

المحور الأول - نشأة المشاكل التي تطرحها الجباية الدولية

تفرض الضرائب وفقا لقوانين وتشريعات محكمة تمت صياغتها بالاستناد على مجموعة من المبادئ المعترف بها على المستوى الدولي، إلا أنه عند تطبيق هذه التشريعات الضريبية تظهر عدة مشاكل قد تتسبب في الخروج عن مبادئ العدالة والمساواة التي تشكل القاعدة الأساسية لتحقيق الضريبة، لأنها تقرر مساواة الأفراد أمام الأعباء العامة، وتوزعها توزيعا عادلا بين المكلفين، وهو ما يؤدي إلى ظهور عدة مشاكل من الناحية الاقتصادية.

1- المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الجباية الدولية

هناك مجموعة من المبادئ العامة والأسس التي يجب على كل مشرع مراعاتها واحترامها عند وضع أي تشريع جبائي، والتي أجازها المفكر آدم سميث في كتابه -ثروة الأمم- في أربع قواعد أساسية، هي قاعدة العدالة، قاعدة اليقين، قاعدة الملائمة في الدفع وقاعدة الاقتصاد في النفقات، والتي تشكل الأساس التقليدي للضريبة، حتى أن بعضهم قد عبر عنها بأنها "إعلان لحقوق المكلفين"¹، إلا أن هذه المبادئ التي تستند عليها صياغة أي قاعدة جبائية، مهما كان هدفها ليست هي الوحيدة، حيث يظهر لنا على المستوى الدولي وجود مبدأين 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 الجبائية

تمسك كل دولة عند وضعها لتشريعاتها الجبائية بحقوقها في فرض الضريبة على جميع الأشخاص الموجودين على إقليمها، استنادا إلى مبدأ الإقليمية في فرض

الضرائب، والذي يقصد به الإخضاع 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.

1.2- 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 تمتد نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعين لها والموجودين في الخارج²، 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، أي أنها ذات سيادة ضريبية.³

2- المشاكل التي تطرحها الجبائية الدولية

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 خطيرة، أهمها مشكلة الازدواج الضريبي،

الغش والتهرب الضريبيين ومشكلة التمييز بين المكلفين بالضريبة الوطنيين والأجانب.

1.2- مشكلة الازدواج الضريبي

يقصد من الناحية القانونية بالازدواج الضريبي فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة، على الشخص نفسه، بالنسبة إلى المال نفسه، في مدة واحدة.⁴

حيث يمكن أن يأخذ الازدواج الضريبي عدة أشكال، يمكن تقسيمها حسب معايير محددة، تتمثل أساسا في المعيار المكاني أي نطاق تحقق الازدواج الضريبي، وذلك بالنظر لتوافر أركانه الأربعة في نفس الدولة، وهنا ينشأ ما يسمى بالازدواج الضريبي الداخلي بينما عندما يخضع المكلف إلى ضريبة من نفس النوع وعلى نفس الوعاء ولكن في دولتين مختلفتين فإننا نكون أمام الازدواج الضريبي الدولي.

إضافة إلى ما سبق يمكن تقسيم الازدواج الضريبي أيضا وفقا لمعيار نية المشرع، وهنا نأخذ بعين الاعتبار الهدف من تطبيق التشريعات الضريبية، فقد تحدث ظاهرة الازدواج الضريبي بشكل متعمد من طرف المشرع وهذا يسمى ازدواجا ضريبيا مقصودا⁵، كما قد ينجم دون تخطيط له من طرف المشرع، وهو ما يسمى بالازدواج الضريبي الغير مقصود.

فمشكلة الازدواج الضريبي سواء كان دوليا أو داخليا، وسواء كان مقصودا أو غير مقصود، تنجم عنها عدة تأثيرات سلبية تمس مختلف الميادين، فهي تؤثر سلبا على الميدان الاقتصادي والاجتماعي، وبالأخص على فعالية النظام الضريبي، كما تعيق السير الحسن للاستثمارات في مختلف الدول، فالسياسة

الضريبة تساهم بشكل كبير في جذب رؤوس الأموال الأجنبية، وذلك بتوفير مناخ ملائم للاستثمار، حيث انتشرت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية، ومثال ذلك فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات، فقد يكون لمؤسسة ما فروع في دول أخرى، أين تقوم الدولة التي يوجد بها كل فرع من هذه الفروع بفرض الضريبة على أرباح الفرع، وفي نفس الوقت تقوم الدولة التي يوجد بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة،⁶ حيث نكون هنا أمام ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، وما يلاحظ في هذا المثال أن تلك المؤسسة التي تمثل المركز الرئيسي للفرع هي من سيتحمل عبء الضريبة مرتين، وهو ما يعتبر إثقالا مرهقا لها، مما قد يؤدي بها ربما إلى التخلي عن تلك الأنشطة الفرعية، وذلك في حالة لم تتخذ الدول المعنية الإجراءات اللازمة من أجل تخفيف العبء الضريبي عنها.

2.2- مشكلتي الغش والتهرب الضريبي

يختلف مفهوم الغش الضريبي عن مفهوم التهرب الضريبي من الناحية القانونية، حيث يقصد بالغش الضريبي محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا، عن طريق إتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون، ويتخذ ذلك صورا عديدة تختلف من الضرائب المباشرة إلى الضرائب الغير مباشرة، ففي مجال الضرائب المباشرة نجد مثلا المبالغة في حساب التكاليف التي تخصم من الدخل الإجمالي خصوصا ما يتعلق باهلاك رأس المال⁷، قيام المكلف بالضريبة بعدم تقديم تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو تقديمه تصريح مخالف

للحقيقة يتضمن رقم أعمال أقل من ذلك الذي تم تحقيقه فعلا، وذلك حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما هو مقرر، وهنا يستتج أنه ليعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين، هما العنصر المادي والمتمثل في تخفيض الاقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة، بالإضافة إلى النية السيئة لذلك السلوك.⁸

أما بالنسبة لمشكلة التهرب الضريبي فيقصد بها تجنب دفع الضريبة، بحيث يمتنع المكلف عن إتيان العمل أو التصرف المنشئ للضريبة⁹، حيث تتخذ ظاهرة التهرب الضريبي شكلا مشروعا، فنكون أمام التهرب الضريبي المشروع في حالة محاولة الإفلات أو التملص من دفع الضريبة وذلك دون اللجوء إلى مخالفة التشريع الضريبي، من خلال قيام المكلف بتجنب تحمل الضريبة أو الالتزام بها، وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون.¹⁰

إن انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعود إلى عدة عوامل مختلفة نذكر منها على الأخص، عدم اقتناع الشخص المكلف بالضريبة بالواجب الملقي على عاتقه تجاه الدولة التي ينتمي إليها من خلال دفع الضرائب المستحقة عليه، وإضافة إلى عدم تركيز الإدارة الجبائية على الآليات القانونية المقترحة، كممارسة الرقابة على جميع النشاطات رغم وجود عدد هائل من الموظفين الذين يقومون بهذه المهام.

