



كلية الشريعة والقانون بدمهور



جامعة الأزهر

مجلة البحوث الفقهية والقانونية

مجلة علمية محكمة
تصدرها كلية الشريعة والقانون بدمهور

بحث مستقل من

العدد الثالث والأربعين - "إصدار أكتوبر ٢٠٢٣م - ١٤٤٥هـ"

الجنات الضريبية الدولية بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي

International Tax Havens Between Attracting Foreign
Direct Investment And Exacerbating The Phenomenon
Of International Tax Evasion

الدكتور

محمد السيد محمد عطية بيبرس

أستاذ التشريعات الاقتصادية والمالية والضريبية المساعد
قسم القانون كلية العلوم والدراسات الإنسانية بالدوامي
جامعة شقراء، المملكة العربية السعودية

مجلة البحوث الفقهية والقانونية
مجلة علمية عالمية متخصصة ومُحكّمة
من السادة أعضاء اللجنة العلمية الدائمة والقارئة
في كافة التخصصات والأقسام العلمية بجامعة الأزهر

المجلة مدرجة في الكشاف العربي للإستشهادات المرجعية ARABIC CITATION INDEX

على Clarivate Web of Science

المجلة مكشّفة في قاعدة معلومات العلوم الإسلامية والقانونية من ضمن قواعد بيانات دار المنظومة

المجلة حاصلة على تقييم ٧ من ٧ من المجلس الأعلى للجامعات

المجلة حاصلة على تصنيف Q3 في تقييم معامل "Arcif" العالمية

المجلة حاصلة على تقييم ٨ من المكتبة الرقمية لجامعة الأزهر

رقم الإيداع

٦٣٥٩

الترقيم الدولي

(ISSN-P): (1110-3779) - (ISSN-O): (2636-2805)

للتواصل مع المجلة

+201221067852

journal.sha.law.dam@azhar.edu.eg

موقع المجلة على بنك المعرفة المصري

<https://jlr.journals.ekb.eg>

**الجناات الضريبية الدولية بين جذب الاستثمار الأجنبي
المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي**
**International Tax Havens Between Attracting Foreign
Direct Investment And Exacerbating The Phenomenon
Of International Tax Evasion**

الدكتور

محمد السيد محمد عطية بيبرس

أستاذ التشريعات الإاقتصادية والمالية والضريبية المساعد
قسم القانونو كلية العلوم والدراسات الإنسانية بالدوامى
جامعة شقراء، المملكة العربية السعودية

الجنات الضريبية الدولية بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي

محمد السيد محمد عطية بيبرس

قسم القانون، كلية العلوم والدراسات الإنسانية، جامعة شقراء، المملكة العربية السعودية.

البريد الإلكتروني: dr.mohamedpabers@su.edu.sa

ملخص البحث:

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة؛ التي تستخدمها الدول في تحقيق الأهداف الاقتصادية، كمحاربة الضغوط التضخمية والانكماشية، وكذلك تحقيق الأهداف الاجتماعية مثل مساعدة ودعم الفئات الضعيفة والفقيرة، كما أصبح للضريبة دور بارز في توجيه العلاقات الاقتصادية الدولية، وأضحت أداة فعالة تستخدمها الدول في تعظيم مكاسبها من التجارة الدولية، فضلاً عن دورها المالي الرئيسي في تمويل النفقات العامة.

وكنتيجة لتسارع ظاهرة العولمة، وحرية انتقال السلع والخدمات والمعلومات، وتزايد دور الشركات الدولية، وانتشار الجنات الضريبية، تفاقمت ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، وهجرت رؤوس الأموال من الدول المولده لها إلى الدول المستضيفة لها، لما تقدمه من حوافز وامتيازات ضريبية، وبالتالي تراجعت الإيرادات الضريبية في دول المصدر، وتراجعت معها جهود التنمية، نتيجة انخفاض الإنفاق الحكومي على الخدمات العامة.

وإزاء هذه الأخطار تزايدت الجهود الدولية والمحلية نحو التنسيق والتجانس الضريبي، وذلك لإستصدار مجموعة من القواعد والتفاهات والاتفاقيات والتعاقدات الثنائية والجماعية بين الدول، أو بين بعض الدول وبعض المستثمرين،

(٢٢١٨)

الجنات الضريبية الدولية بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي

بهدف إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية فيما بينها، للحد من أضرار انتشار الجنات الضريبية.

الكلمات المفتاحية: الضرائب، الجنات الضريبية، التهرب الضريبي، جذب الاستثمارات، الحوافز والامتيازات.

International tax havens between attracting foreign direct investment and exacerbating the phenomenon of international tax evasion

Mohamed Elsayed Mohamed Attia Pabers

Department of Law, College of Sciences and Human Studies, Shaqra University, Dawadmi, Kingdom of Saudi Arabia.

E-mail: dr.mohamedpabers@su.edu.sa

Abstract:

Taxes are one of the most important sources of public revenue; Which countries use in achieving economic goals, such as fighting inflationary and deflationary pressures, as well as social goals such as helping and supporting the weak and poor groups. Main in financing public expenditures.

As a result of the acceleration of globalization, the free movement of goods and services, an increasing role of international companies, and the spread of tax havens, the problem of international tax evasion has worsened. Consequently, capital has migrated from the countries that generate it to the countries that host it, Because of the incentives and tax privileges it offers, and consequently, tax revenues in source countries declined, and development efforts declined with them, as a result of the decline in government spending on public services.

In the face of these dangers, international and local efforts have increased towards tax coordination and homogeneity, in order to issue a set of rules, understandings, agreements and bilateral and collective contracts between countries, and between some countries and some investors, with the aim of removing the most important aspects of differences between tax systems and legislation and limiting the damages of the spread of tax havens.

Keywords: Taxes, Tax Havens, Tax Evasion, Attracting Investments, Incentives And Privileges.

مقدمة:

اعتدنا أن نقرأ القول المأثور: إن في الحياة شيئين لا يمكن تجنبها: الموت والضرائب، ولكن اليوم في ظل أحكام القوانين الضريبية الحالية، يسود شعور بأن شيئاً واحداً فقط لا يمكن تجنبه، هو الموت، في حين الضرائب يمكن تجنبها. وهذا يدل على أن التجنب الضريبي يقبع في واقع المجتمعات في جميع دول العالم، فالضرائب يتم تجنبها اليوم عياناً جهاراً^(١).

وحيث أن الضريبة دائماً مكروهة من الأفراد؛ لأنها تتعارض مع الطبيعة البشرية لحب المال والرغبة في الاستئثار به والإستزاده منه، كونها تقطع جزءاً من إيرادات الأفراد وأرباحهم جبراً ودون مقابل بهم، خاصة وأن النفع الذي يعود من الضريبة نتيجة الخدمات التي تؤديها الدولة يكون عائداً على كافة أفراد المجتمع، فلا يختص به دافع الضريبة وحده، مما يجعل الأفراد الذين يقومون بأداء الضرائب لا يشعرون بفائدة مباشرة للضريبة. لذلك يتعمد العديد من الممولين التخلص من أداء الالتزامات الضريبية التي تقضى بها تشريعات الضرائب، لكي يستأثروا بكل ما حققوه من أرباح^(٢). ونظراً لسعي العديد من دول وأقاليم الجنات الضريبية إلى تشجيع رؤوس الأموال لاستثمارها في مجالات تدعم التنمية الاقتصادية، بالتالي ظهرت المنافسة الضريبية بين الدول لجذب الاستثمارات الأجنبية إليها، تقوم هذه المنافسة على تسابق الدول نحو تقديم المزايا والحوافز السخية لتشجيع الاستثمار، ومن بينها الحوافز الضريبية

(١) - راجع: د. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الحظر والإباحة، دار النهضة العربية القاهرة،

ص ٥ وما بعدها

(٢) - راجع: د. عاطف صدقي، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٦٦،

ص ٢٩٨، وكذلك د. السيد عبدالمولى، المالية العامة، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٧٥، ص ٢٢٦.

التي تتضمن إعفاءً من الضريبة، سواء إعفاء مؤقت أو دائم، أو إعفاء كلي أو جزئي، بحيث تكون هذه الحوافز أفضل من تلك التي تقدمها الدول المجاورة. يترتب على هذه السياسات آثار غير مرغوب فيها، سواء على مستوى الدولة الواحدة أو على مستوى الدول الأخرى، فعلى مستوى الدولة الواحدة، يتعرض الوعاء الضريبي فيها للتآكل مع الانخفاض المستمر في حصيلتها الضريبية؛ بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تزيد على منحها، كما تتأثر الدول الأخرى بكل إجراء ضريبي تقوم به تلك الدولة، إما بنقص حصتها من المال المستثمر فيها، أو نتيجة لقيامها بإجراء مضاد يتمثل في منح حوافز وإعفاءات أكثر سخاءً^(١).

وقد أدى تزايد انتشار الجنات الضريبية إلى إتاحة المجال أمام كبار المستثمرين وأصحاب المال والأعمال والشركات دولية النشاط للتخطيط لتجنب الضريبي، والذي يقوم على اختيار إحدى دول الجنات الضريبية التي تقدم أفضل المزايا والحوافز الضريبية أو غير الضريبية، والتي تساعد على تجنب الضريبة دون القيام باستثمارات حقيقية فيها، مما يؤدي لنقص الإيرادات الضريبية، من ثم تضطر بعض الدول إلى تبني نظم ضريبية ارتدادية للحد من سوء استعمال المستثمرين لسياسات التحفيز الضريبي^(٢).

(١) - راجع: د. رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المعهد العربي للتخطيط، المجلد ٢ العدد ١، ٢٠٠٢، ص ١٠ وما بعدها.

(٢) - راجع: د. محمد عباس محرزى، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، رسالة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٥، ص ١٠٩.

وفي ضوء ما سبق، يثار التساؤل عن خطة الدراسة، ولكن قبل الإجابة عن هذا التساؤل، فإننا نوضح أهمية البحث، هدف البحث، إشكالية البحث، منهج الدراسة، وخطة الدراسة كما يلي:

(أولاً) أهمية البحث:

إن التتبع التاريخي للقوانين الضريبية، يوضح أنها صممت لكي تتمكن الدولة من تحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية اللازمة للنفقات العامة^(١) والتي تهدف في مجملها إلى إشباع الحاجات العامة للمواطنين. ومن المتفق عليه أن الفرد لم يصل بعد في أي دولة من الدول إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة، بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس لا يحتمل المقاومة. ولذا من الطبيعي أن نتوقع من البعض نوعاً من رد الفعل الذي يتخذ صورة الدفاع عن مصالحه الشخصية باللجوء للجنات الضريبية، لتفادي الضريبة كلياً أو جزئياً^(٢).

