغط الجبائي الأمثل في الجزائر: دراسة قياسية وفق مقارنة خطية ولا خطية، ضمن كتاب الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: دور المنازعات الجبائية ضمان إستدامة المؤسسات الاقتصادية، جامعة حمة لخضر الوادي الجزء الثاني، 2023، ص 98-99 بتصرف.

4- مصادر القانون الجبائي الدولي

وهناك مصادر داخلية وأخرى خارجية هي:

1-4 المصادر الداخلية

وتتمثل فيما يلي:

أ- الدستور

ب- القانون

فمثلا في الجزائر تجد الضريبة مجالها في إطار القانون وفقا للدستور، وبالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل خارج القواعد القانونية المرصودة لها من قبل المشرع، إضافة إلى ذلك وطبقا للقانون 17-84 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 07 جويلية 1984، لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي من خارج قانون المالية إلا في حالات استثنائية، حيث يمكن أن يتم تحديد كفاءات وضع وتحصيل ضريبة، رسم شبه ضريبي أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري، ويتم الأخذ بعين الاعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم دمجها في قانون المالية، ويتم تطبيق الأحكام الجبائية لقانون المالية من طرف إدارة الضرائب.

ج- الأحكام القضائية

ففي الجزائر مثلا عندما يتدخل القاضي عند منازعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، يقوم عندها باتخاذ قرارات وأحكام، وتدعى هذه الأحكام أحكاما قضائية، وتحت هذه الصفة تطبق هذه الأحكام على إدارة الضرائب والمكلف بشكل إجباري، حيث ترغم على إدخال التعديلات الضرورية على التفسير موضوع النزاع، ولهذه الأحكام القضائية نفس الآثار المعروفة في مجال القانون الإداري العام.

د- الفقه

يشمل الفقه جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين والمنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية أو التنظيمية، لما تكون هذه الأخيرة أدوات لتطبيق القوانين الجبائية والأحكام القانونية. ولما تكون كذلك

تمارس تأثيرا على المشرع أو على رأي القاضي، ويعتبر الفقه الإداري أكثر صرامة في تفسير النصوص التشريعية لأنه يأخذ شكل قرارات، أوامر ونشریات صادرة عن إدارة الضرائب نفسها.

2-4 المصادر الخارجية

وتتمثل فيما يلي:

أ- القانون الجبائي الدولي.

والذي تصدره منظمات عالمية أو اقليمية.

ب- المعاهدات الجبائية الدولية.

وهي عبارة عن اتفاقيات تبرم بين دولتين والتي يتم فيها تحديد قواعد الضريبة من أجل تفادي

الإزدواج الضريبي، وقد تكون اتفاقيات متعددة أو ثنائية.

ج- التوجيهات الدولية بخصوص التعامل مع قضايا ضريبية معينة.

د- العرف الدولي.

هـ- التحفيزات الجبائية المدونة في قانون الاستثمار لفائدة المؤسسات الأجنبية.

5- استقلالية القانون الجبائي

يعني مبدأ استقلالية القانون الجبائي أنه توجد أحكام خاصة بالضريبة أو الجباية، ويبقى القانون

الجبائي محتفظا باستقلالية ذاتية خاصة بسبب عدد من العوامل:

1-5 تطور القانون الجبائي

بسبب التطور الذي يخص القانون الجبائي حيث يختلف عن التطور مع غيره من فروع القانون،

وليس شرطا أن أي تطور في قواعد القانون العام يترتب عليه تطور في القانون الضريبي، فالعلاقة في التطور

ليست بالضرورة تكون طردية.

2-5 اختلاف مفهوم المكلف

تعريف المكلف في القانون الجبائي ليس هو نفس تعريف المواطن في الدولة، فحين ننظر للمكلف من

وجهة نظر القانون الجبائي فإننا ننظر له على أنه شخص ملتزم يدفع الضريبة، أي أن عليه واجبا هو دفع الضريبة، أما باقي فروع القانون فيتم النظر إلى المواطن على أساس تبعيته للدولة وحقوقه والتزاماته تجاه الدولة، وهذا يعني اختلاف مركز الفرد كمكلف عن مركزه كمواطن أضفى على القانون الجبائي ذاتية واستقلال خاصة به.

وللإشارة يجب من تطبيق القانون الجبائي من ناحية الزمان والمكان.

أ- تنفيذ القانون الجبائي من حيث الزمان

يتم تطبيق القانون الجبائي وكل الأحكام ذات الطابع التشريعي أو التنظيمي بصفة إلزامية، فعند صدور قانون المالية يتم العمل به ابتداء من 01 جانفي للسنة الجديدة، أي أن القانون الجبائي يطبق بأثر فوري بمجرد صدور القانون من البرلمان والمصادقة عليه.

ب- تنفيذ القانون الجبائي من حيث المكان

إن تطبيق القوانين الجبائية من حيث المكان مرتبط بمبدأ الرقعة الجغرافية وسيادة الدولة، فلكل دولة تشريعها الجبائي والذي تفرضه وتطبقه على رقعتها الجغرافية، فالتشريع الجبائي خاضع لمبدأ الرقعة الجغرافية وحدودها والذي يؤدي تطبيقه على المؤسسات والأشخاص في حدود الدولة التي أسسته.

6- علاقة القانون الجبائي مع القوانين الأخرى

1-6 القانون الجبائي والقانون المالي

يرتبط القانون الجبائي بالقانون المالي ارتباطا وثيقا، حيث أن القانون الجبائي جزء من القانون المالي على الرغم من أن التشريع الضريبي له خصائصه القانونية، فالميزانية تحدد بالقانون الذي يحكم ويقدر الإيرادات وكيفية التحصيل والإنفاق وضوابطه والرقابة عليه ويطلق على هذا القانون قانون الميزانية. بينما قانون المالية هو الذي يحدد طبيعة وكمية المبالغ المخصصة الموارد وأعباء الدولة، أخذا بعين الاعتبار التوازن الاقتصادي والمالي والاجتماعي.

2-6 القانون الجبائي والقانون الإداري

وهي علاقة وثيقة جدا لدرجة اعتبار الإدارة الضريبية جزءا من التنظيم الإداري للدولة، فالقانون الضريبي هو الذي يحدد علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين وينظم حقوقها وامتيازاتها، كما يتصل اتصالا وثيقا بالقانون الإداري الذي يحكم نشاط الدولة وسلطاتها العامة وعلاقتها بأفراد المجتمع بأكمله.

3-6 القانون الجبائي والقانون الجزائي

تتمثل العلاقة التي تربط القانون الضريبي والقانون الجزائي في كون القانون الضريبي قد فرض عقوبات على المخالفين لأحكامه من قبل المكلفين، كما هو الحال بالنسبة للتصريح ببيانات غير صحيحة أو استخدام طرق غير مشروعة للتهرب الضريبي، والقانون الجزائي هو أداة من الأدوات التي تكفل تنفيذ القانون الضريبي من خلال تطبيق العقوبات الجزائية على المكلفين الذين يخالفون قوانين الضرائب.

4-6 القانون الجبائي والقانون التجاري

يختلف القانون الجبائي عن القانون التجاري بسبب اختلاف الهدف في كل منهما:

✓ فالقانون الجبائي: يهدف إلى تغذية خزينة الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، عن طريق فرض الضرائب على الإيرادات الناتجة عن الأرباح المتحققة عن أوجه النشاط الاقتصادي عموما.

✓ القانون التجاري يهدف إلى تنظيم المعاملات التجارية خاصة عمليات الثروات وتداولها ودعم الإئتمان.

7- القانون الجبائي الجزائري

يختلف النظام الجبائي من دولة إلى أخرى، فبعض الدول لا تعتمد على الجباية بنسبة كبيرة، وتعرف بالجنات الضريبية، كما أن السياسات الضريبية والمعدلات الضريبية ومجال التطبيق والإعفاءات...الخ، تختلف من دولة لأخرى، وسوف نبرز ملامح النظام الجبائي الجزائري وذلك من خلال ما يلي:

1-7 مكونات القانون الجبائي الجزائري

إن المشرع الجزائري خصص جملة من القوانين النموذجية الكفيلة بتأطير القانون الجبائي، بحيث تعدل هذه القوانين سنويا بموجب قوانين المالية الأصلية أو التكميلية، حسب السياسة العامة للحكومة والمخططات التنموية.

وفيما يلي يتكون القانون الجبائي من القوانين التالية:

☞ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

☞ قانون الضرائب الغير المباشرة.

☞ الرسم على رقم الأعمال.

☞ قانون التسجيل.

☞ قانون الطابع.

☞ قانون الجمارك.

☞ قانون الإجراءات الجبائية.

وللقانون الجبائي الجزائري عدة خصائص وهي:

✓ الصلة الوثيقة مع القانون العام.

✓ الاستقلالية.

✓ مبدأ القانونية.

✓ خاصية القواعد والأحكام الاطلاع، الالتزام والتبليغ المراقبة التقدير، الجزاء، حق التقاضي.

2-7 الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد

فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية، وتقسم هيكلية الإدارة الجبائية إلى ما يلي:

أ- المديرية العامة للضرائب DGI

تعتبر أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها

مكلفة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه، من التشريع والتنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة

الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، كما تتمثل الغاية

الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في القيام بمهامها كإدارة فعالة توازن بين مصالح الدولة وتطلعات

المكلفين بالضريبة، لاسيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية

والجماعية، وحيث أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة وهو تحصيل الضريبة.

ب- المديرية الجهوية للضرائب DRI

وتمثل الإدارة المركزية على المستوى الجهوي، وتعتبر همزة وصل بين المديريات الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة، كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، وتتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمليات المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي مع توجيهها وتنسيقها وحتى مراقبتها، وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 المعدل والمتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، بحيث تضم المديريات الجهوية للضرائب والبالغ عددها تسعة (09) مديريات جهوية المسؤولة عن 54 مديرية ولائية التي تحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري، وتتكون كل مديرية جهوية للضرائب من مديريات فرعية وهي:

- ✓ المديرية الفرعية للتكوين.
- ✓ المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمنازعات.

ج- المديرية الولائية للضرائب DWI

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائيين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقة سلمية، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به، وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص تسيير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.

د- مفتشيات الضرائب

وهي مصلحة خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب وكانت في السابق تعمل حسب الاختصاص، فنجد مفتشية للضرائب المباشرة وأخرى للضرائب غير المباشرة أما الثالثة متعلقة بالتسجيل والطابع، إلا أنه في سنة 1991 ونظرا للإصلاح الضريبي تم إدماج مفتشيات الضرائب مع بعضها مع البعض.

المحور الثالث

الازدواج الضريبي الدولي

يعتبر الازدواج الضريبي الدولي من أهم المشاكل التي تعاني منها الجباية الدولية، بالرغم من وجود كم هائل من الجهود الدولية الساعية للحد منها، لكن تمسك بعض الدول بمبدأ السيادة في فرض الضرائب حال دون معالجته بصفة نهائية.

1- تعريف الازدواج الضريبي الدولي

توجد عدة ضرائب ومن بينها ما يلي:

👉 تعريف الدكتور محمد مبارك حجير:

يعرف الازدواج الضريبي بأنه ظاهرة تتحقق إذا ما فرضت نفس الضريبة، أو ضريبة أخرى مشابهة على جهة ضريبية واحدة أو من سلطتين ماليتين مختلفتين.

👉 تعريف الدكتور محمد حلمي مراد:

يقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف، وعلى نفس المال.

👉 تعريف الدكتور باهر محمد عتلم:

الازدواج الضريبي هو فرض نفس الضريبة مرتين أو أكثر على نفس الممول بالنسبة لنفس المادة الخاضعة للضريبة.

بينما يعرف الازدواج الضريبي الدولي حسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDF) بأنه خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل أو نفس الثروة، وتعتبر هذه الحالة أكثر حساسية مقارنة بسابقتها، لأنها تضع مكلفين بالضريبة مختلفين في موقف صعب معاً.

وحسب القانون الضريبي الدولي، يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي، عندما تقدم شركة أم لشركة تابعة لها في دولة أخرى خدمات بمقابل نقدي، والذي يعتبر دخلاً يؤخذ بعين الاعتبار عند حساب الضريبة على أرباح الشركة (الأم) فتفرض الإدارة الجبائية للشركة التابعة أخذه كعبء قابل للخصم من نتيجة الشركة التابعة من جهة، ومن جهة أخرى تدخل تلك المداخل في المادة الخاضعة للضريبة على مستوى

الشركة الأم، ومن ثم تتحمل كلتا الشركتين نفس الضريبة عن نفس الجزء من الدخل وفي آن واحد، ولمعالجته يجب تنظيم الضريبة وعقد الاتفاقيات الجبائية الدولية.

2- شروط الازدواج الضريبي

ومن خلال مختلف هذه التعاريف، يتضح لنا شروط تحقق الازدواج الضريبي الدولي وهي:

1-2 وحدة الضريبة المفروضة

يشترط أن يدفع المكلف عن المال نفسه (الوعاء الضريبي نفسه) الضريبة نفسها مرتين أو أكثر، أو أن

يدفع المكلف من المال نفسه ضريبتين متشابهتين، فالدخل قد يتحمل ضريبتين اثنتين وهما:

أ- تفرض عليه مباشرة وتسمى ضريبة الدخل.

ب- تفرض على رأس المال، إلا أنه يتم استيفاؤها من الدخل دون المساس برأس المال نظرا لانخفاض مستواها.

2-2 وحدة المكلف القانوني بالضريبة

ومن شروط تحقق الازدواج الضريبي أن يكون المكلف القانوني هو نفسه الشخص الذي يتحمل

الضريبة مرتين أو أكثر، أو هو الشخص نفسه الذي يتحمل الضرائب المتشابهة، والواقع أن معرفة المقصود

بوحدة المكلف القانوني بالضريبة تختلف باختلاف النظرة القانونية والنظرة الاقتصادية، فإذا أخذنا أرباح

شركات المساهمة تخضع أيضا لضريبة على الأرباح عندما توزع على المساهمين وهي الضريبة على إيرادات

القيم المنقولة، فمن وجهة النظرة القانونية نجد أن الازدواج الضريبي غير وارد، نظرا لعدم توفر شرط وحدة

الشخص المكلف بالضريبتين، خصوصا وإن شركة المساهمة هي ذات شخصية قانونية مستقلة عن

شخصية المساهمين و هو ما يعرف بالازدواج القانوني، ومن وجهة النظر الاقتصادية تتجاوز التنظيم

القانوني لمعرفة من يتحمل هذا العبء في نهاية الأمر؟ وبالتالي لما كان المكلف نفسه هو الذي يحتمل هذا

العبء، سواء عندما تكون الأرباح تحت تصرف الشركة أو عندما يتم توزيعها على المساهمين، وهنا يكون

الازدواج قد تحقق فعلا وهو ما يعرف بالازدواج الاقتصادي.

3-2 وحدة الوعاء الضريبي

بحيث تكون الضريبة مفروضة مرتين أو أكثر على الشخص الواحد وعلى نفس الوعاء الضريبي، فإذا فرضت الضريبة على وعاء ضريبي معين يعود إلى مكلف ما، ثم فرضت الضريبة على وعاء آخر يعود لنفس المكلف، ففي هذه الحالة لا نكون أمام ازدواج ضريبي نظرا لعدم وحدة الوعاء الضريبي، رغم وحدة المكلف القانوني.

4-2 وحدة الفترة الزمنية المفروضة

فلو افترضنا أن الضريبة فرضت على دخل المكلف عام 2020 ثم فرضت على دخل نفس المكلف مرة أخرى عام 2021، ففي هذه الحالة لا تعتبر ازدواج ضريبي، بينما إذا فرضت ضريبة على دخل مكلف واحد خلال نفس الفترة الزمنية فيتحقق الازدواج الضريبي في هذه الحالة، فتفرض ضريبة على دخل المكلف تضاف إلى رأس مال المكلف هذا الأخير تفرض عليه ضريبة، وفي هذه فإن دخل هذا المكلف خضع لضريبة الدخل من جهة والضريبة ثانية عندما أصبح جزء من رأس المال.

ويذهب بعض علماء المالية العامة إلى أن شرط وحدة المدة غير ضروري، حيث يغني عنه شرط وحدة المال الخاضع للضريبة، لأن اختلاف المدة يؤدي حتما إلى اختلاف المال الخاضع للضريبة. ويذهب البعض الآخر من خبراء المالية بالتعليق على الملاحظة السابقة بأنها وإن صحت في مجال الدخل كوعاء للضريبة، حيث يؤدي اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة إلا أنها لا تصح في مجال رأس المال، حيث لا يؤدي دائما اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة، ولذلك فإن شرط وحدة المدة يبقى من شروط تحقق الازدواج الضريبي.

3- أسباب انتشار الازدواج الضريبي

ترجع ظاهرة الازدواج الضريبي إلى بداية ظهور فكرة الضريبة ذاتها، وبعبارة أخرى فإن ظاهرة الازدواج الضريبي ترتبط بالضريبة كمورد أساسي لإيرادات الدولة، وفي البداية كنتيجة لأن الضريبة لم يكن لها أهمية فضلا عن الدور المحدود للدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وذلك منذ العصور القديمة

وحتى الثورة الصناعية، كون النظام الضريبي يتصف بالبساطة، ومن ثم لم تنشأ مشكلة الازدواج الضريبي أو كان نطاقها محدود جدا وأثرها ضئيل.

ولكن مع زيادة تدخل الدولة (من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة وإلى الدولة المنتجة) ولتطور الاقتصاد الهائل، بدأت الدول في العصور الحديثة وخاصة منذ أوائل القرن العشرين في الاعتماد على الضرائب بشكل متزايد، بل أصبحت الضريبة أهم الموارد المالية على الإطلاق، وأدى ذلك إلى ظهور الكثير من المشكلات الفنية المتعلقة بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة، ومن أهمها نقل العبء الضريبي والتهرب الضريبي والازدواج الضريبي، كما ترتب على التوسع الكبير في العلاقات الاقتصادية الدولية وزيادة معدلات التبادل الدولي وحركة الاستثمارات الدولية، بل وتزايد عملية تدويل الانتاج و أصبحت الاحتكارات الدولية والشركات الدولية المتعددة الجنسية تلعب دورا هاما ومسيطرا في حركة التجارة الدولية، وأنشئت لها فروع في معظم دول العالم وتمارس نشاط دوليا واسع النطاق في كافة المجالات، وخاصة المالية والتكنولوجية والتسويقية، فكان لابد أن ينجم عن ذلك التطور ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي.

ويرجع الباحثون نشوء هذه الظاهرة وانتشارها إلى مجموعة أسباب أهمها:

- ➡ عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية، وكذلك اختلاف الدول في تفسير وتحديد مدلول الاصطلاحات الضريبية مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، وغيرها من المفاهيم.
- ➡ رغبة الدول في زيادة الحصيلة الضريبية، مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة، أو تطبيق سياسة ضريبية تجاه بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب بوجودها في المجتمع.
- ➡ ازدهار العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، وبالتالي سهولة انتقال الأموال عبر الدول.
- ➡ اختلاف الدول في أساس فرض الضرائب، فبعضها تنتهج معيار التبعية السياسية وأخرى تطبق معيار التبعية الاقتصادية.
- ➡ اختلاف الدول في المبادئ الفنية والنظم التي يقوم عليها التشريع الضريبي.

4- أنواع الازدواج الضريبي الدولي

يعد الازدواج الضريبي الدولي من المشاكل المستعصية على الأنظمة الضريبية، والتي لا زالت معظم الدول بحاجة إلى حلول، بالنظر لكون كل دولة مستقلة في تحديد معيار نطاق سريان الضرائب التي تفرضها، فمنها من يأخذ بالتبعية السياسية ومنها من يأخذ بالتبعية الاقتصادية وأخرى بالإقامة أو بالموطن، فكان من المنطقي أن يتحقق الازدواج الضريبي على المستوى الدولي وبأشكال وأنواع مختلفة.

وينقسم الازدواج الضريبي إلى عدة أنواع حسب الزاوية التي ينظر إليه، وتتمثل هذه الأنواع فيما يلي:

1-4 الازدواج من حيث النطاق المكاني

ونميز فيه الازدواج الداخلي والازدواج الدولي.

أ- الازدواج الداخلي:

والمقصود به هو الازدواج الذي تتحقق شروطه داخل الدولة الواحدة، ويحصل هذا النوع من الازدواج عندما تعتمد السلطة المركزية إلى فرض الضريبة على وعاء ضريبي نفسه، أو تعتمد السلطة المركزية أحياناً إلى فرض ضريبتين اثنتين أو أكثر على الوعاء الضريبي نفسه وعلى المكلف نفسه لسبب من الأسباب ويتحقق في حالتين:

الحالة الأولى: وتتمثل في تعدد السلطات المالية فقد تفرض السلطة المركزية ضريبة على تركة شخص معين، ثم تقوم السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة على نفس الوعاء وخلال نفس الفترة.

الحالة الثانية: أن تفرض السلطة المركزية الضريبة على نفس الشخص على مرحلتين، كأن تفرض ضريبة على الدخل الناتج عن العمل في سنة معينة مرة باعتباره دخلاً نوعياً، ومرة أخرى باعتباره أحد مكونات الإيراد الكلي الذي يخضع للضريبة العامة على الإيراد.

ب- الازدواج الدولي:

وهو الازدواج الذي يتحقق عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض الضريبة نفسها على الوعاء الضريبي الواحد والمكلف القانوني نفسه، وينشأ هذا الازدواج بسبب حق كل دولة وسلطتها الكاملة في وضع نظامها المالي وفقاً لحاجاتها ونظمها دون مراعاة للتشريعات الضريبية في غيرها من الدول.

ويبرر البعض الازدواج الدولي بأن الضريبة تدفع مقابل حماية الدولة، فإذا كان حصول الممول على جزء من دخله في دولة ما وانفاقه في دولة أخرى، يجعله يستفيد من حماية كلتا الدولتين فعليه أن يدفع الضريبة لكل منهما.

مثال:

إذا توفي شخص من رعايا الدولة (أ) وكان مقيماً في الدولة (ب) وترك أمواله في الدولة (ج) في هذه الحالة تتعدد الضرائب على تركته، إذا كانت الدولة (أ) تطبق في ضريبة التركات مبدأ الجنسية، والدولة (ب) تطبق مبدأ الموطن، بينما تطبق الدولة (ج) مبدأ المورد أو الموقع.

2-4 الازدواج من حيث قصد المشرع

ونميز فيه بين الازدواج المقصود والازدواج الغير المقصود.

أ- الازدواج الضريبي المقصود:

والازدواج الضريبي الدولي قد يكون مقصودة إذا أراد المشرع منه تحقيق أهداف معينة، مثل فرض ضريبة على رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج لمنع خروجها وتشجيع استثمارها في داخل الدولة، وقد يهدف لتحقيق أغراض معينة تتركز في زيادة الحصيلة الضريبية وفي واقع الأمر يسلك المشرع هذه الطريقة لكي يغطي عجزاً طرأ على ميزانية الدولة أو لتغطية زيادة النفقات بصورة كبيرة، أو الرغبة في عدم مواجهة أفراد الشعب برفع معدل الضريبة بما قد يترتب عليه من استياء عام من جانبهم، أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة بحسب مصادرها، كأن تفرض ضريبة إضافية بمعدل متفق على رأس المال، بحيث تقتطع من الدخل بالإضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي إلى غير ذلك من الأهداف الأخرى، ذلك أن الازدواج الضريبي الدولي مرهق للممول خاصة إذا كان مجموع ما يدفعه كبيراً، ويضر بالتوزيع الأمثل للموارد الطبيعية والبشرية على مستوى الاقتصاد الدولي لأنه يعرقل حركة انتقال رؤوس الأموال والأشخاص من دولة لأخرى.

ب- الازدواج الضريبي غير المقصود:

يلاحظ علماء المالية العامة أن الازدواج غير المقصود يتحقق عندما يتمكن أحد المكلفين بالضريبة من

نقل عبئها إلى مكلف آخر، فبالرغم أن الازدواج الضريبي الدولي يكون ازدواجا غير مقصودا لعدم وجود سلطة عليا تشرف على تشريعات الدول المختلفة، ويكون نتيجة لعدم التنسيق بين التشريعات المالية المختلفة أو لعدم تحديد الاختصاصات المالية للهيئات المكونة للدولة تحديدا دقيقة.

5- آثار الازدواج الضريبي الدولي

إن حصول الازدواج الضريبي الدولي يؤدي إلى بعض الآثار السلبية، وتتمثل فيما يلي:

1-5 من الناحية الاجتماعية

حيث يؤثر الازدواج الضريبي بالعدالة الضريبية من خلال تحميل المكلف أكثر من طاقته.

2-5 من الناحية المالية

يؤدي الازدواج الضريبي إلى التهرب من الضريبة وبالتالي إلى القضاء على حصيلتها، ومن الناحية الاقتصادية يدفع الازدواج إلى تهريب رؤوس الأموال الوطنية و إلى عدم إقامة مشاريع اقتصادية جديدة، فضلا عن كونه يحد من انتقال رؤوس الأموال، وهكذا فإن الآثار السلبية التي يخلقها الازدواج الضريبي في مختلف المجالات الاجتماعية، المالية والاقتصادية، كان لابد من البحث عن الوسائل والأساليب الكفيلة بمنع هذه الظاهرة أو بتفاديها إلى أقصى الحدود الممكنة.

وعموما هناك العديد من الآثار التي تترتب على الازدواج الضريبي، وتتمثل فيما يلي:

✓ زيادة العبء الضريبي.

✓ عرقلة النشاط الاقتصادي،

✓ تقليل حوافز الأفراد على العمل والانتاج والادخار والاستثمار.

✓ عرقلة العلاقات الاقتصادية الدولية.

✓ عرقلة انتقال اليد العاملة ورؤوس الأموال.

6- طرق معالجة الازدواج الضريبي الدولي

يذهب بعض الكتاب إلى معالجة الازدواج الضريبي من الناحية القانونية، والبعض الآخر يذهب إلى معالجته من الناحية الاقتصادية، وباعتبار ظاهرة الإزدواج الضريبي ظاهرة عامة تمس الأنظمة الضريبية لمعظم الدول، وفي أغلب الأحيان تنتهج الدول عدة طرق لتفادي هذه الظاهرة أو على الأقل التقليل من حدتها، قصد معالجتها تدريجياً أو حتى من أجل القضاء عليها، وتوجد طرق مختلفة لتفادي الإزدواج الضريبي أو التقليل من حدته، ومن بينها ما يلي:

1-6 طريقة الإعفاء الجزئي

تقوم هذه الطريقة على إعفاء جزء من المداخل، حيث يتم بموجبها تنازل إحدى الدولتين المتعاقدين عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف في الدولة المتعاقدة الأخرى، وقد تكون تلك الدولة هي دولة إقامة المكلف أو دولة مصدر الدخل، حيث اعتمدت لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هذه الطريقة في اتفاقياتها النموذجية، واقترحت بأن يمنح الإعفاء من طرف دولة إقامة المكلف.

مثال

تقدر الأرباح المحققة على مستوى الشركة الأم التي تقوم بأنشطة تجارية بمبلغ 200.000 ون

تقدر المداخل المتأتية من الشركة التابعة (الفرع) بمبلغ 10.000 ون

فيقدر الربح الإجمالي المحقق من طرف الشركة الأم بمبلغ 210.000 ون

الحل

عند حساب الضريبة على أرباح الشركات والتي تقدر بـ 25% ونأخذ في الحسبان فقط الأرباح المحققة

على مستوى الشركة الأم أي: $25\% \times 200.000 = 50.000$ ون

ولا نأخذ أساس حساب الضريبة على الربح الإجمالي المحقق، لأن الشركة الفرع سوف تسدد الضريبة

للشركات على أساس الأرباح التي حققتها أي: $25\% \times 10.000 = 25.000$ ون

2-6 طريقة الإعفاء الكامل

إذ يتم تخلي الدولتين المتعاقدين 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، ولهذه الطريقة مجموعة من المزايا والعيوب.

أ- المزايا:

➔ بساطة الطريقة وسهولة التطبيق.

➔ القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي.

➔ تشجيع المؤسسات التابعة لها على توسيع استثمارها في الخارج وسهولة حركة رؤوس الأموال الأجنبية.

ب - العيوب:

➔ تتطلب تضحية إحدى الدولتين المتعاقدين عن جزء من مواردها الضريبية، وتخليها عن حقها في فرض

الضريبة مما يجعل أغلبية الدول لا تفضل استخدامها إلا في بعض الحالات.