حيث يظهر مما سبق ذكره أن كل من مشكلة التهرب الضريبي والغش الضريبي، تختلفان من حيث الأساليب المعتمدة لتحقيقهما، إلا أنهما تلتقيان في نقطة خطيرة تمثل أساسا في النتائج الوخيمة التي تخلفها على جميع الميادين

وبالأخص في الميدان الاقتصادي، باعتبار أن انتشار هاتين الظاهرتين يؤدي إلى خسارة جزء من إيرادات الخزينة العمومية، مما قد يؤدي إلى عجز في الميزانية على المدى الطويل، وكذا تخلف اقتصاد الدولة التي ينتمي إليها المكلفون، ومخالفة المبادئ الضريبية الأساسية وأهمها مبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين، بحيث سيتحمل بعض المكلفين دفع الضريبة من أجل المساهمة في الأعباء العامة، في حين يتملص مكلفون آخرون من دفع ضرائبهم، وبالتالي تحميل فئة معينة مسؤولية الأعباء العامة وتحرب الباقي منها، وما هو ما يستدعي على الدول القيام بمحارته بشتى الوسائل الممكنة.

3.2- مشكلة التمييز بين المكلفين بالضريبة الوطنيين والأجانب

هناك مشكلة أخرى يطرحها ميدان الجباية الدولية، هي مشكلة التمييز بين المكلفين بالضريبة، حيث تتجسد هذه المشكلة من خلال قيام الدول بالتمييز بين المكلفين بالضريبة الحاملين وغير الحاملين لجنسيتها، وذلك من خلال فرض لضرائب أكثر على الأشخاص الأجانب منه على المواطنين، أو تمتيع مواطنيها بحقوق أكثر فيما يخص الضرائب في حين تثقل عبء المكلفين بالضريبة الأجانب، وهذا غير مسموح به عند فقهاء القانون لأنه يعتبر مخالفة لمبدأ العدالة والمساواة، وهو ما حاولت المنظمات الدولية المناداة بعكسه أي عدم التمييز بين المكلفين بالضريبة الوطنيين والأجانب، من خلق أحكام خاصة بمنع هذه الظاهرة.

درس: القانون الجبائي الدولي:

القانون الجبائي الدولي

يعتبر القانون الضريبي أحد فروع القانون العام، باعتبار الضريبة هي علاقة بين الممول الخاضع للضريبة و الدولة، و يعتبر القانون الجبائي الدولي قانوناً حديث النشأة، حيث برزت فكرته لأول مرة إبان الحرب العالمية الأولى، على إثر إبرام أول اتفاقية ثنائية لتجنب الازدواج الضريبي*، ثم أبرمت بعد ذلك العديد من الاتفاقيات الجماعية و الثنائية، و هو عبارة عن جملة من المبادئ قابلة للتطبيق العام من طرف الدولة في ظل احترام مبدأ السيادة الضريبية، و يستمد مشروعيتها من مصادر التشريع الداخلي و الاتفاقيات الجبائية الدولية ، إضافة إلى بعض المصادر التكميلية الأخرى كالعرف والقضاء و الفقه.

المطلب الأول : ماهية القانون الجبائي الدولي

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف القانون الجبائي الدولي و أهم أسسه.

الفرع الأول :تعريف القانون الجبائي الدولي

يقصد بالقانون الجبائي الدولي مجموعة القواعد الواجب احترامها من قبل السلطات الضريبية للدول المختلفة، والتي تتعلق بشروط و أوضاع فرض الضرائب على الدخول الناجمة عن العمليات الدولية⁽¹⁾، كما يتضمن أيضاً الشروط و الأوضاع المتعلقة بفرض الضريبة على السلع و الثروات التي يحوزها

مقيم في دولة ما على إقليم دولة أخرى⁽²⁾، و يلتزم الأشخاص الطبيعيون و المعنويون باحترام هذه القواعد و الالتزام بأداء الضريبة بصفتهم ممولين إزاء علاقتهم بالسلطات الضريبية في الدول المختلفة⁽³⁾.

وترجع فكرة القانون الجبائي الدولي إلى التقدم التكنولوجي و سهولة حركة انتقال السلع و عوامل الإنتاج بين الدول، و انتشار الشركات متعددة الجنسيات، فقد كانت النتيجة المترتبة على ذلك تنازع الدول بينهما حول أحقيتها في فرض الضريبة، و يرجع هذا التنازع إلى استقلال كل دولة في وضع قانونها الضريبي، و عدم وجود سلطة عليا ملزمة للدول في المجال التشريعي، و هذا الأمر أدى إلى تباين التشريعات الضريبية،

و حدوث مشكلتي الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي الدولي⁽¹⁾.

الفرع الثاني: أسس القانون الجبائي الدولي

يسعى القانون الجبائي الدولي إلى ترسيخ جملة من الأسس التي يقوم عليها نذكرها فيما يلي :

- يعترف هذا القانون بمبدأ السيادة الجبائية لكل دولة، و الذي يقضي بالسلطة الكلية للهيئة المختصة داخل الدولة بسبب نظامها الجبائي، و تطبيقه على إقليمها بكل حرية⁽²⁾.

- يقوم هذا القانون على مبدأ توزيع الحصص الجبائية على الدول بصفة عادلة، بمعنى تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة .

- يقوم هذا القانون على مبدأ التعاون بين الدول في الميدان الجبائي، و ذلك سواء من خلال تبادل المعلومات الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة في كل منها، دون المساس بالسيادة الجبائية لكل دولة في حدود إقليمها، أو من خلال التعاون الإداري في تحصيل الضرائب، أي تمكين الدولة المتعاقدة من

تحصيل ديون الضريبة في إقليم الدولة الأخرى و ذلك بناء على طلب تقدمه الدولة التي تستحق لها هذه الضرائب⁽³⁾.

- يقوم هذا القانون على مبدأ حماية المكلف بالضريبة الذي يمارس نشاطا دوليا من تعسف الإدارات الأخرى في فرض ضرائب مبالغ فيها (La Non-discrimination) كما يضمن له في نفس الوقت الضمانات القانونية، حيث نصت المادة 24 من نموذج اتفاقية OCDE على ما يلي : "لا يخضع مواطنو دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لأية ضريبة تختلف أو تكون أثقل من تلك التي يخضع لها مواطنو هذه الدولة الأخرى"⁽⁴⁾. يقوم هذا القانون على مبدأ الحوار و التفاوض بين الإدارات الجبائية و ذلك سعيا منه لإثراء النقاش حول المشاكل المستعصية التي تواجهها⁽⁵⁾، و كذلك على مبدأ الوضوح و الشفافية⁽⁶⁾.

- يقوم هذا القانون على مبدأ المرونة، و الذي يعني أن تكون الأنظمة الجبائية للدول المختلفة تتسم بالمرونة و الديناميكية، حتى يسمح لها بالتأقلم مع التطورات التي تحدث في الميدان الاقتصادي و التكنولوجي.⁽¹⁾

المطلب الثاني: مصادر القانون الجبائي الدولي

إن الحلول المقترحة لمعالجة المشاكل الجبائية الدولية قد تم استنباطها من عدة مصادر، فالدول بإمكانها أن تلجأ إلى تسوية بعض المشاكل عن طريق الإجراءات الفردية التي تتخذ من جانب واحد، و تتمثل هذه الإجراءات بتطبيق تشريعاتها الوطنية على إقليمها الداخلي و إذا كان هذا الحل لا يكفي فإنها تلجأ إلى إبرام اتفاقيات دولية⁽²⁾، و منه يمكننا القول أن المصادر التي يستتبط منها القانون الجبائي الدولي أحكامه تنقسم إلى: التشريع الداخلي، الاتفاقيات الجبائية بين الدول المختلفة و مصادر أخرى.