من هنا كان السعى إلى التجنب الضريبي لدول وأقاليم الجنات الضريبية مفهوماً ومبرراً عند الكثيرين، باعتبارها السرداب الذي يمر منه الراغبون في تفادي الضريبة، دون أن تطالهم يد القانون أو تقررهم هرواته القاسية، لذا اعترضت العديد من الجهات الدولية على سياسات الجنات الضريبية؛ التي توفر المأوى والملاذ الذي يحتمى فيه المتجنبون بدروع قوانينها، ضد محاولات دولهم تحصيل الضرائب العادلة المستحقة عليهم، أو منعهم من الإضرار بالمنافسة الشريفة، التي يجب ألا تضر

(1) - Willian F.Buckley, JR., Four Reforms: A guide for the seventies, publishers G.P.Putnam Sons 2000 Madison Avenue New York, 1973, P.49.

(٢) - راجع: د. عبدالمولى محمد مرسي، قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبية، دار

بالملتزمين الآخرين بالضريبة، ممن لا يتهربون من التزاماتهم الضريبية ولا يتجنبونها^(١).

وبالتالى فإن ظاهرة انتشار الجنات الضريبية، بما توفره من مأوى وملاذ لكبار المكلفين فى العديد من دول العالم تعد من القضايا الهامة؛ التى تعوق الدولة عن أداء دورها وتحقيق أهدافها فى النمو والتنمية المستدامة، لما يترتب عليها من نتائج سلبية أهمها انخفاض الإيرادات الضريبية، وبالتالي حرمان الدولة من القيام بالكثير من أوجه الانفاق العام، وكذلك الإخلال بعدالة توزيع العبء الضريبي بين المواطنين، نتيجة إفلات بعض الممولين من تحمله، أو من ناحية إشاعة الفرقة بين فئات المجتمع الواحد والقضاء على وحدته الوطنية^(٢). ولذا كان البحث المائل لبيان ماهية الجنات الضريبية الدولية، وأهم آلياتها وكيفية مواجهتها.

(ثانياً) أهداف البحث:

يهدف البحث إلى بيان ما يلى:

- ماهية الجنات الضريبية وأنواعها وسماتها وخصائصها.
- أهم آليات واساليب التهرب الضريبي الدولي، التى تتبعها الشركات الدولية للجنات الضريبية.
- مدى جدوى الحوافز والامتيازات الضريبية التى تقدمها الجنات الضريبية للممولين.

(١)- راجع: د. رمضان صديق، التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ٦: ٧.

(٢)- راجع: د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية الابراهيميه الاسكندرية،

- بيان تأثير سياسات الجنات الضريبية على الدول الأخرى وانتشار التهرب الضريبي الدولي.

- بيان أهم الإجراءات والسبل المحلية والدولية الضرورية للحد من انتشار الجنات الضريبية.

(ثالثاً) إشكالية البحث:

يشير موضوع البحث والموسوم بالجنات الضريبية الدولية بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، إشكالية التوفيق بين مصالح متعارضة، مصلحة الدولة في فرض الضريبة على كل من تتوافر لديه الواقعة المنشئة للضريبة، ومصلحة الفرد في عدم إقتطاع أى جزء من ماله الخاص، لحماية حقة في الملكية الخاصة لأمواله هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى مصلحة دولة الإقامة في جذب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية من خلال تقديم حوافز وامتيازات ضريبية وغير ضريبية، للإستفاده من هذه الاستثمارات في عمليات التنمية والنمو الاقتصادي، وكذلك مصلحة دولة المنبع في منع التهرب والتجنب الضريبي وهجرة رؤوس الأموال التي كانت مصدراً لها لدول أخرى، للإستفاده من هذه الأموال في عمليات التنمية والنمو الاقتصادي، ومن أجل التوفيق بين هذه المصالح المتعارضة كان البحث المائل.

(رابعاً) منهجية البحث:

نظراً لطبيعة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على مناهج علمية مختلفة كالمنهج الاستقرائي والاستنباطي وكذلك المنهج المقارن أحياناً، والمعززين ببعض البيانات الإحصائية المتاحة والمتعلقة بموضوع البحث، باعتبار ذلك يتفق مع البحث العلمي في مجال الاقتصاد والمالية العامة والضرائب، وبالتالي كان الأطلاع على الدراسات

السابقة من رسائل علمية للماجستير والدكتوراه، وكتب علمية متخصصة، وابحاث المؤتمرات والندوات، وتقارير الهيئات والمؤسسات المالية والاقتصادية المحلية والدولية من الأهمية بمكان، بالإضافة إلى الرجوع إلى بعض مواقع الإنترنت المتخصصة... الخ، لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع البحث، وإعادة صياغتها بما يخدم موضوع الدراسة، ولمحاولة البدء من حيث انتهى السابقون.

(خامساً) خطة الدراسة:

يعرض الباحث لهذه الدراسة في ثلاثة مباحث متتالية، مسبوقه بمقدمة ومتبوعه بخاتمة وذلك كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية الجنات الضريبية الدولية.
- المبحث الثاني: جدوى الجنات الضريبية الدولية.
- المبحث الثالث: أهم وسائل مكافحة انتشار الجنات الضريبية.

المبحث الأول

ماهية الجنات الضريبية الدولية

تمهيد وتقسيم: إن التجنب الضريبي لدول وأقاليم الجنات الضريبية، يتم من خلال عدم تطبيق القانون، أو إساءة تطبيقه، دون أن يبلغ الأمر تجاهل القانون. ويتم هذا التجنب من خلال استغلال ثغرات القوانين والأنظمة الضريبية وغير الضريبية، وذلك لتحقيق منافع وإمميزات لم تكن في نية المشرع السماح بها عند وضع القانون، أو بالتلاعب بالنصوص، أو بالتركيز على النواحي الشكلية، دون الاهتمام بجوهر المعاملات وحقيقتها، والتي يعنى بها القانون^(١). ومن هنا يثار التساؤل حول ماهية الجنات الضريبية؟ هذا ما يوضحه الباحث في المطالب الثلاث التالية وهى: (الأول) مفهوم الجنات الضريبية الدولية وخصائصها، (الثاني) أنواع الجنات الضريبية الدولية وتطبيقاتها (الثالث) أهم آليات الجنات الضريبية الدولية، وذلك كما يلي:

المطلب الأول

مفهوم الجنات الضريبية الدولية وخصائصها

يوجد العديد من التعريفات لمصطلح الجنات الضريبية Tax Paradise ويرجع هذا التعدد إلى تنوع مستويات دراسة ومناقشة هذه الظاهرة بين الأكاديميين والاقتصاديين والسياسيين وممثلي المنظمات الدولية، حيث اصطلح على تسميتها بمصطلحات عديدة مثل الملاذات الضريبية Haven Tax، الملاجئ الضريبية، تشريعات السرية، المراكز المالية، دول الإعفاء الضريبي، دول الإجازات الضريبية، أو الواحة الضريبية. وهنا يثار التساؤل عن مفهوم وخصائص الجنات الضريبية؟ هذا ما يوضحه الباحث فيما يلي:

(١) - راجع: د. رمضان صديق، التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ٤٣.

(أولاً) مفهوم الجنات الضريبية: سوف تركز هذه الدراسة على تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وذلك لما لهذا التعريف من قبول، كما أن أغلب تعريفات الجنات الضريبية تقترب من هذا التعريف، حيث تعرف منظمة OECD الجنات الضريبية على أنها: البلدان التي لديها القدرة على تمويل خدماتها العامة بدون ضرائب على الدخل الأسمى، أو بمعدل ضريبي منخفض، مما يجعلها مكاناً يتم استخدامه من قبل غير المقيمين للتهرب الضريبي من بلدان موطنهم.

تقدم منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أربع سمات يمكن التعرف بها على الجنات الضريبية وهي: (١) إعفاء ضريبي أو فرض ضرائب منخفضة. (٢) عدم وجود تبادل فعال للمعلومات بين الدول المستضيفة والدول المصدره لرأس المال. (٣) عدم وجود شفافية في تبادل المعلومات بين الدول. (٤) عدم اشتراط أنشطة جوهرية للاستفادة من الاعفاء الضريبي^(١).

معنى ذلك أن "الجنات الضريبية هو ولاية قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل والثروة منخفضة جداً أو معدومة، وتعمل على جذب الأموال اعتماداً على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الولايات القضائية ميزة أخرى وهي السرية، وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده؛ حتى

(١)- راجع: هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على

المستوى الدولي، ص ٢: ٣، تم الدخول على الانترنت بتاريخ ٥/٦/٢٠٢١ على الموقع التالي:

<http://ssrn.com/abstract=268481>

لا تستطيع السلطات الضريبية في موطنه الأصلي الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال"^(١).

وأخيراً يمكن تعريف الجناات الضريبية، بأنها دول مثل أيرلند، كوستاريكا، هونغ كونج، أو أقاليم كمنواكو الواقعة تحت النفوذ الفرنسي، وجرسي، وقرنسي الواقعة تحت الحماية البريطانية، ذات سيادة ضريبية يقر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للاستثمارات والدخول الأجنبية.

(ثانياً) خصائص الجناات الضريبية: تتميز الجناات الضريبية بجملة من الخصائص أهمها ما يلي:

(١) **معدل ضريبي منخفض أو منعدم:** من أهم خصائص الجناات الضريبية الحوافز والميزات الضريبية، التي يمنحها التشريع الضريبي فيما يتعلق بالضرائب المفروضة على الدخل والثروات ورؤوس الأموال والمعاملات، وهو ما يعد عامل جذب لرؤوس الأموال الأجنبية التي تساهم في التنمية الاقتصادية لدول الجناات الضريبية، والتي عادة ما تكون دول صغيرة لا تجد أمامها وسيلة لتحقيق التنمية، إلا عن طريق إقرار معدلات ضريبية منخفضة أو معدومة.

(٢) **قوة العملة الوطنية:** "ويقصد بذلك أن تكون العملة الوطنية على قدر كبير من الاستقرار، وذات ثقل على المستوى الدولي، كما يجب أن تكون قابلة للتحويل، لأن الجناات الضريبية هي ملاذ وملجأ للاستثمارات الأجنبية، ومن ثم فإن أي أرباح أو

(١) - انظر: أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، الطبعة الأولى، ٢٠١٥، ص ٥ وما بعدها، متاح على شبكة الانترنت في ٦/٦/٢٠٢١

دخول سيتم تحويلها إلى البلد الأصلي، مما يستوجب عدم وجود عوائق أو مشكلات أمام هذه التحويلات، لذا يقتصر تطبيق الرقابة على النقد على رعايا دول الجنات الضريبية دون الأجانب، الذين يستفيدون من غياب هذه الرقابة، وهو ما يشجعهم على الاستثمار بهذه الدول^(١).