➔ انتشار التهرب الضريبي الدولي.

➔ يؤدي منح الإعفاء الكامل من طرف دولة الإقامة، إلى إغراء المستثمر عن إعادة استثمار لعوائده في

الدولة المصدر، ما دامت العوائد لن تخضع للضريبة عند تحويلها إلى دولة إقامته.

3-6 طريقة القرض الضريبي

تسمح هذه التقنية بخصم مبلغ الضريبة المدفوع عن طريق الإقتطاع من المصدر من مبلغ الضريبة

السنوية على الدخل الإجمالي، وهذه الطريقة موجودة في التشريع الجبائي الجزائري على سبيل المثال.

4-6 طريقة الرصيد الجبائي

أوجدت بعض الدول طريقة لتعويض الضريبة بسبب الازدواج الضريبي ويعرف بالرصيد الجبائي،

ويعتبر الرصيد الجبائي دخلا وهميا يضاف إلى مجموع المداخل عند حساب الضريبة، حيث يحسب على

أساس معدل محدد مسبقا.

مثال

نفرض أن شركة مساهمة حققت أرباحا تقدر بـ 100.000 ون وسددت الضريبة على الشركات بمعدل 30%، وقامت بتوزيع كل الأرباح، ويمتلك أحد الشركاء والمكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي 50% من أسهم الشركة.

ويقدر معدل الرصيد الجبائي 25% والضريبة على الدخل الإجمالي تقدر بمعدل 20% (كمثال فقط لأن الأصل في الضريبة على الدخل الإجمالي الخضوع للسلم الضريبي).

الحل

$$\text{الأرباح الموزعة} = 100.000 - (100.000 \times 30\%) = 70.000 \text{ ون}$$

$$\text{حصة الشريك: } 70.000 \times 50\% = 35.000 \text{ ون}$$

$$\text{الدخل الإجمالي} = \text{حصة الشريك الموزعة} + \text{الرصيد الجبائي}$$

$$\text{الرصيد الجبائي} = 35.000 \times 25\% = 8.750 \text{ ون}$$

$$\text{الدخل الإجمالي} = 35.000 + 8.750 = 43.750 \text{ ون}$$

$$\text{الضريبة على الدخل الإجمالي} = 43.750 \times 20\% = 8.750 \text{ ون}$$

$$\text{الضريبة المستحقة} = \text{الضريبة على الدخل الإجمالي} - \text{الرصيد الجبائي}$$

$$\text{الضريبة المستحقة} = 8.750 - 8.750 = 0 \text{ ون}$$

ملاحظة:

لو لم تستعمل طريقة الرصيد الجبائي لكان المكلف مطالبا بدفع الضريبة المحسوبة في شكل نسبة

$$\text{على حصته الناتجة عن الأرباح الموزعة أي: } 35.000 \times 20\% = 7.000 \text{ ون}$$

5-6 خصم إيراد من إيراد

تستعمل هذه الطريقة من أجل تجنب الإزدواج الضريبي مثلما قررت المادة 29 من القانون الضريبي

المصري بخصم 90% من بعض الإيرادات التي يضمها الوعاء الضريبي، وبشرط أن تكون هذه الإيرادات

ضمن إيرادات المنشأة، وكما هو معمول به في التشريع الضريبي اللبناني تطبق كذلك هذه الطريقة عندما تكون الإيرادات خاضعة أصلاً لإحدى الضرائب النوعية على الدخل، ففي هذه الحالة إذا كانت الإيرادات المحققة من هذه الأصول قد أضيفت إلى أرباح المكلف الخاضعة للضريبة، يتعين إستبعادها تفادياً لإعادة إخضاعها لضريبة أخرى لتجنب الإزدواج الضريبي.

6-6 الإقتطاع التحريري

وتطبق هذه التقنية عادة للتخفيف من حدة الإزدواج الضريبي على المداخل ذات المردود الثابت، مثل السندات وفوائد القروض، كما هو الحال في بعض الدول (ومن بينها الجزائر) حيث تخضع هذه المداخل للضريبة بمعدل تحريري يقدر بـ 15% أو بمعدلات أخرى عوض خضوعه لمعدل تصاعدي ضمن الضريبة على الدخل الإجمالي.

6-7 خصم الضريبة من الإيراد

يمكن بهذا الأسلوب خصم مقدار الضريبة الأولى التي دفعها المكلف من إجمالي الوعاء الخاضع للضريبة الثانية، ويعتبر هذا الأسلوب إستثنائياً، يهدف إلى تفادي الإزدواج الضريبي مثلما هو الحال بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP) في الجزائر (قبل الغائه في قانون المالية 2024) والذي يعتبر عبئاً يخصم عند تحديد الوعاء الخاص بالضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة على الربح الإجمالي (IRG).

7- الجهود الدولية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي

إن مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي وما لها من آثار سلبية على حركة رؤوس الأموال الدولية والتجارة الدولية، استدعت تظافر الجهود الدولية من منظمات وهيئات لإبرام اتفاقيات وعقد مؤتمرات لإيجاد حلول كفيلة لمعالجة هذه المشكلة الدولية، حيث يتمثل أهمها في غرفة التجارة الدولية عصابة الأمم، هيئة الأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية واتفاقية الاتحاد الأوروبي للتحكيم الضريبي. وفيما يلي عرض بنوع من التفضيل لهذه الجهات الدولية.

1-7 غرفة التجارة الدولية

تم إنشائها عام 1920 وهي تبذل جهودا كبيرة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي نظرا لتأثيره على تدفقات رؤوس الأموال الدولية وحركة التجارة الدولية، ومن أهم الدراسات التي تناولت هذه مشكلة نجد التقرير الذي ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن عام 1921 وهي لا زالت إلى اليوم تقوم بالأبحاث في هذا المجال.

2-7 عصبة الأمم

تعتبر جهود عصبة الأمم هي الحجر الأساس في حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، حيث قامت بتشكيل لجنة الضرائب لبحث مشكلات الازدواج الضريبي الدولي، وعهدت هذه اللجنة إلى لجان ثانوية من أجل دراسة التشريعات الضريبية للدول، بهدف التعرف على كيفية فرض الضريبة وما هي الأسس المعتمدة في فرضها على الشركات الوطنية والأجنبية، وفي عام 1943 عقد مؤتمرها في المكسيك الذي توصلت فيه إلى عقد اتفاقية ثنائية لمنع الازدواج الضريبي الدولي، حيث كانت هذه الاتفاقية المهمة تخدم مصالح الدول النامية، وبعد ذلك أعادت صياغة هذه الاتفاقية من خلال اللجنة الضريبية خلال دورتها الرابعة في لندن، وقامت بتعديل يلائم مصالحها، وبعد ذلك قامت عصبة الأمم بتوكيل هيئة الأمم المتحدة لتكمل المسيرة عنها في حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

3-7 هيئة الأمم المتحدة

هدفت هيئة الأمم المتحدة لتحقيق تعاون الدولي في حل المشاكل الاقتصادية الدولية، لذا قامت بإنشاء المجلس الاقتصادي والاجتماعي الذي أسند جميع المسائل المالية إلى لجنة المالية العامة، حيث قامت هذه اللجنة بإعداد الكثير من البحوث والدراسات بشأن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي وكيفية معالجتها. كما قامت بنشر الأبحاث الضريبية، وإصدار موسعة لاتفاقية الضريبة الدولية الخاصة بمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، وقامت هذه اللجنة بالعديد من الدراسات الضريبية التي خضع لها الأجانب ورؤوس الأموال الأجنبية والمزايا الممنوحة لهم، لكنها لم تلقى أي تعاون دولي بشأن هذه الدراسات الخاصة بحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

4-7 منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

لقد كانت بداية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية "OCDF" بإنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة سنة 1956، حيث قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع لتجنب الازدواج الضريبي الدولي، كما نشرت تقرير بعنوان القضاء على الازدواج الضريبي الدولي، ثم قامت بنشر الاتفاقية النموذجية الخاصة به عام 1966، وتعد هذه الاتفاقية أحد المراجع المهمة التي لا يمكن الاستغناء عنها عند عقد الاتفاقية الجبائية الخاصة بمشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

5-7 اتفاقية الاتحاد الأوروبي للتحكيم الضريبي

عقد الاتحاد الأوروبي اتفاقية عام 1990 لحل مشاكل الازدواج الضريبي والمنازعات الجبائية، حيث اعتمد التحكيم كآلية أساسية لحل هذه المنازعات، وألزامت الدول المتعاقدة في هذه الاتفاقية عدم إحالة القضية للتحكيم إلا بعد مرور ثلاث سنوات من نشأتها. إضافة إلى الاتفاقيات الثنائية لمنع الازدواج الضريبي والدور الذي تلعبه للقضاء على المشاكل الجبائية الدولية، هناك حلول أخرى لجأت إليها الدول أهمها:

أ- اتفاقيات تبادل المعلومات حول المكلفين بالضريبة

وذلك من أجل القضاء على ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، كما لجأت بعض الدول إلى إنشاء نظام إقليمي متكامل والذي تجسد من خلال اعتماد بعض التوجيهات من طرف الدول الأوروبية، تهدف إلى منع ظاهرة الازدواج الضريبي، ويعتبر التعاون الدولي في تحصيل الضرائب من بين الحلول المهمة التي تم اعتمادها بهدف القضاء على المشاكل الجبائية الدولية، وذلك من خلال إمكانية تبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية المختصة لمختلف الدول، والذي لا يتم إلا بوجود اتفاقية محضة لتبادل المعلومات مبرمة بين دولتين بخصوص المكلفين بالضريبة الخاضعين لاختصاصاتهما، والتي نجد على رأسها الاتفاقيات الجبائية الثنائية التي تتضمن بندا خاصا بتبادل المعلومات الجبائية، مثل اتفاقية FATCA التي وضعتها و.م.أ ووقعت عليها أغلب دول العالم بما فيها الجزائر، والتي ساعدت جدا على الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، من خلال ممارسة الرقابة على أسعار التحويل، وتفاادي الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية.

كما تؤكد هيئة الأمم المتحدة أنه ينبغي إعطاء تفسير واسع لمصطلح "تبادل المعلومات" الذي يشمل تبادل الوثائق والمعلومات غير المرتبطة بفئة معينة من دافعي الضرائب، وتوفير المعلومات من جانب دولة متعاقدة بشكل مستقل عن ما إذا كانت الدولة المتعاقدة الأخرى ترسل المعلومات إليها في ذلك الوقت أم لا، كما يشمل تبادل المعلومات جميع المسائل الضريبية دون المساس بالقواعد العامة والأحكام القانونية المنطبقة على حقوق الدفاع والشهود في المحاكم، كما يمكن تبادل المعلومات في حالة مخالفة قانون الضرائب بموجب اتفاقيات مساعدة ثنائية أو متعددة الأطراف.

ب- التوجيهات الأوروبية لمنع الازدواج الضريبي:

لقد أنشأ الاتحاد الأوروبي أربعة توجيهات خاصة بمنع ظاهرة الازدواج الضريبي، ويتعلق الأمر على الأخص بالتوجيه الخاص بالشركات المدمجة الذي دخل حيز التنفيذ في 19 أكتوبر 2009، والذي يهدف أساساً إلى تطوير النظام المشترك بين دول الاتحاد الأوروبي الذي تم تبنيه سنة 1990، وذلك من خلال إلغاء العوائق والتكاليف الجبائية للنشاط التبادلي بين الشركات، والذي تناول الأحكام المطبقة على آليات إعادة التركيب الدولي لبعض الشركات بما في ذلك إجراءات الاندماج أو الانفصال، تبادل الأسهم ونقل المقر الرئيسي للشركات وما ينجر عن ذلك من إمكانية حدوث ازدواج ضريبي، حيث تضمن مجموعة من التدابير والأحكام التي تتفادى بشكل تلقائي مثل هذه المشكلة كإنشاء نظام لتأجيل الضريبة.

مثال 1 : (للأمانة منقول من كتاب *Stratégies fiscales internationales* أنظر الشكل رقم 01)

لنفترض أن الشركة الأم (س) تنشط في الولايات المتحدة الأمريكية، حققت ربحاً خاضعاً للضريبة = 100.000 دولار ولها فرعين الفرع الأول (س1) يقع في أمريكا حقق ربحاً خاضعاً للضريبة = 200.000 دولار، والفرع الثاني (س2) يقع في دولة كندا مثلاً وحقق خسارة = 200.000 دولار، بينما نسبة الضريبة على أرباح الشركات = 35%.

المطلوب:

حساب الضريبة المستحقة الدفع في حالة وجود اتفاقية بين البلدين تسمح بتغطية الخسائر حسب

جنسية الشركة ؟.

الحل

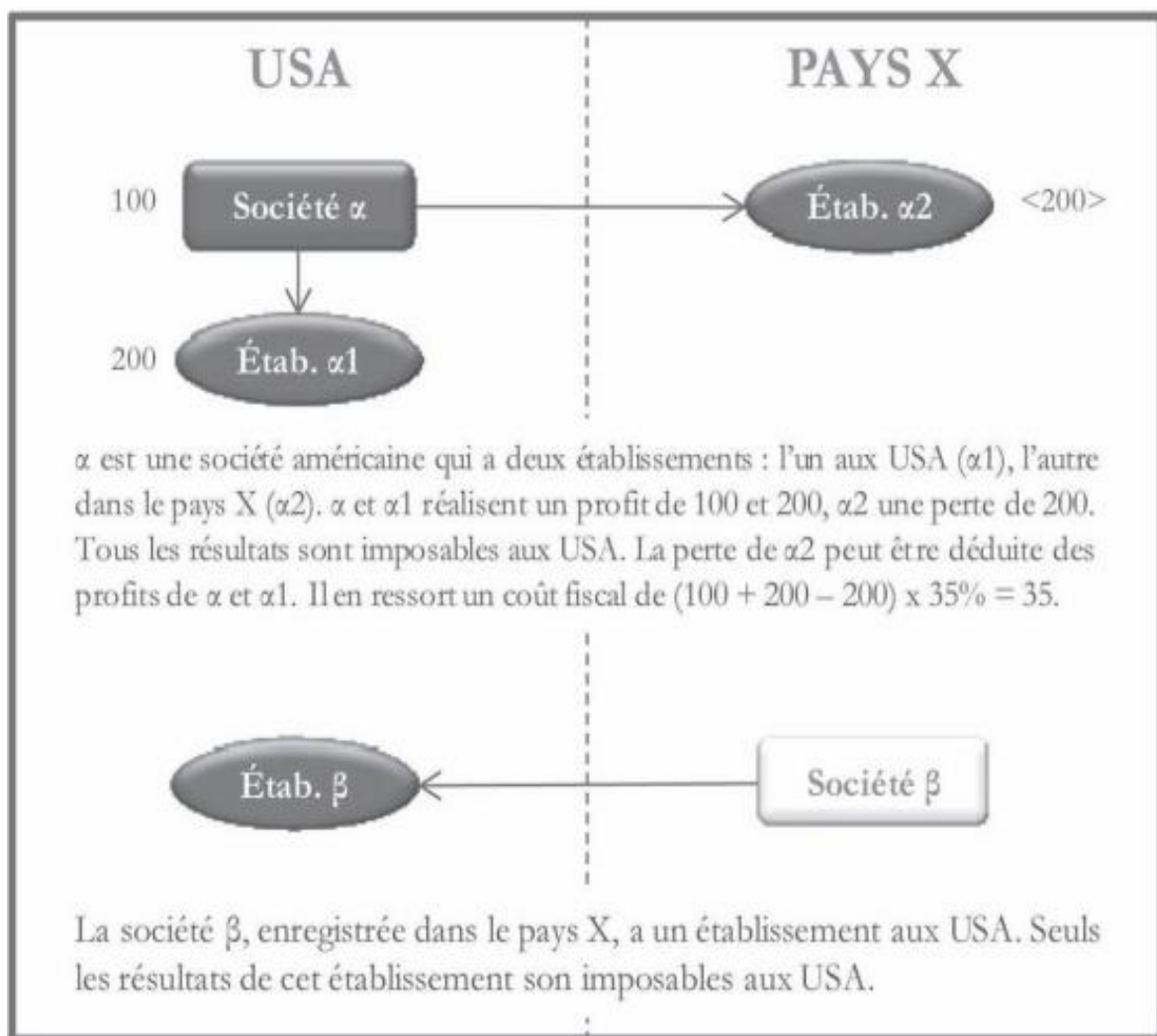
الضريبة المستحقة الدفع في الولايات المتحدة الأمريكية = الأرباح المحققة من شركة الأم وفروعها $\times 35\%$

الضريبة المستحقة الدفع في الولايات المتحدة الأمريكية = $(100.000 + 200.000 - 200.000) \times 35\%$ دولار

الضريبة المستحقة الدفع في الولايات المتحدة الأمريكية = 35.000 دولار

ويمكن توضيح الحل أيضا من خلال الشكل الموالي.

شكل رقم 01: كيفية تغطية الخسائر في حالة وجود اتفاقية دولية



Source: patrick rassat thierry et lamorlette thibault camelli, Stratégies fiscales

internationales, édition Maxima, Paris, 2010, p42

مثال 2:

لتكن لديك المعلومات التالية حول مستثمر جزائري.

حقق دخل في هولندا قيمته 6.000 ون ونسبة الضريبة 25% ، حقق دخل في الجزائر قيمته 12.000

ون ونسبة الضريبة 20%، وكل سنة يحول الدخل المحقق في هولندا إلى الجزائر، وتفرض عليه الجزائر ضريبة ب30%.

المطلوب:

حساب مجموع الضرائب المستحقة الدفع حسب الحالات التالية:

- (1) في حالة عدم وجود اتفاقية جبائية لتفادي الازدواج الضريبي.
- (2) في حالة وجود إتفاقية لتفادي الازدواج تنص على الإعفاء الكامل من دولة هولندا فقط.
- (3) في حالة وجود إتفاقية لتفادي الازدواج تنص على الإعفاء الكامل من دولة الجزائر على المداخل المحققة في الخارج فقط.
- (4) في حالة وجود إتفاقية لتفادي الازدواج تنص على الإعفاء التصاعدي.
- (5) في حالة وجود إتفاقية لتفادي الازدواج تنص على خصم القرض الضريبي.
- (6) ماهي الحالة المناسبة للمكلف بالضريبة مع التعليل وماذا تستنتج؟.

الحل

(1) في حالة عدم وجود اتفاقية جبائية لتفادي الازدواج الضريبي

الضريبة في هولندا = $0.25 \times 6.000 = 1.500$ ون

الضريبة في الجزائر = $(0.2 \times 12.000) + (0.3 \times 6.000) = 2.400 + 1.800 = 4.200$ ون

مجموع الضرائب المدفوعة في الدولتين = $4.200 + 1.500 = 5.700$ ون

(2) في حالة وجود إتفاقية لتفادي الازدواج تنص على الإعفاء الكامل من دولة هولندا فقط

الضريبة في هولندا = 0 ون

الضريبة في الجزائر = $(0.2 \times 12.000) + (0.3 \times 6.000) = 2.400 + 1.800 = 4.200$ ون

مجموع الضرائب واجبة الدفع = 4.200 ون

(3) في حالة وجود إتفاقية لتفادي الازدواج تنص على الإعفاء الكامل من دولة الجزائر فقط على المداخل

المحققة في الخارج

الضريبة في هولندا = $0.25 \times 6.000 = 1.500$ ون

الضريبة في الجزائر = $0.2 \times 12.000 = 2.400$ ون.

(لا تفرض ضريبة على الدخل المحقق في هولندا والمحول إلى الجزائر)

مجموع الضرائب الواجبة الدفع = $2.400 + 1.500 = 3.900$ ون.

(4) في حالة وجود إتفاقية لتفادي الازدواج تنص على الإعفاء التصاعدي

الضريبة في هولندا = $0.25 \times 6.000 = 1.500$ ون

الضريبة المدفوعة في الجزائر:

حساب متوسط معدل الضريبة = (مجموع الضرائب المحققة حسب جنسية المكلف) / اجمالي المداخل

متوسط معدل الضريبة = $((0.3 \times 6.000) + (0.2 \times 12.000)) / (12.000 + 6.000)$

متوسط معدل الضريبة = $18.000 / 4.200 = 0.2333$

الضريبة الواجبة الدفع في الجزائر = متوسط معدل الضريبة $\times$ المداخل المحققة في الجزائر

الضريبة الواجبة الدفع في الجزائر = $12.000 \times 0.2333 = 2.800$ ون

مجموع الضرائب المدفوعة = مجموع الضرائب الواجبة الدفع في الجزائر وهولندا

مجموع الضرائب المدفوعة = 2.800 ون + 1.500 ون = 4.300 ون.

(5) في حالة وجود إتفاقية لتفادي الازدواج تنص على القرض الضريبي

الضريبة في هولندا $= 0.25 \times 6.000 = 1.500$ ون (وتمثل القرض الضريبي الممنوح في الجزائر).

الضريبة في الجزائر = الضريبة المستحقة قبل الخصم - القرض الضريبي

الضريبة في الجزائر = (مجموع الضرائب الواجبة الدفع في الجزائر + الضريبة على الدخل المحول من

هولندا) - القرض الضريبي

الضريبة في الجزائر = $(0.2 \times 12.000) + (0.3 \times 6.000) - 1.500$

$= 4.200 - 1.500 = 2.700$ ون

إجمالي الضرائب المدفوعة = مجموع الضرائب الواجبة الدفع في الجزائر وهولندا

إجمالي الضرائب المدفوعة $= 1.500 + 2.700 = 4.200$ ون

(6) ماهي الحالة المناسبة للمكلف بالضريبة مع التعليل وماذا تستنتج؟

الحالة المناسبة للمكلف بالضريبة هي الحالة الثالثة، لأنه يدفع أقل ضريبة (3.900 ون)، ونستنتج أن

الاتفاقيات الجبائية تساهم في تخفيف العبء الضريبي على المكلف بالضريبة، من خلال الحد من الازدواج

الضريبي.

المحور الرابع

التهرب الضريبي الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي من القضايا الجوهرية التي تعاني منها الجباية الدولية، وبالرغم من الترسانة الضخمة من القوانين للحد منه، إلا أن المستثمرين والشركات خاصة المتعددة الجنسيات يستعملون طرق مختلفة لتجنب دفع الضريبة أو التقليل من الوعاء الضريبي.

1- تعريف التهرب الضريبي الدولي

يعد التهرب الضريبي كلمة واسعة المعنى، إذ تشمل العديد من الممارسات التي يعتبرها القانون جريمة يجب معاقبة فاعليها، وهي تتمثل بالاحتيال الضريبي الذي يعني التزوير، بينما يحصر البعض الآخر هذا المفهوم في دائرة السلوكيات التي لا تطالها يد القانون مثل التجنب الضريبي القانوني، وسواء كانت هذه السلوكيات قانونية أو غير قانونية فإنه يجمعها هدف واحد وهو، تحقيق مكاسب مالية لتفويت منافع مشروعة للآخرين.

وتم تعريف التهرب الضريبي الدولي بأنه: عدم إقرار المكلف بدفع الضريبة على المستوى الدولي، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة، أو من خلال استعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، كاستخدام الطرق الاحتيالية الفنية والقانونية والإدارية بقصد التخلص من دفع الضريبة، فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً وبشتى الطرق والأساليب، كما يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، مستغلاً الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي، بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية.

إن التهرب الضريبي الدولي يؤثر كثيراً على فعالية السياسة الجبائية، فهو يؤدي إلى تخفيض الحصيلة الجبائية للدولة، مما يجبرها على تقليص حجم النفقات العامة، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الاستثمارات العامة وهبوط المستوى المعيشي للأفراد، وإضعاف مقدرة الدولة في المحافظة على الأمن وإعادة توزيع الدخل.

ويعتبر الغش والتهرب الضريبيين من الجرائم الفيدرالية في الولايات المتحدة، فكلاهما يخضع إلى غرامات مالية باهظة، فضلاً عن عقوبة السجن لفترة طويلة، وفي عام 2016 تم إطلاق في الولايات المتحدة مشروع أكثر من 3000 تحقيق في احتمالية الاحتيال أو التهرب الضريبي، مما أدى إلى كشف 2600 إدانة 80% منها تعرضت لعقوبة السجن.

2- خصائص التهرب الضريبي الدولي

يمكن ايجاز خصائص التهرب الضريبي الدولي فيما يلي:

- ✓ إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة، فهو يحدث خارج إقليم الدولة ويحدث بين دولتين أجنبيتين على الأقل.
- ✓ المكلف بالضريبة يحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة، بنقل أرباحه أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة لإمكانية التملص من الضريبة.

- ✓ يرتكز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات الموجودة في الأنظمة القانونية.
- ✓ التهرب الضريبي على المستوى الدولي يضيع موارد مالية هامة من الموارد الأساسية والحيوية للدولة.

3- أنواع التهرب الضريبي الدولي

ويوجد عدة أنواع حسب الزاوية التي ينظر إليه، ويتمثل أنواعه فيما يلي:

1-3 حسب المعيار القانوني

وينقسم إلى قسمين هما:

أ- التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):

وهو قيام المكلف بالتخلص من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم، كأن يتجنب المكلف دفع الضريبة على أنواع معينة من النشاط الاقتصادي، بتوجيه جهوده وأمواله إلى أنشطة أخرى معفاة من الضريبة أو ذات معدل ضريبي أقل .

ويتبين من ذلك رغم توافر سوء النية في هذه الحالة، إلا أن هذا التهرب يظل مشروعاً لأن الواقعة المنشأة للضرائب لم تتحقق طبقاً للقانون، ومن ثم فإن إلزام الفرد الضريبي لم ينشأ أصلاً، ويمثل في ثلاث حالات وهي:

✓ تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف: وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة، مثل نقل ممارسة نشاطه إلى منطقة مراد ترقيةها تتمتع بامتيازات جبائية.

✓ تهرب ينظمه التشريع الضريبي: يستند هذا التهرب إلى كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة في تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق هذه الأهداف.

✓ تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي: قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي.

ب- تهرب ضريبي غير مشروع (الغش الضريبي):

ولقد عرفه A.Barilari بأنه "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير مشروعة عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جداً، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات وتضخيم النفقات، وعليه فهو امتناع المكلف الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش التي يعاقب عليها القانون، كأن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته، أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق الثبوتية لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، بهدف التخلص من دفع الضريبة أو التخفيض من قيمتها.

وحتى يتحقق التهرب الضريبي غير المشروع، يجب توفر الشروط التالية:

✓ التخلص من العبء الضريبي.

✓ مخالفة قواعد القانون.

✓ استعمال الطرق الاحتيالية.

وعليه فإن وجه الاتفاق بين التجنب الضريبي والغش الضريبي، يكمن في تقليل حجم الضريبة أو إلغائها، أما أوجه الاختلاف بينهما، هو الوضع القانوني للمكلف في حال التجنب الضريبي، أما الغش الضريبي فهو يعتبر وضعاً غير قانونياً، والتصنيف هو الأكثر شيوعاً لأن معيار القانونية، يعد الأكثر أهمية لدى المكلف بالضريبة، فهو أساس التسيير الجبائي تجنباً للخطر الجبائي المتمثل في العقوبات والغرامات التي قد تؤدي إلى تسجيل المكلف في القائمة السوداء للمتهربين عن الضريبة أو التعرض لعقوبة السجن.

2-3 حسب معيار الإقليمية

وينقسم إلى قسمين هما:

أ- التهرب الضريبي المحلي

هذا النوع يحدث في داخل إقليم الدولة المقيم بها، بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود، إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بأساليب أخرى.

ب- التهرب الضريبي الدولي

التهرب الضريبي الدولي بشكل عام هو شكل من أشكال التهرب الضريبي، ولكنه يحدث خارج حدود الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة، حيث يلجأ المكلف إلى استخدام جميع الطرق والوسائل المشروعة وغير المشروعة عن طريق تحويل أرباحه خارج أراضي الدولة، إذا كانت ذات قيمة عالية أو من خلال استثمار أمواله في الخارج للاستفادة بالإعفاءات الضريبية التي يقرها قانون الضرائب في البلد المضيف، وتعد البلدان المصنفة كجنتات ضريبية ملاذ آمن للتهرب الضريبي الدولي.

3-3 حسب معيار الحجم

وينقسم إلى قسمين هما:

أ- تهرب كلي

فالمكلف لا يدفع أي ضريبة للإدارة الجبائية، وذلك باستعمال مختلف وسائل الاحتيال وتقديم الرشاوي وتزوير الفواتير... الخ.