الفرع الأول: التشريع الداخلي

إن التشريع الداخلي بإمكانه أن يسوي بعض الوضعيات الجبائية التي تحوي جوانب دولية، على سبيل المثال البنود التي تحدد إخضاع الأشخاص للضريبة في دولة بالنسبة للمداخل المحقة في دولة أخرى، أو شروط الإعفاء الجبائي للسلع الموجهة للتصدير⁽³⁾. و يقصد بالتشريع الداخلي الدستور و القوانين الأساسية و القوانين العادية و اللوائح .

فالدستور هو القاعدة الأساسية لجميع القواعد القانونية في الدولة، و منه تستمد وجودها و شرعيتها، أما القوانين الأساسية فهي قوانين تعالج موضوعات تعتبر بطبيعتها وجوهرها دستورية، إلا أنها تصدر من السلطة التشريعية العادية و المختصة بإصدار القوانين الأساسية، و القوانين العادية هي تلك التي تصدر من السلطة التشريعية في الدولة، في المجال الضريبي، ينظم المشرع الظروف و الشروط التي يتم فيها فرض الضرائب على الدخل و الثروات و السلع⁽⁴⁾.

و تأتي اللوائح في سلم التشريع الداخلي، و هي عبارة عن نصوص تطبيقية تتمثل في المراسيم و الأوامر الإدارية، فهي تستند إلى قوانين سنتها السلطة التشريعية، و تقتصر على وضع القواعد التفصيلية اللازمة لتنفيذ هذه القوانين، و في المجال الضريبي تصدر تعليمات و منشورات دورية تبين فيها وجهة نظرها في المسائل الضريبية، و يوجد نوعان من المنشورات التفسيرية التي تصدرها الإدارة الضريبية الأولى عامة و ملزمة للإدارة الضريبية، و الثانية خاصة أي تمثل تفسيراً خاصاً للوضع الضريبي المكلف معين، و نظراً لخصوصية هذا النوع من المنشورات، فإنه يتم نشره بعد حذف اسم المكلف⁽¹⁾.

الفرع الثاني: القانون الاتفاقي

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

يطلق مصطلح القانون الاتفاقي على الاتفاقيات (المعاهدات) الدولية، حيث تتضمن مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين دولتين أو أكثر في مجال معين.

و الاتفاقيات بصفة عامة إما أن تكون بين دولتين ، و تعرف باسم الاتفاقيات الثنائية، و إما أن تكون بين أكثر من دولتين ، و تعرف باسم الاتفاقية الجماعية، وهذه الاتفاقية يمكن أن تكون اتفاقية جانبية لتحقيق أهداف جانبية معينة و يمكن أن تكون غير جانبية و لكي تتضمن نصوصا تتعلق بالضرائب، مثال ذلك المعاهدات المتعلقة بالتعاون الاقتصادي أو التعاون الثقافي و التقني أو التعاون الفني و العلمي⁽²⁾.

و قد ثبت من التطبيق العملي أن الاتفاقيات الثنائية هي الأسلوب الأمثل لتحقيق هدف الدول في المجال الضريبي، بينما يتعذر في كثير من الأحيان على الاتفاقيات الجماعية أن تحل مشكلتي الازدواج و التهرب الضريبي الدولي، نظرا لتباين النظم الضريبية السائدة في الدول المختلفة، و تعارض مصالح هذه الدول مع بعضهما البعض⁽³⁾، غير أن هذا الشكل من الاتفاقيات له قدرة أكبر على حل مشكلة التعدد الضريبي و بالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف.

الفرع الثالث : مصادر أخرى

تتمثل المصادر الأخرى في العرف الدولي، الفقه، أحكام المحاكم الدولية و الوطنية و تتمثل فيما يلي:

أولاً: العرف الدولي

يعتبر العرف الدولي أحد مصادر القانون الجبائي الدولي، و المقصود بالعرف الدولي مجموعة الأحكام القانونية غير المكتوبة، التي تنشأ من تكرار التزام الدول لها في تصرفاتها مع غيرها في حالات معينة بوصفها قواعد تثبت لها في اعتقاد غالبية الدول المتحضرة وصف الإلزام القانوني⁽¹⁾، و يظهر دور العرف كمصدر للقانون الضريبي الدولي عند إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج و التهرب الضريبي الدولي بين الدول، حيث تتضمن مثل هذه الاتفاقيات الأموال و الدخول و النشاطات الخاضعة للضريبة و التي تصاغ من أجلها المعايير المناسبة لتجنب حدوث ازدواج ضريبي لهذه الأوعية الضريبية، وفقا للقاعدة

الإقليمية فإنه يتم استبعاد الاقتطاعات الضريبية التي تتم طبقاً للقوانين الداخلية للدول المتعاقدة، و يترتب على ذلك قاعدة عرفية مقتضاها أن الاتفاقيات المذكورة تلزم كل دولة متعاقدة بإعفاء المادة الخاضعة للضريبة طبقاً للقانون الداخلي لها، بإخضاع المادة الذي يسمح القانون الداخلي بإخضاعها للضريبة.

و على ذلك فإن غالبية الدول تسمح للاتفاقيات الدولية بإمكانية تجنب الالتزامات التي تقع على المكلفين، و التي يفرضها القانون الداخلي أو التخفيف منها، وعلى العكس من ذلك لا تسمح تلك الاتفاقيات بزيادة عبء الضريبة سواء بزيادة سعرها أو إنشاء ضرائب جديدة⁽²⁾.

ثانياً: الفقه يقصد بالفقه كمصدر للقانون الجبائي الدولي مؤلفات أساتذة القانون المالي و الضريبي في الدول المختلفة، فضلاً عن تقارير المنظمات المتخصصة في المجال الضريبي، (و من بين المنظمات الدولية الخاصة غير الرسمية نجد الجمعية الدولية للجباية)^{*}، و كذلك إسهامات الهيئات الدولية (و من بينها هيئة الأمم المتحدة و كذلك منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE)⁽³⁾.

ثالثاً : أحكام المحاكم الدولية و الوطنية

إن الأحكام التي تصدرها المحاكم و هي تفصل في المنازعات بين المكلفين و الإدارة الضريبية تكون ملزمة إذا تعلق النزاع بتطبيق و تفسير اتفاقية جباية دولية، و الأصل أن هذه المنازعات تعرض على محاكم الدولة المختصة بنظر منازعات الضرائب، و مع ذلك توجد محاكم المجموعة الأوروبية، والتي تختص بالفصل في المنازعات عند تعارض فرض ضريبة على المكلفين مع التعليمات الصادرة من المجموعة الأوروبية، نخلص مما تقدم إلى أن أحكام المحاكم الدولية تلعب دوراً متزايداً في تحديد وجود قواعد القانون الجبائي الدولي⁽¹⁾.