(٣) **السرية المصرفية:** تتمتع الملاذات الضريبية بامتلاكها قدرًا كبيراً من السرية المصرفية، واحترامها لخصوصيات المستثمرين والمشروعات المشتغلة في أراضيها. وتبرز تلك السرية على نحو خاص في القطاع المصرفي؛ إذ تكون جميع الصفقات والتحويلات والقروض والإيداعات، التي يقوم بها المستثمرون عن طريق بنوك تلك الدول طي الكتمان. وضمناً لهذه السرية يتم إبرام عقد بين البنك والعميل، يلتزم بموجبه البنك بالحفاظ على سرية معاملات وحسابات العميل، وتترتب عليه مسؤولية مدنية في حال إخلاله بهذا الالتزام، في حين يقع على عاتق العميل إثبات عدم وفاء البنك بالتزامه.

والأكثر من ذلك، أن بعض الدول، مثل سويسرا، تفرض عقوبات جنائية على البنك الذي يخل بالتزامه بسرية صفقات وحسابات عملائه، ولكن بالمقابل فإن هذه السرية والبيئة الاقتصادية المتحررة، اللتين تتمتع بهما الملاذات الضريبية، تشكلان مناخاً مناسباً لتكاثر بعض الأنشطة المالية غير المشروعة، مثل غسيل الأموال والتهرب الضريبي اللذين يتكاثران في الملاذات الضريبية، مما يقود إلى الاقتناع السياسي

(١) - راجع: أ. العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة الجزائر، ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ص ٥٢ وما بعدها.

والقانوني الكامل بوجود ارتباطٍ وثيقٍ بين هذه الأنشطة غير المشروعة وبين الملاذات الضريبية^(١).

(٤) **الاستقرار السياسي**: الاستقرار السياسي عبارة عن كون الدولة ذات نظامٍ سياسي واضح لا يخشى معه حدوث انقلاباتٍ أو اضطراباتٍ أو ثوراتٍ أو حروبٍ أهلية، من شأنها أن تؤدي بشكلٍ أو بآخر إلى إعاقة الاستثمارات عموماً، والأجنبية منها بشكلٍ خاص. ويعد من مميزات الاستقرار السياسي في أي دولة، الاستقرار التشريعي، بحيث يأمن المستثمر الأجنبي عدم صدور قوانين تأميم أو مصادرة للمشروعات الأجنبية مع حدوث أي تغيير في السلطة، وتولي حكومة جديدة زمام الحكم.

ومما لاشك فيه أن أهم أولويات الاستثمار الناجح هو العمل ضمن مناخ سياسي وقانوني مستقرٍ وآمن، وهذا ما يفسّر قدرة دولة مثل سويسرا على جذب الاستثمارات الأجنبية، كونها دولة تمتاز بهذا الاستقرار، سواءً من حيث انعدام وجود أي انقلاباتٍ أو حركاتٍ عسكرية في تاريخها، أو من حيث عدم إصدارها لأي تشريعاتٍ تتعلق بالتأميم أو المصادرة لمشروعاتٍ وشركاتٍ أجنبية. وبالمقابل هذا ما يفسر حالة نفور وهروب الاستثمارات الأجنبية من الدول العربية في فترة الستينات والسبعينات من القرن الماضي، نتيجة الانقلابات والثورات والحروب المستمرة التي سادت في تلك الفترة من جهة، وكثرة قوانين المصادرة والتأميم الصادرة آنذاك، مما اضطرت هذه الدول إلى أن تصدر بعد ذلك قوانين مشجعة للاستثمار^(٢).

(١) - راجع: د. جميل الصابوني، الملاذات الضريبية، موقع الموسوعة القانونية، متاح على شبكة

الانترنت في ٨/٦/٢٠٢١

<http://arab-ency.com.sy/law/detail/164929>

(٢) - راجع: د. جميل الصابوني، الملاذات الضريبية، الموسوعة القانونية، مرجع سابق.

(٥) اتصالات ومواصلات حديثة: غالبية الجنات الضريبية دول صغيرة الحجم لا يتجاوز عدد سكانها مليون نسمة، تتميز بموقع جغرافي معروف على المستوى الدولي، مما يساعدها في جذب الاستثمارات الأجنبية، دون أن ننسى ضرورة امتلاكها لشبكة واسعة ومتقدمة من وسائل المواصلات والاتصالات وخطوط الطيران المتقدمة، والتي تجعل من السهل الاتصال بين الشركة الأم وفروعها، وهذا ما ساعد الجنات الضريبية أن تكون أرضا خصبة ومناخا ملائما لنشاط الشركات متعددة الجنسيات، والتي تعتمد إلى إنشاء فروع لها في هذه الدول بهدف الاستفادة بأكبر قدر من المميزات والإعفاءات، التي يمنحها النظام الضريبي لهذه الجنات^(١).

(١) - راجع: أ. العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، مرجع

سابق، ص ٥٢ وما بعدها.

المطلب الثاني

أنواع الجناات الضريبية الدولية وتطبيقاتها

وفقاً لشبكة العدالة الضريبية يوجد حوالي ٨٠ ملاذاً ضريبياً حول العالم، تمنح ضريبة منخفضة جداً أو معدومة، وكذلك قوانين تمنح سرية البيانات والحسابات المصرفية، ولذا تنزح لها الأموال والثروات من شتى بقاع الأرض، فتقدر شبكة العدالة الضريبية حجم الثروات النازحة في ٨٠ ملاذاً ضريبياً بنحو ٢١ : ٣٢ تريليون دولار. ويلاحظ أن الحكومات في هذه الدوليات الصغيرة المعروفة بالجناات الضريبية، غالباً لا تحتاج لكثير من الأموال بسبب صغر حجمها، فتستطيع أن تقوم بالنفقات العامة ببعض الرسوم البسيطة غير المباشرة وبدون الحاجة إلى فرض الضرائب، وهو ليس ذات الأمر في الدول ذات التعداد السكاني الكبير^(١). وهنا يثار التساؤل عن أنواع الجناات الضريبية؟ يمكن تقسيم الجناات الضريبية إلى ثلاثة أنواع:

النوع الأول: الجناات عديمة العبء الضريبي: وتتمثل في الدول التي لا تفرض أى ضريبة من الضرائب المباشرة الرئيسية، مثل ضرائب الدخل أو الضرائب على أرباح الشركات، أو ضريبة أرباح على رأس المال أو ضريبة الميراث والتركات، كما أنها تفتقر إلى معاهدات الازدواج الضريبي مع الغالبية العظمى من الدول المتقدمة، ومن أمثلة هذه الدول أنجويلا، موناكو، برمودا، فانواتو، جزر تركس وكايكوس.

النوع الثاني: جناات تعفى الموارد الأجنبية: وتتمثل في الدول التي لا تفرض ضرائب على الدخل، التي تم الحصول عليها من مصادر أجنبية إذا كانت هذه

(١) - راجع: أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، مرجع

المصادر لا تنطوي على أي نشاط محمي. ومن هذه الدول كوستاريكا وهونغ كونغ وسيشيل وسنغافورة وبنما.

النوع الثالث: جنات منخفضة العبء الضريبي: وتمثل في الدول التي تفرض ضرائب على دخل السكان في جميع أنحاء العالم، وتقدم مزايا ضريبية، وفرص لاستخدام معاهدات الإزدواج الضريبي من أجل تخفيف العبء المالي. ومن هذه الدول النمسا وبربادوس وسويسرا وبولندا^(١).

وفي هذا السياق يتفق معظم الاقتصاديين على أن أول ملاذ ضريبي حقيقي في العالم هو سويسرا، حيث كانت البنوك السويسرية منذ فتره طويله ملاذاً لرأس المال للأشخاص الفارين من الأضطرابات الاجتماعية في روسيا وألمانيا وأمريكا الجنوبية وأماكن أخرى. وفي بدايات القرن العشرين وفي خلال السنوات التالية مباشرة للحرب العالمية الأولى، فرضت حكومات أوربية كثيرة العديد من أنواع الضرائب بشكل مكثف، للمساعدة في دفع تكاليف إعادة الإعمار للدمار الذي خلفته الحرب العالمية الأولى.

وبصورة عامة ظلت سويسرا محايدة خلال فترة الحرب، مما جنبها الحاجة لإعادة بناء بنيتها التحتية. وبالتالي ظلت سويسرا قادرة على الحفاظ على معدلات ضريبية منخفضة، ونتيجة لذلك كان هناك تدفق لرؤوس الأموال لهذا البلد من مختلف دول العالم لأسباب ضريبية في المقام الأول^(٢). ويوضح الجدول التالي دول الجنات

(١) - راجع: هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ٤.

(٢) - راجع: أ. ريمة ضافري، أ. محمد سعد الدين بلخيري، الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المركز الجامعي عبدالحفيظ بوصوف ميله، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر، المجلد ٤ العدد ١، ٢٠٢٠، ص ٨١.

الضريبية طبقاً للموقع الجغرافي، ويشمل هذا الجدول على عدة دول وأقاليم مرتبة حسب الموقع الجغرافي.

الأقاليم	الدول
الكاربي وجزر الهند الغربية	أنجويلا، أنتيغا وباربودا، أروبا، البهاما، بربادوس، جزر فيرجن البريطانية، وجزر كايمان، دومينيكا، وغرينادا، ومونتسيرات، وجزر الأنتيل البولندية، وسانت كيتس ونيفيس، سانت لوسيا، سانت فنسنت وجزر غرينادين، جزر تركس وكايكوس، جزر فيرجن الأمريكية.
أمريكا الوسطى	بليز وكوستاريكا وبنما.
سواحل شرق آسيا	هونغ كونغ وماكاو وسنغافورة.
أوروبا والبحر الأبيض المتوسط	أندوار، وجزر القنال الانجليزيه غيرنسي وجيرسي، قبرص، جبل طارق، جزيرة مان، أيرلندا، ليختنشتاين، لوكسمبورغ، مالطا، موناكو، سان مارينو، سويسرا.
المحيط الهندي	جزر المالديف وموريشيوس وسيشيل.
الشرق الأوسط	البحرين والاردن ولبنان.
شمال الأطلسي.	برمودا.
المحيط الهادي وجنوب المحيط الهادي	جزر كوك، جزر مارشال، وساموا، وناورو، ونيوي، وتونغا، فانواتو.
غرب أفريقيا	ليبيريا.

- Jane G. G. (2015), "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", Congressional Research Service, R40623. P 4. At <https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>

يتضح من هذا الجدول السابق أن الملاذات الضريبية تميل إلى التركيز في مناطق معينة، مثل جزر الهند الغربية ومنطقة البحر الكاريبي وأوروبا، ومواقع قريبة من البلدان المتقدمة الكبيرة^(١).