ب- تهرب جزئي

المكلف في هذه الحالة يدفع ضرائب للإدارة الجبائية، لكن بمقدار أقل بكثير من الضريبة المستحقة

باستعمال طرق مختلفة.

4-3 حسب معيار درجة التعقيد

وينقسم إلى قسمين هما:

أ- الغش الضريبي البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم

تصريحات ناقصة تتضمن بيانات غير كاملة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخير في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً.

ب- الغش الضريبي المعقد

يمكن تعريفه بأنه غش ضريبي تتداخل فيه عناصر مختلفة ومتشابكة تحتوي على ممارسات

تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب ومهارات تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار

التي قد تؤدي إلى كشفه، ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة.

وتتمثل عناصر الجريمة المختلفة المتعلقة بالغش الضريبي المعقد مما يلي:

👉 عنصر النية:

أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.

👉 العنصر المادي:

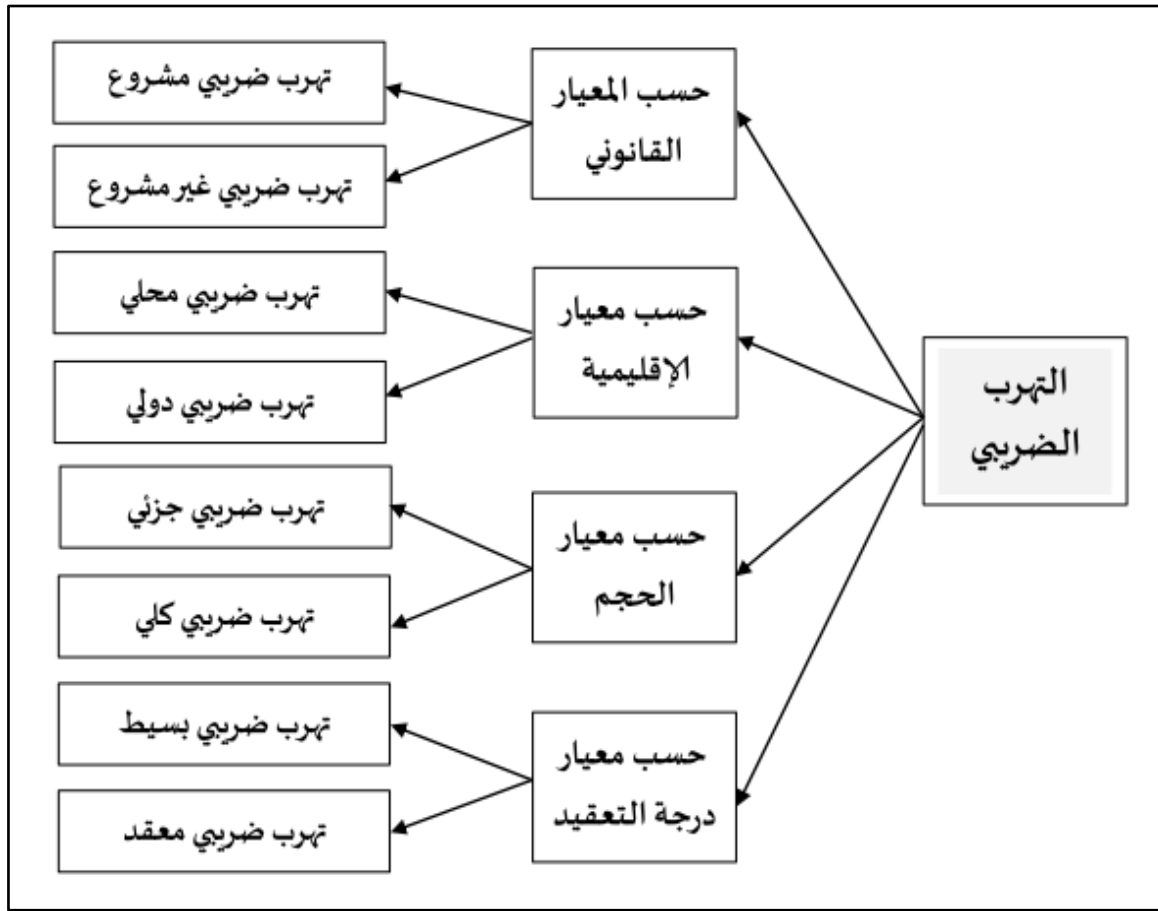
والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.

👉 عنصر التدليس:

ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة تفادياً لأي مراقبة محتملة.

ومن خلال ما سبق، يمكن تلخيص أنواع الضرائب من خلال الشكل الموالي.

شكل رقم 02: أنواع التهرب الضريبي



المصدر: صالح بزة، مطبوعة في مقياس النظم الضريبية الدولية، جامعة البشيرالابراهيمى برج بوعريج ،

دون سنة نشر، ص 31

4- أسباب التهرب الضريبي الدولي

يرجع انتشار التهرب الضريبي الدولي، إلى مجموعة من الأسباب التي ترتبط بالملك نفسه أو الثقافة السائدة في المجتمع، بالإضافة إلى طبيعة النظام الضريبي المطبق من حيث احتوائه على الثغرات، وتلعب الظروف الاقتصادية أيضا سببا أساسيا يرتبط بالإدارة الضريبية وكفاءة العاملين بها، وتتمثل أهم الثغرات التي يمكن للمتهرب استغلالها في اخفاء الأرباح الحقيقية، وتضخيم التكاليف بشكل وهمي مع تقليل الإيرادات، والاستفادة من الإعفاءات الضريبية بشكل غير قانوني، ووجود بعض أوجه القصور في قانون الضرائب كتعقد الاجراءات والبيروقراطية وضعف الرقمنة...الخ.

وفيما يلي أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي:

1-4 الأسباب الأخلاقية

ويقصد بها ضعف الحس المالي كواجب اجتماعي عند الكثير من المكلفين، حيث يعتقدون بأن سرقة أموال الضريبة ليست سرقة، ويعود ذلك بسبب الميل العام للكثيرين لعدم الخضوع للقانون.

2-4 الأسباب التشريعية

وتندرج هذه الأسباب نتيجة عدم وضوح التشريع الضريبي، وبسبب وجود الكثير من الثغرات القانونية التي تثير العديد من المشاكل والتناقضات للإدارة الضريبية، وتسمح بحصول المزيد من التهرب الضريبي، بالإضافة إلى عدم تجانس النظم الضريبية العالمية، ويرجع هذا إلى اختلاف الأسعار الضريبية وتقنيات إخضاع رؤوس الأموال الأجنبية للضريبة، وعدم وضع اتفاقيات الازدواج الضريبي موضع التنفيذ، حيث يجد المكلف ذو النشاط الدولي أنه يقع في مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

3-4 الأسباب الادارية

وتتمثل هذه الأسباب في صعوبة وتعقيد الاجراءات الادارية التي تتعلق بتحصيل وتقدير الضريبة من المكلفين، وبالتالي عدم المساواة والعدالة الفعلية بين المكلفين مما يؤدي إلى التهرب الضريبي.

4-4 الأسباب النفسية

وترتبط بنسبة الوعي الضريبي، فكلما ازداد الوعي الضريبي ضعف التهرب منها والعكس صحيح، ويعتقد الكثير من الباحثين في هذه المجال أن العوامل النفسية لا مفر من وجودها بالنسبة لبعض الضرائب، وذلك بسبب سياسات الادارة الجبائية التي تسببت في صعوبة تطبيقها مما يؤثر على نفسية المكلف في قبول دفعها أو رفضها.

5-4 الأسباب الاقتصادية

تؤثر الظروف الاقتصادية التي تمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي، بين أوساط المكلفين، حيث تتمثل هذه الظروف في زيادة التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة، ويقل في أوقات وفترات رخائه.

6-4 الأسباب التقنية

ساهم التطور التقني وتدخله في كافة الميادين بما فيها الأنظمة المحاسبية الحديثة، في ازدياد امكانية التهرب الضريبي، وتندرج ضمن هذه الأسباب عدم وضوح الاجراءات الواجب تطبيقها، أو عدم مرونة النظام الضريبي المتبع الذي يزيد من التهرب الضريبي.

ويرى الأستاذ A.Vogel أن الثغرات التقنية التي تحتويها النصوص الجبائية، تعد عاملا أساسيا في التهرب الضريبي الدولي، كما يقرب بالمسؤولية على المشرع الجبائي الذي أهمل الصياغة الدقيقة للنصوص الجبائية، مما ترتب على ذلك من فراغ تشريعي، بالإضافة إلى ضعف الرقمنة خاصة في الدول النامية.

7-4 عدم كفاءة الإدارة الضريبية

لقد أصبح موضوع الإدارة الضريبية من الموضوعات الإدارية المهمة في العصر الحالي، نظرا لأهمية الجانب الإداري في كفاءة تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق الأنظمة الضريبية لأهدافها، لكن هناك من العوائق التي تحد من قدرة مصلحة الضرائب على تحقيق أهدافها، مثل الثغرات القانونية إذ تعد عاملا أساسيا في التهرب الضريبي الدولي، واستنادا على ذلك تقوم بعض الشركات المتعددة الجنسية بالتحايل على الأنظمة الضريبية للدول التي تتميز بضعف كفاءة الإدارة الضريبية.

8-4 الأسباب المرتبطة بالظروف السياسية

باعتبار أن الضريبة تستعمل غالبا كوسيلة أو أداة في السياسات الاجتماعية، حيث أن الطبقة الاجتماعية التي تتحمل الضريبة تظن أن المستفيد منها هي الطبقة التي تمتلك السلطة العمومية، كما أن البعض يرى أن استخدام الأموال المحصلة في أغراض خاصة.

إن عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي في بعض الدول، ساعد الأفراد على التهرب الضريبي، ولقد عرفت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا على المستوى العالمي، وأخذت أبعاد مالية واقتصادية جد خطيرة حتى في الدول المتقدمة، إذ لم تنجح حتى تكنولوجياتها المتقدمة وكفاءتها العلمية ومواردها المادية الهائلة التي تتوفر عليها من الحد من التهرب الضريبي بنسبة كبيرة، فحسب تقديرات شبكة العدالة

الضريبية وفقا للتقرير الصادر في نوفمبر 2020 فإن التهرب الضريبي الدولي يقلص الإيرادات الضريبية بمقدار 427 مليار دولار سنويا، وحوالي 245 مليار دولار منها بسبب عمليات التهرب الضريبي لشركات المتعددة الجنسيات التي تقوم بتحويل أموالها إلى الجنات الضريبية، بهدف عدم الإفصاح عن الأرباح الفعلية المحققة.

5- طرق التهرب الضريبي الدولي

وتشكل الضريبة عبء مالي على المكلفين بالضريبة لذلك يلجؤون لتجنبها من خلال التخلص منها، أو نقل عبئها إلى شخص آخر، ويقصد بالتهرب الضريبي الدولي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه، كليا أو جزئيا دون نقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة.

وللتهرب الضريبي الدولي تأثير سلبي على الإقتصاد الوطني لأي دولة ، ومن بين أهم الآليات التي يلجأ إليها المكلفين للتهرب الضريبي الدولي هي:

1-5 الجنات الضريبية

وتم التطرق إليها في المحور الأول بنوع من التفصيل، وإضافة فقط لها خصائص معينة وهي:

👉 غياب الشفافية في النظام.

👉 عدم تبادل المعلومات الضريبية.

👉 تنامي الشركات الوهمية.

2-5 التجارة الإلكترونية

وتم التطرق إليها في المحور الأول بنوع من التفصيل، وهي من أهم طرق التهرب الضريبي الدولي خاصة مع تطور وسائل الاتصال الحديثة والاستعمال الواسع للإنترنت.

3-5 المنشأة الثابتة

وتم التطرق إليها في المحور الأول بنوع من التفصيل، وإضافة فقط تعرف حسب المادة 5 من الفقرة

رقم 1 من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE "بأنها المقر أو المكان الثابت الذي تزاوّل من خلاله كل نشاط، وقد حددت الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المعايير الأساسية لتحديد ما إذا كانت هناك منشأة دائمة أم لا والمتمثلة فيما يلي:

✓ وجود مكان لممارسة الأعمال وأن يكون ثابتاً.

✓ أن يتوافر للمنشأة قدر من الدوام والاستقرار.

✓ أن تتم مزاولة نشاط المشروع كلياً أو جزئياً من خلال المكان الثابت.

✓ يجب أن تكون الأنشطة المنفذة من خلال المكان الثابت من ذات طابع الأعمال.

وحسب التعريف الوارد في المعاهدات وقوانين الضرائب المحلية، فالمنشأة الثابتة هي تنظيم مادي

ثابت لمزاولة الأعمال، يتمتع هذا التنظيم بقدر من الاستقلال لمزاولة النشاط، ويتم التهرب الضريبي الدولي من قبل الشركات المتعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الثابتة عن طريق حالتين هما:

أ- الحالة الأولى: قيام الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلياً من الضرائب.

ب- الحالة الثانية: في حالة ما إذا قامت الشركة الأم بإنشاء منشأة ثابتة لها في دولة لا تقر أي إعفاءات أو امتيازات ضريبية للنشاط الذي تمارسه هذه المنشأة، فإن الشركة ستحاول إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة عن طريق إنشاء وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة، يقوم كل منها بنشاط معين بحيث أن كل وحدة لو أخذت منفردة لا تعتبر منشأة ثابتة بينما لو نظر إليها مجتمعة تعتبر منشأة ثابتة.

مثال:

تقوم شركة الأم بإنشاء عدة وحدات اقتصادية لها وهي:

👉 وحدة اقتصادية مهمتها التوزيع.

👉 وحدة أخرى تقوم كمركز للخدمات المتميزة والمستقلة مثل خدمات ما بعد البيع، الإعلان،

التسويق، دراسة حالة السوق... الخ.

👉 وحدة أخرى للتنسيق أو للإشراف والمتابعة على عمل الشركات الفرعية.

4-5 أسعار التحويل

وتم التطرق إليها في المحور الأول بنوع من التفصيل، وللإفادة ندرج بعض المفاهيم وربطها بالتهرب الضريبي الدولي فهي وسيلة أخرى من الوسائل التي تستعملها الشركات المتعددة الجنسيات منذ زمن بعيد للتهرب من دفع الالتزامات الضريبية، وتعرف على أنها تلك الأسعار الموضوعة من طرف الشركة على مبيعاتها داخل المجموعة، سواء كانت مبيعاتها للسلع الوسيطة من طرف الشركة الأم إلى الشركات الفرعية أم مبيعات نهائية، ويتم التهرب الضريبي الدولي من قبل الشركات المتعددة الجنسيات باستخدام أسعار آلية سعر التحويل، فإذا كانت الضريبة على أرباح الشركات مرتفعة في الدولة الأم عنه في الدولة المضيفة، وكانت الشركة الأم تصدر إلى الشركة التابعة لها، فإنها في هذه الحالة تسعر صادراتها إلى فرعها في الدولة المضيفة بسعر أقل من السعر الفعلي، ناقله بذلك الأرباح من الشركة الأم إلى الشركة الفرعية، وبهذا تقلل من العبء الضريبي الكلي وتعتمد إلى رفع سعر البيع في الحالة العكسية.

كما يظهر التهرب الضريبي قبل وبعد توزيع الأرباح كما يلي:

أ- التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح:

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

ب- التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح :

تتم عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة الأم، يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المحققة بالفعل من شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقاً لحاجة المجموعة، وبالتالي تكون قد استطاعت الشركة متعددة الجنسيات أن تهرب من الضريبة ذات السعر المرتفع في البلد الأم عن طريق تحويل هذه الأرباح للشركة الوسيطة ليعاد استثمارها في الخارج في ظل ظروف ضريبة أخف.

5-5 الشركات المتعددة الجنسيات

هي تلك الشركات التي تزاوّل نشاط إنتاجي، خدمي أو تمويلي في دول مختلفة ذات جنسيات مختلفة من خلال مجموعة من الفروع المستقلة أو غير المستقلة، أو من خلال مجموعة من الشركات التابعة الأجنبية أو المحلية، أو من خلال مجموعة من الشركات الزميلة، والشركات المتعددة الجنسيات ضخمة تملك أعمالاً ووسائل إنتاج في أكثر من دولة، ويدير نشاطها على المستوى الدولي مجلس إدارة يتخذ من الوطن الأم مركزاً رئيسياً لها، أي أنها شركة رئيسية تمارس أنشطة اقتصادية متباينة عن طريق عدد من الشركات، على الأقل خمس شركات ذات مصلحة اقتصادية واحدة تتمثل في تعظيم الربح لأصحاب حقوق ملكية الشركة الأم، ويملكها أشخاص ينتمون إلى دول كثيرة وتسمى الشركة الرئيسية بالشركة الأم وتحمل جنسية الوطن الأصلي لها، أما الشركات الأخرى التي تقع في دول أجنبية تسمى شركات تابعة أو شركة فرعية وتحمل جنسية الدولة الأجنبية المضيفة، وتستعمل الطرق المذكورة سابقاً في التهرب الضريبي الدولي.

6-5 شركات الشاشة (الشركات الوهمية)

وتعتبر من بين طرق التهرب الدولي التي انتشرت في الآونة الأخيرة، وتتميز هذه الشركات الوهمية بما يلي:

- ➔ عدم دفع الضرائب على جزء من الأرباح الموجهة إلى الشركات الوهمية المتواجدة في البلدان ذات الأنظمة الضريبية التفضيلية أو الجنات الضريبية.
- ➔ إعادة استثمار الفوائد المتراكمة في بلدان أخرى بما في ذلك الشركة الأم.
- ➔ الأرباح المتراكمة يمكن استعمالها في صفقات مشبوهة كإسراء أسهم في بعض الشركات الاستثمارية، والسعي إلى تبويض هذه الأموال في بلدان أخرى.

وفيما يلي بعض الأفعال التي تقضي المحاكم الفيدرالية الأمريكية على أنها من التهرب الضريبي وهي:

- ✓ تقديم إقرار كاذب.
- ✓ الاحتفاظ بمجموعة مزدوجة من السجلات.
- ✓ اعداد فواتير مزورة.
- ✓ إخفاء مصادر الدخل.
- ✓ اتلاف السجلات.
- ✓ الاحتفاظ بالملكات باسم شخص آخر.
- ✓ المبالغة في التخفيضات الجبائية.

6- طرق قياس التهرب الضريبي الدولي

تقوم طريقة القياس بناءً على دراسة تصريحات المكلفين باعتبارها سند قانوني، وبافتراض صحة

المعلومات المصرح بها ومن أهم طرق قياس التهرب الضريبي ما يلي:

1-6 طريقة الضريبة القانونية المحتملة

تعتمد هذه الطريقة على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك تتخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل

التي يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلاً تتحصل على حجم التهرب الضريبي، ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:

$$INP = PEL - PRF$$

حيث:

INP : تمثل مقدار التهرب الضريبي.

PEL : تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

PFR : تمثل الضريبة المحققة.

2-6 طريقة نسبة الضريبة الثابتة

يرتكز مضمون هذه الطريقة على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة

والضريبة المحققة لسنة معينة، ويعتمد على كل من معياري الدخل المحلي الخام والضريبة التقديرية،

وتحسب هذه الأخيرة بتحديد سنة تمثيلية يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى وفق العلاقة التالية:

الاقتطاعات الضريبية التقديرية = الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة x نسبة الضريبة للسنة التمثيلية.

وبذلك يتم الحصول على مقدار التهرب الضريبي كما يلي:

$$INP = POES - POR$$

حيث:

INP : تمثل مقدار التهرب الضريبي.

POES : يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR : الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

3-6 طريقة الإعفاءات الجبائية

وتستعمل هذه الطريقة عادة في الدول التي تستخدم العفو الجبائي بصفة متكررة، حيث يقدر حجم التهرب الضريبي على أساس المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، والتي ينخفض فيها الميل إلى التهرب، ويقوم المكلفون بالتصريح بالمدخيل الحقيقية ثم تتم مقارنتها بالمعلومات المأخوذة قبل فترة الإعفاء الضريبي وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي.

وبذلك يتم الحصول على مقدار التهرب الضريبي كما يلي:

التهرب الضريبي = التصريح بالمدخيل الحقيقية في حالة الاعفاء الضريبي - التصريح بالمدخيل المصرح بها في

حالة عدم وجود الاعفاء الضريبي

4-6 طريقة المراجعات الخاصة

تعود هذه الطريقة إلى الإدارة الضريبية الأمريكية التي وضعت برنامجا لقياس الالتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للإقرارات الضريبية، والتي يقوم بها مختصون لعينة تتألف من 50000 مكلف تؤخذ عشوائيا من الإقرارات الضريبية المقدمة، وتصنف حسب مجموعات الدخل المصرح به، وتسمح هذه الطريقة بقياس حجم الضريبة التي يتحملها المكلفون بالضريبة.

وبالتالي يتم الحصول على مقدار التهرب الضريبي كما يلي:

التهرب الضريبي = نسبة التهرب الضريبة حسب العينة المختارة عشوائيا x العدد الاجمالي من المكلفين

بالضريبة

7- آثار التهرب الضريبي الدولي

يؤدي التهرب الضريبي الدولي إلى العديد من الآثار، والتي يمكننا إيجازها فيما يلي:

- ✓ يعمل على تخفيض من حجم الموارد الضريبية، وبالتالي حدوث عجز في الميزانية العامة خاصة في الدول النامية مقارنة بالدول المتطورة.
- ✓ يولد أفكار إجرامية كثيرة مثل عمليات تبييض الأموال، التي تضر بالمناخ العام للاستثمار والاقتصاد بصفة عامة.
- ✓ التخلف الاقتصادي الدولي نتيجة تأثيره على إستراتيجية التنمية الدولية، وذلك بسبب اللامساواة الدولية، بحيث أنه لا يمكن الحديث عن ازدهار التجارة الدولية دون الأخذ بعين الاعتبار اقتصاد الدول النامية.
- ✓ زيادة التبعية الاقتصادية بين الدول النامية والدول المتقدمة، بسبب سيطرة هذه الأخيرة على التكنولوجيا الحديثة والصناعات المتطورة.
- ✓ عدم المساواة واتساع الفجوة بين مختلف طبقات المجتمع مما يؤدي لتعميق الفوارق الاجتماعية.
- ✓ تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين.
- ✓ تدهور عامل الصدق في المعاملات التجارية.
- ✓ تفشي الرشوة والفساد واستغلال النفوذ.

المحور الخامس

المنافسة الجبائية الدولية

تمهيد

أدى ظهور العولمة وتطور التجارة العالمية خاصة في الآونة الأخيرة إلى ظهور ما يسمى بالمنافسة الجبائية الدولية، لأسباب عديدة منها جذب الاستثمارات والحد من البطالة، لكن في المقابل أدت إلى الإضرار ببعض الدول.

1- نشأة المنافسة الضريبية

لقد بدأت مظاهر المنافسة الضريبية واضحة في نهاية الثمانينات من القرن العشرين خاصة في الدول الأوروبية، أين كان لنشأة الاتحاد الأوروبي وحرية التبادل التجاري بين الدول الأعضاء تأثيرا أكبر حينها، وهو ما أسس لبروز معالم ظاهرة المنافسة الضريبية، ففي عام 1996 قدم وزراء الدول الأوروبية الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) في لوكسمبورغ لائحة يطلبون فيها مزيدا من التوضيح لفهم هذه الظاهرة، وكيفية الحد من المخاطر التي تنجم عنها، لذا عملت هذه المنظمة في قمة لوكسمبورغ المنعقدة في 01 ديسمبر 1997 على ربط مفهومها بجباية الشركات وبالخصوص الشركات المتعددة الجنسيات، لتصدر بعدها في 09 أبريل 1998 تقريرا في شكل دراسة ميدانية حول المنافسة الضريبية أين تم الإقرار بأنها مشكلة عالمية.

تحدث هذه المنافسة عندما تتنافس الدول على جذب الاستثمارات بتقليص الضرائب التي تفرضها على الشركات، حيث أن تأثيرات بعض الإجراءات الضريبية لا ينظر إليها من قبل جميع الدول على أنها ضارة، في الواقع البلدان التي لديها عيوب هيكلية معينة (المواقع الجغرافية والموارد الطبيعية الغير كافية) غالبا ما تركز على المزايا أو الأنظمة الضريبية الخاصة، والتي تؤسس للتعويض عن المساوئ الغير ضريبية، وبالمثل ففي نفس البلد غالبا ما تواجه المناطق المعزولة صعوبات في تأسيس تنميتها، وقد تستفيد في مراحل معينة من برامج تنمية لاسيما من أنظمة ضريبية أكثر جاذبية وحوافز ضريبية لأنشطة معينة.

هذه النتيجة تؤكد في حد ذاتها أن العديد من العوامل تحدد الوضع التنافسي العام للدولة، وعندئذ

يمكن تبرير التدابير التحفيزية من منظور خصائص هذه الدولة.

ويمكن في هذا السياق أن تحدث أيضا التأثيرات الضارة بسبب عدم التطابق الغير مقصود بين الأنظمة الضريبية للدول، مما يمكن دافعي الضرائب من استغلال حالات عدم التطابق بإحدى الدولتين أو كليهما على حساب خزينة الدولة، وقد تنجم حالات عدم التطابق هذه عن الاختلاف بين قانونين ضريبيين مما يخلق إمكانية لبعض دافعي الضرائب للتهرب الأكيد من دفع الضريبة، وعليه يمكن تحييد الآثار الضارة من خلال تدابير أحادية أو ثنائية بين الدول.

فمثلا في النظام الأمريكي لا توجد ضريبة على القيمة المضافة، ولكن هناك ضريبة على المبيعات في كل ولاية من ولاياتها، وعلى هذا الأساس فكل ولاية لديها معدل مختلف وهناك رسوم قليلة أو معدومة في بعض الأحيان على المواد الغذائية، ففي هذا الصدد فأعلى معدل يوجد في كاليفورنيا بنسبة 7.25% وأدناه نسبة في كولورادو بنسبة 2.9% وتطبق ضريبة المبيعات في الولايات المتحدة على السلع أو الخدمات المخصصة لاستهلاك مواد التجزئة، عندما تصل إلى الزبون في شكلها النهائي وليس على القيمة المضافة.

وهذا يعني أنه لا توجد ضرائب على شراء المنتجات بالجملة ومواد الخام والغير المكتملة عند قيام وسيط بطرح المنتجات للبيع في سوق التجزئة، سيتم تطبيق الضريبة مرة واحدة فقط عند بيع أو تأجير سلع أو خدمات للمستهلك، وبالتالي فإن ضريبة القيمة المضافة في الولايات المتحدة الأمريكية لا تتعلق بمبيعات الجملة أو المعاملات على المنتجات التي لم تصل إلى شكلها النهائي.

وعانت حديثا عدد كبير من الدول من الآثار الضارة للمنافسة الضريبية المفرطة والممارسات الضريبية الضارة، وطلبت الدول بدورها التدابير المحفزة وفي نفس الوقت حتى التدابير الدفاعية، ولكن مؤخرا أضحت المنافسة الضريبية بين الدول أكثر شراسة، حينها أدركت هذه الدول أن تصعيد الممارسات الضريبية الضارة أمر ضار للاقتصاد العالمي، ويتمثل التحدي الآخر اقتصاديا في إقناع الأسواق بالقضاء على الممارسات الضريبية الضارة، وبالعكس تفترض المنافسة الضريبية العادلة تكافؤ الفرص بين الشركات والقضاء على الممارسات الضريبية الضارة، فضلا عن التدابير الدفاعية المقابلة التي تشوه الظروف التي يتم فيها تنفيذ الأنشطة التجارية.

في الأساس نظام الضرائب الدولي غير مركزي، فلا توجد حكومة مركزية تحدد قواعد ومعدلات الضرائب أو تخصص الحقوق الضريبية، فهذا العامل المحوري عزز من فرص استمرار المنافسة، والأمر سوف يكون مختلف عليه تماماً لو كانت الأوضاع الدولية مغايرة في ظل احتمالية توفر جهاز تنسيق دولي يشجع فرص التسوية، في حقيقة الأمر فعلى الرغم مؤخراً من الجهود الكبيرة للتعاون، وبغض النظر عن الآراء التي تشير إلى ضرورة تأسيس قانون دولي للضرائب للحد من خيارات الدول، إلا أن كل بلد مازال يضع سياسته الضريبية بشكل فردي ومستقل، ويضع قواعده ومعدلاته الضريبية حسب سياسته المالية ومصلحته.