المحور الثالث: الازدواج الضريبي الدولي

ظاهرة الازدواج أو التعدد الضريبي من المشاكل التي تثار عند تصميم أي نظام ضريبي، وليس هناك فرق بين الازدواج الضريبي المحلي أو الدولي فكلاهما يمارس تأثيره السلبي على المؤسسة، فتحفيز استثمارات الاستثمارات يستهدف أيضا إعدادها لإمكانية تدويل نشاطها، وهذا يستدعي تعريف الظاهرة وأثرها .

أولا. مفهوم الازدواج الضريبي وشروط تحققه: للازدواج الضريبي مفهومه الخاص وشروط تحققه كما سنرى فيما يلي:

1. تعريف الازدواج الضريبي: يقصد بالازدواج الضريبي "فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها في النوع أو الطبيعة على نفس المؤسسة وعلى نفس الوعاء لأكثر من مرة وعلى ذات المدة المستحقة عنها الضريبة".²⁵ ويكون الازدواج الضريبي دوليا عند خضوع نفس الدخل أو بعض عناصره لضرائب أكثر من دولة في نفس مدة استحقاق الضريبة.²⁶

2. شروط تحقق الازدواج الضريبي: تتمثل شروط تحقق الازدواج الضريبي في :

أ. وحدة الضرائب المفروضة: باختلاف الضرائب المفروضة على نفس مال للممول ينفي وجود الازدواج الضريبي.

ب. وحدة الشخص الخاضع للضريبة : يخرج من نطاق الازدواج الضريبي الضرائب المفروضة بالاشتراك بين شخصين، بحيث يحصل كل شخص الضريبة المستحقة عن الجزء العائد اليه من الدخل.

و تثار هنا حالة إخضاع مداخيل شركات الأموال إلى الضريبة على أرباح الشركات، وإخضاع نفس المداخيل عند توزيعها على الشركاء إلى الضريبة على الدخل، فإن كان هذا الازدواج الضريبي لا يعد ازدواجا من الناحية القانونية لأن الشركة شخص معنوي و المساهم شخص طبيعي أي أن الضريبة تتعلق بشخصين مستقلين، لكن من الناحية الاقتصادية يعتبر ازدواج ضريبي لأن المادة الخاضعة هي نفسها في الحالتين.

ج. وحدة المال الخاضع للضريبة ومدة فرضها: يتحقق الازدواج الضريبي بخضوع نفس المال لنفس الضريبة أكثر من مرة .

د. وحدة مدة فرض الضريبة: يتحقق الازدواج الضريبي بخضوع نفس المال لنفس الضريبة أكثر من مرة في نفس المدة التي تحققت فيها المادة الخاضعة للضريبة

ثانيا. أنواع الازدواج الضريبي: هناك من يميز بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي،²⁷ غير أنه عادة ما يتم تصنيف الازدواج الضريبي بحسب معيار الإقليمية إلى:

1. الازدواج الضريبي الداخلي: هو ذلك الازدواج الذي يتم داخل حدود الدولة الواحدة، وقد يكون مقصودا إذ تعتمد السلطة إحدائه لتحقيق بعض الأهداف منها:

- الحاجة إلى إيرادات استثنائية لمواجهة ظروف طارئة، وللتمييز في المفاضلة الضريبية للمداخيل تبعا لمصدرها؛
- زيادة الأعباء على بعض المؤسسات للحد من منافسة المؤسسات الكبيرة مثلا للمؤسسات الصغيرة؛
- تجنب رفع المعدلات الضريبية مباشرة و استبدال ذلك بفرض ضريبة مشابهة.

2. الازدواج الضريبي الدولي :

أ. تعريف الازدواج الضريبي الدولي: هو ذلك الازدواج الذي يتم بين دولتين أو أكثر، وقد يكون مقصودا و قد يكون غير مقصود، فبالنسبة للازدواج غير المقصود يكون نتيجة عدم التنسيق الضريبي ما بين الدول، حيث تقوم كل دولة بشريع أحكامها الضريبية دون مراعاة تشريعات باقي الدول، أما الازدواج المقصود فيكون بهدف تحقيق:

- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية ؛
- الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية لكفاية رأس المال الوطني؛
- منع خروج رؤوس الأموال الوطنية لحاجة المؤسسات المحلية إليها .

ب. أسباب الازدواج الضريبي الدولي : تنحلي الأسباب الرئيسية للازدواج الضريبي الدولي في:²⁸

- اختلاف معايير الخضوع للضريبة : نتيجة تباين معايير تحديد الوعاء الضريبي، ما قد يؤدي إلى تراكم الضرائب في أكثر من دولة لنفس الشخص أو لنفس الدخل و في نفس الفترة الزمنية؛ حيث تختلف الدول في نوع المبدأ أو الأسس المعتمد عليه في الإخضاع للضريبة بين الدول:
- مبدأ التبعية السياسية (عالمية الإيراد): حيث يقصد بالتبعية السياسية أن يتم فرض الضريبة على رعايا الدولة التابعين لها سياسيا بغض النظر عن مكان تواجدهم أو مزاوتهم لنشاطاتهم أي سواء كانوا مقيمين داخل الوطن أو خارجه.

- مبدأ التبعية الاقتصادية: فيقر بحق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تتوّل إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول.

- مبدأ التبعية الاجتماعية: تدل التبعية الاجتماعية على حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤدي إلى الأشخاص المقيمين بالدولة دون الأخذ بعين الاعتبار مصدر هذه الدخول.

→ اختلاف تفسير المصطلحات التقنية: نتيجة اختلاف التشريعات الضريبية حول المفاهيم الضريبية الأساسية مثل الإقامة، للوطن، و المنشأة الدائمة. فبعض القوانين الضريبية الوطنية تركز في تحديد موطن الضريبي على فكرة الإقامة الرئيسية في حين يركز البعض منها على فكرة موقع المصالح الرئيسية للمسؤول أو حصوله على دخل مصدره تلك الدولة²⁹؛ ويترتب على الثباين في مدلول هذه المصطلحات إمكانية وجود تعدد ضريبي على نفس الوعاء الضريبي.

→ اختلاف التنظيم التقني لضرائب الدخل: يؤدي الثباين في التنظيم التقني لضرائب الدخل إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي، بسبب تأثيره على تحديد معايير الخضوع للضريبة، فعادة ما يؤخذ بمعيار المصدر أو الإقليمية بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بمعيار الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة ذات الطابع الشخصي؛

→ ظهور التجارة الإلكترونية: أدى إلى ارتفاع درجة احتمال حدوث الازدواج الضريبي على نفس المعاملة التجارية الإلكترونية الواحدة، نظراً لاختلاف مكان دفع قيمة المعاملة التجارية عن موطن الشركة المستفيدة منها، إذ ترى كل دولة أحقيتها في فرض الضريبة.³⁰

ثالثاً. آثار الازدواج الضريبي: ينتج عن الازدواج الضريبي الآثار الآتية:

1. زيادة العبء الضريبي على المؤسسة: فبغض النظر عن نشاطها ويحد من دور السيادة الضريبية في تحفيز الاستثمار؛
2. تثبيط الاستثمار: فهو يشكل عاملاً مشطاً للاستثمار المحلي و عائفاً أمام تدفق الاستثمار الأجنبي، بسبب تأثيره السلبي على العائد الذي يرغب المستثمر في تحقيقه، الأمر الذي قد يدفعه إلى الانحياز عن الاستثمار؛
3. عدم عدالة توزيع العبء الضريبي: يؤدي الازدواج الضريبي القانوني إلى توزيع العبء الضريبي توزيعاً غير عادل بين المستثمرين داخل الدولة الواحدة، بينما يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى التوزيع غير العادل للعبء الضريبي بين المستثمرين المحليين والمستثمرين الأجانب؛
4. تقييد حركة رؤوس الأموال: الازدواج الضريبي ينعكس سلباً على منافع الدول المتقدمة والدول النامية على السواء، لأن انتقال رؤوس أموال الدول المتقدمة للاستثمار في الدول النامية يمكنها من تصريف فائض مدخراتها في فرص استثمارية مربحة ويجنبها ما يحدثه بقاء هذا الفائض داخلها من آثار انكماشية تضر بالاقتصاد الوطني، في ذات الوقت تستفيد الدول النامية من استغلال موارد الإنتاج المعطلة لديها بسبب ندرة رؤوس الأموال اللازمة لاستغلالها.³¹ وهو ما يضعف حوافز الاستثمار الدولي.

5. يعوق حركة انتقال الأشخاص والأموال ، ويضعف من سيولة عناصر الإنتاج ويعرقل سير العلاقات الاقتصادية الدولية.
- لذلك لابد من العمل على معالجة الظاهرة داخلها من خلال وضع التشريعات التي تمنع حدوثها، و خارجياً من خلال التنسيق الجبائي الدولي أو التوحيد الجبائي أو عن طريق الاتفاقيات الجبائية الدولية.³²

رابعاً. أساليب معالجة الازدواج الضريبي الدولي: يقضي حصول الازدواج الضريبي الدولي إلى بعض الآثار السلبية من الناحية الاجتماعية ، المالية والاقتصادية ، إذ يؤدي من الناحية الاجتماعية إلى الإخلال بالعدالة الاجتماعية عن طريق تحميل المكلف أكثر من طاقته ، أما اقتصادياً فيدفع الازدواج الضريبي إلى تهريب رؤوس الأموال والحد من انتقالها وكذا الإحجام عن إقامة مشاريع اقتصادية جديدة ، أما مالياً فيؤدي إلى التهرب من الضريبة.

لمواجهة هذه المشاكل كان لابد من البحث عن الوسائل والأساليب الكفيلة بمعالجة هذه الظاهرة ، ومن أهم هذه الأساليب نجد³³:

أ. تنظيم الضريبة: يستطيع المشرع أن يتخذ من الإجراءات ما يكفل عدم تحقق الازدواج الضريبي الدولي، بصرف النظر عما تقرره الدول الأخرى في هذا الشأن، ويتم ذلك بإقرار قانون يقضي صراحة بإعفاء المكلف من دفع ضريبة معينة إذا أثبت أنه دفعها إلى دولة أخرى، أو عن طريق احترام كل دولة لمبدأ الإقليمية الضريبة فلا يمتد اختصاصها لمالي خارج حدودها وبذلك تعفي مواطنيها المقيمين في دولة أخرى دفع الضرائب المفروضة عليهم في الدول التي يقيمون فيها.

ب. الاتفاقيات الدولية: الاتفاقيات الدولية وهي عبارة عن اتفاقيات ثنائية موقعة من طرف دولتين من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المشتركة، كالانفتاح على الإجراءات التي تكفل علاج المشاكل الناتجة عن الازدواج الضريبي الدولي ، كما يمكن أن تكون اتفاقيات تبرمها الدول مع هيئات دولية تلتزم الدول بمقتضاها معالجة الازدواج الضريبي الدولي ، وقد قامت منظمة الأمم المتحدة ومن قبلها عصبة الأمم بدور بارز في عقد مثل هذه الاتفاقيات لفض النزاعات الضريبية الدولي بوصفه عائفاً من عوائق حرية تداول الثروات ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة.

II. التهرب الضريبي الدولي

أولاً. تعريف التهرب الضريبي الدولي: يعرف التهرب الضريبي الدولي على أنه:

- "كل انتهاك إرادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب الدخول ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة"¹¹.
- استغلال التغيرات والقائص والتسهيلات في التشريعات الداخلية وفي الاتفاقيات الجبائية من أجل تفادي الضرائب أو الانقاص منها"¹².
- عرفته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أنه "كل فعل يقوم به للكلف بالضريبة، ويستدعي انتهاك القانون عندما ينصرف هذا للكلف عن قصد بغية حجب مداخيله عن الضريبة"¹³.

- "تهرب اقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع، يمثل في ضياع مورد من اللورد الأساسية والحوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة بل الأثر المترتب عنها، وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع"¹⁴.

ثانياً. أساليب التهرب الضريبي الدولي: لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات عابرة القارات، ويرجع ذلك إلى نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس فتح أسواق جديدة بين اقتصاديات الدول المختلفة .

ولما كان الهدف الأساسي لهذه الشركات تحقيق أقصى ربح وبأقل تكاليف وعبء ضريبي ممكن، فهي تلجأ إلى التهرب الضريبي للتقليل من هذا العبء بصفة جزئية أو التخلص منه كلية عن طريق آليات وهي:

1. التهرب عن طريق الجناات الضريبية: تعتمد معظم الشركات متعددة الجنسيات إلى الاستثمار أو نقل نشاطها إلى الجناات الضريبية ، لما تفره من امتيازات ومميزات ضريبية تصل في الكثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول والأنشطة، وبذلك تستفيد هذه الشركات من تخفيف عبئها الضريبي في الدولة الأم ، والحصول على أرباح كاملة دون أي اقتطاعات في دول الجناات الضريبية. ويتم التهرب الضريبي باستخدام الجناات الضريبية عن طريق:
- أ. إنشاء الشركات الوسيطة أو الساترة (الوهمية) في الجناة الضريبية: تعد الشركات الوهمية منشآت اصطناعية هدفها تجنب الخضوع للعادي للضرائب من خلال الاستفادة من المزايا التي تمنحها الجناات الضريبية وذلك للحصول على تحويلات الأرباح من فروع المجموعة المتواجدين في دول يكون بها الضغط الجبائي مرتفع. تكون هذه التحويلات في شكل أرباح أسهم، فوائد تأدية خدمات، بيع أو شراء بأسعار مضخمة أو منخفضة أو وهمية ، إذ ينهض كيان الشركة الساترة على مجموعة من العناصر هي¹⁵:
- أنها شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبة منخفض أو لا تفرض ضرائب فيها نهائياً (كما في الملاهي الضريبية).
- يتم تأسيس هذه الشركة والسيطرة عليها من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في بلد ذي معدل ضريبة مرتفع.
- استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أساس إدارة الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الساترة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل.