"يلاحظ أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وبمساعي من الدول المتقدمة، باعتبارها أكثر المتضررين من وجود الملاذات الضريبية، قد دأبت باستمرار على وضع معايير خاصة بالشفافية الضريبية والمصرفية، وذلك بهدف مكافحة غسيل الأموال والتهرب الضريبي الذي يسبب خسارة مليارات الدولارات لخزائن الدول الكبرى في العالم. وباستمرار كانت هناك قائمة سوداء تصدرها المنظمة وتقوم بتحديثها دورياً، تتضمن الملاذات الضريبية التي لا تلتزم بمعايير المنظمة، وأهم تلك الدول هي إمارة موناكو وليختنشتاين وأندورا وليبيريا"^(٢).

وقد قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) بتاريخ ٠٢ أبريل ٢٠٠٩ بإصدار تقرير شذ أنظار العالم، حيث قسمت فيه الجنات الضريبية إلى ثلاثة مجموعات. تتمثل المجموعة الأولى في الجنات الضريبية التي تعهدت بتطبيق معيار الشفافية وتبادل المعلومات الضريبية، والتي أبرمت أقل من اثنا عشر اتفاقية في هذا الصدد، وتدعى بالقائمة الرمادية الداكنة.

أما المجموعة الثانية فتعتبر مراكز مالية عالمية أكثر مما هي جنات ضريبية، والتي أيضاً تعهدت بتطبيق معيار الشفافية وتضم ثمانية أقاليم. أما المجموعة الثالثة فهي عبارة عن الأقاليم والدول التي لم تتعهد البتة بتطبيق معايير الشفافية، ويطلق عليها

(١) - انظر: هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ٤ وما بعدها.

(٢) - انظر: د. جميل الصابونى، الملاذات الضريبية، مرجع سابق.

مصطلح القائمة السوداء والتي كانت تضم كل من كوستاريكا وماليزيا (لابوان) والفلبين وأورغواي، لكنها مباشرة بعد إصدار هذا التقرير وتحديداً في ٠٧ / ٠٤ / ٢٠٠٩، تراجعت عن موقفها، وتم بعد ذلك إلغاء القائمة السوداء للجنات الضريبية وتم إدراجها ضمن القائمة الرمادية^(١).

وبالتطبيق لما سبق نجد أنه من الظواهر المثيرة للاهتمام في هذا الصدد، والتي تدل على انتشار ظاهرة خلق شبكات مالية تهدف خصيصاً إلى التهرب من الضريبة، هو وجود عدد ضخم جداً من الشركات يتشاركون نفس العنوان، مما ينم عن عدم وجود أي عمليات حقيقية لتلك الشركات، وأن وجودها هو وجود على الورق فقط. ففي جزر الكايمان يوجد مبنى يسمى «أوجلاند هاوس» وهو مبنى مكون من أربعة طوابق ولكنه يحتوي على ١٩٠٠٠ شركة مسجلة. الأمر كان ملفتاً للانتباه لدرجة أن الرئيس الأمريكي السابق باراك أوباما أعرب عن امتعاضه بشأن تلك الممارسات في خطاب له عن سياسات الإصلاح الضريبي عام ٢٠٠٩. وهنا يتساءل المرء: كيف يمكن لهذا العدد الهائل من الشركات أن يتواجد في هذا المبنى الصغير؟ الإجابة المنطقية الوحيدة هي أن هذه الشركات أوفروها في هذا المبنى عبارة عن شركات وهمية موجودة على الورق وفي السجلات فقط، وليس لها أي وجود مادي فعلي أو لا تقوم بأي عمليات حقيقية^(٢).

كما أن شركة (BMW) الألمانية لصناعة السيارات، ادعت أنها حققت في فرعها البلجيكي، والذي يشكل ملاذاً ضريبياً بالنسبة إلى ألمانيا، نحو ثلث المجموع الكلي

(١) - راجع: أ. بوقروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ٢٠ أوت ١٩٥٥ سكيكدة، ٢٠٠٩ / ٢٠١٠، ص ٣٢:٣١.

(٢) - راجع: أسامة دياب، السياحة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥ وما بعدها.

لأرباحها كشركة متعددة جنسيات، علماً أنها لم تقم بإنتاج ولا حتى سيارةً واحدةً في ذلك الفرع البلجيكي. ولعل المبرر الرئيس لنجاح هذه الشركة في التهرب من أداء ضرائب بملايين الدولارات للحكومة الألمانية، هو ذلك النظام الضريبي التشجيعي الذي طبقتة بلجيكا عام ١٩٩٠ والذي يسمح للمشروعات التي تزاوّل نشاطها في أربع دولٍ على الأقل، أن تؤسس مراكز تنسيق داخل بلجيكا، هذه المراكز تمكن تلك المشروعات من تركيز أنشطتها التسويقية والقانونية وجميع خدماتها المالية في هذه المراكز، من دون أن تدفع أي ضريبة إلى الحكومة البلجيكية عما تحققه من أرباح، وإنما يكفي منها بأن تتحمل فقط دفع ضريبة بمعدل منخفض عن جزءٍ ضئيلٍ من نفقاتها المحلية^(١).

كما ظهر في المملكة المتحدة في الأعوام الأخيرة العديد من قضايا التهرب الضريبي الشهيرة ومن أشهرها قضية سلسلة المقاهي الشهيرة ستاربكس التي حققت مبيعات بـ ٤٠٠ مليون جنيه إسترليني، ولكنها لم تدفع أي ضريبة على الربح، فقامت الشركة صاحبة سلسلة المقاهي بتحويل بعض من الأرباح لشركة تابعة لها في هولندا في شكل تكلفة استخدام العلامة التجارية، واقتضت من ناحية أخرى من الشركة بنسبة فوائد عالية جداً، وهي أيضاً من الحيل المتبعة في عملية تحويل الأرباح^(٢).

كما قدرت بعض الدراسات أن أستراليا خسرت في تسعينات القرن الماضي حوالي (٤) مليارات دولار من حوالي (٤٢) ألف ممول استخدموا نظاماً حاداً للتجنب الضريبي. كما قدرت مصلحة الضرائب البريطانية حسائرها من التجنب الضريبي

(١) - راجع: د. جميل الصابوني، الملاذات الضريبية، مرجع سابق.

(٢) - راجع: أسامة دياب، السياحة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥ وما بعدها.

الحاد خلال السنوات ٢٠٠٧ : ٢٠٠٩، بحوالى (٧) مليارات جنيه استرليني . كما بين جهاز المحاسبات الأمريكى أن ما يقرب من ثلثى الشركات الأمريكية، لم تدفع ضريبة الدخل الفيدرالية فى الولايات المتحدة خلال الفترة من ١٩٩٦ : ٢٠٠٠، عن طريق غسيل الأرباح التى تقوم على نقل الأرباح من الأقاليم التى يجب أن تدفع الضريبة فيها إلى أقاليم أخرى تمنح حوافز ضريبية^(١).

كما قامت شركة جوجل بتوفير ٣.٦ مليار دولار من الضرائب العالمية فى عام ٢٠١٥ عن طريق نقل ١٥.٥ مليار دولار إلى شركة صورية فى جزيرة برمودا، ووفقا لما كشفته سجلات قانونية فى هولندا، وهذا المبلغ الذى حولته الشركة من خلال فرعها الهولندى "جوجل هولندا هولدينج بى فى" وبعدها إلى برمودا، وعن طريق نقل معظم الأرباح إلى برمودا، نجحت الشركة فى تخفيض معدل الضريبة الفعلى خارج الولايات المتحدة إلى ٦.٤ ٪ فى عام ٢٠١٥، وفقا لما كشفته شركة ألفايت المالية لدى لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية. وقد قامت شركة ألفايت بنقل التحويل المالى من أرباحها غير الأمريكية عبر الشركة الهولندية التابعة لها؛ التى لا يوجد بها موظفون، وقد استخدمت هذه الشركة منذ عام ٢٠٠٤ تقنيتين فى التغطية: المزدوج الايرلندى، والساندويتش الهولندى.

وطبقا لآلية المزدوج الايرلندى، نجد أن ايرلندا تفرض الضريبة على الشركات التى تتم إدارتها فى ايرلندا، وتقوم الشركات التى تستغل هذه الآلية بتسجيل الملكية الفكرية فى شركة أيرلندية تتم إدارتها من ملاذ ضريبي مثل برمودا. يطلق على هذه الآلية المزدوج الأيرلندي؛ لأنها تتطلب لأستكمال عملها اثنين من الشركات

(١)- راجع: د. رمضان صديق محمد، التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ١١١ : ١١٢.

الاييرلندية. الشركة الأولى، هي جوجل أيرلندا المحدودة، والتي تدير مبيعات جوجل في أوروبا والشرق الأوسط وأفريقيا. أما الشركة الثانية فهي شركة جوجل إيرلاند هولدينغر، التي تملك حقوق الملكية الفكرية للمجموعة خارج الولايات المتحدة الأمريكية، ومقرها أيرلند إلا أنه تحكمها قوانين برمودا اللجنة الضريبية والتي يقع فيها مجلس إدارتها، ونظام الضرائب في برمودا لا يفرض ضريبة على دخول الشركات. في الحالة العادية إذا قامت الشركة بتحويل الإيرادات من شركة جوجل أيرلندا المحدودة إلى شركة جوجل إيرلاند هولدينغر، وهنا يأخذ في الاعتبار أن إدارة الضرائب الأيرلندية تقتطع الضريبة من المصدر؛ لأن الشركة الأخيرة ليست شركة أوروبية، ولكنها تقع في جنة ضريبة برمودا. وهنا يأتي دور آلية السندويتش الهولندي لتفادي هذه الثغرة، حيث أن هولندا دولة أوروبية يسمح نظامها الضريبي بتحويل الأموال بين فروع الشركات الأوروبية المسجلة دون قيود خلافاً لتحويل الأموال من أيرلندا خارج المجموعة. لذا تقوم شركة جوجل إيرلندا المحدودة بتحويل الأموال إلى شركة تغطية هولندية، وهي شركة جوجل هولندا بي في. وهنا لا يوجد اقتطاع من المصدر لأن التحويل بين شركات أوروبية، وبدورها تقوم الشركة التغطية بتحويل الأموال إلى شركة جوجل إيرلاند هولدينغر والتي يقع مقرها الرئيسى في اللجنة الضريبية برمودا، ويتم هذا التحويل دون اقتطاع من المصدر لأن هولندا لا تفرض ضرائب على عوائد حقوق الملكية الفكرية.