2- تعريف المنافسة الضريبية الدولية

ظهر مصطلح المنافسة الجبائية (Tax Competition) في العديد من الأدبيات الأكاديمية، حيث حظي باهتمام سياسي وأكاديمي كبير في الأونة الأخيرة، وهذا نتيجة الفروقات والاختلافات الموجودة في الأنظمة الضريبية الدولية، وما أتاحته من فرص للشركات ومجمعات الأعمال الدولية في تحويل وتآكل القاعدة الضريبية.

لقد تعددت التعاريف التي حاولت تحديد مفهوم المنافسة الضريبية، والتي نجد من عرفها ماريني فيليب Marini Philippe على أنها الانحرافات والفوارق الموجودة بين الأنظمة الضريبية للدول الناتجة عن تنامي ظاهرة المنافسة من أجل السيطرة على مورد عالمي مهم، والمتمثل في تدفق رؤوس الأموال الأجنبية، الأمر الذي ينجم عنه تباين في الأداء الضريبي لهذه الدول، مما يؤدي إلى خلق صراع من أجل البقاء، لتصبح الدول التي لا تملك مؤهلات وإمكانات مهددة فتضمحل ثم تنسحب من السوق وهذا ما حدث في دول أوروبا.

وقد عرف فيليب ديدي Philippe Didier المنافسة الضريبية بأنها عبارة عن العلاقة بين الدولة والمستثمرين، والتي ظهرت نتيجة تنامي ظاهرة العولمة، خاصة في ظل التبادل التجاري الحر الذي يتم خارج

الحدود الإقليمية للدول والذي يمكن من تحرير حركة رؤوس الأموال، وعليه يكون مفهوم المنافسة الضريبية هو التخفيض غير المرتقب لنسب الضرائب من قبل الدولة.

كما تعرف بأنها الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي، من خلال تخفيض معدلات وأسعار الضرائب أو التوسع في منح الإعفاءات الضريبية للمستثمرين.

بينما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعرفها بأنها ظاهرة عالمية تحصل عندما تتنافس الدول فيما بينها من أجل الحصول على الاستثمار الدولي، أو توفير مناخ مساعد لاستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، مما يوفر للمستثمر بدائل لاختيار البلد أكبر حجم من تدفقات المراتد الاستثمارية.

3- أنواع المنافسة الضريبية الدولية

يمكن أن نميز نوعين من المنافسة الضريبية وهي:

1-3 المنافسة الضريبية الضارة

وتدعى أيضا 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.

وعليه يمكننا القول بأن المنافسة الضريبية المضرة، تعني تسابق واستمرار مختلف الدول في منح المزيد من الامتيازات الضريبية لرؤوس الأموال الأجنبية بهدف استقطاب الاستثمارات بمختلف أنواعها، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، قصيرة المدة أو طويلة المدة.

وكون أن هناك صعوبة في الحكم على أي إجراء ضريبي معين (كالمزايا الضريبية) على أنه ضار أم لا، سعت دول الاتحاد الأوروبي ودول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، إلى وضع مجموعة من المعايير لتحديد الممارسات الضريبية الضارة وهي:

- ➔ مدى منح المزايا الضريبية إلى غير المقيمين أو إلى معاملات تتم مع غير المقيمين.
 - ➔ مدى فصل وعزل السوق المحلي حتى لا يستفيد من المزايا الممنوحة لغير المقيمين.
 - ➔ مدى منح مزايا ضريبية حتى وإن لم يوجد أي نشاط اقتصادي حقيقي أو أي حضور اقتصادي جوهري في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.
 - ➔ مدى احترام القواعد الدولية المطبقة على أسعار التحويلات بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها التي تضمنتها المبادئ التوجيهية لعمل الشركات متعددة الجنسيات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.
 - ➔ مدى شفافية منح المزايا الضريبية وما إذا كان انعدام الشفافية ناتج عن كون القواعد القانونية السارية المفعول كانت موضوع تسامح غير شفاف على المستوى الإداري.
 - ➔ مدى وجود اصطلاحية في تعريف وتحديد القاعدة أو المادة الخاضعة للضريبة.
 - ➔ مدى دخول الدولة في شبكة واسعة من الاتفاقيات الدولية أو ترقيتها لأنظمة ضريبية تفضيلية.
- ووضع (Zorow & Mieszkowski) سنة 1986 نموذج لقياس تأثيرات المنافسة الجبائية على الدول، حيث افترض أن هناك شركة ذات نشاط دولي تستثمر في دولتين "أ" و "ب" الدولة "أ" مرتفعة نسبيا في معدل اقتطاع الضريبة على الدخل عن الدولة "ب"، هذا ما يدفع بالشركة الدولية إلى تحويل جزء من أرباحها إلى الدولة "ب" وللحفاظ على القاعدة الضريبية في الدولة "أ" فهي مجبرة على خفض وجعل معدل ضريبيتها قريب من معدل الدولة "ب" ونتيجة هذا الإصلاح الذي لجأت له "أ" سيدفع كذلك بالدولة "ب" إلى تعديل وتخفيض مقدار ضرائبها للحفاظ على القاعدة الضريبية ضمن حدودها، حيث تؤدي هذه المنافسة بين الدولتين إلى خسارة مقدار ضرائب كبيرة، كانت ستوجه لتمويل النفقات العامة، في حين يبقى الطرف

المستفيد له حرية اختيار إقليم خضوعه ضريبيا، كما شهدت البيئة الجبائية أواخر سنة 2017 منافسة جبائية حادة بين الدول حيث لجأت إلى خفض معدلات ضرائبها القانونية وهذا بعد الإصلاح الضريبي الذي أدخلته الولايات المتحدة الأمريكية في نفس السنة، بحجة الحفاظ على الاستثمار الأجنبي داخل أغلب دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حيث يوضح الجدول الموالي التغيرات في معدلات الضرائب القانونية للدول وسنة التطبيق التي تمس هذا الإصلاح في مقدار ونسبة الضريبة على أرباح الشركات، وسيتم توضيح الفكرة من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم 03: التغيرات المنهجية في معدلات الضرائب في بعض دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

الدولة	2017	2018	التغير	سنة التطبيق
أستراليا	%30	%25	%5	2027-2024
بلجيكا	34%	%25	%9	2020-2018
فرنسا	%34,4	%25	%9,4	2022-2020
اليونان	%29	%26	%3	2019
الكيان الصهيوني	%24	%23	%1	2018
لوكسمبورغ	%27,1	%26	%1,1	2018
هولندا	%25	%21	%4	2021-2019
النرويج	%24	%23	%1	2018
السويد	%22	%20	%2	جويلية 2018
سويسرا	%21,1	%18,2	%2,9	2019
المملكة المتحدة	%19	%17	%2	2020
الولايات المتحدة	%38,9	%25,8	%13,1	2018

المصدر: نذير بلوم وآخرون، مداخله بعنوان: التحديات والمشاكل الضريبية الدولية تشخيص للبيئة الجبائية

الجزائرية، ضمن كتاب الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: دور المنازعات الجبائية ضمان إستدامة المؤسسات

الاقتصادية، الجزء الثاني، جامعة حمة لخضر الوادي، 2023، ص 58.

وكلفت هذه الإصلاحات الجبائية ميزانيات الدول خسائر كبيرة من حيث حجم الإيرادات المالية المحصلة سنويا، حيث قدرت الحصيلة الجبائية التي خسرتها الحكومة الأمريكية جراء إدخال قانون الإصلاح الجبائي للسنة 2017، والذي مس عدة ضرائب إلى جانب ضريبة الأرباح على الشركات ما يقدر بـ 1,456 تريليون دولار منها 34 مليار دولار خسائر ضريبية متعلقة بضريبة أرباح الشركات ستفقدتها ميزانية الحكومة الأمريكية على مدار عشرة سنوات منذ إدخال هذا الإصلاح.

2-3 المنافسة الضريبية غير الضارة

وتسمى كذلك بالمنافسة المشروعة حيث تستمد مشروعيتها من انعدام الضرر فيها بالنسبة للدول المعنية بها، سواء كانت دولا مضيفة للاستثمار أو مصدرة له، ويمكن تعريفها على أنها عرض أدنى قيمة ممكنة من الضريبة من أجل تحقيق أعلى قيمة ممكنة من الخدمات العمومية، التي تنعكس ايجابا على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، حيث تعمل على خلق قيمة معتبرة من الخدمات بأقل تكلفة جبائية (أدنى ضغط جبائي)، ومن أهم إيجابيات هذا النوع من المنافسة الضريبية جذبها للاستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر، وما يترتب عليه من نقل التكنولوجيا، وزيادة فرص التشغيل...الخ.

4- مزايا وعيوب المنافسة الضريبية الدولية

تفتح الأنظمة الضريبية المنقولة الباب أمام احتمال التنافس الضريبي، الذي يمكن أن يكون له فوائد وتبعات على حد سواء، ويمكن السيطرة على التنافس الضريبي الهدام بعدة طرق، حيث تتسم الفكرة القائلة بقدرة الحكومات المختلفة في النظام الفدرالي على تحديد ضرائبها الخاصة بجاذبية كبيرة فهي تشجع المساءلة والاستجابة لرغبات المواطنين والتجريب والاعتماد على الذات، ولكن وعلى مستوى آخر تستدعي هذه الفكرة مخاوف تتعلق بالفوضى الضريبية، وتكاليف كبيرة في مجال الإدارة والامتثال والتنافس الهدام. ويرى بعض الخبراء أن التنافس الضريبي يجعل الوحدات المكونة مسؤولة بدرجة أكبر، لأنها إذا زادت في فرض ضرائب كبيرة على قواعد الضرائب المتنقلة لمواطنيها، فسوف ترى هذه القواعد تهرب بعيدا، كما يجعلها قابلة للمسائلة بدرجة أكبر، لأن مواطنيها يمكنهم مقارنة ضرائبهم بضرائب المواطنين في الأماكن

الأخرى، ولكن يمكن للتنافس أن يشجع السياسات القائمة على أساس منفعة الذات على حساب إفقار الآخرين أو التنافس على تخفيض قيمة العملة، والتي تقضي على قاعدة الضرائب المتنقلة، وقد يؤدي التنافس كذلك إلى اتخاذ قرارات تتعلق بتحديد موقع الشركات الصناعية على أساس الضرائب، وليس على أساس العوامل الاقتصادية مما يؤدي إلى فرض تكاليف خفية على الاقتصاد.

وتمثل سويسرا مثالا لمنافسة ضريبية قوية في اتحاد فدرالي صغير، مثلا قد يقوم دافع ضرائب من أعلى الطبقة الوسطى في إقليم معين بدفع ضريبة دخل ثلاثة أضعاف مقدارها في إقليم آخر، ولذلك اختار البعض السكن في الكانتونات (الأقاليم) ذات الضرائب المنخفضة، كما شهدت البرازيل حرب ضرائب حيث كانت الولايات تتنافس على الاستثمار الأجنبي من خلال التخفيضات على ضريبة القيمة المضافة، وقد كان التنافس الضريبي أيضا سمة دائمة في الفدرالية الأمريكية.

ومما سبق يمكن القول أن للمنافسة الضريبية بين الدول عدة مزايا وعيوب وهي:

1-4 مزايا المنافسة الضريبية

- ✓ تسمح بإشباع أفضل لخيارات المواطنين.
- ✓ تسمح للدولة بممارسة سيادتها وتنويع الخيارات.
- ✓ تسمح لكل دولة بتعويض العوائق الجغرافية مثل البعد عن الأسواق.
- ✓ تسمح بمحاربة ميل بعض الدول إلى إخضاع رأس المال أكثر من العمل والاستهلاك.

2-4 عيوب المنافسة الضريبية

- ✓ تؤدي إلى اختلالات في قرارات توطين المشاريع.
- ✓ تؤدي إلى تحميل الأعباء الضريبية للأوعية الضريبية الأقل حركية.
- ✓ تؤدي إلى خسارة الإيرادات الضريبية وسوء استخدامها.
- ✓ تدمير تكامل وعدالة الهياكل الضريبية
- ✓ إلحاق أضرار على البلد نتيجة لتنافس الدول الأخرى على الاستثمارات.
- ✓ تهديد سيادة الدولة واستقلاليتها في الجانب الضريبي.

5- أهداف المنافسة الضريبية الدولية

ومن بين الأهداف ما يلي:

- ✓ جلب الاستثمار الأجنبي.
- ✓ الحصول على أكبر حجم من تدفقات الاستثمار الدولي.
- ✓ توفير للمستثمر بدائل لاختيار البلد المراد الاستثمار فيه.
- ✓ تحرير حركة رؤوس الأموال.
- ✓ التخفيض غير المترقب لنسب الضرائب من قبل الدولة.
- ✓ تنامي ظاهرة التنافسية الضريبية بين الدول.
- ✓ الصراع بين الدول من أجل البقاء في السوق.

6- طرق معالجة سلبيات المنافسة الضريبية الدولية

للمحد من الآثار السلبية للمنافسة الضريبية الدولية ومحاربتها يجب القيام بما يلي:

- 👉 تحديد التدابير والممارسات الممكن اعتبارها ضارة ضريبيا في كل الدولة.
- 👉 تقييم الطابع الضار وغير الضار لأي تدبير أو إجراء ضريبي.
- 👉 تطبيق التوصيات التوجيهات الخاصة بمحاربة المنافسة الضارة والتي تتمثل فيما يلي:
- ✓ المحافظة على الوضع القائم: بحيث تعمل الدول على عدم إدراج تدابير جديدة يمكن اعتبارها ضارة.
- ✓ الإلغاء: وهذا بإعادة فحص القوانين والممارسات القائمة لتطهيرها من الممارسات الضارة.
- ✓ التعاون الكامل بين الدول في محاربة التهرب والغش الضريبي، عن طريق تبادل المعلومات حسب قوانينها.
- ✓ العمل على وضع التدابير المضادة للتعسف والمضادة للممارسات الضارة ضمن القوانين الضريبية والاتفاقيات المانعة للازدواج الضريبي الدولي.

7- توصيات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحد من مخاطر المنافسة الضريبية الضارة

كما قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE بصياغة عدة توصيات، في تقريرها للحد من

مخاطر المنافسة الضريبية الضارة ومنها:

➡ تبني مجموعة من المبادئ الضريبية والأطر التوجيهية، بعد ضمان عدم لجوء دول أعضاء المنظمة إلى

ممارسة إجراءات تفضيلية مضرّة وإلغاء التدريجي لتلك الممارسة حالياً.

➡ إنشاء هيئة تابعة للجنة الشؤون الضريبية لمنظمة OCDE، وتعتبر كمنتدى يدرس فيه نتائج الممارسات

الضريبية المضرّة ويسمح بالتبادل المستمر للتجارب بين الدول في هذا المجال، وكذا متابعة مدى تطبيق

التوصيات والأطر التوجيهية.

➡ إعداد قائمة للأقاليم والدول التي تقوم بممارسات ضريبية مضرّة.

➡ إعداد وتطوير ملائم لأسس الإدارة الضريبية كإطار محارب لظاهرة المنافسة الضريبية.

المحور السادس

التنسيق الجبائي الدولي

للمحد والتخفيف من الازدواج الضريبي الدولي والمنافسة الضريبية الدولية الضارة، حاولت الدول التنسيق فيما بينها بطرق مختلفة للحفاظ على مصالحها المشتركة، وسنتناول في هذا المحور مختلف العناصر المتعلقة بالتنسيق الضريبي الدولي.

1- ظهور فكرة التنسيق الجبائي الدولي

ارتبطت فكرة التنسيق الجبائي الدولي بنظرية التجارة الدولية، وازدادت أهميتها على الصعيد الدولي مع تنامي ظاهرة الاعتماد الاقتصادي المتبادل وتدويل عملية الإنتاج والاستهلاك في العالم، وما نتج عنها من مشكلات ضريبية تثيرها العلاقات الاقتصادية الدولية في ظل نظام اقتصاد السوق السائد في العالم. وقد ظهرت نظرية التنسيق الجبائي الدولي من خلال الاتحادات الجمركية، وبدأت تأخذ أبعاداً دولية لمنع الازدواج الضريبي الدولي الذي يستنفذ 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 المتعددة الجنسيات على معظم النشاطات الاقتصادية في العالم، وأصبح هنالك ثلاثة أسباب رئيسة لتنسيق الاختصاصات الضريبية على الصعيد الدولي، وتتعلق بعدالة توزيعها بين الدول وتحقيقها للعدالة تجاه المكلفين، وتحقيق حيادية مواقع الإنتاج فيما بينها، مما أدى إلى ظهور التنسيق الجبائي الدولي الذي يدعو إلى التعاون بين الدول من أجل العمل ما أمكن على تحقيق الأهداف المشتركة.

كما تطور مفهوم التنسيق الجبائي الدولي في سياق بناء الاتحاد الأوروبي، فاستعمل تعبير التنسيق الجبائي 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 تحييد الأثر السلي للاختلافات الضريبية بين الدول الأعضاء في تحقيق أهداف التعاون فيما بينها.

2- تعريف وخصائص التنسيق الجبائي الدولي

2-1 تعريف التنسيق الجبائي الدولي

هناك العديد من التعريفات ومن بينها أنه عبارة عن اتفاق للتعاون متعدد الأطراف، يتضمن إقامة أدوات وأهداف تمثل حقيقة مقننة على المدى البعيد له كهدف نهائي.

وهو مجموعة القواعد والاتفاقيات والتعاقدات المبرمة بين عدة دول بهدف إزالة التناقضات فيما بينها، والتي تعرفها أنظمتها الضريبية المختلفة ومنعها من الإضرار بالتكامل الاقتصادي.

ويقصد بعملية التنسيق الضريبي مجموعة القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينهم، أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح لدول ومستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد.

فيما يتعلق بحالة الجباية والضرائب، لا يتمثل التنسيق في تقارب المعدلات الضريبية فقط، بل يترجم كذلك في تحديد مبادئ وتقنيات مشتركة للخضوع الضريبي، تمون متجانسة مع معدلات اسمية معادلة ومنظمة بطريقة تجعل الفارق الحقيقي بينهم ضئيلاً بصورة تسمح لهم بضمان حيادية جبائية اتجاه تدفقات رؤوس الأموال وتموقع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، حيث تكمن فائدة التنسيق في قدرته على منع الجباية والضرائب من إحداث معوقات جديدة بإمكانها أن تضرر بسلوكيات الادخار والاستثمار.

2-2 خصائص التنسيق الجبائي الدولي

وتتمثل فيما يلي:

- ☞ هو بمثابة تعديل اتفاقي بين الدول للأنظمة والتشريعات الضريبية الوطنية.
- ☞ يساعد على إزالة لجميع العقوبات الضريبية التي تحد من المنافسة بين الدول الأعضاء.
- ☞ إن تحقيق التنسيق الجبائي بمعناه الضيق يجب أن يسبق تحقيقه بمعناه الواسع، فهو عملية متدرجة ومستمرة تبدأ بإزالة العقوبات الضريبية بين دول التكامل، وتنتهي بتهيئة سياساتها الضريبية من أجل تعزيز أهداف التكامل.

☞ قد يكون التنسيق الضريبي جزئيا وقد يكون كليا، وفقا لحجم التعديلات المطلوب إجرائها في المعاملات السابق ذكرها وفق الهدف المنشود منها.

☞ تختلف أولويات البرنامج الشامل للتنسيق الجبائي باختلاف الأهداف التي قامت من أجلها التكاملات الاقتصادية بين الدول.

3- أنواع التنسيق الجبائي الدولي

وتتمثل أنواعه حسب الزاوية التي ينظر إليها، وتتمثل فيما يلي:

1-3 معيار الزمن

ويصنف حسب هذا المعيار إلى:

أ - تنسيق ضريبي مؤقت:

يكون لفترة زمنية محددة 03 أو 05 أو 10 سنوات على أقصى تقدير.

ب- تنسيق ضريبي دائم:

يكون لفترات طويلة نسبيا تفوق 10 سنوات.

2-3 معيار قواعد وبنود التنسيق

ويشمل التنسيق حسب هذا المعيار نوعين هما:

أ - التنسيق الضريبي ذو البنود الثابتة:

وتمثل الاتفاقية الموقعة بين عدد من الدول لتقريب الأنظمة الضريبية وإزالة جوانب الاختلاف بينها،

وتكون مواد وقواعد التعاقد ثابتة غير قابلة للتغيير أو الإلغاء على الأقل خلال فترة التعاقد.

ب- التنسيق الضريبي ذو البنود المتغيرة أو المتحركة:

ويمثل ذلك التنسيق الضريبي الذي تكون مواده وقواعده قابلة لإعادة الصياغة والتعديل وفقا

للأحداث الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة، حيث يتم سنويا التفاوض على بنود الاتفاقية بين الأطراف المتعاقدة.

3-3 معيار شكل الاتفاقية

يمكن تقسيم التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى ما يلي:

أ- التنسيق الضريبي الثنائي:

ويكون بين طرفين فقط يمثلان الأطراف المتعاقدة.

ب- التنسيق الضريبي متعدد الأطراف:

ويكون بين أكثر من طرفين (02)، أي ثلاثة أطراف فأكثر مثل دول الاتحاد الأوروبي.

3-4 معيار الإطار المحدد لعملية التنسيق الضريبي

ويصنف حسب التعديلات التي تطرأ على المعاملات الضريبية إلى ما يلي:

أ- التنسيق الضريبي محدود النطاق (جزئي):

وهو ذلك التنسيق الذي يتم التركيز فيه على ضريبة محددة أو إجراء جزئي، فالمعاملة ضريبية محددة من أجل تحقيق هدف محدد، فإذا كان الغرض من التنسيق الضريبي مثلاً زيادة حجم الاستثمارات فإن التركيز يكون على منح مزايا وإعفاءات ضريبية للاستثمار الوافد، كما يتم وضع اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي.

ب- التنسيق الضريبي الشامل (الكلي):

ويتم بوضع برنامج شامل يتضمن السياسات والإجراءات التي من شأنها العمل على تنسيق مختلف المعاملات الضريبية، وعادة ما تتضمن الضرائب المتنوعة.

3-5 معيار درجة التنسيق الضريبي

يصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى صنفين هما:

أ- التنسيق الضريبي الدولي:

ويمثل محاولة تقريب وتوحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول المنضوية تحت راية مجموعة اقتصادية واحدة، مثل دول الاتحاد الأوروبي.

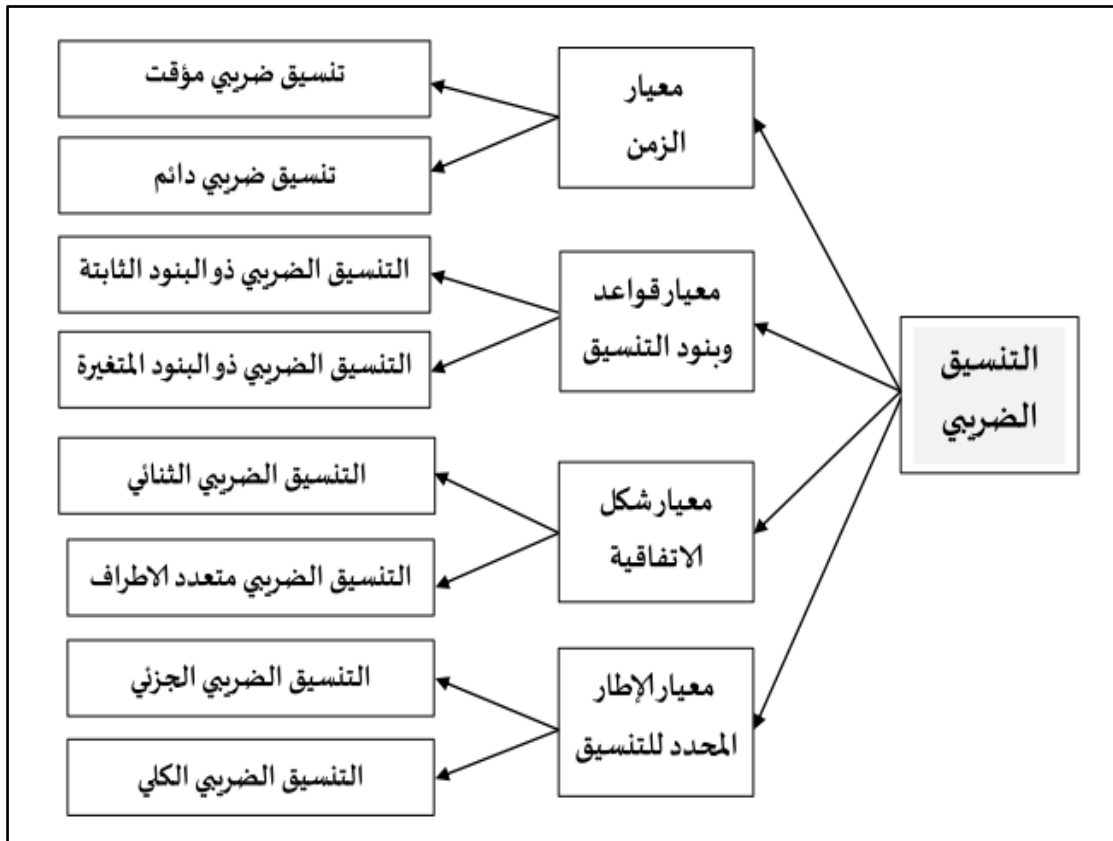
ب التنسيق الضريبي الوطني:

ويشير إلى عملية التماثل الضريبي من أجل الوصول إلى هيكل ضريبي موحد داخل نظام فيدرالي، كما

هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا اللتان تتمتعان باللامركزية في التشريع الضريبي.

ومن خلال ما سبق، يمكن تلخيص أنواع التنسيق الضريبي من خلال الشكل الموالي.

شكل رقم 03: أنواع التنسيق الضريبي الدولي



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الحالات السابقة

ويمكن أن يؤدي التنسيق الضريبي بين السلطات القانونية إلى الحد من التنافس الضريبي الهدام،

وتصبح عملية التنسيق أسهل عندما تلعب الحكومة دورا رئيسيا في أحد مجالات فرض الضرائب (الحقل

الضريبي)، أو إذا توفرت لديها وسائل أخرى للتأثير عليها.

وتستطيع الحكومات تنسيق قاعدة الضريبة وكذلك معدل الضريبة، يتم تعريف قاعدة الضريبة مثلا

ضريبة الدخل بالإشارة إلى فئات مختلفة (مستوى الدخل والخصومات المسموح بها) أما معدل الضريبة

فهو مبلغ الضريبة المطبقة على الفئات المختلفة.

ويمكنها بعد ذلك الاستفادة من دورها القيادي في إنشاء نظام متناسق، حيث يتم ذلك عادة من خلال بعض التشاور والتعديل المتبادل مع الدول، علاوة على ذلك قد تعرض الحكومات أو ترتب القيام بعملية تحصيل الضرائب المنسقة، الأمر الذي يساعد في توفير الأموال ومحاربة التهرب الضريبي والازدواج الضريبي.

4- أهداف التنسيق الجبائي الدولي

صنف الدكتور محمد عباس محرز أهداف التنسيق الضريبي، إلى أهداف التنسيق الضريبي على المدى القصير وعلى المدى الطويل، كما يوضحه الجدول الموالي.

الجدول رقم 04: أهداف التنسيق الضريبي على المدى القصير وعلى المدى الطويل

أهداف التنسيق الضريبي على المدى الطويل	أهداف التنسيق الضريبي على المدى القصير
✓ التوجه نحو التكامل الاقتصادي.	✓ جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية.
✓ المساهمة في تنسيق السياسات المالية والنقدية.	✓ تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال.
✓ زيادة حجم التجارة البينية.	✓ الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي.
✓ زيادة حجم الاستثمار المشترك.	✓ توفير قاعدة لبناء أسواق المال.
✓ القضاء على التضخم.	✓ توفير فرص المنافسة مع الدول الصناعية الكبرى.
✓ تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير.	✓ تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مؤسسات مشتركة جديدة.
✓ جلب المزيد من الاستثمارات.	✓ تشجيع توطن رأس المال المحلي.
✓ استقرار مناخ الاستثمارات.	✓ الاستفادة من مزايا مماثلة من الدول الأعضاء في التنسيق.
✓ تحسين مردودية الاستثمار.	✓ تشجيع التجارة البينية.
✓ توظيف أمثل لعوامل الإنتاج المحلية.	✓ تحسين مناخ الاستثمار.
✓ تحقيق مزايا اقتصاديات السلم.	
✓ الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.	