تتميز هذه المنشآت بعدد من المزايا أهمها:

- تجنب الضريبة على حصة الأرباح الموجهة للشركات الوهمية المتواجدة في البلدان التي تتميز بأنظمة ضريبية تفضيلية؛
- إمكانية إعادة استثمار الفوائد المتراكمة في بلدان أخرى، وعدم دفع الضرائب على الأرباح الفصل عليها من جراء هذه العملية؛
- استعمال الأرباح المتراكمة في صفقات مختلفة كإجراء أسهم في بعض الأحيان ؛
- استخدام الشركة الوهمية كأداة لعبور المنتج من الشركة الأم إلى فروعها الأخرى، وذلك بعد ما تقوم الشركة الأم ببيع منتجات منخفضة السعر إلى شركة وهمية تكلف بدورها بإعادة بيع هذه المنتجات وبأسعار مرتفعة لفروع الشركة مما يؤدي إلى تراكم الأرباح في الشركة الوهمية والتي تستفيد من عدم دفع الضرائب على هذه الأرباح.¹⁶

والصعب في هذه الطريقة تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات ومكانهم، فالقتر في الجناة الضريبية وهي، في حين أن للقتر الحقيقي في البلد الأم، ومن هناك تقوم هذه الأخيرة بالإدارة والنوحيه.¹⁷

يأخذ التهرب الضريبي باستخدام الشركات الوهمية صورتين:

- قبل توزيع الأرباح: يكون التهرب عن طريق زيادة أو نقصان النفقات بطريقة صورية، مما يقلل من العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع ، وتزد منه في دول الجناات الضريبية.
 - بعد توزيع الأرباح : إن الشركات الوليدة الكائنة في الجناة الضريبية لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة ، فتقوم إما باستثمار هذه الأرباح في الجناة الضريبية وإما تحويلها من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى دول الجناات الضريبية أو تقوم بتحويلها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة.
- يجدر الإشارة إلى أن التهرب الضريبي في هذه الحالة هو تهرب اقتصادي لا انتهاك فيه للقانون ، يتم على أساس الاستفادة من اختلاف العبء أو الضغط الجبائي بين الدول وهو ما يؤثر على الاقتصاد القومي ككل حيث يضيع جزء كبير من الإيرادات الضريبية الخاصة بتلك الدول.

2. التهرب باستخدام أسعار التحويل : أسعار التحويل هي عبارة عن أسعار داخلية تستعمل لتسوية المعاملات الداخلية في إطار الشركات دولية النشاط ويقصد بها ذلك السعر الذي تحدده الشركة الأم لبيع أو استئجار الأموال المادية والمعنوية من سلع وخدمات وتكنولوجيا إلى الشركة الوليدة ، أو من الشركة الوليدة إلى شركة وليدة أخرى ، على أن يقتصر التعامل على للمعاملات التي تتم داخل إطار مجموعة الشركة دولية النشاط.

يتم التلاعب بأسعار التحويل قصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خصوصاً في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن، أو أن البلد المضيف يفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح، وتمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة إلى الشركات دولية النشاط،¹⁸ فقيمة الأرباح تتحدد مقدماً وفقاً لأسعار التحويل التي يتم بناء عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات، ومن ثم فإنه يسهل تخفيف أعباء الضريبة وفقاً لهذه الآلية. يأخذ التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل صورتين:

أ. التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح : يتم عن طريق التلاعب بالمادة الخاضعة للضريبة سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم للاستفادة من التباين في الأنظمة الضريبية واللجوء للنظام الضريبي الأكثر ملاءمة، ويكون ذلك إما بأن تكون الشركة الوليدة قائمة في دولة من دول الجناح الضريبية ، إذ تحاول زيادة أرباحها الخاضعة للضريبة خاصة في حالة ما إذا كانت الشركة الأم متواجدة في دولة ذات نظام ضريبي متشدد ، ويكون ذلك عن طريق تخفيض نفقاتها وزيادة إيراداتها مما يؤدي إلى تخفيض قيمة الضريبة المفروضة على إجمالي الربح في الدولة الأم وهو ما تصبو إليه معظم الشركات دولية النشاط. وإما بأن تقلل الشركة الوليدة من أرباحها إذا ما كانت كاتبة في دولة ذات نظام ضريبي متشدد ويتم ذلك عن طريق رفع النفقات وتخفيض الإيرادات.

ب. التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح : ويكون عن طريق إنشاء شركة وسيطة تابعة للشركة الأم ، تعرف بالشركات الوهمية أو السائرة ، وهي شركات مالية يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المحققة بالفعل من شركة أخرى ليعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل، ويتم تحريك الشركة دولية النشاط من الضريبة مرتفعة السعر في البلد الأم بتحويلها للأرباح المحققة إلى الشركة الوسيطة ليعاد استثمارها في الخارج بما يحقق مصالحها وفي ظل ظروف ملائمة.¹⁹

ت. عند قيام إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات متعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تؤخذ الأسعار الجارية ولتداول في الأسواق والمحاسبان، وإنما تقوم الشركة متعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار²⁰

3. التهرب عن طريق آلية المنشأة الثابتة : ظهر مصطلح للمنشأة الثابتة حديثاً وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات، التي تلجأ إلى استعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي، فمشكلة وجوب خضوع الشركات متعددة الجنسيات للضريبة وتلافياً لظاهرة الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي كان لزاماً وجود حل على هذا المستوى. لهذا فقد استقر الفقه الضريبي الدولي على مبدأ مهم هو " ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة"²¹ وفي هذا المجال حاولت مختلف المنظمات الدولية والاتفاقيات الضريبية الصادرة عن بعض الهيئات الدولية تبني فكرة المنشأة الثابتة لمعالجة الشركات متعددة الجنسيات. بخصوص المقصود بالمنشأة الثابتة يمكن رصد اتجاهين أساسيين توصل إليهما الفقه الاقتصادي في هذا الصدد²² :

- الاتجاه الأول : نظرية تحقق الدخل: وفقاً لهذه النظرية يتم تعريف للمنشأة الثابتة بكونها تلك المنشأة التي تمارس نشاطاً يسهم إسهاماً مباشراً في تحقيق الربح، أي إن هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشأة الثابتة وتحقيق الربح.

- الاتجاه الثاني : نظرية التبعية الاقتصادية : طبقاً لهذه النظرية يرتبط مفهوم المنشأة الثابتة بالمنشآت كلها التي تُعد جزءاً متكاملًا من اقتصاد الدولة، سواء أسهم إسهاماً مباشراً أم غير مباشر في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي. باعتبار أن النشاطات التي تزاولها تعد نشاطات حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة. أما حسب منظمة (OCDE) فمصطلح المنشأة الثابتة يشير إلى منشأة ثابتة للأعمال يمارس للمشروع الأم بواسطتها كل أو جزء من نشاطها²³ وأن المنشأة الثابتة تتضمن خصوصاً: (- مقر الإدارة - الفرع - مكتب - مصنع - مشغل - منجم - بئر البترول أو الغاز - مكان استخراج الموارد الطبيعية - موقع البناء أو التركيب) وضرورة ممارسة أي من النشاطات المذكورة سابقاً منذ 12 شهراً. وحسب للمنظمة يجب توافر ثلاثة عناصر أساسية حتى نكون بصدد منشأة ثابتة :

- تموقع مادي أو إقامة أعمال أي هيئات، آلات؛

- يجب أن تكون الإقامة ثابتة، أي تمتع بشيء من الديمومة.