وفي النهاية، تتهرب جوجل من ضريبة الشركات، عن ارباحها خارج الولايات المتحدة الأمريكية وتتراكم ارباحها منذ عام ٢٠٠٤، وهو ما حدى بكبريات الشركات باتباع هذه الآلية مثل شركات: Microsoft, Facebook, Apple Inc, Pfizer Inc, Oracle Corp, Eli Lilly, Forest Laboratories, and Adobe

(٢٢٤٠)

الجنات الضريبية الدولية بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي

Systems.. وقد اثارَت هذه الثغرة غضب المفوضية الأوروبية، مما حدا بالحكومة الأيرلندية إلى اغلاق هذه الثغرة الضريبية التي تسمح بترتيبات المزدوج الأيرلندي عام ٢٠١٥ وإن سمحت للشركات التي تستخدمها بالفعل بالإستمرار فى توظيفها حتى نهاية عام ٢٠٢٠^(١).

(١) - راجع: د. ريمة ضافرى، الجنات الضريبية ودورها فى التهرب الضريبي الدولي، مرجع سابق،

المطلب الثالث

أهم آليات الجنات الضريبية الدولية

نظراً لزيادة الاهتمام بالجنات الضريبية في الآونة الأخيرة، واستقطابها لاهتمام معظم دول العالم، والتي أصبحت ينظر إليها بأنها السبب الرئيسي في زعزعة النظام المالي العالمي، وخاصة خلال الأزمة المالية العالمية سنة ٢٠٠٨، لهروب الكثير من رؤوس الأموال من البنوك العربية والغربية إلى بنوك متواجدة في الجنات الضريبية، لما تقدمه هذه الأخيرة من مزايا ضريبية وغير ضريبية^(١) لذا نثار التساؤل عن أهم الأدوات والوسائل التي تتبعها الجنات الضريبية في جذب الاستثمارات الأجنبية، والتي أدت إلى التهرب والتجنب الضريبي الحاد وهروب رؤوس الأموال الوطنية إليها؟ هذا ما يوضحه الباحث في البنود التالية:

(أولاً) أسعار التحويل: تعتبر أسعار التحويل من بين الآليات الأكثر استخداماً من طرف الشركات متعددة الجنسيات، في عمليات التهرب الضريبي الدولي. حيث تعد أسعار التحويل أمراً هاماً بالنسبة لكل من الشركات متعددة الجنسيات والشركات التابعة أو المرتبطة بها، وكذلك السلطات الضريبية، لاسيما وأن معظم العمليات التجارية الآن أصبحت تتصف بالعالمية، حيث تتم من خلال شركات دولية وتقوم بمعاملاتها وانشطتها عبر دول مختلفة، مما يترتب عليه مشكلات تتعلق بأسعار التحويلات فيما بين الشركات، مما يؤثر على الحصيلة الضريبية لتلك الدول.

ويعرف سعر التحويل بأنه استراتيجية دولية وأداة إدارية تستخدم من قبل الشركات متعددة الجنسيات من أجل تعظيم الأرباح، وتخفيض الأعباء الضريبية في الدول التي

(١) - راجع: أ. بوقروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية

يعمل بها، واحد أو أكثر من الفروع أو الشركات التابعة لها، حيث تحدد هذه الآسراتيجية أسعار الأصول الملموسة وغير الملموسة؛ التي تنتقل بين الشركة الأم والشركات التابعة لها^(١). والأصل هو أن الأرباح المحققة من طرف مجموعة الشركات متعددة الجنسيات من عمليات محددة، يجب أن تصب جميعها لدى الشركة الأم، باعتبارها مقر المركز الرئيسي للشركة وصاحبة سلطة اتخاذ القرار ولها حق الرقابة والسيطرة على مجموع الشركة وفروعها، إلا أنه قد يحدث من الناحية العملية، ألا يتم تحويل الأرباح إلى الشركة الأم، استناداً إلى ارتفاع معدل الضريبة فى الدولة الواقعة فيها، بالتالى تحول إلى إحدى فروع المجموعة بدولة ذات معدل ضريبي منخفض. وعليه، يمكن ان يتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل بطريقتين:

الطريقة الأولى: قبل توزيع الأرباح: وهنا يتم التهرب الضريبي عن طريق التلاعب فى المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أو بالنقصان وفى النفقات من جانب الشركة الأم، لتستفيد من تباين الأنظمة الضريبية للدول التى توجد بها شركات المجموعة، والاستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملائمة ويحقق مصالحها.

الطريقة الثانية: عند توزيع الأرباح: وهنا يتم التهرب الضريبي عن طريق إنشاء شركة وسيطة تابعة للشركة متعددة الجنسيات، ويقتصر نشاط هذه الشركة على الاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركة أخرى وتم تحويلها إليها، ثم يعاد تحويلها إلى

(١) - راجع: د. يحيى حسين عبيد وآخرين، أثر استخدام السعر المحايد فى المحاسبة الضريبية للأطراف ذوى العلاقة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٣٧ العدد ٤، ٢٠١٣، ص ٥٢٨ : ٥٢٩.

الشركة الأم في ظروف أفضل، وفقا لحاجة المجموعة^(١). ولأهمية هذه الآلية نخصص لها البند التالي كما يلي.

(ثانيا) الشركة الوسيطة: "وهي عبارة عن شركة اصطناعية تسمى أحيانا بالشركة الشاشة أو الشركة الساترة، دورها تجنب الخضوع العادي للضرائب عن طريق الانتفاع من الجنات الضريبية، للحصول على تحويلات الأرباح من فروع المجموعة المتواجدون في بلدان يكون فيها العبء الضريبي مرتفع"^(٢). وبالتالي تقوم الشركات الكبرى، بجعل نفقاتها الإنتاجية تبلغ أعلى مستوياتها في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، في حين يحصل العكس لشركاتها الوليدة وفروعها المؤسسة في الملاذات الضريبية، حيث تكون نفقات الإنتاج هنا في أدنى مستوياتها، ومن ثم فإن الأرباح التي تتحقق في هذه الملاذات تكون ضخمة أكثر من الواقع^(٣). معنى ذلك أن كيان الشركة الوسيطة يعتمد على عدة عناصر من أهمها ما يلي:

(١) أنها شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبي منخفض أو منعدم، أى في الجنات الضريبية. ويتم تأسيس هذه الشركة من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في بلد ذي معدل ضريبي مرتفع.

(١) - راجع: د. محمد عباس محرزى، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي،

مرجع سابق، ص ٨٧: ٨٨.

(٢) - انظر: أ. بوقرودة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية

الدولية، مرجع سابق، ص ٢٩.

(٣) - راجع: د. جميل الصابوني، الملاذات الضريبية، مرجع سابق.

(٢) يتم توجيه الإيرادات وتحويلها من الشركة الأم إلى الشركة الوسيطة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المطبق في دولة الأصل.

(٣) بعد توزيع الأرباح، فإن الشركة الوسيطة، لا تقوم بتحويل أرباحها إلى الشركة الأم؛ حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة، وإنما تعيد استثماره في دول أخرى أقل خضوعاً للضريبة.

(٤) صعوبة تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات ومكانهم، فالمقر في الجنات الضريبية وهمى ورقى فقط، فى حين أن المقر الحقيقى فى البلد الأم، ومن هناك تقوم هذه الأخيرة بعمليات الإدارة والتوجيه^(١).

(ثالثاً) المنشأة الثابتة: ظهر مصطلح المنشأة الثابتة حديثاً، وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات، التى تلجأ إلى استخدام هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي، حيث أنه تلافياً لظاهرة الأزدواج والتهرب الضريبي الدولي، فرض وجود حل على هذا المستوى. لذا فقد استقر الفقه الضريبي الدولي على مبدأ مهم وهو، ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة فى البلد المضيف، إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة. وفى هذا الصدد حاولت مختلف الاتفاقيات الضريبية والتشريعات الوطنية، تبنى فكرة المنشأة الثابتة لمحاسبة الشركات متعددة الجنسيات، لكن ما المقصود بالمنشأة الثابتة؟

(١) - راجع: أ. زهرة جبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية

والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الأول، ٢٠١١، ص ٤٢٦.

عرفت المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته المنشأة الدائمة بالنص على أنه:

يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص: (أ) محل الإدارة. (ب) الفرع. (ج) المبنى المستخدم كمنفذ للبيع. (د) المكتب. (هـ) المصنع. (و) الورشة. (ز) المنجم، أو حقل البترول أو بئر الغاز... (ح) المزرعة أو الغراس. (ط) موقع البناء... والأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك.

كما عرفت المادة الرابعة من المرسوم الملكي رقم ١ لسنة ١٤٢٥ هـ الخاص بضريبة الدخل السعودي المنشأة الدائمة بالنص على أن:

(أ) تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة... من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً، أو جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له.

(ب) تعد الحالات الآتية منشأة دائمة: ١/ مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها. ٢/ التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية، ومعدات الحفر، والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها. ٣/ قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه. ٤/ فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة.

هذا ويتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات متعددة الجنسيات بإحدى الطرائق الآتية: (١) أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفى هذه

المنشأة كلية من الضرائب. (٢) إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب، فإنها تلجأ إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة، بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة، تقوم كل منها بنشاط معين، كالخدمات، التنسيق، التوزيع... بحيث أنه لو تم أخذ كل واحد من هذه النشاطات على حدة فلا يمثل منشأة ثابتة، وبالتالي فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع للضريبة، لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم التخفيف من عبئها الضريبي^(١).

(رابعاً) التسوق عبر الاتفاقيات الضريبية: تسعى الدول من خلال إبرام الاتفاقيات الضريبية الثنائية، إلى تفادي حالات الإزدواج الضريبي، التي قد يقع فيها أحد مستثمري البلدين، عندما يستثمر انشطته في البلدين معاً، حيث تقرر بنود الاتفاقية إعفاءه من الضريبة، أو منحه قرضاً ضريبياً، حتى تعفى أرباحه من الجباية مرتين، فإما أن تقتطع الضريبة في دولة المصدر، وإما في دولة الإقامة؛ ولذا فإن التحرى عن وجود إتفاقية تربط دولتين لهو أمر أساسى بالنسبة للمستثمر، حتى يقرر إنشاء استثماراته أم لا، وذلك في إطار خطط واستراتيجيات التموقع ومقار النشاط.

وحيث أن شركات الاستثمار الأجنبي المباشر تسعى إلى تعظيم أرباحها، من ثم فإن بعضها يتحرى سبل التهرب الضريبي، سواء في دولة المصدر، أو دولة الإقامة، وتقصى سبل الحضور في دول ترتبط فيما بينها بعلاقات اتفاقية، مما يتيح لها إمكانية عدم الاقتطاع الضريبي في حالات الإزدواج، من دون انتهاك القواعد القانونية، وهو ما يطلق عليه تسوق الاتفاقيات، لتعتبر هذه الممارسة من أكثر الخطط التي تستعملها

(١) - راجع: أ. زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ٤٢٧ وما بعدها.