المصدر : محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه

علوم فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2005، ص 102

5- أساليب التنسيق الجبائي الدولي

لا يقتصر التنسيق الضريبي على المجال الدولي فقط، إذ يمكن أن يكون هذا التنسيق مطلوباً على المستوى المحلي أو داخل الدولة الواحدة، وخاصة الدول الفيدرالية التي تمنح كلا من الحكومة الفيدرالية وحكومات الولايات أو الأقاليم الحق في فرض الضريبة، و من أمثلتها الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا الاتحادية، سويسرا، كندا، البرازيل والمكسيك... الخ، كما قد يضيق نطاق التنسيق الضريبي بحيث يقتصر على أنواع محددة من الضرائب، وقد يتسع ليكون شاملاً بما يتلاءم والسياسة المالية والنقدية للدولة. وهناك عدة أساليب للتنسيق الضريبي يمكن للدول الأعضاء في التكامل الاستعانة بها من أجل تحقيق أهدافها، قد تختلف باختلاف الضريبة المطلوب تنسيقها، وفي سياق أساليب التنسيق الكلية يمكن التمييز بين نوعين من الأساليب وهي:

5-1 النوع الأول

يمكن أن يميز فيه ثلاثة أساليب وهي:

أ - أسلوب توحيد الضرائب

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.

ب - الأسلوب النمطي

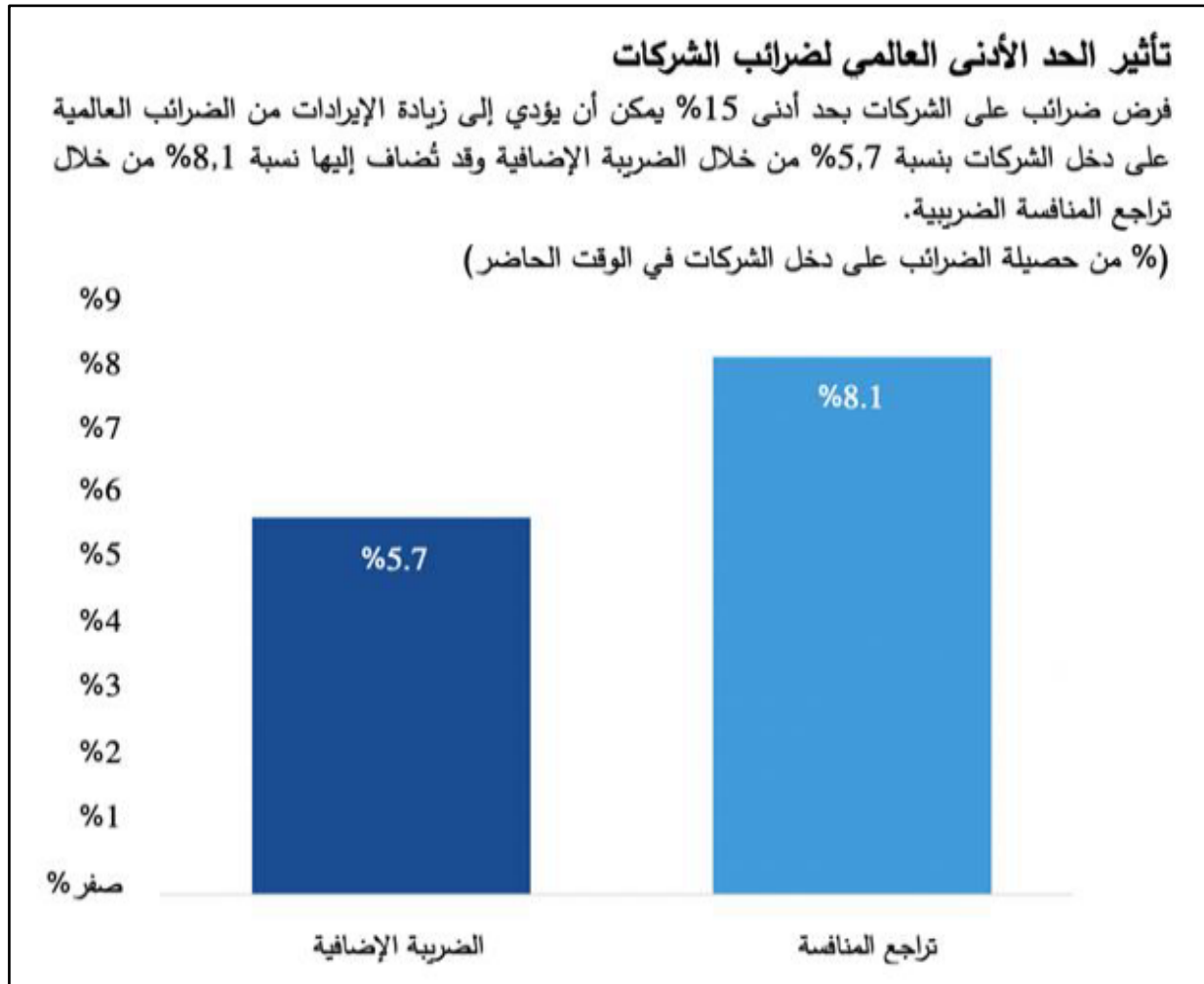
يقتضي هذا الأسلوب اتخاذ نمط أو نموذج ضريبي معين يتم تطبيقه في جميع الدول الأعضاء في التكامل الاقتصادي، كما يدعو إلى بدء التنسيق بتماثل أنظمة الضرائب دون القواعد الفنية التي تحكمها، مثل تعميم نظام الضريبة على القيمة المضافة التي بدأت تطبيقها فرنسا على دول السوق الأوروبية المشتركة عام 1970 وفق النموذج المعدل لها في فرنسا عام 1967، ووفق تصور مفاده أن لتماثل الأنظمة الضريبية في الضرائب على رقم الأعمال أو ضرائب المبيعات دوراً مهماً في ضبط آثارها الاقتصادية أكثر من تماثل قواعدها الفنية.

وتنص الركيزة الأولى للاتفاق على أنه يجب فرض ضريبة على جزء من أرباح الشركات متعددة الجنسيات في البلد الذي يجري استخدام أو استهلاك سلع أو خدمات هذه الشركات فيها، ويعني ذلك أنه يمكن فرض ضرائب على شركات التكنولوجيا حيث يتواجد عملاؤها، حتى وإن كان موظفوها بعيدين عن قاعدة عملهم، ويلقى هذا التطور ترحيبا في عالم اليوم الذي أصبحت التجارة الرقمية فيه أمرا عاديا، كما أن إعادة تخصيص الإيرادات الضريبية المتفق عليها لا تغطي سوى 2% من الأرباح العالمية للشركات متعددة الجنسيات، إلا أن هذا المبدأ الضريبي الجديد يمهّد لفرض ضريبة أعلى كفاءة من الضرائب الأحادية على الخدمات الرقمية.

وتنص الركيزة الثانية على حد أدنى عالمي لضرائب الشركات يبلغ 15%، وهي بالتالي تضع حدا أدنى للتخفيضات الضريبية التنافسية، وتقلل الحوافز التي تدفع البلدان إلى المنافسة باستخدام معدلاتها الضريبية والشركات إلى نقل أرباحها عبر الحدود، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الإيرادات من الضرائب على دخل الشركات بما يصل إلى 6% على مستوى العالم، ومن خلال عكس الاتجاه التنافسي لمعدلات ضريبة الدخل الشخصي ودخل الشركات، يمكن أن يؤدي تراجع المنافسة الضريبية إلى زيادة الإيرادات بنسبة 8%، ليصل مجموع تأثير ذلك إلى 14%، ومع هذا ينبغي مواصلة العمل للتكيف بصورة أفضل مع ظروف البلدان منخفضة الدخل، وذلك لتبسيط بعض جوانب ضريبة الشركات، وتعزيز ضرائب المنبع على المدفوعات عبر الحدود، وتبادل مزيد من المعلومات المتعلقة بالشركات متعددة الجنسيات لكل بلد على حدى، ولكي تجني الاقتصادات منخفضة الدخل منافع التغيرات الأخيرة، يتعين عليها اعتماد إصلاحات تكميلية مثل التخلص من الحوافز الضريبية التي تؤثر على الموارد.

ولتوضيح الفكرة نستعرض الشكل الموالي، الذي يوضح تأثير الحد الأدنى العالمي للضرائب على الشركات على زيادة الإيرادات من الضرائب العالمية على دخل الشركات.

شكل رقم 04: تأثير الحد الأدنى العالمي لضرائب الشركات



المصدر: فيتور غاسبار وأخرون، مقال بعنوان: تنسيق ضرائب الشركات، بتاريخ 12 أبريل 2022، على الرابط:

<https://www.imf.org/ar/Blogs/Articles/2022/04/12/blog041222-sm2022-fm-ch2> (تاريخ الزيارة 2025/03/17)

ج - الأسلوب التمييزي

ويقتضي 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 وجود ضرائب مختلفة ومتميزة 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 تحدد أهميتها النسبية لإزالة تلك الاختلافات في تحقيق أهداف التكامل، ويعد هذا الأسلوب من أكثر الأساليب واقعية وعلمية ومرونة.

2-5 النوع الثاني

يمكن التمييز بين أسلوبين لتنسيق الضرائب في كل من الضرائب غير المباشرة والضرائب المباشرة.

أ- أساليب تنسيق الضرائب غير المباشرة

➡ أسلوب دولة المقصد أو دولة الاستهلاك

يعني هذا الأسلوب خضوع المنتج لضريبة الدولة التي يستهلك 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 الضرائب المباشرة، لأنها الأكثر انعكاساً على مستوى أسعار المنتجات بين الدول.

➡ أسلوب دولة المصدر أو المنشأ

يعني هذا الأسلوب خضوع المنتج لضريبة الدولة التي أنتج فيها مهما 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

➡ أسلوب دولة الإقامة

ويعني هذا الأسلوب خضوع الدخل المكتسب لضريبة دولة إقامة المكلف بغض النظر عن مكان اكتساب الدخل، أي أن الدخل المكتسب في مكان الإقامة يخضع للضريبة نفسها سواء اشتق من المنتجات المباعة في داخل الدولة أو المصدرة إلى الأسواق الخارجية أو اشتق من رأس مال مستثمر في داخل الدولة أو مصدر إلى الخارج، لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية الاستيراد سواء كانت منتجات أو رأس مال.

➔ أسلوب دولة المنشأ

ويعني خضوع الدخل المكتسب لضريبة الدولة التي نشأ فيها بغض النظر عن دولة إقامة المكلف أو جنسيته، مهما 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 أو رأس المال، وقد التزمت الدول الأوروبية بهذا الأسلوب في الضرائب المباشرة لأنه يضمن حيادية مواقع الإنتاج، فالاتفاق على هذا الأسلوب بين الدول الأعضاء يؤدي إلى منع الازدواج الضريبي فيما بينها من دون الحاجة إلى اتفاقيات لذلك، وهذا ما جعله أسلوباً مناسباً للضرائب المباشرة.

6- درجات التنسيق الضريبي الدولي

وتمثل درجات التنسيق الضريبي فيما يلي:

1-6 التجانس أو التوحيد الضريبي

وهو أعلى أشكال التنسيق الذي يستلزم وجود نفس الضريبة التي تتساوي فيه العبء الضريبي في ظل الظروف المتساوية.

2-6 التوافق الضريبي

وينطوي على تعديل هيكل الضرائب من أجل مواجهة أو تعويض الآثار المشوهة الناجمة عن التفاوت في العبء الضريبي على عملية التكامل، غير أن هذا التعديل لا يعني أن عناصر الهيكل الضريبي متطابقة من حيث معدل الضريبة أو المزايا الضريبية إلى أقصى حد، وإلا فلن يكون هناك اختلاف عن التجانس أو التوحيد الضريبي. ففي الواقع لا يؤثر التوافق على معدلات الضريبة أو المزايا الضريبية إلى أقصى حد، ذلك أنه يترك مجالاً أكبر لصانعي السياسات لاتخاذ قرارات السياسة الضريبية، لذا يستعمل الاقتصادي (Velayos) مثلاً لمزايا التعريف الجمركية المشتركة التي قد لا تكون موحدة، ولكنها متوافقة عندما تحترم جميع الأطراف مبدأ المعاملة بالمثل.

3-6 التنسيق الضريبي

ويرى الاقتصادي Velayos أن التنسيق الضريبي قد يتضمن عناصر مختلفة من التصنيفات الأخرى، أي أنه فئة بينية لا تقتصر على فئة واحدة من التنسيق، فالتنسيق الضريبي عملية يتم من خلالها التوصل بشكل أحادي أو من خلال التعاون الجماعي إلى حالة من التوافق الضريبي بين الدول، كما أنه لا يعني بالضرورة توحيد الضرائب وإنما يعني تعديل بعض الضرائب في دولة ما أو في عدد من الدول، أو توحيد النظم الضريبية بين الدول لتتماشى مع دولة أخرى أو مجموعة من الدول التي تربطها علاقة تجارية قوية أو تشكل فيما بينها مجموعة اقتصادية مشتركة، وبحيث لا يؤدي التعديل إلى زيادة العبء الضريبي، وعلى هذا يختلف التنسيق الضريبي عن التجانس الضريبي فيكون التجانس الضريبي مثلاً لهدف النهائي لعملية التنسيق، كما يمكن التفرقة بين التجانس الضريبي والتنسيق الضريبي، فالتنسيق الضريبي يتجسد من خلال اتفاقيات مبدئية تعبر عن وجود نية للتقارب، وأما التجانس الضريبي فيهدف إلى تحقيق تطابق الأسس الضريبية وفرض نفس المعدلات الضريبية.

4-6 التعاون الضريبي

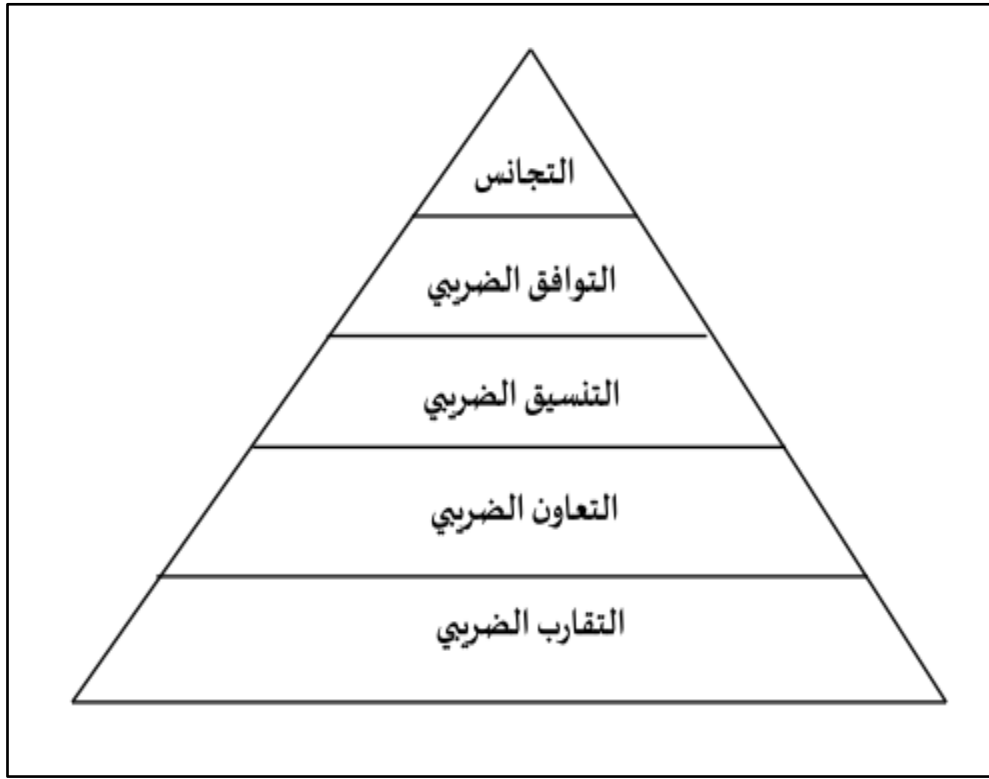
وينطوي على شرط المساعدة المتبادلة، فيما يتعلق بتبادل المعلومات المتعلقة بالضرائب بين البلدان، أو من خلال المنفعة المتبادلة، كما هو الحال عند حدوث ازدواج ضريبي فتلتزم الدولتان بالتعاون، بحيث لا ينطوي على تقاسم سياسة ضريبية مشتركة، ويكون مستوى أعلى من التنسيق، ولكن قد يكون عملياً أو نظرياً من خلال تحديد المشورة الضريبية ومشاركة أمثلة الممارسات المثلى كالتعاون النظري، وعلى هذا يساهم التعاون في التطبيق المستقل لأنظمة الضريبية بين السلطات الجبائية، من خلال إنشاء آليات تعاون ثنائية ومتعددة الأطراف.

5-6 التقارب الضريبي

يعرف (Velayos) التقارب الضريبي على أنه حركة عفوية (حتمية أحياناً، وإن كانت غير مرغوبة) في نفس النوع من اتجاه السياسة الضريبية نتيجة لضغوط العولمة والمنافسة، ويتم تصنيف التقارب في الخطوة الخامسة والأخيرة، لأنه لم يتم اتخاذ إجراء التنسيق خاصة لأسباب تتعلق بالإرادة السياسية.

ويمكن تلخيص درجات التنسيق الضريبي من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم 05: درجات التنسيق الضريبي الدولي



المصدر: نجاة نوي، مطبوعة بيداغوجية بعنوان محاضرات في مقياس النظم الضريبية الدولية، جامعة بومرداس، 2022، ص 134

7- أثار التنسيق الضريبي الدولي

للتنسيق الضريبي أثار ايجابية وسلبية وتتمثل فيما يلي:

1-7 الأثار الايجابية

✓ الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي

✓ محاربة التهرب والغش الضريبي.

✓ تفادي المنافسة الضريبية الضارة.

✓ تقليص حجم الاختلافات في القواعد الضريبية.

✓ تخفيض التكاليف الإدارية.

2-7 الآثار السلبية

يعتبر النقص المتوقع في الحصيلة الضريبية لبعض الدول الأعضاء من أهم الآثار السلبية للتنسيق الضريبي، والتي تقلل من فرص نجاحه ما لم يتم تداركها، فضلا عن عدم ملائمة التنسيق للظروف الاقتصادية لبعض الدول مما ينتج تشوها في هيكلها الإنتاجية، وتتمثل الآثار السلبية بما يلي:

- ✓ تراجع الحصيلة الضريبية لدى بعض الدول نتيجة تغيير المعدلات الضريبية.
- ✓ تغيير قواعد الوعاء الضريبي خاصة فيما يتعلق بالأعباء القابلة للحسم من الوعاء.
- ✓ تشوه الاقتصاد المحلي: فلا يخلو التنسيق الضريبي من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني للدولة العضو في الاتحاد الإقليمي، فبالرغم مما يمكن أن يساهم به هذا التنسيق في الحد من التشوه الناتج عن المنافسة التي تؤدي إلى عدم التخصيص على المستوى الدولي، إلا أن هذا التنسيق يمكن أن يتسبب في التشوه داخل الدولة أو كل دول الأعضاء، ما لم تنجح الدول في اختيار الأسلوب الذي يناسبها، بما يضمن في النهاية عدم زيادة العبء الضريبي الإجمالي، وحتى لو تم الوصول إلى تحديد النظام الضريبي الملائم لنجاح التنسيق، فقد لا يكون هذا النظام ضروريا لبعض الدول، ذلك لأن الغرض من الضريبة هو توفير مصدر لتمويل النفقات العامة، وهذه النفقات العامة تختلف في أهميتها من دولة لأخرى، ومن ثم تختلف الأساليب الضريبية الملائمة لتمويلها مما يتعارض مع هدف التنسيق الضريبي، ويزداد الصعوبة عندما تكون الدول الساعية إلى التكامل مختلفة في مستوى التنمية الاقتصادية، حيث تهتم الدول المتقدمة باحترام الملكية الخاصة والعمل على حيادية الضريبة، بينما تهتم الدول النامية بالإيرادات الضريبية وتدفقات رأس المال، كما أن من أولويات الإنفاق العام تختلف بالنسبة للدول المتقدمة عنها في الدول النامية، حيث تدل الإحصاءات على أن حجم النفقات العامة في الدول المتقدمة يصل إلى حوالي 31,5 % من الناتج المحلي الإجمالي، يخصص معظمه للنشاطات الاجتماعية والصحية، بينما تنفق حكومات الدول النامية ما نسبته 25,5 %، يخصص غالبا للخدمات الاقتصادية والخدمات العمومية والدفاع والتعليم.

8- المفاضلة بين التنسيق الضريبي الدولي والمنافسة الضريبية الدولية

يختلف التنسيق الضريبي بالمعنى المتقدم عن المنافسة الضريبية التي تعني الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي، من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية، وتمائل سياسة المنافسة الضريبية سياسة الحماية أو الدعم التي تقوم بها الدولة لحماية أو دعم صادراتها، دون مراعاة للسياسات المضادة التي يمكن أن تقوم بها الدول المنافسة لها، بينما تشبه سياسة التنسيق الضريبي إجراءات تحرير التجارة التي تقوم بها مجموعة من الدول لصالح وارداتها أو صادراتها بما يحقق المصلحة المشتركة لها جميعا.

ويفضل اللجوء إلى أسلوب المنافسة الضريبية بين الدول عوضا عن أسلوب التنسيق فيما بينها، بحجة أنها تمنح المستثمر الاختيار بين أفضل الحوافز المشجعة للاستثمار، مما يجبر العديد من الحكومات على التخلي عن كثير من القيود الإدارية والتشريعية التي تحول دون تدفق الاستثمارات، وفي بعض الأحيان يكون ارتفاع معدلات الضريبة في دولة ما مقبولا إذا كانت هذه الضرائب تمول مشاريع البنية التحتية التي تضمن حصول المؤسسات على الخدمات العمومية بكفاءة عالية وأسعار مقبولة، مما يؤدي في النهاية إلى حصولها على أرباح صافية عالية بعد أداء الضريبة.

ومع ذلك فإن أضرار المنافسة الضريبية يمكن أن تفوق مزاياها، حيث تتيح هذه المنافسة المجال أمام الشركات الاستثمارية خاصة ذات الشركات المتعددة الجنسيات، للتخطيط الضريبي الدولي الذي يقوم على اختيار الدول التي تقدم أفضل المزايا الضريبية، أو تساعد على تجنب الضريبة دون القيام باستثمارات حقيقية فيها، مما يشوه هيكل التجارة والاستثمار العالمي، فضلا عما تتحمله الدولة من أعباء إدارية لمواجهة تصرفات هذه الشركات، دون أن تعود على الدول بإيرادات ضريبية هامة، مما يزيد من عجز الميزانية العامة، ويقلص من النفقات العمومية، مما يضطر بعض الدول إلى تبني نظم ضريبية ارتدادية للحد من سوء استعمال المستثمرين لسياسات التحفيز الجبائي.

وتواجه الدول على المستوى الفردي مشاكلًا تتعلق بالتنسيق الضريبي الدولي، نتيجة الخوف من آثاره السلبية على تحقيق التوازن في الميزانية على المدى المتوسط (مشكلة الاستقرار والنمو) وفرص التشغيل، والتي يمكن التغلب عليها من خلال سياسة ضريبية تنافسية تتيح لكل دولة الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في صياغة نظام ضريبي بأقل المعدلات الضريبية.

وقد لا تظهر الحاجة إلى إقامة تكتل إقليمي دون حاجة إلى تنسيق ضريبي ملزم لأعضائه، على أساس أن المنافسة بين الدول الأعضاء لجذب رؤوس الأموال يمكن أن تؤدي على المدى الطويل إلى تقريب معدلات الضرائب بين هذه الدول، ولكن هذا الرأي يتجاهل حقيقتين هامتين وهما:

➔ إن جذب رؤوس الأموال ليس هو الهدف الوحيد من التكتل الاقتصادي، حيث أن من أهم أهدافه كذلك تنمية التجارة البينية للدول الأعضاء، وتعتبر الضرائب المختلفة المطبقة في الدول الأعضاء في التكتل عائقًا أمام هذه الأهداف ما لم يتم التنسيق الملزم.

➔ إن هذا الرأي يفترض توجه الاستثمار إلى الدول الأعضاء دون تكاليف أو أعباء، ومن أهمها الضرائب المعيقة لانتقال الاستثمار من بلد إلى آخر، مع افتراض ثبات العوامل الأخرى الجاذبة له، وما لم تخفف هذه الأعباء في إطار برنامج تنسيقي محدد، فإن جذب الاستثمارات البينية يظل متأثرًا بالحوافز، ويخرج الضريبة عن طبيعتها الحيادية.

وقد تؤدي المنافسة الضريبية غير المحدودة إلى التسابق نحو تخفيض معدلات الضريبة في الدولة إلى حدودها الدنيا، مما يعني في النهاية عدم قدرة الدولة على تعويض زيادة النفقات العمومية من الحصيلة الضريبية المنخفضة، وعليه فقد أولت الدول اهتمامًا كبيرًا وعلى وجه الخصوص منها تلك التي يضمها اتحاد إقليمي، بإيجاد آلية للتنسيق الضريبي فيما بينها والتغلب على مساوئ المنافسة الضريبية، ومن أمثلة ذلك جهود الاتحاد الأوروبي، النافتا والآسيان، وذلك لمنع أثر اختلاف الأسعار أو الحوافز الضريبية من جذب الاستثمارات المتوجهة فيما بين الدول الأعضاء في هذه التجمعات.

المحور السابع

الأحكام الجبائية والتنظيمية

للشركات الأجنبية في الجزائر

تخضع الشركات الأجنبية العاملة في الجزائر إلى اجراءات خاصة، نظرا لاعتبارات متعددة مثل تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل ومدى وجود الاتفاقيات الجبائية، بالإضافة إلى سياسة الدولة اتجاه الاستثمار الأجنبي...الخ، وقبل التطرق إلى مختلف التفاصيل ينبغي الإشارة أولا إلى الشركات المتعددة الجنسيات.

أولا- الشركات المتعددة الجنسيات

1- تعريف الشركات المتعددة الجنسيات

تعددت التعاريف التي تطرقت للشركات المتعددة الجنسيات ولكنها تصب في معنى واحد، فعرفها مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، على أنها كيان اقتصادي يزاول التجارة والإنتاج عبر القارات، وله في دولتين أو أكثر شركات وليدة أو فروع تتحكم فيها الشركة الأم بصورة فعالة.

كما تعرف على أنها مجموعة من الشركات الوليدة أو التابعة التي تزاوّل كل منها نشاطا إنتاجيا في دول مختلفة، وتزاوّل كل منها نشاطا إنتاجيا في دول مختلفة، تتمتع كل منها بالجنسية المختلفة وتخضع لسيطرة شركة واحدة وهي شركة الأم، وهي التي تقوم بإدارة الشركات الوليدة كلها في إطار استراتيجية عالمية موحدة. ولعل أهم ما يميز الشركات متعددة الجنسيات هو التفوق والتطور التكنولوجي، إذ تعد هذه الأخيرة مصدرا أساسيا لنقل المعرفة الفنية والإدارية والتنظيمية، وذلك من خلال التدريب وتوفير العمالة المتخصصة الأمر الذي يساهم في تضيق الفجوة التكنولوجية بين الدول المتقدمة والنامية، ويتوقف مضمون عملية نقل التكنولوجيا التي تتم عن طريق الاستثمار الأجنبي المباشر، من شركة متعددة الجنسيات إلى فروعها في الدول المضيفة وتتوقف على عدة عوامل أبرزها:

✓ خصائص النشاط الإنتاجي أو الخدمي الذي يقع ضمنه الاستثمار.

✓ وتيرة التقدم التكنولوجي في النشاط المعني.

✓ الشروط القائمة في الاقتصاد المضيف، من حيث التشريعات والقوانين التي تحكم التنافس وحماية

الملكية الفكرية والبيئة والتوظيف وتوفير المهارات البشرية.

✓ استراتيجيات الشركة الأم التي تحكم مسار التطوير التكنولوجي الذي تلتزم به.

2- أهداف الشركات المتعددة الجنسيات

ومن أهم أهدافها ما يلي:

➔ العمل على تحويل الملكية من ملكية عامة إلى ملكية خاصة في مختلف دول العالم، وهنا يكون الطلب أقل من قوة العرض.