- يجب أن تمارس المؤسسة نشاطها بواسطة هذه الإقامة.

يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الثابتة بإحدى الطرائق الآتية:

- إما أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلية من الضرائب.

- أما إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلجأ إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتفسيحها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التنسيق، التوزيع،...) بحيث إنه لو أخذت كلاً منه منفرداً لا تمثل منشأة ثابتة، ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.²⁴

4. التهرب عن طريق التجارة الالكترونية: من أهم المشاكل التي تقف عائقاً أما فرض الضرائب والرسوم على عمليات وصفقات التجارة الالكترونية مايلي:

- سهولة التهرب في عائد التجارة الالكترونية لأنها غير منظورة.
- صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت.
- صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي للتجارة الالكترونية.
- عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبياً.
- الحرص على حرية التجارة الالكترونية وعدم فرض عوائق عليها.
- انعكاس الحوادث في مجال التعاون الضريبي الدولي .
- عدم تطوير الإدارات والإطارات بما يتلاءم مع التجارة الالكترونية.

ثالثاً. آليات مواجهة التهرب الضريبي الدولي:

في إطار التهرب الضريبي الدولي، تعد الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف أهم سبل العلاج . إلا أن الدولة يمكنها استعمال طرائق وقائية أو جزائية داخلية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي.

1. على المستوى الداخلي: تستطيع الدولة لما لها من سلطة وسيادة على أراضيها سن إجراءات صارمة وفرضها لعقوبات ردعية في نصوصها التشريعية (غرامات التأخير، عقوبات جنائية وجنائية) بهدف فرض التزام أكثر على المكلفين بأداء الضريبة، من بين هذه الإجراءات نجد:

- إلزام المصارف والمؤسسات المالية التي تتم عن طريقها التحويلات المالية بخضوع قيمة الضرائب المستحقة على المداعيل المحولة إلى الخارج من طرف الأجانب والناشئة عن مشاريعهم الاستثمارية داخل الوطن، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة.

- إجبار المكلفين على وضع وتقديم بيان بتصريحات عن أملاكهم الموجودة في الخارج، وهذا سعيًا وراء تحديد مراكزهم المالية وتحصيل الضريبة منهم.
- فرض رقابة على عملية تحويل رؤوس الأموال الداخلة من الوطن وإليه، وهذا بالتعاون مع إدارات وهيئات أخرى كإدارة الجمارك التي يمكنها إفادة الإدارة الضريبية ومساعدتها في هذا المجال.

2. على المستوى الخارجي: اتخذت ظاهرة التهرب الضريبي بعداً عالمياً مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات وتحرير حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية، ومنه زيادة إمكانية التهرب الخارجي أو الدولي بكل سهولة . هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية للمكافحة والحد من هذه الظاهرة، ويكون ذلك في إطار التعاون الدولي لتبادل المعلومات في شكل اتفاقيات ومعاهدات ثنائية، (الاتفاقيات المحلية، التسهيل الجبائي، المساعدة الادارية للشبانة في المجال الضريبي، الشفافية للصيرنة، الشفافية الضريبية، المساواة في المعاملة بين المستثمر الأجنبي والمحلي).

المحور الخامس: المنافسة الضريبية الدولية.

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

أولاً، مفهوم المنافسة الضريبية: أنتج الاهتمام الواسع و المتزايد من قبل الباحثين في هذا الموضوع العديد من التعاريف نورد البعض منها فيما يلي:

1. تعريف **Janeba.E**: "هي الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات".³⁴

2. تعريف **philippe Dider**: "هي نتيجة لظاهرة العولمة و تعبر عن العلاقة بين الدولة و للمستثمرين، خاصة في ظل التبادل التجاري الحر الذي يتم خارج الحدود الإقليمية للدول بما يمكن من تحرير حركة رؤوس الأموال، و من ثم فهي الخفض غير المرتقب لنسب الضرائب من قبل الدولة".³⁵

3. تعريف **Marini philippe**: "هي الفوارق الموجودة بين الأنظمة الضريبية للدول نتيجة تنامي ظاهرة التنافسية الضريبية بينها، من أجل السيطرة على مورد عالمي مهم متمثل في تدفق رأس المال الأجنبي لأي دولة، مما يخلق تبايناً في أداء هذه الدول من الجانب الضريبي وفق التنافس الضريبي الحاصل بينها، مما يؤدي إلى الصراع من أجل البقاء، و يهدد الدول التي لا تملك مؤهلات و إمكانيات البقاء، فتسحب من السوق، و هذا ما حدث في دول أوربا".³⁶

4. تعريف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية: "هي ظاهرة عالمية تحصل عندما تتنافس الدول فيما بينها من أجل الحصول على أكبر حجم من تدفقات الاستثمار الدولي، أو توفير مناخ مساعد لاستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، مما يوفر للمستثمر بدائل لاختيار البلد لمراد الاستثمار فيه".³⁷

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

ثانياً، أنواع المنافسة الضريبية: تعددت معايير تصنيف للمنافسة الضريبية، غير أن المهم هو ربط التصنيف بما يترتب عنها من إيجابيات أو سلبيات، و على هذا الأساس تصنف إلى منافسة ضارة و منافسة غير ضارة:³⁸

1. المنافسة الضريبية الضارة: تدعى أيضاً بالمنافسة الضريبية غير المشروعة، نتيجة الضرر الذي تسببه للدول المضيفة للاستثمار أو الدول المشاركة في السوق على السواء. و ينحلي 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 استفادتها للاستثمار الأجنبي من ذلك ضياع فرص الاستفادة من التكنولوجيا المتقدمة المرافقة للاستثمارات الأجنبية، و حرمانها من التدفقات المالية بالعملة الصعبة.

لصعوبة الحكم على أجراء ضريبي معين (منح مزايا) على أنه ضار أو غير ضار، فقد سعت دول الاتحاد الأوروبي ودول منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية إلى وضع مجموعة من معايير لتحديد الممارسات الضريبية الضارة، تمثلت فيما يلي:³⁹

(أ). المعايير المرتبطة بالحوافز الضريبية: أبرز معايير تحديد الممارسات الضريبية في هذا المجال هي: - مدى منح المزايا الضريبية إلى غير المقيمين أو إلى معاملات تتم مع غير المقيمين؛ - مدى فصل و عزل السوق المحلي حتى لا يستفيد غير المقيمين من المزايا الممنوحة؛ - مدى منح مزايا ضريبية، حتى و إن لم يوجد أي نشاط اقتصادي حقيقي أو أي حضور اقتصادي جوهري في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية؛ - مدى شفافية منح لمزايا الضريبية، و ما إذا كان انعدام الشفافية ضريبية ناتج من كون القواعد القانونية المعمول بها كانت موضوع تسامح غير شفاف على المستوى الإداري؛

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

(ج). المعايير المرتبطة بالمادة الخاضعة للضريبة و الاتفاقيات الضريبية الدولية: و تتعلق هذه المعايير بما يلي: - مدى وجود اصطلاحية في تعريف و تحديد القاعدة أو المادة الخاضعة للضريبة؛ - مدى دخول الدولة في شبكة واسعة من الاتفاقيات الدولية أو ترفيتها لأنظمة ضريبية تفضيلية كوسيلة لتخفيض الضريبة.