الشركات إضراراً، ضمن إستراتيجياتها الجبائية^(١). وعليه، تستغل المنشآت الدولية الاتفاقيات الضريبية، لتجنب الازدواج الضريبي في انتقاء أفضل النصوص، وتكييف أوضاعها عليها للاستفادة من الحوافز المتاحة للحصول على تخفيض يمكنها من تجنب الضريبي ولو جزئياً، بالرغم من أن جوهر النشاط لا تتفق مع ظاهر الأوضاع المتكيفة مع أحكام الاتفاقيات^(٢). ويتضح هذا من آلية التهرب الضريبي الدولي لشركة جوجل التي استخدمت خطة فريده تمثلت في المزدوج الأيرلندي والسندويتش الهولندي معا والتي سبق عرضها.

(خامساً) الاستفادة من خصم فوائد القروض: ونظراً لأن شركات الاستثمار الأجنبي المباشر تحظى بسيولة كبيرة، لذا يتم توجيهها عادةً إلى مركز الخزينة بالشركة الأم، بحيث تعنى هذه المراكز بتقديم قروض لشركات المجموعة المحتاجة إلى سيولة مالية، كما تقترض هي الأخرى من هذه الشركات عندما تحقق فائضاً نقدياً، فتلعب بذلك دور البنك الداخلي لشركات المجموعة. ونظراً للفائدة المترتبة عن وجود هذه المراكز في هذه الدول، سنجد الكثير من الدول ستتنافس من أجل جذب هذه المراكز المالية إليها، من خلال تقديم امتيازات ضريبية وغير ضريبية كبيرة ومغرية. وكما أن هذه الشركات تسعى إلى استغلال التشريعات الضريبية لكل دولة، لأجل الحصول على القروض المالية من وإلى مركز الخزينة العامة بالشركة الأم، وبالتالي يمكن الاستفادة من التشريعات التي تخصص فوائد الديون من اجمالي الدخل،

(١) - راجع: د. خالد مهيدى، التهرب الضريبي الدولي، أبعاد الظاهرة وسبل التصدي لها، رؤى استراتيجية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، المجلد ٥ العدد ١٥، ٢٠١٨، ص ٤٨.

(٢) - راجع: د. رمضان صديق محمد، تجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٠٠.

أو الاستفادة من التشريعات الضريبية التي تعتبر هذه القروض ارباحًا موزعة لا تخضع للضريبة، أو الاستفادة من التشريعات التي تمنح قروضا ضريبية بدون فائدة أو فوائد ميسرة لدعم الأنشطة الاستثمارية، من كل هذا وغيره تجنى شركة المجموعة أرباحًا كبيرة، مما يقلص من آثار العبء الضريبي الواقع على الشركة ككل^(١).

وهنا تستخدم الشخصية القانونية المستقلة في إبرام القروض، فيما بين الأشخاص المرتبطة، وذلك بأن توافق الشركة الأم على إبرام قرض من شركة شقيقة أو مرتبطة في دولة ذات سعر إقراض مرتفع ومعدل ضريبي منخفض، تحصل عليه الشركة التي توجد بالدولة ذات السعر الضريبي المرتفع، حتى تتمكن الشركة المدينة من تخفيض الوعاء ذى السعر المرتفع، عن طريق خصم تكلفة الفائدة، بينما يكون عبء الضريبة على هذه الفائدة قليلاً؛ لأن سعر الضريبة في بلد الدائن منخفض.

(سادساً) تغيير الإقامة الضريبية: منذ بداية القرن العشرين أخذ أثرياء العالم من رجال المال والأعمال في الدول ذات الضرائب المرتفعة، في البحث عن إقامة لهم في مناطق ذات ضرائب منخفضة، فوجدوا ضالتهم في الجنات الضريبية التي تتمتع بنظام ضريبي منخفض، أو منعدم. وبذلك فضلت الجنات الضريبية لتكون بمثابة محل إقامة مختار لهؤلاء الأثرياء، أو على حد وصف البعض منفى ضريبي باختيارهم. حيث تستغل هذه الآلية في تجنب ضريبة التركات؛ التي تفرضها الدول الغنية، حين يقوم الشخص بنقل ملكية منزلة إلى أصول شركة تعمل في جنة ضريبية، ثم يتفق مع هذه الشركة على إبرام عقد انتفاع بهذا السكن له لأولاده من بعده مدى حياتهم، الأمر

(١) - راجع: د. خالد مهدي، التهرب الضريبي الدولي، أبعاد الظاهرة وسبل التصدي لها، مرجع

الذي يجعل السكن غير داخل في تركته بعد الموت، مع انتفاع ورثته بهذا المنزل بدون دفع ضريبة التركات^(١).

وبالتالي تلجأ الشركة متعددة الجنسيات إلى نقل مقرها الرئيسي ولو اسماً فقط إلى ملاذٍ ضريبيٍّ، مع الإبقاء على إدارتها الفعلية وأنشطتها الرئيسة في الدولة الأم، كما فعلت شركة سيمنز الألمانية لإنتاج الأجهزة الإلكترونية، عندما استطاعت من خلال نقل مقرها الرئيسي اسماً إلى خارج ألمانيا أن تخفض ضرائبها المدفوعة إلى الخزانة العامة الألمانية إلى أقل من ١٠٠ مليون مارك ألماني، وذلك عن السنة المالية ١٩٩٤/١٩٩٥، على الرغم من أن أرباحها المحققة في السنة ذاتها قد بلغت ٢.١ مليار مارك، بل استطاعت في عام ١٩٩٦ أن تتخلص تماماً من تسديد أي ضرائب للحكومة الألمانية^(٢).

وبالتالي تعاني الدول التي تأخذ بمبدأ الإقليمية، كأساس لفرض الضريبة من عمليات تغير الإقامة، ومعظمها من الدول النامية، حيث حيث تحرم من فرض الضريبة على المنشآت التي يملكها مواطنون أو مقيمون على أرضها، أو تستثمر أموالها في الخارج، متجنبين ضريبة الدولة التي ينتفع أصحاب هذه المنشآت بخدماتها، ولمواجهة هذا التجنب قرر المشرع المصري في المادة ٤٧/١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته تطبيق مبدأ عالمية الإيراد على الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر على الإيرادات التي تحققها في الخارج.

(١) - راجع: د. رمضان صديق، التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥٧.

(٢) - راجع: أ. بوقروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية

الدولية، مرجع سابق، ص ٢٩.

(سابعاً) **الوساطة المالية:** حيث تتكون العديد من الأنشطة الاقتصادية في الجنات الضريبية من الخدمات المالية المهنية، مثل الصناديق المشتركة والصيرفة والتأمين على الحياة وإعادة التأمين، والمنشآت التي تقدم خدمات الانترنت، حيث تفضل تلك المنشآت التي لا تحتاج في مزاولتها لنشاطها مكاناً جغرافياً محدداً أو عدداً كبيراً من العاملين، أن تجعل الملاذ الضريبي موطناً لها، حتى تنخفض أعبائها الضريبية، أو تتجنب الضريبة المفروضة في البلاد الأخرى، وتقوم شركات أخرى باختيار تلك المناطق مقرأً لإقامتها ثم تستغل علاقاتها بالمنشآت الأخرى التابعة لها أو المرتبطة بها في دول أخرى في تحقيق مزايا ضريبية لهذه المنشآت، باستخدام سياسة تسعير التحويلات^(١).

(١) - راجع: د. رمضان صديق، التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥٩ وما بعدها.

المبحث الثاني جدوى الجنات الضريبية الدولية

تهديد وتقسيم: انتهت العديد من الدراسات إلى أن الضرائب المرتفعة تؤثر سلباً على الاستثمار الأجنبي المباشر، كونها تدفع المكلفين من الممولين أصحاب المال والأعمال للبحث عن دول أخرى أقل في معدلات الضرائب^(١). لذا تقدم دول واقليم الجنات الضريبية الحوافز والإميازات المتنوعة وخاصة الضريبية من أجل جذب الأموال إليها من الخارج، من ثم تقوم العديد من الشركات والمؤسسات بتحويل أرباحها ودخولها الناتجة من مشروعاتهم؛ التي يقيمونها في دولهم إلى الجنات الضريبية المختلفة حول العالم تحت أسماء مختلفة، وحتى تهريبها بطرق غير مشروعة، كون هذه الملاذات لن تفرض أي ضرائب على تلك الأرباح أو الدخل، أو أنها ستفرض ضرائب بمعدلات منخفضة، مما ينمي ثرواتهم وأصولهم في نهاية الأمر^(٢). وفي ضوء ما سبق يثار التساؤل حول جدوى الجنات الضريبية؟ هذا ما يعرضه الباحث في المطلبين التاليين كما يلي:

(1) - Timothy Goodspeed, Jorge Martinez-Vazquez AND Li Zhang, Do Companies View Bribes as a Tax? Evidence on the Trade-off between Corporate Taxes and Corruption in the Location of FDI, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, 2011, P. 8.

(٢) - راجع: أ. بوقروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية

المطلب الأول

دور الجنات الضريبية فى جذب الأستثمار الأجنبى المباشر

تظهر أهمية الاستثمار الأجنبي المباشر فى كونه يساعد على توفير التمويل اللازم لعمليات التنمية والنمو الاقتصادى للدول التى تعاني من نقص مصادر التمويل الداخلية، كما يساعد على رفع مستوى مهارات العمال والفنيين ونقل التكنولوجيا الحديثة. كما يعمل على زيادة الخبرات المحلية وخاصة الخبرات الفنية والإدارية، وذلك من خلال نقل الأفكار الجديدة أو الغير موجوده أصلا. كما يساعد أيضاً على خفض معدل البطالة وزيادة معدل التشغيل، لاسيما إذا كانت الاستثمارات ذات كثافة عمالية عالية، مما يؤدي إلى زيادة الدخل القومى والخروج من دائرة الفقر ودفع عجلة التنمية^(١). لذا ارتفعت مساهمة الاستثمار الأجنبي فى الناتج المحلى الإجمالى للعديد من دول العالم، وخاصة تلك التى تعرف بالجنات الضريبية.

وبالتالى تتنافس دول العالم على جذب الأستثمار الأجنبى لأقاليمها، وفى هذا السياق نجد دول وأقاليم الجنات الضريبية تقدم العديد من الحوافز والامتيازات الجاذبة للأستثمار الأجنبى، مما يؤدي إلى إجبار الدول الأخرى على تخفيض معدل ضرائبها؛ حتى تستطيع أن تجذب الاستثمارات فى ظل وجود تلك الأماكن التى توفر فرص تحقيق الأرباح بدون دفع ضرائب. كما تؤدي إلى المزيد من خفض معدل الضرائب ومنح المزيد والمزيد من الامتيازات الضريبية، مما يؤثر فى إيرادات الدول وبالتالي

(١) - انظر: د. على الحسين محمد نور زروق، أثر الضرائب على الاستثمار فى السودان: دراسة تحليلية للفترة من ١٩٨٠: ٢٠١٦، مجلة النيل الأبيض للدراسات والبحوث، جامعة النيل الأبيض السودان، العدد ١٣، ٢٠١٩، ص ٥١٨.