➔ إن تعاظم الصناعات المقامة بالشراكة مع الشركات المتعددة الجنسيات، لا توفر إمكانيات التصنيع الحقيقي حيث نجد فيها مجموعات متباينة من الوحدات الإنتاجية، لا تتكامل مع شركات الدول النامية، وتستهدف الشركات من عملية إقامة بعض الصناعات ونقل التكنولوجيا في البلدان النامية.

➔ إن ظاهرة المشاريع مع الشركات المتعددة الجنسيات هي إحدى وسائل الامبريالية للتكيف وضمان مصالحها، وتحقيق أقصى الأرباح، وهي وسيلة لتكريس التجربة والاستغلال وإبعاد هذه الدول عن الاتجاهات الاشتراكية.

➔ جذب الأموال للدول المضيفة مباشرة بحيث يتم تدوير الجزء الأكبر من عوائد اقتصادهم إلى الصناعة الرأسمالية عن طريق الاستثمار المباشر والغير مباشر، واستنزاف الموارد والثروات الطبيعية المتوفرة لدى الدول النامية.

3- المنهج الجديد لنظام ضرائب الشركات في الاقتصاد العالمي

صرحت السيدة كريستين لاغارد في معهد بيترسون للاقتصاد الدولي، أن هناك تصورا شائعا بأن الشركات الكبيرة متعددة الجنسيات تدفع القليل من الضرائب، مما أدى إلى مطالبات سياسية باتخاذ إجراءات سريعة في هذا الصدد، وأشارت لوجود ثلاثة أسباب تبرر الحاجة الملحة لهذا المنهج الجديد وهي:

➔ إن السهولة التي يبدو أن الشركات متعددة الجنسيات تستطيع بها تجنب الضرائب، والتراجع الذي شهدته معدلات الضرائب على الشركات طوال ثلاثة عقود، يقوضان الثقة في عدالة النظام الضريبي العالمي ككل.

➡ الوضع الحالي ينطوي على ضرر بالغ للبلدان منخفضة الدخل، حيث يحرمها من إيرادات تحتاجها بشدة لكي تتمكن من تحقيق نمو اقتصادي أعلى، والحد من الفقر، وتحقيق أهداف التنمية المستدامة لعام 2030، ولطالما كانت الاقتصاديات المتقدمة هي التي تحدد القواعد الضريبية التي تطبق على الشركات الدولية، دون النظر إلى كيفية تأثيرها على البلدان منخفضة الدخل فعلى سبيل المثال يوضح تحليل صندوق النقد الدولي أن البلدان غير الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية، تخسر إيرادات قدرها حوالي 200 مليار دولار أمريكي سنويا أي حوالي 1,3% من إجمالي الناتج المحلي، بسبب نقل الشركات أرباحها إلى مواقع منخفضة الضرائب، ومن الأمور التي تساعد في هذا الخصوص وجود منصة التعاون بشأن الضرائب، وهي جهد مشترك بين صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والأمم المتحدة.

➡ مع ظهور نماذج الأعمال ذات الربحية العالية والاعتماد الكبير على التكنولوجيا والتقنيات الرقمية، أصبح هناك زخم وراء إعادة النظر في نظام الضرائب على الشركات الدولية، ونماذج الأعمال هذه تعتمد كثيرا على الأصول غير الملموسة، مثل براءات الاختراع أو البرمجيات التي يصعب تقدير قيمتها، وهي توضح أيضا أن افتراض وجود رابطة بين الدخل والأرباح من ناحية، والوجود المادي من ناحية أخرى هو افتراض عفا عليه الزمن، وقد أدى هذا بدوره إلى إثارة مشاكل تتعلق بالعدالة الضريبية، فالبلدان التي يكثر فيها عدد مستعملي الخدمات الرقمية أو مستهلكيها ينتهي بها الأمر إلى تحصيل إيرادات ضريبية ضئيلة أو معدومة من هذه الشركات، لأنها شركات ليس لها وجود مادي في تلك البلدان، وبالتالي نحن بحاجة إلى إعادة النظر بصورة جوهرية في نظام الضرائب الدولية، وهذا يعني أن البلدان يجب أن تعمل وتتعاون معا، لتحقيق تقدم يتطلب التنسيق بينها جميعا وفي الاتجاه الصحيح، وأكدت السيدة كريستين لاغارد خلال تصريحها في معهد بيترسون للاقتصاد الدولي (إنها مهمة صعبة ولكنها ممكنة).

والوسيلة الأساسية لتنسيق العمل متعدد الأطراف حول النظام الضريبي الدولي، هو الإطار الشامل لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، الذي ينضوي تحته الآن 125 دولة، ويمثل هذا تقدما مهما في المشاركة متعددة الجنسيات، ولكن هناك مواطن ضعف لا تزال قائمة، وفي بحث جديد نشره صندوق النقد الدولي، حول دور الصندوق في مساعدة البلدان على صياغة حل يتيح الاستقرار ويراعي مصالح البلدان النامية بصورة تامة، أنه قام بتحليل مختلف الخيارات في سياق ثلاثة معايير أساسية وهي:

➡ معالجة نقل الأرباح والتنافس الضريبي بصورة أفضل.

➡ التغلب على العقوبات القانونية والإدارية أمام الإصلاح.

➡ ضمان الإقرار الكامل بمصالح البلدان الصاعدة والنامية.

وكذلك يتضمن البحث استعراضا عاما لأهم الخيارات، علاوة على تحليل تجريبي يمكن الاسترشاد به في المناقشات المهمة الجارية حاليا، كما توجد طرق أخرى يقدم بها المساعدة الفنية بشأن القضايا الضريبية لأكثر من 100 دولة سنويا، كما أن لصندوق النقد الدولي الخبرة المتخصصة لتقييم الأثر الاقتصادي للإصلاحات الضريبية.

وأخيرا إختتمت السيدة كريستين لاغارد كلمتها بأن بنيان النظام الدولي لضرائب الشركات قد عفا عليه الزمن بشكل جوهري، ومن خلال إعادة النظر في النظام الحالي ومعالجة جذور ضعفه، يمكن أن تستفيد كل البلدان بما فيها البلدان منخفضة الدخل، وفي نفس الوقت نستطيع استعادة الثقة في عدالة نظام الضرائب الدولي التي أصبحت ضرورة ملحة بعد أن تراجعت على مر السنين.

4- الأشكال القانونية للشركات في الجزائر

إن معرفة الأشكال القانونية للشركات في الجزائر مهم جدا، لما له من دور أساسي في تحديد الخضوع أو عدم الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، فالقانون التجاري الجزائري يقسم الشركات التجارية إلى شركات أشخاص وشركات أموال، وقبل التطرق لكل نوع على حدى وجب التذكير بمفهوم الشركات وخصائصها القانونية.

1-4 تعريف الشركات التجارية

يحدد الطابع التجاري لشركة إما بشكلها أو موضوعها، حيث تعد شركات التضامن وشركات التوصية والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة تجارية بحكم شكلها ومهما يكن موضوعها، وتعتبر الشركة ذات شخصية معنوية مستقلة، تتمتع بالشخصية القانونية وتتميز دائما عن شخصية الشركاء.

2-4 الخصائص القانونية للشركات

تتميز الشركات الجزائرية من الناحية القانونية بعنصرين أساسيين هما:

أ- الإستقلالية

بصفتها شخص معنوي، فهي مسجلة في السجل التجاري (التسمية الإجتماعية، المقر الإجتماعي، المدة، موضوعها، مبلغ رأسمالها).

ب المقطرة القانونية

وذلك من خلال أموالها الخاصة (حصص الشركاء) التمثيل من طرف هيئات مسيرة، سواء كانت شخص طبيعي أو عضوفي مجلس إدارة الشركة، بالإضافة إلى مسؤولية الشركة المدنية والجزائية. وتتمتع بالشخصية المعنوية كل من الشركات المدنية والشركات التجارية، فالشركات المدنية لا تستطيع القيام إلا بالعمليات المدنية (الهدف غير ربحي، ويكون الشركاء فيها مسؤولين عن الديون كل بحسب حصته في رأسمالها)، أما الشركات التجارية فهي تجارية من خلال شكلها ومهما كان هدفها كشركات المساهمة (SPA)، شركات التوصية شركات التضامن والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

3-4 أنواع الشركات في الجزائر

يميز القانون التجاري الجزائري حسب المعيار القانوني بين نوعين من الشركات وهي:

أ- شركات الأشخاص

تعتمد شركات الأشخاص في قيامها وبقائها على الاعتبار الشخصي للشركاء، فهي نموذج لتطور الملكية الفردية إلى ملكية جماعية، وذلك من خلال تجمع عدد من الأفراد ذوي الثقة مع بعضهم البعض، للقيام الجماعي بالأعمال الصناعية والتجارية.

ويقسم القانون التجاري الجزائري شركات الأشخاص إلى ثلاثة أنواع هي:

👉 شركات المحاصة:

تتأسس شركة المحاصة بين شخصين طبيعيين أو أكثر، بهدف تحقيق عمليات تجارية، وتكون هذه الشركة في حدود العلاقات الموجودة بين الشركاء، ولا تكشف للغير لذلك فهي لا تتمتع بالشخصية المعنوية، ولا يمكن تمثيل حقوق الشركاء بسندات قابلة للتداول.

👉 شركات التضامن:

تتشكل من شركاء لهم صفة التاجروهم مسؤولون من غير تحديد وبالتضامن عن ديون الشركة، ولا يجوز أن تكون حصص الشركاء ممثلة في سندات قابلة للتداول، ولا يمكن التنازل عنها إلا برضا جميع الشركاء.

👉 شركات التوصية البسيطة:

تخضع شركات التوصية البسيطة إلى نفس الأحكام المتعلقة بشركات التضامن، غير أن الشركاء الموصون لا يلتزمون بديون الشركة إلا في حدود قيمة حصصهم فقط، هذه الأخيرة لا يمكن أن تكون على شكل تقديم عمل.

👉 تجمع الشركات

ورد تعريف تجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري من خلال المادة 796 على أنه يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة، تجمعاً لتوفير كل الوسائل الملائمة من أجل تسهيل النشاط الإقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين هذا النشاط وتنميته.

وترتكز العلاقة الموجودة بين الشركات المكونة للتجمع على وجود شركة رئيسية تدعى بـ "الشركة الأم"، وتمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بنسبة 90% أو أكثر حصصاً في الشركات التابعة لها وتسمى بـ "الشركات الفرع".

أما خصائص هذا النوع من الشركات التجارية فتتمثل فيما يلي:

- ✓ لا يؤدي التجمع من تلقاء نفسه إلى تحقيق الفوائد واقتسامها ويمكن أن يؤسس بدون رأسمال.
- ✓ يتمتع التجمع بالشخصية المعنوية والأهلية التامة ابتداء من تاريخ قيده في السجل التجاري.
- ✓ أعضاء التجمع ملزمون بتسديد ديونه، وذلك من ثرواتهم الخاصة وهم متضامنون إلا إذا وجد اتفاق مخالف لذلك.
- ✓ يسير التجمع شخص واحد أو أكثر، ويمكن أن يسير من قبل شخص معنوي يتم تعيينه مع مراعاة ممثل دائم يسير باسمه الخاص ويتحمل المسؤوليات المدنية والجزائية.
- ✓ تظهر الشركة الفرع كشركة عادية تتمتع بنظام مستقل، ويمكنها أن تأخذ أشكال قانونية مختلفة لكن بطبيعتها عضوفي التجمع، ينتج عن ذلك وجوب توافق إرادتها مع إرادة الشركة الأم.

ب- شركات الأموال

تعتمد المشاريع الكبرى أساساً على ضخامة رؤوس الأموال وهذا من أجل تمويل العمليات الإستثمارية، ومن ثم كان من الضروري إيجاد نوع من الشركات لا يقيم وزناً للاعتبار الشخصي للشريك بقدر إهتمامه بتأمين الموارد المالية الكافية للإستثمار.

ونستعرض أهم أنواع شركات الأموال فيما يلي:

☞ شركات المساهمة: (SPA)

شركة المساهمة هي النموذج الأمثل لشركات الأموال، حيث ينقسم رأسمالها إلى أسهم، وتتكون من شركاء ليست لهم صفة التاجر، وحصصهم قابلة للتداول، ولا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصصهم ويجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار 5 ملايين دينار جزائري على الأقل إذا ما لجأت الشركة إلى الإدخار العلني، و 1 مليون دينار جزائري على الأقل إذا لم تلجأ للإدخار العلني.

👉 شركات المساهمة البسيطة

تم استحداثها في الجزائر مؤخرا في سنة 2022، وتتميز بالخصائص التالية:

✓ يمكن أن تؤسس شركة المساهمة البسيطة من طرف شخص واحد أو عدة أشخاص طبيعيين أو معنويين.

✓ إذا كانت شركة المساهمة البسيطة لا تضم إلا شخصا واحدا فتسمى (شركة المساهمة البسيطة ذات الشخص الوحيد).

✓ تنشأ شركة المساهمة البسيطة حصريا من طرف الشركات الحاصلة على علامة (مؤسسة ناشئة).

✓ عدم وجود حد أدنى لرأس المال.

✓ يمكن لشركة المساهمة البسيطة اصدار أسهم غير قابلة للتصرف مع امكانية تقديم حصة عمل.

ملاحظة:

للمزيد من التوضيحات والمعلومات حول شركة المساهمة البسيطة، يرجى الاطلاع على الجريدة

الرسمية رقم 32 بتاريخ 14 ماي 2022 صفحة 12 و 13.

👉 الشركات ذات المسؤولية المحدودة: (SARL)

تشكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في

حدود ما قدموا من حصص، وإذا كانت الشركة لا تضم إلا شخصا واحدا كشريك وحيد تسمى "مؤسسة

ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة (EURL) "، وتتميز الشركة ذات المسؤولية المحدودة

بخصائص معينة وهي:

✓ هي شركة تجارية بحسب الشكل.

✓ حصصها إسمية غير ممثلة في سندات قابلة للتداول، مما يحد من تداول الحصص بسهولة.

✓ حدد رأسمالها ب 100.000 دج على الأقل، مقسما إلى حصص قيمة كل حصة 1.000 دج.

✓ يدير الشركة شخص أو عدة أشخاص يمكن أن يكونوا من خارج الشركة.

✓ يحدد عدد الشركاء ب 20 شريكا على الأكثر، أما مدة حياة الشركة فلا تتعدى 99 سنة.

👉 شركات التوصية بالأسهم: (SCA)

هي شركات تطبق القواعد المتعلقة بشركات التوصية البسيطة وشركات المساهمة، حيث تؤسس بين شريك متضامن أو أكثر له صفة التاجر، ومسؤول دائما و بصفة متضامنة عن ديون الشركة وشركاء موصون لهم صفة المساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم، ويقسم رأس مال الشركة إلى أسهم ولا يقل عدد الشركاء الموصين عن 03 شركاء ولا يذكر اسمهم في تسمية الشركة.

👉 المؤسسات العمومية الإقتصادية: (EPE)

يتأسس هذا النوع من الشركات في شكل شركات مساهمة (SPA) أو شركات ذات مسؤولية محدودة (SARL) حيث تكون الدولة أو الجماعات المحلية هي الحائزة لمجموع الأسهم أو الحصص الاجتماعية، ولا يتحدد عدد الشركاء فيها، كما هو الحال بالنسبة لشركات الأموال الأخرى، لاعتبارات اقتصادية وسياسية واجتماعية.

👉 تنظيمات أخرى

وتتمثل فيما يلي:

- ✓ الشركات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي، التجاري والفلاحي مثل شركات النقل الجوي، شركة الكهرباء والغاز وشركات إنتاج وبيع المحروقات.
- ✓ الشركات التعاونية والتي تتشكل من أجل الاستفادة من الخدمات التي تقدمها هذه الشركة.
- ✓ شركات الاستثمار ذات رأس المال المتغير (SICAV) ومن ضمن هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM)، وتأسس على شكل شركة مساهمة تعمل على تسيير محافظ القيم المنقولة، يتحدد رأسمالها بمبلغ 5.000.000 دج، قابلة للتغيير في أي لحظة وذلك بطلب من طرف المساهمين أو المكتتبين.

ثانيا: الأحكام الجبائية والتنظيمية للشركات الأجنبية في الجزائر

بالرجوع إلى الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب الجزائرية بتاريخ 10 مارس 2025، فقد وضحت

مختلف الأحكام الجبائية والتنظيمية للشركات الأجنبية في الجزائر، من خلال العناصر الموالية.

1- أنواع المؤسسات الأجنبية في الجزائر

1-1 مؤسسات أجنبية لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر

يقصد بمؤسسة أجنبية لها منشأة دائمة في الجزائر، الشركات ذات رؤوس الأموال ومؤسسات الأشخاص التي تقع في الجزائر والتي تمثل منشأتها بعض الدوام والتي يمارس من خلالها نشاط ينجم عنه فوائد وتتمتع باستقلالية فعلية وقانونية وتنجز عملية بمقابل ذو طابع صناعي أو تجاري.

ويتم انشاء هذه المؤسسات سواء عن طريق إنشاء شركة فرعية أو عن طريق فرع أو أي مؤسسة

(ورشة، مكتب، محل...الخ) شريطة تحقيق حلقات تجارية كاملة.

2-1 مؤسسات أجنبية ليس لها منشأة دائمة في الجزائر

يقصد بمؤسسة أجنبية ليس لها منشأة دائمة في الجزائر، الشركات ذات رؤوس الأموال ومؤسسات الأشخاص التي تمارس في الجزائر بشكل مؤقت نشاط يدخل في إطار العقود المبرمة مع المتعاملين الجزائريين.

2- المداخيل والأرباح المعنية

تعتبر مداخيل محققة في الجزائر الأرباح والنواتج والمداخيل المحققة من طرف الشركات الأجنبية والمتربة عن عمليات تتعلق بالامتلاكات التي تحوزها في الجزائر، وكذا الأرباح التي يعود حق إخضاع الضريبي بشأنها إلى الجزائر بموجب معاهدة جبائية وفق المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

3- كيفية حساب الضريبة

1-3 نظام القانون العام

تخضع المؤسسات الأجنبية التي لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر بنفس عنوان المؤسسات الجزائرية،

إلى نظام القانون العام (الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة

المضافة والرسم العقاري)، ويختلف النظام الجبائي المطبق على المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر حسب طبيعة النشاط الممارس (الأشغال العقارية أو أداء الخدمات).

أ- مؤسسات أجنبية تدخل في إطار صفقة الأشغال العقارية

تتبع المؤسسات الأجنبية التي تنجز أشغال عقارية مؤقتة في الجزائر نظام القانون العام (الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم العقاري، غير أنه وبعبارة الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، يخصص لهذه المؤسسات نظام تسبيقات مختلف عن نظام التسبيقات على الحساب للنظام العام، يحسب التسبيق بمعدل 0.5 % من المدفوعات المستلمة أو المدفوعة في العشرين (20) يوما من الشهر الموالي، ويمنح دفع التسبيق لفائدة المؤسسة الأجنبية، الحق في قرض جبائي مقتطع من الإخضاع النهائي للسنة المالية المعتمدة، وعند عدم إمكانية اقتطاعه كليا أو جزئيا من الإخضاع النهائي، يتم تأجيل القرض الجبائي من أجل اقتطاعه من الإخضاع الضريبي للسنوات الموالية في حالة عدم الاقتطاع، وينشئ عن القرض الجبائي تعويض تعتبر مستحقة الدفع، والضريبة المستحقة على المبالغ التي لم يتم تحصيلها بعد عند الاستلام النهائي يتعين دفعها فورا لصندوق القابض.

ب- المؤسسات الأجنبية التي تدخل في إطار صفقة تأدية خدمات (نظام الاقتطاع من المصدر)

تخضع للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة دائمة في الجزائر والتي تدخل في إطار صفقة تأدية خدمات.

✍ بخصوص الضريبة على أرباح الشركات:

إذا كانت شركة رؤوس الأموال، فإنها تخضع لاقتطاع من المصدر بمعدل 30% يغطي هذا الاقتطاع من المصدر الرسم على القيمة المضافة، ويتم الاقتطاع من المصدر من طرف المتعاقد من المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحصل عليه مع طرح المصاريف التالية:

✓ مبلغ بيع التجهيزات، عندما تكون الخدمات مصحوبة أو مسبقة ببيع تجهيزات، شريطة أن تكون عملية البيع محررة في فاتورة منفصلة.

✓ الفوائد المدفوعة للقيام بالدفع الآجل لسعر الصفقة.

✍ بخصيص الضريبة على الدخل الإجمالي:

إذا كانت المؤسسة شخص طبيعي أو شركة أشخاص، فإنها تخضع للاقتطاع من المصدر بمعدل 24% والذي يطبق كذلك على ما يلي:

✓ المبالغ المدفوعة كمكافآت عن مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر.

✓ المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر عند ممارسة إحدى المهن غير التجارية (حسب المادة 22-1 من قانون الضرائب المباشرة).

✓ الحواصل المقبوضة من قبل مخترعين إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز. (حسب المادة 22-2 من قانون الضرائب المباشرة).

وتخضع المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر، للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15% محررة من الضريبة (حسب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2010).

إن القاعدة التي تستعمل كأساس للضريبة على الدخل الإجمالي هي تلك المعتمدة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات.

ينشأ اقتطاع من المصدر بنسبة 2%، على المداخل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، عند كل عملية استيراد سلع وخدمات موجهة لإقامة واستغلال شبكات للمواصلات السلكية واللاسلكية ثابتة ونقالة وفضائية. (حسب المادة 31 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022).

بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية، تفرض عليها ضريبة بنسبة 10%، إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري. (المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة).

2-3 رسم التوطين البنكي

يؤسس رسم للتوطين البنكي على عمليات استيراد السلع أو الخدمات، حيث يسدد الرسم بتعريف قدرها 10.000 دج عند كل طلب فتح ملف التوطين لعملية استيراد السلع أو البضائع، وتحدد تعريف الرسم بـ 3% من مبلغ التوطين بالنسبة لاستيراد الخدمات، كما تعفى من الرسم سلع التجهيزات والمواد الأولية غير الموجهة لإعادة بيعها على حالتها، بشرط اكتتاب تعهد قبل كل عملية استيراد، ويسدد الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عليه منح شهادة وتسليم إيصال بذلك.

3-3 فرض الضريبة على الأرباح المحولة

تمثل الأرباح المحولة من طرف الشركات الأجنبية العاملة في الجزائر، تحت شكل فروع أو أي منشآت مهنية أخرى بمقر الشركات الأجنبية المتواجدة خارج الجزائر، وتعتبر الأرباح المحولة خاضعة للاقتطاع من المصدر بنفس عنوان أرباح المداخل بمعدل 15 % تطبق فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات. (حسب المادة 6 من قانون المالية لسنة 2009).

4- كيفيات حساب الاقتطاع

يحسب الاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي على المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحصل عليه، والذي يمكن تخفيضه حسب الحالة بـ 60 % بعنوان الإيجارات بموجب عقد الإعتماد الإيجاري الدولي، أو بـ 80% على عقود استعمال البرمجيات المعلوماتية.

1-4 حالات الفواتير التي تعيد ذكر المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال

في هذه الحالة يحسب الاقتطاع من المصدر بتطبيق المعدل القانوني 24 % من المبلغ الإجمالي للفاتورة، أو من المبلغ المخفض بـ 60 % أو بـ 80%، ويجب أن تبين الفاتورة بشكل واضح ما يلي:

✓ المبلغ الإجمالي.

✓ مبلغ التخفيض الموافق للتخفيض بـ 60 % أو 80 %.

✓ مبلغ الضريبة.

✓ المبلغ الصافي المستحق الدفع.

2-4 حالات الفواتير التي تعيد ذكر المبلغ الصافي المستحق الدفع

وفي هذه الحالة يحسب الاقتطاع من المصدر بتطبيق معدل التحويل الذي يساوي 31.5789 %، الذي

يوافق معدل التحويل في حالة الأجور التي تستفيد من التخفيضات كما يلي:

✓ 6315 % بالنسبة لتخفيض 60 %.

✓ 3157 % بالنسبة لتخفيض 80 %.

5- كفاءات دفع الاقتطاع

وتتم على النحو التالي:

👉 تخضع المداخل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، والتي تقوم مؤقتا في إطار صفقات، بنشاط للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات، تبعا للنسب المذكورة في المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة، وزيادة على ذلك وبصرف النظر عن أحكام المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة، يطبق كذلك الاقتطاع من المصدر بالنسبة المنصوص عليها في المادة 150، عندما يدفع مدين مقيم بالجزائر لشركات تخضع للضريبة على أرباح الشركات التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر ما يلي:

✓ المبالغ التي تدفع مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.

✓ الحواصل التي يقبضها المخترعون إما بعنوان إمتياز رخصة إستغلال براءاتهم، وإما بعنوان

التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح إمتياز ذلك.

وتخضع أيضا للاقتطاع من المصدر في مجال الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة المنصوص عليها في

المادة 150، المبالغ المدفوعة للشركات الأجنبية للنقل البحري، باستثناء تلك المشار إليها في اتفاق جبائي

دولي مبرم بين الجزائر والبلد الأصلي لهذه الشركات، من أجل تفادي كلتا الجهتين ازدواجية فرض

الضريبة.

👉 يتم الإقتطاع من المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المقبوض، ويغطي هذا الإقتطاع الرسم على النشاط المهني (والذي تم الغائه بموجب قانون المالية لسنة 2024) والرسم على القيمة المضافة.

👉 يخفض وعاء الإقتطاع من المصدر بـ 60% بالنسبة للمبالغ المدفوعة بعنوان الإيجارات، بموجب عقد إعتما د إيجاري دولي، لأشخاص غير مقيمين بالجزائر.

👉 العقود المتضمنة استعمال البرامج المعلوماتية، يتم تطبيق تخفيض بنسبة 30% من مبلغ الأتاوى.

👉 عندما تكون الخدمات مصحوبة أو مسبقة ببيع تجهيزات، في إطار العقد نفسه أو الصفقة نفسها، فمبلغ هذا البيع لا يخضع للإقتطاع من المصدر بشرط أن تكون عملية البيع محررة في فاتورة منفصلة.

👉 الفوائد المدفوعة للقيام بالدفع الأجل لسعر الصفقة غير مدرجة في أساس فرض الضريبة.

👉 لحساب الإقتطاع، تحول المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى الدينار الجزائري، حسب سعر الصرف المعمول به عند تاريخ إمضاء العقد أو الملحق الذي تستحق بموجبه هذه المبالغ، إن السعر الواجب اعتماده هو سعر بيع العملة الأجنبية المعنية.

6- اختيار نظام الربح الحقيقي

يمكن للمؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر أن تختار نظام فرض الضريبة على الربح الحقيقي، وفي هذه الحالة يتم الإختيار عن طريق البريد المرسل إلى مديرية المؤسسات الكبرى في أجل لا يتعدى (15) يوما ابتداء من تاريخ التوقيع على العقد أو ملحقه. (حسب المادة 156 مكرر من قانون الضرائب المباشرة).

7- التزامات التصريح

1-7 التصريح بالوجود

يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد أن يكتتبوا التصريح بالوجود، وفقا للنموذج المقدم من الإدارة إلى مفتشية الضرائب التي يقع فيها مقرهم المهني، في غضون ثلاثين (30) يوما من بدء نشاطهم (سلسلة ج رقم 8). (حسب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

ملاحظة:

يتعين على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يتوفرون على مؤسسة مستقرة في الجزائر، ويمارسون نشاط الدراسة أو المساعدة التقنية لحساب المؤسسات العمومية والإدارة العامة والجماعات المحلية... الخ، أن يكتتبوا التصريح بالوجود المشار إليه أعلاه، خلال الشهر الموالي للتوقيع على عقد الدراسة أو المساعدة التقنية، ومن ناحية أخرى يجب على هؤلاء الأشخاص أن يبلغوا مفتش الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، لمكان فرض الضريبة في رسالة موصى عليها مرفقة بإشعار بالاستلام، نسخة من العقد خلال الشهر الذي يلي إقامتهم بالجزائر، يجب أن يعلم المفتش بأي حكم إضافي أو تعديل للعقد الرئيسي، خلال الأيام العشرة الموالية لإدراجه.

لا تخضع لهذا الالتزام ولا لالتزام التصريح بالوجود، المؤسسات الأجنبية التي تقوم من الخارج بعمليات خاضعة للضريبة، وفقا للشروط المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة 7 من قانون الرسم على رقم الأعمال، ويقوم في محلها شريكها الجزائري (الزبون)، بإرسال نسخة من العقد الرئيسي والعقود الإضافية المحتملة، وفقا للأشكال والأجال نفسها. (حسب المادة 56 من قانون الرسم على رقم الأعمال).