تعد الجناح الضريبية⁴⁰ الشكل الأكثر إضراراً من المنافسة الضريبية نتيجة مستويات الإحضاع المنخفضة التي تفرها الأنظمة الضريبية بما من حصة، و إحتضانها للأنشطة المالية خارج الحدود.

2. المنافسة الضريبية غير الضارة: تدعى المنافسة الضريبية للمشروعة، و تستمد مشروعيتها من عدم تسببها في أضرار للدول المعنية بها، فهي تحقق منافعاً للدول المستقلة للاستثمار و للدول المستثمرة على السواء. فهي تمكن من جذب الاستثمار الأجنبي و إقامة الشراكة في مجال الاستثمار و غيرها، و ما يتبع ذلك من توفير مناصب الشغل و غيرها.⁴¹

ثالثاً، آثار المنافسة الضريبية: تبعاً لتصنيف المنافسة الضريبية اعتماداً على معيار الضرر الذي قد تسببه من عدمه، فإن هذه الظاهرة قد تترتب عنها العديد من الآثار، منها الإيجابية و منها السلبية، كما ستوضحه فيما يلي:⁴²

1- الآثار الإيجابية: يترتب عن المنافسة غير الضارة العديد من المزايا بالنسبة للدول المضيفة للاستثمار، و كذا المستثمرين الأجانب، يمكن إيجاز أهمها في الآتي:

أ- جذب الاستثمارات الأجنبية: تعد الضريبة من أهم العناصر لمشكلة المناخ الاستثماري، و تؤثر بشكل كبير على فرص نجاح أو فشل المشروعات الاستثمارية في بلد ما،⁴³ وبذلك تفرح المنافسة الضريبية أمام المستثمر العديد من البدائل والخيارات للمفاضلة بين الاستثمار في دولته الأصلية أو في غيرها من الدول، و ذلك بحسب مستوى الضغط الضريبي، فهو يفضل الاستثمار في الدول المضيضة إذا كانت تتيح له أفضل الامتيازات الضريبية و على حساب دولته الأصلية نتيجة ارتفاع مستوى الضغط الضريبي بها، و العكس صحيح؛

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

ج- توفير السيولة بالعملية الصعبة: نتيجة التنافس بين المستثمرين الأجانب، تتمكن الدول المضيضة من توفير موارد كبيرة من العملة الصعبة، يمكنها توظيفها في تغطية احتياجاتها الاقتصادية؛

د- المزايا المرتبطة بالسيادة و مواجهة الدول : يرى أنصار المنافسة الضريبية أن لها مزايا أخرى كونهما تسمح: - لكل دولة (منطقة، إقليم، بلدية) بممارسة سيادتها و بتتبع الخيارات - لكل الدول بتعويض العوائق الجغرافية مثل البعد عن الأسواق؛ - بمحاوية ميل بعض الدول إلى إخضاع رأس المال أكثر من العمل و الاستهلاك⁴⁴.
2. الآثار السلبية: تتحلى أبرز سلبيات المنافسة الضريبية الضارة بـ:

أ. الازدواج الضريبي الدولي: حيث يشمل حصول الدخل أو الربح لأكثر من مرة للضريبة أو لعدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، نتيجة تأثير قواعد الإقليم التي تقرها القوانين الضريبية الداخلية لهذه الدول خاصة في غياب الاتفاقيات الضريبية الدولية. حيث يجد المستثمر نفسه تحت طائلة قوانين أكثر من دولة واحدة،⁴⁵ فقد يخضع لقانون الدولة الأولى استنادا لفكرة الجنسية، و الثانية استنادا لفكرة الإقامة و الثالثة استنادا لفكرة مصدر الدخل؛

ب. التهرب الضريبي الدولي: نتيجة استغلال الثغرات والقناص والتسويلات في التشريعات الضريبية الداخلية والاتفاقيات الضريبية، من أجل تجنب الضرائب أو التخفيف من عبئها؛

ج. تآكل الوعاء الضريبي : تؤدي المنافسة الضريبية إلى تآكل الوعاء الضريبي و الانخفاض المستمر في الحصيلة الضريبية، بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تزيد الدولة على منحها. كما تتأثر الدول الأخرى بكل إجراء ضريبي تقوم به هذه الدولة من خلال نقص حصتها من رأس المال المستثمر أو نتيجة تقيدها بإجراء مضاد يشتمل في منح حوافز و إعفاءات أكثر، ما يقلل من مواردها الضريبية، و هو ما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة. و قد أظهرت دراسة قام بها الباحثان Thomsen & Woolcock عام 1993 مدى الانخفاض المستمر الذي لحق بأسعار الضرائب في بعض الدول الأوروبية، حيث خفضت ضريبة الدخل على الشركات ما بين عامي 1983 و 1993 من 45% إلى 39% في بنحيك، ومن 50% إلى 38% في الدنمارك، ومن 50% إلى 34% في أيرلندا ومن 49% إلى 46% في اليونان، و من 40% إلى 34% في بريطانيا.⁴⁶

د. تشويه هيكل التجارة و الاستثمار العالمي: تتيح المنافسة الجاهل أمام الشركات الاستثمارية و خاصة دولية النشاط، للتخطيط الضريبي الدولي الذي يقوم على اختيار الاستثمار في الدول التي تقدم مزايا أفضل، أو تساعد على تجنب الضرائب دون القيام باستثمارات حقيقية فيها، ما يتسبب في تشويه هيكل التجارة و الاستثمار العالمي، و تزايد الأعباء الإدارية التي تتحملها الدول لمواجهة تصرفات هذه الشركات، دون حصولها على إيرادات ضريبية مهمة، مما يفاقم العجز الموازي و يخفض النفقات العامة، و قد يجبر ذلك الدول إلى تبني نظم ضريبية ارتدادية للحد من إساءة للمستثمرين لسياسات التحفيز الضريبي.⁴⁷

هـ. اختلال قرارات الاستثمار و رفع الأعباء الضريبية و تكلفة الاستثمار: بحسب معارضها، فإنها تؤدي إلى:

- اختلالات في قرارات توظيف المشاريع؛ - تحميل الأعباء الضريبية للأوعية الأقل حركة؛ - قد تكون مكلفة من حيث جذب الاستثمارات و الأنشطة الاقتصادية للمكان غير المناسب، مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات أو سوء استخدامها⁴⁸.

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

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

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

3- تطبيق التوصيات و التوجيهات الخاصة بمحاورة المنافسة الضريبية الضارة: و للمنشئة بـ:

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

ب- الإلغاء، من خلال فحص الممارسات و القوانين المعمول بها و تظهيرها من الممارسات الضارة؛

ج- التعاون التكاملي بين الدول في محاربة التهرب الضريبي من خلال تبادل المعلومات و طبقا لقوانين كل دولة؛

د- العمل على وضع تدابير المضادة للتعسف، و لنضادة للممارسات الضارة ضمن القوانين الضريبية و الاتفاقيات لضمانة للازدواج الضريبي،⁴⁹ و يتم ذلك من خلال التنسيق الضريبي بين الدول، كونه الآلية الأهم لمواجهة المنافسة الضريبية، و الذي سيكون محتوى محور للوالت.