في قدرتها على توفير الخدمات الاجتماعية^(١). وهنا يثار التساؤل عن مفهوم الاستثمار الأجنبي؟ وأنواعه؟ وصوره؟ هذا ما يوضحه الباحث في السطور التالية.

يمكن تعريف الاستثمار الأجنبي بإيجاز، بأنه يعني امتلاك أحد الأفراد أو الهيئات أو المؤسسات في دولة ما لأصول تعمل في دولة أخرى، وينقسم الاستثمار الأجنبي إلى نوعين من الاستثمار، يمكن بيانهما كما يلي:

(الأول) الاستثمار الأجنبي غير المباشر، والذي يعني امتلاك أحد الأفراد أو المؤسسات غير المقيمة لبعض الأوراق المالية، كالأسهم والسندات في دولة أخرى، دون أن يقوم هؤلاء الأفراد بممارسة أى نوع من أنواع الرقابة أو المشاركة في تنظيم وإدارة المشروع الاستثماري، ولكن لهم الحق في الحصول على عائد نظير المشاركة المتمثلة في الأسهم والسندات.

(الثاني) الاستثمار الأجنبي المباشر، والذي يعنى المشروعات التي يقيمها ويمتلكها ويديرها المستثمر الأجنبي من خلال المعرفة الفنية والإدارية، وبما يملكه من رأس المال النقدي. ويلاحظ أن المستثمر الأجنبي قد يكون فرداً أو شركة أو فرعاً لإحدى الشركات. وهنا يثار التساؤل عن صور الاستثمارات الأجنبية المباشرة؟ للاستثمارات الأجنبية المباشرة ثلاث صور أساسية هي:

(١) الاستثمار الخاص: ويتمثل في الاستثمار في قطاع المنتجات الأولية بالدول النامية، خصوصاً بقطاع النفط والتعدين وقد حقق هذا الاستثمار أرباحاً ضخمة نتيجة

(١) - راجع: أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، مرجع

سابق، ص ٥ وما بعدها.

استنزاف الموارد الطبيعية للدول النامية بأقل الأثمان، الأمر الذى يسبب عبئاً على ميزان المدفوعات للدول النامية، وإنعكاس ذلك سلباً على التنمية.

(٢) **الاستثمار الثنائى**: ظهر هذا النوع من الاستثمار نتيجة النزعه الوطنية، التى سادت الدول النامية فى أعقاب نيلها الاستقلال من المستعمر الغربى، ويعنى الاستثمار الثنائى مشاركة الدولة النامية للمستثمر الأجنبى فى المشروعات الاقتصادية المقامة على أراضيه، أى أنه خليط من رأس المال المحلى ورأس المال الأجنبى، ويلاحظ أن هذا النوع من الاستثمارات يقلل الأعباء المالية التى يتحملها الاقتصاد الوطنى، بالقدر الذى يتحصل عليه المستثمر الأجنبى نتيجة مشاركة فى المشروع^(١).

(٣) **الشركات متعددة الجنسية**: وهى تلك الشركات التى تمتلك أو تدير أصولاً تدر دخلاً فى أكثر من دولة، وتنتج سلعاً أو خدمات خارج موطنها الأصيل^(٢) وتتميز هذه الشركات بتنوع وكبر حجم نشاطها الاستثمارى، وتمكنها من إنشاء العديد من الفروع فى مختلف دول العالم، سواء المتقدمة أو النامية، بالإضافة لإحتكار هذه الشركات للتكنولوجيا الحديثة.

ويلاحظ وجود المراكز الرئيسية لهذه الشركات فى الدول المتقدمة كالولايات المتحدة ودول أوروبا الغربية واليابان، وتقوم هذه المراكز الرئيسية بالتنسيق فيما بينها وبين فروعها، فيما يتعلق بالسياسات الإنتاجية والسعرية والاستثمارية، بما

(١) - راجع: د. إيهاب عز الدين نديم، الاستثمارات الأجنبية المباشرة والتنمية الاقتصادية فى العالم، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٢، ١٩٩٦، ص ٥٢٦.

(٢) - راجع: د. هيثم محمد حرمى محمود، مكافحة التهرب الضريبي فى ضوء القانون المصرى: دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة بنها مصر، ٢٠١١، ص ١٤٤.

يحقق مصالحها ولا يتعارض مع أهدافها، ويلاحظ أن هذه الشركات مسؤولة عن أكثر من ٨٠٪ من الاستثمارات الأجنبية المباشرة على مستوى العالم ككل. وقد أصبح لهذه الشركات السيطرة الكاملة على العديد من المجالات التي تحتاج إلى تكنولوجيا متقدمة، فضلاً عن عمل هذه الشركات في مجال إنتاج المواد الأولية والزراعة وقطاع الخدمات مثل المصارف والتأمين والسياحة والوجبات السريعة والمشروبات الغازية... الخ^(١).

هذا وتلعب الضرائب دوراً هاماً وركيزه أساسية بالنسبة للدولة، وذلك من خلال توفيرها للموارد المالية اللازمة للنفقات العامة، ليس هذا فقط بل تطور دور الضريبة في الاقتصاديات المعاصرة، لتصبح الأداة الاقتصادية المفضلة للسياسات الاقتصادية الحكومية، والتي تستخدم في توجيه القرارات الاقتصادية، وبالأخص في مجال الاستثمار، الذي يعتبر من أهم المجالات التي تعنى بها الحكومات، كونه يعتبر الشرط الأساسي لتطور الاقتصاد، ومن هذه العلاقة يتبين ارتباط الضريبة بالاستثمار^(٢). وفي هذا الصدد نجد أن الشركات الدولية أصبحت هدفاً تسعى وراءه الكثير من الدول، لكي تعمل على أراضيها؛ نظراً لما تتمتع به هذه الشركات من قدرة على جلب استثمارات وموارد جديدة، رأس مال، تكنولوجيا متطورة، أساليب للإدارة الحديثة، مهارات عصرية لتسويق المنتجات؛ بالإضافة إلى أن وجود المستثمرين يزيد المنافسة

(١) - راجع: د. إيهاب عز الدين نديم، الاستثمارات الأجنبية المباشرة والتنمية الاقتصادية في العالم مرجع سابق، ص ٥٢٧.

(٢) - راجع: د. مرازقة صالح، دور الإعفاءات الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، المؤتمر الدولي حول: الاستثمار الأجنبي المباشر في الوطن العربي، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، جامعة لاهاي هولندا، ٢٠١٥، ص ٨.

ويحسن الكفاءة، ويزيد فرص العمل، ويحسن توزيع الدخل... الخ^(١). ولكن يجب أن نؤكد هنا على أن المنافع يجب أن تكون متبادلة متبادلة، فكما تعود على الدول النامية، تعود أيضاً على تلك الشركات في صورة أرباح طائلة، وأسواق جديدة واعدة، مما يمكنها من التوسع في ممارسة نشاطها؛ ولكن للأسف الشديد فإن حمى تحقيق أعلى عائد من الأرباح دفعت الكثير من هذه الشركات إلى انتهاج كافة الطرق للتهرب والتهرب الضريبي، ويكفي أن نشير هنا إلى أن الصين تكبدت خسائر عام ٢٠٠٣م بسبب الشركات الدولية بمقدار ٣.٢٦ مليار دولار أمريكي، حيث ثبت أن ٣٤٪ من تلك الشركات لم تدفع الضرائب المستحقة عليها^(٢).

معنى ذلك أن جذب الاستثمار الأجنبي يعد سياسة تلجأ إليها العديد من دول العالم وخاصة الدول النامية، ويمكن أن يترتب عليها آثار إيجابية، أو آثار سلبية، ويمكن تعزيز الآثار الإيجابية وتحجيم الآثار السلبية، وذلك إذا توافر لدى الدول النامية القدرة على التفاوض مع تلك الشركات وتفهمها لما يجب أن تتبعه معها، بحيث لا يقتصر دورها على فتح اقتصادها أمام تلك الشركات، ومنح إعفاءات وحوافز ضريبية لها دون ضوابط، ومن ثم يتحول الأمر في النهاية إلى مباراة تنافسية بين الدول لجذب تلك الشركات على حساب نقص الحصيلة الضريبية، وبالتالي يتحول وجود تلك

(١) - راجع: ثيور موران، الشركات المتعددة الجنسيات، ترجمة جورج خورى، دار الفارس للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٤، ص ٩، مشار إليه في د. هيثم محمد حرمي، مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٤٤.

(٢) - راجع: د. جميل عبدالرحمن صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القارات، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥، ص ٢٠٩، مشار إليه في د. هيثم محمد حرمي، مرجع سابق، ص ١٤٤.

الشركات على أراضي الدول النامية إلى وباء يجب التخلص منه، لأن الأمر يجب أن يكون محل تقدير من الدول؛ فإما أن تساعد تلك الشركات الدول نحو الإسراع في خطى التنمية، وبالتالي يكون استمرارها أمراً مرحباً به، وإما أن تكون سبباً في نقص الضريبية، وهنا يجب التصدي لها ومنع استمرارها^(١).

وتوضيحاً لذلك يبين تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر لعام ١٩٩٨ أنه بالرغم مما للعلومة من أثر إيجابي في تطور النظم الضريبية، إلا أنه كانت لها آثار سلبية حين فتحت أمام الشركات والأفراد طرقاً جديدة لتخفيض أو تجنب الضرائب، بالتالي شجعت دولاً أخرى على استغلال الحاجة إلى تطوير نظمها الضريبية في نقل رؤوس الأموال والعمال إليها بصورة غير رشيدة، مما أدى في النهاية إلى تشوهات في هيكل التجارة والاستثمار، وتقليل مستوى الرفاهية بين الشعوب، وذلك لأن المنافسة الضارة بهذا الشكل تسفر عن تآكل وعاء الضريبة، وتغيير هيكل الضرائب لينتقل العبء من على الأموال المنقولة إلى الأموال غير المنقولة، أو من وعاء الدخل إلى وعاء الاستهلاك، كما يعوق تطبيق نظام الضرائب التصاعدية، الذي يستخدم في تنفيذ سياسة إعادة توزيع الدخل والثروة^(٢).

(١) - راجع: د. أنس السيد عطية سليمان، ضمانات نقل التكنولوجيا للدول النامية من وجهه القانونية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٦، ص ١٩٨، . مشار إليه في هيثم محمد حرمي، مرجع سابق، ص ١٤٥.