2-7 التصريح بالضريبة على أرباح الشركات

لا تخضع للالتزامات المذكورة في المواد 161-2 و162 و183 من هذا القانون، المؤسسات التي ليس لها مقرمهي دائم في الجزائر، والتي تقوم إنطلاقا من الخارج بعمليات خاضعة للضريبة في الجزائر، وفقا لنظام الاقتطاع من المصدر المذكور في المادة 156، وكذا المؤسسات التي تخضع لنفس النظام، والمرتبطة تدخلها بتواجد خبراءها في الجزائر لمدة لا تتجاوز 183 يوما خلال فترة اثني عشر (12) شهرا مهما كانت هذه الفترة.

3-7 التصريح بتحويل الأموال

أ- التصريح بتحويل الأموال

يجب التصريح مسبقا بتحويلات الأموال مهما كانت طبيعتها، التي تتم لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر، ويتم الاكتتاب من طرف أصحاب الإنجاز أو الطرف الذي قام بالدفع أو

طرف يأمر بالدفع أو نقل المبالغ كأجور لعقود الأشغال أو الخدمات المقدمة في الجزائر أو أرباح على شكل رؤوس أموال، وآخر أجل لإيداع التصريح يكون قبل كل عملية تحويل ويودع على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، وفيما يلي طبيعة التحويلات والملف الواجب إرفاقه.

👉 طبيعة التحويلات: تقدم استمارة طلب التحويل من طرف مديرية كبريات المؤسسات وتمثل فيما يلي:

✓ استرجاع رؤوس الأموال.

✓ التسديدات.

✓ منتجات التنازل والتخلي عن الاستثمار أو التصفية.

✓ الإتاوات.

✓ الفوائد.

✓ الأرباح (مداخل رؤوس الأموال).

✓ أخرى (للتحديد).

👉 الملف الواجب إرفاقه: ويتمثل فيما يلي:

✓ استمارة طلب التحويل.

✓ وكالة أو رسالة تفويض للأشخاص المعينين للإيداع والسحب.

✓ نسخ من العقود والملاحق.

✓ نسخ من الفواتير الموطنة في البنك أو أي وثيقة تحل محلها من شأنها أن تبرر موضوع التحويل.

✓ نسخة من التزام عدم التنازل عندما يتضمن الاستيراد شراء تجهيز للاحتياجات الخاصة للمؤسسة.

✓ نسخة من الأمر بالتحويل من صاحب الانجاز.

✓ تبرير دفع الضرائب والرسوم والعقود موضوع طلبات التحويلات (نسخة من ج 50) والتي تمت بعنوانها

القيام بالدفع، عندما تكون هذه العقود خاضعة لنظام القانون العام بعنوان الاقتطاعات التي تمت

- مع إرفاقها بجدول إشعار ومستخرج من دفتر بقسائم للضريبة على أرباح الشركات، تقدمه الإدارة الجبائية مؤرخ وموقع من الطرف الذي قام بالدفع عندما تكون العقود تخضع للاقتطاع من المصدر.
- ✓ نسخة من الحواصل مصادق عليها من طرف المصالح الجبائية، نسخة من محضر الجمعية العامة، القانون الأساسي، نسخة من السجل التجاري وتقرير محافظ الحسابات تبرر توزيع أرباح المحاصيل.
- ✓ مستخرج من جدول الضرائب للنشاط للمؤسسات التابعة لنظام القانون العام.
- ✓ شهادات التحيين C20 (930 سابقا) المسلمة من مفتشية الربط التي توضح الأخلاق الجبائية، ومراعاة الالتزامات الجبائية للملفات التابعة للمديريات الولائية للضرائب خارج مديرية كبريات المؤسسات.
- ✓ نسخة من رقم التعريف الجبائي أو التعريف الإحصائي حسب الحالة (بالنسبة للملفات التابعة للمديريات الولائية للضرائب خارج مديرية كبريات المؤسسات).

ب- فرض الضريبة على الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة خارج الجزائر

يتم إدراج الأرباح المحولة بشكل غير عادي وغير مباشر خارج الجزائر في الحواصل الخاضعة للضريبة الجزائرية، إن تحويل الأرباح المشار إليه هو ذلك الذي يتم بين المؤسسات المرتبطة في التقارير الدولية، وتطبق هذه القواعد أيضا على المؤسسات المرتبطة بها والمستغلة في الجزائر.

وتعد النواتج التي يتم إدراجها في الوعاء الضريبي، هي تلك المحولة بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات

المتواجدة خارج الجزائر عن طريق ما يلي:

- ✓ زيادة أو تخفيض أسعار الشراء أو البيع.
- ✓ دفع الأتاوى أو بدون مقابل.
- ✓ منح قروض دون فوائد أو بمعدل مخفض.
- ✓ التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض.
- ✓ تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة.
- ✓ أو عن طريق الوسائل الأخرى.

ويمكن للإدارة أن تطلب من مؤسساتها من خلال المراجعات المحاسبية، تقديم المعلومات القانونية والاقتصادية والجبائية والمحاسبية والمنهجية، على الكيفيات التي على أساسها تم تحديد ثمن الصفقات مؤسسة ومؤسسات تقع في البلدان التي لم توقع معها الجزائر إتفاقية جبائية.

ويترتب على عدم الرد على الطلب، تحديد النواتج الخاضعة للضريبة من طرف الإدارة الجبائية من خلال العناصر التي تتوفر عليها ومقارنة مع النواتج الخاضعة للضريبة في المؤسسات المماثلة المستغلة عاديا.

4-7 وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل (حالة الشركات المتحالفة التابعة لمديرية كبريات المؤسسات)

يتعين على الشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات عندما تكون متحالفة، أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية زيادة على التصريحات المنصوص عليها في المادة 161 من قانون الإجراءات الجبائية، وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها بمفهوم أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويترتب على تعذر تقديم الوثائق أو التقديم غير الكامل للوثائق، المفروض بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل بالاستلام، تطبيق غرامة قدرها: 2.000.000 دج.

وفي حالة المؤسسة لم تحترم بالالتزام التصريحي، يتم الشروع في تطبيق غرامة إضافية 25 % من الأرباح المحولة بشكل غير مباشر.

5-7 طلب شهادة الإقامة الجبائية بالجزائر

يجب أن تقدم هذه الشهادة بطلب تطبيق الاتفاقية الجبائية بين الجمهورية الجزائرية والدولة المتعاقدة، وتوجه هذه الشهادة للإدارة الجبائية التابعة للبلد الأجنبي، وهي صالحة فقط للسنة الجبائية التي سلمت خلالها، وتسلم هذه الشهادة للمقيمين بالجزائر لغرض تطبيق الاتفاقيات الجبائية الرامية إلى تجنب الازدواج الضريبي (سلسلة C29).

6-7 طلب شهادة الإقامة الجبائية بالخارج

يجب أن تقدم هذه الشهادة بطلب تطبيق الاتفاقية الجبائية بين الجمهورية الجزائرية والدولة المتعاقدة، (سلسلة C30 ونشرية توضيحية عن كيفية ملئ C30) توجه هذه الشهادة للإدارة الجبائية التابعة لدولة الإقامة. (تسلم نسختين واحدة لإدارة دولة الإقامة والأخرى للإدارة الجزائرية).

7-7 شهادة رسم التوطين البنكي على الواردات

وتحرر هذه الشهادة في ثلاث نسخ:

النسخة الأولى: يودعها المستورد ويحتفظ بها قابض الضرائب (السلسلة C25)

النسخة الثانية: تودعها من قبل المستورد ويحتفظ بها البنك (السلسلة C25 مكرر)

النسخة الثالثة: يتم إيداعها من قبل المستورد وإعادتها من قبل البنك إلى المديرية الولائية المختصة إقليميا بعد وضع تأشيرتها (السلسلة C25 مكرر3).

8- التزامات الدفع

يجب دفع مبلغ الاقتطاع من المصدر المستحق للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالية للشهر الذي تم فيه دفع المبالغ الخاضعة للضريبة. (حسب المادة 110 و157 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، ويسلم للمعني وصل يستخرج من دفتر ذي قسائم تقدمه الإدارة الجبائية (حسب المادة 109 و157 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، ويجب على المؤسسات المصرفية أن تتأكد قبل القيام بأي تحويل للأموال، من أن المؤسسة الأجنبية استوفت كل الإلتزامات الجبائية الواقعة على عاتقها، وبهذا الصدد يتعين على المؤسسة أن تقدم مع ملف التحويل، شهادة تثبت دفع الضريبة تسلم هذه الشهادة من طرف قابض الضرائب الذي يتبع له مكان إنجاز الأشغال.

تحول المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى الدينار الجزائري، حسب سعر الصرف المعمول به عند

تاريخ إمضاء العقد أو الملحق الذي تستحق بموجبه هذه المبالغ.

ملاحظة :

لا يمكن للمؤسسات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري، التكفل بالضرائب والحقوق والرسوم المستحقة في إطار تنفيذ عقد يقع قانونا على عاتق الشريك الأجنبي. (طبقا للمادة 31 من قانون المالية لسنة 2009).

1-8 الرسم على القيمة المضافة

باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 83 من قانون الرسم على القيمة المضافة، يجب على كل شخص ليست له إقامة في الجزائر ويقوم بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يقوم باعتماد ممثل مقيم بالجزائر لدى الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم، ويتعهد هذا الممثل بتطبيق الإجراءات التي يخضع لها المدينون بالضريبة. ودفع هذا الرسم في مكان الشخص المذكور، وإن تعذر ذلك يدفع الرسم وعند الاقتضاء، العقوبات المتعلقة به من قبل الشخص الزبون، لحساب الشخص الذي ليس له مؤسسة في الجزائر.

2-8 حقوق الطابع

يتم دفع حقوق الدخول أو دفع الفائض المستحق على المؤسسات الأجنبية التي تتدخل في إطار عقود الاشتراك للاستغلال المنجمي المكتشف مباشرة إلى الخزينة الجزائرية. (حسب قانون المالية التكميلي 1992). وعندما تكون طلبات تسجيل منتج صيدلاني صادرة عن منتجين أجانب يتم أداء حق مستحق على كل طلب بواسطة دفع مبلغ مقابل بالعملة الصعبة القابلة للصرف. (حسب قانون المالية التكميلي 2020).

3-8 حقوق التسجيل

يخضع لرسم نقل الملكية عن طريق الوفاة السندات العمومية والأسهم والحصص في الشركات والديون، وبصفة عامة جميع القيم المنقولة الوطنية أو الأجنبية مهما كان نوعها، الناتجة عن تركة تخضع للقانون الجزائري أو عن تركة أجنبي مقيم في الجزائر. (حسب المادة 30 من قانون التسجيل) ، وفيما يخص نقل الملكية عن طريق الوفاة فإنه لا تخصم الديون الناتجة من سندات أبرمت في الخارج أو أحكام صدرت في

الخارج ما لم تنفذ في الجزائر، والديون العقارية التي هي رهن فقط على عقارات موجودة في الخارج، وأخيرا الديون التي تنقل التركات الأجنبية ما لم تكن قد أبرمت في الجزائر واتجاه جزائريين أو اتجاه شركات أجنبية تعمل في الجزائر. (حسب المادة 42-5 من قانون التسجيل).

9- التزامات خاصة (تصريحية ومحاسبية)

تلتزم المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا بالجزائر، والتي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بما يأتي:

➔ إرسال عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، نسخة من العقد المبرم إلى المصلحة الجبائية المسيرة للملف الجبائي التابع لها مكان فرض الضريبة، خلال الشهر الذي يلي إقامتها بالجزائر، يجب إعلام المصلحة الجبائية المسيرة على كل ملحق أو تعديل في العقد الرئيسي، خلال العشرة (10) أيام التي تلي إعدادها، حيث تقوم المصلحة الجبائية المسيرة التابع لها مقر فرض الضريبة، بإعلام المؤسسات الأجنبية المتعاقدة، بالالتزامات الواقعة عليها، وذلك خلال الخمسة عشر (15) يوما الموالية لاستلام هذه الوثائق، وينتج عن أي خرق لهذه الالتزامات تطبيق العقوبة المنصوص عليها في المادة 194-5 من هذا القانون.

➔ مسك دفتر ترقيم المصلحة صفحاته وتوقعه، ويتضمن حسب ترتيب تسلسلي ودون بياض أو شطب، مبلغ مختلف المشتريات والإقتناءات والإيرادات والمرتببات والأجور والعمولات والأتعاب والإيجارات بكل أنواعها. (حسب المادة 30 من قانون الضرائب المباشرة).

10- تسوية الحقوق

فيما يخص الأعمال العقارية تستحق الضريبة الواجب دفعها، بصدد المبالغ التي لم يتم قبضها عند الاستلام النهائي للإنجاز ويجب دفعها مباشرة إلى صندوق قابض الضرائب، ويتعين على المؤسسات الأجنبية إرسال التصريح المنصوص عليه في المادة 162 إلى مفتش الضرائب المباشرة، ضمن أجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام النهائي للإنجاز.

11- المزايا الجبائية الممنوحة

تستفيد من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، المواد والخدمات المقتناة في إطار صفقة مبرمة بين مؤسسة أجنبية لا تملك بموجب التشريع الجبائي الساري، ودون المساس بأحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية، منشأة مهنية دائمة في الجزائر، مع متعاقد شريك يستفيد من الإعفاء من الرسم. (حسب المادة 42 مكرر من قانون الرسوم على الأعمال).

ويخفض وعاء الإقتطاع من المصدر بـ 60% بالنسبة للمبالغ المدفوعة بعنوان الإيجارات، بموجب عقد إعتما د إيجاري دولي لأشخاص غير مقيمين بالجزائر فيما يخص العقود المتضمنة استعمال البرامج المعلوماتية، حيث يتم تطبيق تخفيض بنسبة 30 % من مبلغ الأتاوى. (حسب المادة 156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

تعفى من التسجيل النسختان من عقد الشركة، المترجم عند الاقتضاء إلى اللغة الوطنية ومصادق عليهما طبق الأصل، من قبل السلطة الأجنبية المختصة والتي يجب إيداعهما لدى كتابة ضبط المحكمة من أجل التسجيل في السجل التجاري، من طرف الشخص الذي يتولى إدارة فرع أو وكالة مقامة بالجزائر من قبل كل شركة أجنبية. (حسب المادة 133 من قانون التسجيل).

المحور الثامن

الترتيبات المختلفة للحد من

التهرب الضريبي الدولي

تمهيد

نظرا للأضرار الكبيرة الناتجة عن التهرب الضريبي الدولي، لجأت معظم الدول والهيئات العالمية لاتخاذ مجموعة من التدابير والترتيبات المختلفة للحد من التهرب الضريبي الدولي، وسنوضحها في العناصر التالية.

1- الأساليب التقليدية في الحد من التهرب الضريبي الدولي

يمثل التهرب الضريبي تحديا كبيرا للحكومات في جميع أنحاء العالم، وهو ممارسة تضر بالنمو الاقتصادي والتنمية في أي بلد، فالتهرب الضريبي يحرم الحكومات من الإيرادات اللازمة لتوفير الخدمات الأساسية للمواطنين، كما أنه يخلق مجالا غير متكافئ للشركات التي تلتزم بقوانين الضرائب، إن الأساليب التقليدية لمكافحة التهرب الضريبي موجودة منذ سنوات عديدة، ورغم أنها كانت فعالة إلى حد ما، فإنها غير قادرة على القضاء على المشكلة بشكل كامل، وسنعرض بعض الأساليب التقليدية لمكافحة التهرب الضريبي ومدى فعاليتها وحدودها.

1-1 التدقيق

يعد التدقيق أحد الأساليب الأكثر شيوعا لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، ويتضمن فحص الإقرارات الضريبية والبيانات المالية والوثائق الأخرى ذات الصلة، للتأكد من امتثال دافعي الضرائب لقوانين الضرائب، ويمكن إجراء التدقيق بشكل عشوائي أو بناء على معايير محددة، مثل الصناعات عالية المخاطر، وتعتمد فعالية المراجعة إلى حد كبير على الموارد المتاحة للسلطات الضريبية وجودة المراجعة واستعداد دافعي الضرائب للتعاون مع العملية، ورغم أن التدقيق قد يكون فعالا في الكشف عن التهرب الضريبي لكنه ليس مضمونا، وقد يتمكن بعض دافعي الضرائب من التهرب من دفع الضرائب.

2-1 العقوبات

وهي وسيلة تقليدية أخرى لمكافحة التهرب الضريبي الدولي والمحلي، حيث يتم فرض عقوبات على دافعي الضرائب الذين لا يلتزمون بقوانين الضرائب، ويمكن أن تتراوح العقوبات من الغرامات إلى السجن.

والفكرة وراء العقوبات هي الردع عن التهرب الضريبي من خلال جعل العواقب المترتبة على عدم الامتثال وخيمة، ومع ذلك فإن العقوبات قد لا تكون فعالة في ردع جميع المتهربين، وخاصة أولئك الذين هم على استعداد لتحمل مخاطر التهرب الضريبي.

3-1 العفو الضريبي

العفو الضريبي هو برنامج يسمح لدافعي الضرائب بالتقدم والإعلان عن دخلهم أو أصولهم غير المعلنة سابقا دون خوف من الملاحقة القضائية، وعادة ما يتم تقديم برامج العفو الضريبي لفترة محدودة، وقد تشمل عقوبات مخفضة أو أسعار فائدة منخفضة، وتعتمد فعالية برامج العفو الضريبي إلى حد كبير على الحوافز المقدمة لدافعي الضرائب ومستوى الثقة بين دافعي الضرائب والسلطات الضريبية، وفي حين أن برامج العفو الضريبي يمكن أن تكون فعالة في زيادة الامتثال، فإنها قد ترسل أيضا رسالة خاطئة إلى دافعي الضرائب الذين قد يرون فيها وسيلة للتهرب من الضرائب دون عواقب.

4-1 تبادل المعلومات

تبادل المعلومات هو وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي تتضمن تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية في مختلف الدول، والفكرة وراء تبادل المعلومات هي منع دافعي الضرائب من إخفاء أصولهم أو دخلهم في بلدان أخرى للتهرب من الضرائب، ويمكن أن يكون تبادل المعلومات فعالا في الكشف عن التهرب الضريبي، خاصة بالنسبة للأفراد ذوي الثروات العالية أو الشركات التي لها عمليات دولية، ومع ذلك يمكن أيضا أن يكون تبادل المعلومات محدودا بسبب التحديات القانونية مثل قوانين حماية البيانات.

إن الأساليب التقليدية لمكافحة التهرب الضريبي تتطلب اتباع نهج متعدد الأوجه يتضمن مزيجا من الأساليب، ومن الممكن أن تلعب السياسات الضريبية الفعالة وحملات التثقيف والتوعية واستخدام التكنولوجيا، دورا في مكافحة التهرب الضريبي، فالخيار الأفضل هو اعتماد نهج شامل يجمع بين نقاط القوة في الأساليب المختلفة ويعالج نقاط الضعف في كل منها.

2- الآليات الحديثة للحد من التهرب الضريبي على المستوى الداخلي والخارجي

وتأخذ الآليات شكلين وهما:

1-2 على المستوى الداخلي

وتتمثل فيما يلي:

- ✓ فرض إجراءات صارمة وعقوبات ردعية (غرامات التأخير وعقوبات جبائية وجنائية بهدف فرض التزام أكثر على المكلفين بأداء الضريبة).
- ✓ إلزام المصارف والمؤسسات المالية التي تتم عن طريقها التحويلات المالية بخصم قيمة الضرائب المستحقة على المداخل المحولة إلى الخارج من طرف الأجانب، والناجمة عن مشاريعهم الاستثمارية داخل الوطن وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة.
- ✓ إجبار المكلفين على وضع وتقديم بيان بتصريحات عن أملاكهم الموجودة في الخارج، وهذا سعياً وراء تحديد مراكزهم المالية وتحصيل الضريبة منهم.
- ✓ التعاون مع إدارات وهيئات أخرى كإدارة الجمارك، التي يمكنها مساعدة إدارة الضرائب في هذا المجال.

2-2 على المستوى الخارجي

وتتمثل فيما يلي:

- ✓ التنسيق الضريبي حيث يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.
- ✓ تحقيق التكامل الاقتصادي وتشجيع الاستثمارات المشتركة وتنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة.
- ✓ المساواة في المعاملة، حيث 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 عبئاً ضريبياً أكثر مما يتحمله المكلفون بالضريبة الحاملون لجنسية الدولة.
- ✓ زيادة الشفافية الضريبية لتمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية، حيث من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة الضريبة المفروضة على دخولهم.

- ✓ زيادة الشفافية المصرفية نتيجة تزايد الأعمال الإجرامية العابرة للحدود و اتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية، وأصبح مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية وتمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة والمداخيل.
- ✓ المساعدة الادارية المتبادلة في المجال الضريبي بين الدول.
- ✓ الاعتماد على الاتفاقيات الجبائية الدولية وتفعيلها.
- ✓ سد مختلف الثغرات القانونية التي يستغلها المتهربين من الضريبة.
- ✓ مواكبة التطورات والتغيرات في مجال التجارة خاصة التجارة الالكترونية.

3- جهود المنظمات الحكومية في الحد من التهرب الضريبي الدولي

وتتمثل فيما يلي:

1-3 الإصلاحات التشريعية

وتتمثل في سن تشريعات قوية تعالج الثغرات وتشديد العقوبات على المخالفين، وقد أدخلت العديد من الدول إصلاحات تشريعية لمعالجة التهرب الضريبي، بما في ذلك متطلبات الإبلاغ الأكثر صرامة، وتعزيز العقوبات، وزيادة الموارد لوكالات إنفاذ القانون، وعلى سبيل المثال نفذت الولايات المتحدة الأمريكية قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية (FATCA) الذي يتطلب من المؤسسات المالية الأجنبية تقديم معلومات حول أصحاب الحسابات الأمريكية إلى دائرة الإيرادات الداخلية (IRS) وتعتبر مثل هذه الإجراءات التشريعية رادعة، وتساهم في الحد من التهرب الضريبي الدولي.

2-3 تعزيز متطلبات الإبلاغ والإفصاح

أحد الأساليب الفعالة التي اعتمدها الحكومات هو تعزيز متطلبات الإبلاغ والإفصاح، ومن خلال تكليف الأفراد والشركات بتقديم معلومات شاملة ودقيقة حول أنشطتهم المالية، يمكن للسلطات الضريبية مراقبة وتحديد الحالات المحتملة للتهرب الضريبي بشكل أفضل، على سبيل المثال تشترط العديد من البلدان الآن تقديم بيانات مالية مفصلة، بما في ذلك الدخل والأصول والالتزامات لضمان الشفافية ومحاربة الممارسات غير المشروعة.

3-3 تنفيذ أطر عمل التبادل التلقائي للمعلومات (AEOI)

ومن أجل تعزيز الشفافية والتعاون بين السلطات الضريبية، تبنت الحكومات بشكل متزايد تنفيذ أطر التبادل التلقائي للمعلومات (AEOI) وبموجب هذه الأطر يتعين على المؤسسات المالية أن تقوم تلقائياً بمشاركة المعلومات المالية ذات الصلة بعملائها مع السلطات الضريبية في بلدان العملاء الأصلية، ويساعد تبادل المعلومات في تحديد التناقضات والدخل غير المبلغ عنه، مما يجعل من الصعب على الأفراد والشركات إخفاء الأصول والتهرب من الضرائب. ويعد معيار إعداد التقارير المشترك (CRS) الذي طورته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، مثالا بارزا لإطار AEOI العالمي.

4-3 إغلاق الملاذات الضريبية

لقد ارتبطت الملاذات الضريبية منذ فترة طويلة بتسهيل التهرب الضريبي، مما يسمح للأفراد والشركات بإخفاء دخلهم وأصولهم عن السلطات الضريبية في بلدانهم الأصلية، ولمكافحة هذه المشكلة اتخذت الحكومات خطوات لسد الثغرات الضريبية وزيادة التدقيق في المعاملات الخارجية، وعلى سبيل المثال يتطلب تنفيذ التقارير الخاصة بكل دولة على حدى من الشركات المتعددة الجنسيات الكشف عن المعلومات المالية على أساس كل دولة على حدى، وتبسيط الضوء على عملياتها في الملاذات الضريبية وتمكين السلطات من اكتشاف التهرب الضريبي المحتمل.

5-3 تعزيز العقوبات وآليات التنفيذ

فالتشريعات وحدها لا تكفي بدون عقوبات قوية وآليات تنفيذ فعالة، وقد أدركت الحكومات ذلك وقامت بتطبيق عقوبات أكثر صرامة على التهرب الضريبي، بما في ذلك الغرامات الباهظة والتهم الجنائية. بالإضافة إلى ذلك تستثمر السلطات الضريبية في التكنولوجيا المتقدمة وتحليلات البيانات الضريبية، وتحسين قدرتها على اكتشاف حالات التهرب الضريبي المحتملة والتحقيق فيها، وتعمل تدابير التنفيذ المعززة هذه كرادع وتحارب الأفراد والشركات عن الانخراط في ممارسات التهرب الضريبي الدولي.

وأظهر تسرب أوراق بنما في عام 2016 الضوء على الاستخدام الواسع النطاق للملاذات الضريبية الخارجية ودفع الحكومات في جميع أنحاء العالم إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة، وكشفت الوثائق المسربة تورط العديد من الأفراد والشركات البارزة في هياكل خارجية معقدة تهدف إلى التهرب الضريبي، ونتيجة لذلك أطلقت الحكومات في جميع أنحاء العالم تحقيقات ونفذت إصلاحات تشريعية، وزادت من التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي والحاجة إلى اليقظة المستمرة في حماية الأنظمة الضريبية.

وتعمل الحكومات بنشاط على تنفيذ التدابير التشريعية لمكافحة التهرب الضريبي وتعزيز الامتثال الضريبي، حيث يعد تعزيز متطلبات الإبلاغ وتنفيذ أطر AEOI وإغلاق الملاذات الضريبية وتعزيز العقوبات وآليات التنفيذ، خطوات حاسمة نحو الحد من التهرب الضريبي الدولي، ومن خلال اعتماد هذه التدابير تسعى الحكومات جاهدة إلى خلق بيئة عادلة وشفافة لجميع المكلفين بالضريبة دون تمييز، وضمان مساهمة الجميع بنصيبهم العادل في المجتمع وتعزيز الثقة في النظام الضريبي.

3-6 دور التكنولوجيا في تعزيز التعاون لمكافحة التهرب الضريبي

وتتمثل فيما يلي:

أ- تبادل المعلومات

إحدى أهم الطرق التي ساهمت بها التكنولوجيا في تعزيز التعاون ضد التهرب الضريبي هي من خلال تسهيل تبادل المعلومات بين البلدان والسلطات الضريبية، ففي الماضي كان الحصول على المعلومات من دول أخرى عملية مرهقة وتستغرق وقتاً طويلاً، وغالباً ما تعرقها الحواجز البيروقراطية والتعقيدات القانونية، ومع ظهور الأدوات والمنصات التكنولوجية المتقدمة، أصبح تبادل البيانات المالية الهامة أكثر كفاءة وفعالية وسرعة.

ب- المعيار المشترك لإعداد التقارير (CRS) والتبادل التلقائي للمعلومات (AEOI)

أحدث تطبيق معيار الإبلاغ المشترك (CRS) من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ثورة في التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي، وبموجب المعايير الموحدة للإبلاغ الضريبي، يتعين على

المؤسسات المالية جمع المعلومات المالية الخاصة بعملائها والإبلاغ عنها إلى السلطات الضريبية ذات الصلة، ويتم بعد ذلك تبادل هذه المعلومات تلقائياً مع السلطات الضريبية للدول الأخرى كما تمت إليه الإشارة سابقاً.

ج- تحليلات البيانات والذكاء الاصطناعي (AI)

وقد أدى استخدام تحليلات البيانات والذكاء الاصطناعي إلى تعزيز قدرة السلطات الضريبية بشكل كبير على اكتشاف حالات التهرب الضريبي والتحقيق منها، ومن خلال تحليل كميات هائلة من البيانات المالية، يمكن لخوارزميات الذكاء الاصطناعي تحديد الأنماط ومخططات التهرب الضريبي المحتملة التي يكاد يكون من المستحيل اكتشافها بالطرق التقليدية، وقد أحدثت هذه التكنولوجيا ثورة في مجال مكافحة التهرب الضريبي، مما ساعد السلطات الضريبية من تسهيل مهمتها.

وعلى سبيل المثال نجح مكتب الضرائب الأسترالي (ATO) في استخدام تحليلات البيانات والذكاء الاصطناعي لتحديد مخططات التهرب الضريبي التي تنطوي على معاملات العملات المشفرة، من خلال تحليل بيانات BLOCKCHAIN وإسنادها إلى سجلات دافعي الضرائب، حيث تمكنت ATO من اكتشاف الدخل غير المعلن في مجال المعاملات بالعملات الرقمية.

د- منصات التعاون وتبادل البيانات الآمنة

ولعبت التكنولوجيا أيضاً دوراً حاسماً في تسهيل التعاون والتبادل الآمن للبيانات بين السلطات الضريبية عبر الحدود، وقد تم إنشاء منصات مثل المركز الدولي المشترك لمعلومات المأوى الضريبي (JITSIC) والبرنامج الدولي لضمان الامتثال (ICAP) لتعزيز التعاون والتنسيق الدوليين في مكافحة التهرب الضريبي. وتسمح هذه المنصات للسلطات الضريبية بتبادل المعلومات، ومشاركة أفضل الممارسات والتحقيق بشكل مشترك في مخططات التهرب الضريبي المحتملة، ومن خلال آليات تبادل البيانات الآمنة يمكن للدول أن تعمل معاً لتحديد ومعالجة التهرب الضريبي عبر الحدود بشكل أكثر فعالية.

كما أحدثت التكنولوجيا ثورة في التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي، فمن تسهيل تبادل المعلومات من خلال تنفيذ المعايير الموحدة للإبلاغ الضريبي وAEOI إلى تسخير قوة تحليلات البيانات والذكاء الاصطناعي، زودت التكنولوجيا السلطات الضريبية بأدوات قوية لكشف التهرب الضريبي والتحقيق فيه ومكافحته، وتعمل منصات التعاون وآليات تبادل البيانات الآمنة على تعزيز قدرة الدول على العمل معا بطريقة منسقة، ومع استمرار التقدم التكنولوجي ستصبح مكافحة التهرب الضريبي أكثر قوة وفعالية.

7-3 الحاجة إلى التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي والأموال الفاسدة

يعد التهرب الضريبي والأموال غير المشروعة من القضايا الرئيسية التي تعاني منها العديد من البلدان حول العالم، ولهذه القضايا عواقب بعيدة المدى بما في ذلك خسارة الإيرادات المحتملة للحكومات، واتساع فجوة التفاوت في داخل الدولة نفسها واستدامة الفساد... الخ، ولمكافحة هذه المشاكل أصبح التعاون الدولي أمر ضروري، حيث لا تستطيع أي دولة بمفردها أن تعالج هذه القضايا بفعالية، لذا سنعرض مختلف العناصر المتعلقة بالتعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي وتهريب الأموال.

أ- نطاق المشكلة

يعد التهرب الضريبي والأموال غير المشروعة من القضايا العالمية التي تؤثر على كل من البلدان المتقدمة والنامية، ووفقا لشبكة العدالة الضريبية يكلف التهرب الضريبي الحكومات في جميع أنحاء العالم ما يقدر بنحو 427 مليار دولار سنويا، وهذه الأموال يمكن استخدامها لتمويل الخدمات العامة الأساسية مثل الرعاية الصحية والتعليم والبنية التحتية، وفي الوقت نفسه فإن الأموال غير المشروعة وهي في الأساس حسابات سرية تستخدم لأغراض غير مشروعة مثل غسيل الأموال والتي تعتبر من الأنشطة غير القانونية.

ب- دور المنظمات الدولية

تلعب المنظمات الدولية مثل الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) دورًا حاسمًا في مكافحة التهرب الضريبي والأموال غير المشروعة، على سبيل المثال يهدف مشروع تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح (BEPS) التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى منع الشركات المتعددة

الجنسيات من تحويل أرباحها إلى مناطق ذات الضرائب المنخفضة من أجل تجنب دفع الضرائب، كما توفر اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد إطاراً للدول للتعاون في مكافحته.

ج- أهمية تبادل المعلومات

أحد العناصر الأساسية للتعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي والأموال غير المشروعة هو تبادل المعلومات، ويجب أن تكون البلدان على استعداد لتبادل المعلومات حول دافعي الضرائب والمعاملات المالية من أجل تحديد ومحاكمة أولئك الذين يشاركون في هذه الأنشطة غير المشروعة، ويعد معيار الإبلاغ المشترك الذي أقرته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والذي يلزم المؤسسات المالية بالإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بأصحاب الحسابات الأجنبية إلى حكوماتها، أحد الأمثلة على آلية تبادل المعلومات التي تم تنفيذها لمكافحة التهرب الضريبي.

د- الحاجة إلى أطر قانونية قوية

ويتطلب التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي والأموال غير المشروعة أيضاً إنشاء أطر قانونية قوية، ويجب أن يكون لدى الدول قوانين وأنظمة فعالة لمنع هذه الأنشطة ومعاينة أولئك الذين يشاركون فيها، على سبيل المثال تلزم اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد الدول الموقعة عليها بتجريم الرشوة والاختلاس وغير ذلك من الممارسات الفاسدة.

8-3 الضرورة الأخلاقية لمكافحة التهرب الضريبي

وتشمل ما يلي:

أ- الضرورة الأخلاقية للمسؤولية الاجتماعية للشركات

تتمتع الشركات في الآونة الأخيرة في ظل العولمة بقوة ونفوذ هائلين، مما يمكنها من تشكيل المجتمعات والاقتصادات الضخمة، ومع هذه القوة تأتي المسؤولية الأخلاقية للتصرف بشكل أخلاقي والمساهمة بشكل إيجابي في المجتمعات التي يعملون فيها، ولقد برزت المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) كإطار رئيسي للشركات لتحقيق هذه الضرورة الأخلاقية، وينطوي أحد الجوانب الحاسمة للمسؤولية الاجتماعية

للشركات على مكافحة التهرب الضريبي، وهي قضية منتشرة تعمل على تقويض النسيج الاجتماعي وعرقلة التنمية الاقتصادية.

ب- فهم أثر التهرب الضريبي

يحدث التهرب الضريبي عندما يتجنب الأفراد أو الشركات عمدا دفع حصتهم العادلة من الضرائب، وغالبا ما يكون ذلك من خلال وسائل غير قانونية أو استغلال الثغرات في قوانين الضرائب، وتحرم هذه الممارسة غير الأخلاقية الحكومات من الموارد الحيوية اللازمة لتمويل الخدمات العامة مثل الرعاية الصحية والتعليم وتطوير البنية التحتية، ونتيجة لذلك فإن عبء تمويل هذه الخدمات يقع بشكل غير متناسب على عاتق دافعي الضرائب الشرفاء، مما يؤدي إلى تفاقم عدم المساواة وإعاقة التقدم الاجتماعي.

ج- دور المسؤولية الاجتماعية للشركات في مكافحة التهرب الضريبي

توفر المسؤولية الاجتماعية للشركات إطارا للشركات لمواءمة عملياتها مع المبادئ الأخلاقية والمساهمة في تطوير المجتمع، ومن خلال مكافحة التهرب الضريبي تستطيع الشركات أن تثبت التزامها بالشفافية والعدالة والمساءلة، إن تنفيذ تدابير قوية للامتثال الضريبي لا يساعد الحكومات على تأمين الإيرادات اللازمة فحسب، بل يعزز أيضا تكافؤ الفرص لجميع الشركات، مما يعزز المنافسة النزيهة والنمو الاقتصادي. واتخذت العديد من الشركات خطوات استباقية لمكافحة التهرب الضريبي والتمسك بمسؤولياتها الأخلاقية، وأحد الأمثلة البارزة على ذلك هو شركة ستاربكس التي واجهت ردود فعل عامة عنيفة في عام 2012 بسبب ممارساتها للتهرب الضريبي في المملكة المتحدة، واستجابة لذلك قامت الشركة طوعا بزيادة مدفوعاتها الضريبية والتزمت بدفع الضرائب في الدول التي تعمل فيها، حتى لو كان ذلك يعني ارتفاع التكاليف، ورغم ذلك لم تؤدي هذه الخطوة إلى استعادة ثقة الجمهور فحسب بل شكلت أيضا نموذج إيجابي للشركات المتعددة الجنسيات الأخرى.

كما تشمل دراسة حالة أخرى لشركة الأدوية العملاقة جلاكسو سميث كلاين (GSK) حيث في عام 2014 واجهت هذه الشركة مزاعم بالتهرب الضريبي في البلدان النامية، واستجابة لذلك أطلقت الشركة

استراتيجية ضريبية شاملة أعطت الأولوية للشفافية والامتثال الضريبي، حيث كشفت شركة جلاكسو سميث كلاين عن مساهماتها الضريبية في كل دولة تعمل فيها، كما تشارك بنشاطات مع السلطات الضريبية، وتدعم مبادرات بناء القدرات لتعزيز الإدارة الضريبية في البلدان منخفضة الدخل، وقد ساعد هذا النهج الاستباقي شركة GSK على إعادة بناء سمعتها وتعزيز التزامها بالممارسات التجارية الأخلاقية.

د- تقديم نصائح للشركات لمكافحة التهرب الضريبي

ومن أجل مكافحة التهرب الضريبي بشكل فعال والوفاء بالمسؤوليات الأخلاقية للشركات، يمكن لها

اعتماد الاستراتيجيات التالية:

☞ تنفيذ برامج قوية للامتثال الضريبي:

وذلك من خلال تطوير الضوابط الداخلية والسياسات وبرامج التدريب لضمان الالتزام بالقوانين

واللوائح الضريبية.

☞ تعزيز الشفافية والمساءلة:

وذلك من خلال الكشف علنا عن المساهمات الضريبية والمداخيل في حوار مفتوح مع أصحاب

المصلحة حول الممارسات الضريبية.

☞ دعم مبادرات حوكمة الضرائب:

وذلك من خلال التعاون مع الحكومات ومنظمات المجتمع المدني، ومسؤولي الصناعة للدفاع عن

أنظمة ضريبية عادلة وفعالة.

☞ تبني التخطيط الضريبي المسؤول:

وذلك من خلال تجنب مخططات التهرب الضريبي، وإعطاء الأولوية للاستدامة طويلة الأجل على

المكاسب المالية قصيرة الأجل.

وعند دمج هذه التدابير في أطر المسؤولية الاجتماعية للشركات، يمكن للشركات المساهمة في مكافحة

التهرب الضريبي الدولي وبناء مجتمع أكثر إنصافاً وازدهاراً.

فالمسؤولية الاجتماعية للشركات تلعب دورا حاسما في مكافحة التهرب الضريبي، حيث أن الشركات لديها واجب أخلاقي للمساهمة بشكل إيجابي في المجتمعات التي تعمل فيها، ومن خلال إعطاء الأولوية للشفافية والمساءلة والممارسات الضريبية المسؤولة، يمكن للشركات التمسك بمسؤولياتها الأخلاقية واستعادة ثقة الزبائن، والمساهمة في التنمية الاجتماعية.

9-3 التعاون المتعدد الأطراف

وقد لعبت منظمات عالمية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومجموعة العشرين دورا حاسما في تسهيل التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، ومن خلال مبادرات مثل مشروع تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح (BEPS) تعمل الدول معا لمعالجة استراتيجيات التهرب الضريبي التي تستخدمها الشركات المتعددة الجنسيات، ويتيح هذا التعاون تبادل المعلومات وأفضل الممارسات، مما يسمح للدول بتعزيز أنظمتها الضريبية وإغلاق الثغرات التي تسهل التهرب الضريبي الدولي.

10-3 محاربة المساهمين الوهميين

يعد التهرب الضريبي قضية عالمية تؤثر على الاقتصادات في جميع أنحاء العالم، ولقد بذلت الحكومات والمنظمات الدولية جهودا كبيرة لمكافحة هذه المشكلة، ومن بين الجوانب التي اكتسبت الاهتمام مؤخرا هو استخدام المساهمين الوهميين. وغالبا ما يتم استخدام هؤلاء الأفراد أو الكيانات لإخفاء الملكية الحقيقية للشركات والسيطرة عليها، مما يتيح ازدهار مخططات التهرب الضريبي الدولي.

وقد يكون تحديد استخدام المساهمين الوهميين أمرا صعبا، ولكن هناك بعض العلامات الحمراء التي يمكن للأفراد والسلطات الانتباه إليها، على سبيل المثال إذا كانت الشركة لديها هيكل ملكية معقد مع طبقات متعددة من الملكية والعديد من الكيانات الخارجية، فقد يشير ذلك إلى استخدام المساهمين الوهميين، بالإضافة إلى ذلك إذا تركزت ملكية الشركة في مناطق أو أقاليم معروفة بتراخي لوائحها وسريتها، فإن ذلك ينبغي أن يثير الشكوك حول المساهمين الوهميين، إن إجراء المعاينة الشاملة الواجبة والتدقيق في هياكل الشركات، يمكن أن يساعد في الكشف عن وجود المساهمين الوهميين ومخططات التهرب الضريبي الدولي المحتملة.

11-3 إدخال ضرائب الخدمات الرقمية (DST)

ومع صعود الاقتصاد الرقمي، تعرض العديد من عمالقة التكنولوجيا متعددي الجنسيات لانتقادات بسبب تحويل أرباحهم إلى مناطق ودول منخفضة الضرائب، واستجابة لذلك قامت العديد من الدول بإدخال ضريبة الخدمات الرقمية، وهي ضريبة تستهدف على وجه التحديد الخدمات الرقمية التي تقدمها هذه الشركات، وتهدف ضريبة الخدمات الرقمية DST إلى ضمان قيام الشركات الرقمية بدفع حصتها العادلة من الضرائب في البلدان التي تحقق فيها إيرادات كبيرة بغض النظر عن وجودها الفعلي.

4- جهود المنظمات غير الحكومية في الحد من التهرب الضريبي الدولي

وفي إطار جهود المنظمات غير الحكومية الهادفة لمحاربة التهرب الضريبي الدولي، تم في المنتدى الأوروبي المنعقد في فلورنسا اجتماع المنظمات غير الحكومية والحركات الاجتماعية الأوروبية الناشطة في مجال الجريمة المالية، أسست شبكة العدالة الضريبية الأوروبية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، ومواجهة الاتجاهات الضريبية الضارة على الصعيد العالمي، وتوسعت هذه الشبكة في المنتدى العالمي في بورتو أليغري في 2003 لتصبح شبكة عالمية بانضمام منظمات أمريكا الشمالية والجنوبية، وزادت توسعا في المنتدى العالمي المنعقد في مومباي بالهند في 2004 لتشمل دول من آسيا، وتتمثل أهدافها فيما يلي:

- 👉 القضاء على التهرب الضريبي عبر الحدود.
- 👉 نشر الوسائل وتعليم الأطراف المهتمة وذات المصلحة.
- 👉 المرافعة على الصعيد الدولي (الأمم المتحدة، صندوق النقد الدولي...الخ).
- 👉 التعاون والتنمية الاقتصادية مثل الاتحاد الأوروبي.
- 👉 تشجيع الأنشطة الوطنية والإقليمية ودعمها وتنسيقها.
- 👉 تعزيز الروابط والعلاقات ما بين الأطراف ذات الاهتمام والمصلحة، وتحديد علاقات الشمال والجنوب.
- 👉 زيادة تأثير المواطنين في الرقابة الديمقراطية على الضريبة، والحد من قدرة أصحاب رأس المال من رسم وفرض السياسة الضريبية بما يحقق مصالحه.
- 👉 تبني معالجة ضريبية متماثلة للمداخل المختلفة، وتجنب نقل العبء الضريبي إلى المواطنين العاديين.
- 👉 إلغاء الحوافز والسرية الضريبية، مما يعزز توجيه التدفقات الرأسمالية الاستثمارية إلى الدول الأكثر حاجة للتنمية.

5- آليات أخرى للحد من التهرب الضريبي

ويرى البروفيسور محمود جمام* أن من بين التدابير الفعالة للحد من التهرب الضريبي سواء المحلي أو

الدولي ما يلي:

1-5 نشر الوعي الضريبي

حفاظا وتمسكا بالقواعد الأساسية التي وضعها آدم سميث، لا بد من تعريف المواطنين والشركات بالضريبة، وطرق تحصيلها وتاريخ سدادها، كما يجب تبليغ المكلفين باستخدامات الإيرادات الضريبية التي تنفق في مجالات خدمية تعود بالفائدة على المجتمع بأكمله، وقد تعود عليهم أحيانا في إطار تقديم مساعدات مالية لتفادي مؤسساتهم الإفلاس أو الخسارة.

2-5 مراجعة التشريعات الضريبية

إن التشريع الضريبي الجيد لا بد أن يتصف بحسن الصياغة، وكذا انسجامه بالوضع الاقتصادي والاجتماعي للبلد، وأخذه بعين الاعتبار للظروف الشخصية للمكلف.

3-5 العمل على تحقيق العدالة

وهذا بالأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة للمكلف، والتقليل من الضرائب لأن كثرتها ستقضي عليها وتؤدي إلى نتائج عكسية.

الخلاصة:

لقد تطورت وجهات النظر الدولية والجهود العالمية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي بشكل كبير على مر السنين، مما يؤكد أهمية التعاون المتعدد الأطراف، وتبادل المعلومات، وإعداد التقارير كل دولة على حدى، ومن خلال اعتماد هذه التدابير وتحسينها بشكل مستمر، تستطيع الدول تقليل الخسائر الناجمة عن التهرب الضريبي الدولي، وفق بناء استراتيجية شاملة وتعاون دولي واسع النطاق الدولي لتعزيز نظام ضريبي عادل ومستدام.

* بروفيسور سابق بجامعة أم البواقي مختص في الجباية، ومدير مخبر المحاسبة والجباية سابقا، وكان لي الشرف أن عملت معه سنة 2015 في تدريس مقياس جباية المؤسسة.

قائمة المراجع

أولاً: المراسيم والقوانين

(1) القانون التجاري الجزائري.

(2) قانون المالية لسنة 2025.

(3) قانون رقم 22-09 المؤرخ في 04 شوال 1443 الموافق ل 05 ماي 2022، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59

المؤرخ في 20 رمضان 1395 والموافق ل 26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون التجاري، والصادر في الجريدة

الرسمية رقم 32، بتاريخ 14 ماي 2022.

(4) وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة لسنة 2025.

ثانياً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

(1) أحمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الأولى، منشورات جامعة تكريت

العراق، 2013.

(2) أحمد يونس البطريق، السياسة الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

(3) الأزهر لعبيدي، شرح القانون التجاري الجزائري، إصدارات مخبر وتحسين الخدمة العمومية في الجزائر

جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2022.

(4) جورج اندرسون ترجمة مها تكللا، الفيدرالية المالية مقدمة مقارنة، دار كنعان للطباعة والنشر، صنعاء

اليمن، 2013،

(5) حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، منشورات كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مصر، 2019.

(6) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السابعة، عنابة، 2006.

(7) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة الجزائر، 1992.

(8) حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الطبعة العاشرة، عمان، الأردن، 2010،

(9) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2010.

- (10) خالد أمين عبدالله وحامد داود الطحله، النظم الضريبية (دراسة مقارنة ضريبة الدخل/ الضرائب الجمركية/ ضريبة المبيعات)، الطبعة الأولى، داروائل للنشر، الأردن، 2015.
- (11) خالد سعد زغلول وحلمي وابراهيم الحمود، الوسيط في المالية العامة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة مصر، 2002.
- (12) خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، دارالكتب المصرية، مصر، 2016.
- (13) رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دارهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- (14) عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2011.
- (15) عبد الجواد نايف، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة الجامعة، بغداد العراق، 1967.
- (16) عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دارالجامعة الجديدة، الإسكندرية مصر، 2006.
- (17) عبد الحميد البرعي عزت ، مبادئ الاقتصاد المالي (المالية العامة)، الولاء للطبع والتوزيع، مصر، 2005.
- (18) عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- (19) عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 1999.
- (20) علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2011.
- (21) علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.
- (22) لطفي شعباني، حياة المؤسسة دروس وأعمال تطبيقية مصححة، إصدارات LES PAGES BLEUES، باب الزوار، الجزائر، 2017.
- (23) محمد الصالح فروم، حياة المؤسسة دروس مفصلة ومدعمة بأمثلة وتمارين محلولة، الطبعة الأولى، ألفا الوثائق AlphaDoc، قسنطينة الجزائر، 2021.
- (24) محمد خالد المهايبي وخالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، دون سنة نشر.
- (25) محمد خير العكام، المالية العامة، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2018.

- (26) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- (27) مصطفى عوادي ونصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
- (28) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- (29) نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية دروس وتطبيقات محلولة، منشورات Pages Bleues Internationales، البويرة الجزائرية، 2010.

ب- الرسائل والمذكرات الجامعية

رسائل الدكتوراه

- (1) جمام محمود، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري، 2010.
- (2) محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه علوم فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2005.

مذكرات ماجستير

- (1) صبري خالد مصطفى العلي، درجة فاعلية الادارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في أعمال شركات التجارة الالكترونية في فلسطين، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس فلسطين، 2019.
- (2) عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظام الاقتصادي (دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 1991.
- (3) نصيرة بوعون يحيوي، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998.
- (4) نعيم عاشوري، إشكالية الازدواج الضريبي وأثاره على أرباح الشركات في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008.

- (1) سميحة بوحفص، دروس في مادة الجباية الدولية، موجهة لطلبة سنة أولى ماستر تخصص تجارة دولية وتسويق شامل، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
- (2) صالح بزة، مطبوعة بيداغوجية في مقياس النظم الضريبية الدولية، جامعة البشير الإبراهيمي برج بوعريش الجزائر، دون سنة نشر.
- (3) عبد الرزاق لجناف، مطبوعة بيداغوجية بعنوان محاضرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي، جامعة الجزائر 03، سنة 2021.
- (4) محمد حميران، مطبوعة بيداغوجية بعنوان محاضرات في مقياس النظم الضريبية الدولية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2021.
- (5) نجاة نوي، مطبوعة بيداغوجية بعنوان محاضرات في مقياس النظم الضريبية الدولية، جامعة بومرداس، 2022.

د- المقالات

- (1) زهية علاش ومعزوز نشيدة، آلية الرقابة الجبائية على الشركات الأجنبية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 2، 2021.
- (2) عبد المؤمن بن صغير، الازدواج الضريبي وأثره في إعاقه المستثمر الأجنبي، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد الحادي عشر، ديسمبر 2018.
- (3) عمار جعفري وآخرون، التنسيق الضريبي كألية لتحقيق التكامل الاقتصادي، مجلة الحقوق السياسية، المجلد 09، العدد 02، جامعة خنشلة، 2022.
- (4) كريمة بن حمدوش، واقع الجباية الدولية في ظل التطورات الاقتصادية المشاكل والحلول، مجلة المعيار، المجلد 11، العدد 2، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي تيسمسيلت، جوان 2020.
- (5) محمد طارق ملال، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وامكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 4، العدد 1، جامعة الأغواط، جانفي 2013.

(6) مقال بعنوان: الضرائب لمحطة تاريخية بتاريخ 12 مارس 2021، على الرابط:

<https://www.ibelieveinsci.com> (تاريخ الاطلاع: 10 مارس 2025)

(7) محمد خير العكام مقال بعنوان: التنسيق الضريبي بين الدول، على الرابط:

<https://arab-ency.com.sy/law/details/25927/4> (تاريخ الاطلاع: 2025/03/18)

(8) فيتور غاسبارو وآخرون مقال بعنوان: تنسيق ضرائب الشركات، بتاريخ 12 أبريل 2022، على الرابط:

<https://www.imf.org/ar/Blogs/Articles/2022/04/12/blog041222-sm2022-fm-ch2>

(تاريخ الاطلاع: 2025/03/17)

(9) المدفرا الأشقر مقال بعنوان: مبدأ إقليمية القوانين الجبائية والاستثناءات الواردة عليه، بتاريخ 29 أبريل

2019 على الرابط: <https://www.droitentreprise.com> / (تاريخ الاطلاع: 15 مارس 2025).

(10) مقال بعنوان: جهود الحكومات لمكافحة التهرب الضريبي، على الرابط:

<https://fastercapital.com/mawdoo3> (تاريخ الاطلاع: 15 مارس 2025).

(11) كريستين لاغارد مقال بعنوان: نظام ضرائب الشركات في الاقتصاد العالمي، بتاريخ 25 مارس 2019، على الرابط:

[https://www.imf.org/ar/News/Articles/2019/03/25/sp032519-md-piie-opening-remarks-on-](https://www.imf.org/ar/News/Articles/2019/03/25/sp032519-md-piie-opening-remarks-on-international-corporate-taxation)

[international-corporate-taxation](https://www.imf.org/ar/News/Articles/2019/03/25/sp032519-md-piie-opening-remarks-on-international-corporate-taxation) (تاريخ الاطلاع: 2025/02/25).

هـ- المداخلات

(1) رانيا بومريفق وآخرون، مداخلات بعنوان: الاتفاقيات الجبائية الدولية كألية لمعالجة الإزدواج الضريبي

الدولي اتفاقية الجزائر - إسبانيا نموذجا، ضمن كتاب الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: دور المنازعات

الجبائية ضمان إستدامة المؤسسات الاقتصادية، الجزء الثاني، جامعة حمة لخضر الوادي، 2023.

(2) شبيبي عبد الرحيم وبن عزة محمد، مداخلات بعنوان: قياس الضغط الجبائي الأمثل في الجزائر دراسة قياسية

وفق مقارنة خطية ولا خطية، ضمن كتاب الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: دور المنازعات الجبائية

ضمن إستدامة المؤسسات الاقتصادية، الجزء الثاني، جامعة حمة لخضر الوادي، 2023.

(3) صديقة القول وسارة عزابيزة، مداخله بعنوان: تقنيات التهرب الضريبي الدولي الممارسة من طرف الشركات المتعددة الجنسيات حالة شركة آبل APPLE ، ضمن كتاب الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: دور المنازعات الجبائية ضمان إستدامة المؤسسات الاقتصادية، الجزء الثاني، جامعة حمة لخضر الوادي، 2023.

(4) مريمش أسماء وآخرون، مداخله بعنوان: تحديات الإدارة الجبائية في مواجهة التهرب الضريبي، ضمن كتاب الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: دور المنازعات الجبائية ضمان إستدامة المؤسسات الاقتصادية، الجزء الأول، جامعة حمة لخضر الوادي، 2023.

(5) نذير بلوم وآخرون، مداخله بعنوان: التحديات والمشاكل الضريبية الدولية تشخيص للبيئة الجبائية الجزائرية، ضمن كتاب الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: دور المنازعات الجبائية ضمان إستدامة المؤسسات الاقتصادية، الجزء الثاني، جامعة حمة لخضر الوادي، 2023.

ثالثا: الكتب باللغة الأجنبية

- 1) Franck Waserman, Les finances publiques, 8^{ème} édition, éditions La documentation Française, France, 2016.
- 2) miller et l. oats, Principles of International Taxation, 2nd édition. tottel, 2009.
- 3) Stéphanie Damarey, L'essentiel des finances publiques, 3^{ème} édition, gualino éditions, France, 2015.
- 4) lafferb arthur, ellipse ou la loi des rendements fiscaux décroissants, institutum europium, 1981.
- 5) mohamed barki, comptabilite fiscale de l'entreprise, éditions maison des livres, 2007.
- 6) philippe colin et autre, fiscalite et entreprise, édition vuibert, paris, 1994.
- 7) patrick rassat thierry et lamorlette thibault camelli, strategies fiscales internationales, édition maxima, paris, 2010.

(1) موقع ويكيبيديا العالمي، على الرابط: <https://ar.wikipedia.org> (تاريخ الاطلاع: 11 مارس 2025).

(2) الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب الجزائرية، (الأحكام الجبائية والتنظيمية للشركات الأجنبية في

الجزائر) على الرابط:

<https://www.mfdgi.gov.dz/professionnels-ar/identifier-regime-fiscal-ar/regime-fisc-spec->

[ar/fiscalite-des-entreprises-etranangeres-ar](https://www.mfdgi.gov.dz/professionnels-ar/identifier-regime-fiscal-ar/regime-fisc-spec-ar/fiscalite-des-entreprises-etranangeres-ar) (تاريخ الاطلاع: 10 مارس 2025)