(٢) - راجع: د. رمضان صديق محمد، متى تطبق الاتفاقية العربية الجماعية لتجنب الأزدواج الضريبي، المؤتمر العربي الخامس: التشريعات الضريبية العربية في ظل المستجدات الإقليمية، جمعية الضرائب العربية، القاهرة ٢٠١١، ص ٥٩.

وعلى الرغم من وجود العديد من المحددات الجاذبة للاستثمار الأجنبي المباشر، إلا أن التكلفة الضريبية دائماً تمثل عامل مهم في قرارات الاستثمار للشركات متعددة الجنسيات^(١). وبالتالي أصبحت المنافسة الضريبية بين الدول والولايات القضائية المختلفة على تخفيض الضرائب أمر واقع، بهدف جذب وتحفيز الاستثمار المحلى والأجنى، وغالباً ما يكون دافع هذا التخفيض هو الحد من هروب رأس المال إلى الدولة المستضيفة، أو التهديد بالذهاب إلى دول منخفضة الضريبة بهدف الضغط لخفض معدل الضريبة بالدولة مصدر رأس المال.

وهنا يثار التساؤل عن الوضع العالمى مع الانخفاض المستمر فى نسب الضريبة؟ بالفعل فى العديد من دول العالم انخفضت نسب الضرائب على الأرباح، خصوصاً بالنسبة للشرائح العليا. وفقاً لمركز بحثى أمريكى مختص بشئون الضرائب، أن نسبة ضريبة الدخل والأرباح على الشريحة العليا الآن فى الولايات المتحدة الأمريكية أقل كثيراً من نظيرتها فى الخمسينيات والستينيات من القرن الماضى، حيث سبق أن وصلت الضريبة المستحقة على الشرائح العليا من الدخل إلى أكثر من ٩٠٪. كما انخفضت أيضاً الشريحة العليا فى العديد من دول منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية من ٤٥٪ إلى ٢٥٪ فى عام ٢٠١٢، وفى الدول النامية أيضاً انخفضت الضرائب على الشركات من متوسط ٣٨٪ إلى ٢٧٪ فى عام ٢٠١٢.

ويحذر بيان صادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (أونكاد) أن المنافسة الضريبية بين الدول، كوسيلة لجذب المستثمرين الأجانب قد تؤدى إلى صراع مالى

(1) - Duanjie Chen and Jorge Martinez-Vazquez, Efficiency Effects of Mexico's Tax Reform On Corporate Capital Investment, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, 2003, P. 6.

نحو القاع، ويؤكد البيان على أن الضريبة على الدخل قد انخفضت في الدول النامية والمتقدمة على السواء، بينما زادت الضريبة على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة الأخرى، مما يعني أن هيكل الأنظمة الضريبية أصبح هشاً تنازلياً، أي غير تصاعدي، وبالتالي وجود اتجاه عالمي لتحميل الطبقات الفقيرة الأقل دخلاً الجزء الأكبر من العبء الضريبي. كما رصد التقرير المشار إليه الحراك المتزايد لرأس المال صوب الملاذات الضريبية، وعلى حد وصف التقرير فإن حجم الإيرادات العامة المفقودة لنزوح أموال الأفراد والشركات صوب الملاذات الضريبية يقدر بمبلغ ١٩٠ : ٢٩٠ مليار دولار سنوياً منهم ٦٦ : ٨٤ مليار دولار من الدول النامية^(١).

وقد تنبّهت الدول النامية في عقدي السبعينات والثمانينات من القرن الماضي إلى ضرورة جذب الاستثمار الأجنبي المباشر بحسابه البديل الأسلم والأفضل من الاقتراض الدولي، لأجل تحقيق مسيرتها في التنمية الاقتصادية الشاملة، مما جعلها متلهفةً إلى جذب الشركات متعددة الجنسيات إلى أراضيها بجميع الطرق، كون الأخيرة تعد الناقل الأهم لهذه الاستثمارات إلى تلك الدول. فقامت تلك الدول بمنح مزايا ضريبية هائلة تكاد في معظمها تصل إلى حد انعدام الضرائب على المشروعات الأجنبية، بل الأخطر من ذلك أن تلك الشركات باتت تفرض شروطها المالية والاقتصادية على حكومات تلك الدول. ولم تسلم الملاذات الضريبية من ذلك باعتبار أن معظمها من الدول النامية كالليبيريا، أنغولا، باهاما، كوستاريكا... إلخ^(٢).

(١) - راجع: أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، مرجع سابق، ص ٨ وما بعدها.

(٢) - راجع: د. جميل الصابوني، الملاذات الضريبية، مرجع سابق.

"معنى ذلك أن الحجة الأساسية للجنات الضريبية وهي جذب مزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر، لزيادة معدلات النمو الاقتصادي في الدولة المضيفة، ولكن هل هذه الحجة صحيحة على أرض الواقع أم لا؟"^(١). وعلى الرغم من المبررات التي يسوقها مؤيدو هذا التوجه نحو فتح باب الاستثمار على مصرعيه بلا ضوابط، ومنح جميع التسهيلات والمزايا الضريبية للمشروعات الأجنبية، فإنه يمكن دحض هذه الحجج. فمن حيث توفير العملة الصعبة، يشترط المستثمرون عادةً على حكومات الدول المضيفة تمتعهم بحرية تحويل أرباحهم ودخولهم إلى دولهم الأم أو إلى دول أخرى من دون أي قيود. أما من حيث الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة المنقولة مع تلك المشروعات إلى الدول المضيفة النامية، فتلك الاستثمارات لا تنقل التكنولوجيا إلى الدول المضيفة بل تنقل إليها طرق استخدامها فقط؛ لأنها تستخدم خبراء وفنيين ومهندسين أجانب في تشغيل هذه التكنولوجيا، ولا تعتمد على تدريب كوادر وطنية وتمكينها من ذلك. ومن حيث تشغيل الأيدي العاملة الوطنية، فهو أمر صحيح، ولكن ليس بذاك القدر ولا بتلك الميزات التي تحاول المشروعات الأجنبية أن توهم بها حكومات الدول المضيفة^(٢).

تظهر إحدى الدراسات التي تمت على عينة من الشركات الأمريكية متعددة الجنسيات عن أثر الجنات الضريبية على الاستثمار الأجنبي المباشر، أن هذه الشركات غير مرنة في قرارات استثمارها بالنسبة لانخفاض معدل الضرائب، فبالرغم

(١) - انظر: هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على المستوى الدولي، مرجع سابق، ص ١٠.

(٢) - راجع: د. جميل الصابوني، الملاذات الضريبية، مرجع سابق.

من أن انخفاض مقداره (١٪) من معدل الضرائب في الدولة المضيف، يؤدي إلى زيادة الاستثمار الأجنبي المباشر ما بين (٠.٣٪ : ١.٨٪)، إلا أن مرونة الاستثمار بالنسبة للضرائب أقل عند تحليل الاستثمارات في الإنتاج والآلات والمعدات فقط. وهذا يشير إلى أن المنافسة الضريبية بين البلدان على جذب رأس المال الحقيقي هو أقل حساسية بالنسبة لمعدلات الضرائب.

كما انتهت دراسة أخرى تم إجرائها على سلوك الشركات الألمانية، أن بعض الملاذات الضريبية، مثل أندورا وأروبا، ليس لها تأثير على جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة الألمانية. بينما النمسا، بلجيكا، لوكسمبورج، وسويسرا من بين الدول الأكثر جذباً للاستثمار الأجنبي المباشر في أوروبا. كما أنها وجدت أن جزر كايمان تتلقى (١٪) من الاستثمار الأجنبي المباشر الصادر من ألمانيا وهو ما يعادل نصيب مراكز المال الخارجية المعروفة، مثل هونغ كونغ وسنغافورة، وهو ما يشكك في مدى جدوى الجنات الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر.

نخلص من ذلك إلى أن أثر الجنات الضريبية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر غير مضمون، كما أنه يتوقف في بعض الأحيان على مدى تكامل الأسواق المالية للدولة المضيفة، وطبيعة الحكومة والبنية التحتية والمؤسسية للدولة^(١). ولذلك يمكن القول إن حالة التنافس الضريبي المتزايدة بين الدول باتت تنشئ خطرين مهمين يجب الحذر منهما، أولهما: أنها حتماً تضيّع على خزانة كل دولة منافسة مورداً مالياً ضخماً.

(١) - راجع: هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على

والثاني: أنها تضع تلك الدول في موقع الطرف الضعيف في اتفاقاتها مع الشركات متعددة الجنسيات بوجه خاص ومع الاستثمارات الأجنبية بوجه عام^(١).

(١) - راجع: د. جميل الصابوني، الملاذات الضريبية، مرجع سابق.

المطلب الثاني

دور الجنات الضريبية في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي

بدايةً يتعين أن يأخذ في الاعتبار أهمية الآثار الاقتصادية للضريبة، والتي تتوقف إلى حدٍ كبير على مقدارها من جهة، وعلى الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلتها من جهة أخرى. فإذا كان الضريبة معتدلة وغير مرتفعة فالغالب أنها تحرك نشاط الأفراد داخل المجتمع وتدفعهم إلى زيادة الإنتاج، كما أنها تحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للجنات الضريبية الذي يضر بالخزانة العامة. أما إذا كانت الضريبة مرتفعة بصورة مبالغ فيها فإنها تُسبب همم الممولين وتُهبط عزائمهم، مما يساعد على هبوط الإنتاج، وركود في النشاط الاقتصادي، وإصابة الاقتصاد القومي بأفدح الخسائر^(١). كما يترتب على الضرائب الثقيلة هجرة رؤوس الأموال، إلى الجنات الضريبية التي يقل أو ينعدم فيها سعر الضريبة، حتى قيل أن الضرائب المرتفعة، مُفسدة مطلقة للأخلاق؛ لأنها تدفع الممول إلى غش الخزانة العامة.

ومما لا شك فيه أن التهرب الضريبي وهجرة رؤوس الأموال للجنات الضريبية كلاهما يقلل من إيرادات الدولة، ويحرم الاقتصاد القومي من قوى مُنتجة^(٢). كما يترتب على ذلك آثار بعيدة المدى على الأنشطة الاقتصادية، فتحدث اضطرابات عميقة بين أوجه النشاط الاقتصادي في الدولة؛ لأنه يترتب عليه تعديل في توزيع الأعباء الضريبية بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي، من ثم عدم توازن بين أنواع الأنشطة المختلفة، ليس هذا فحسب، بل يترتب على التهرب عدم دخول الحصيلة الضريبية إلى الخزانة العامة، الأمر الذي قد يؤدي إلى عجز الدولة عن مواصلة الإنفاق

(1) - Look: Seligman: The Shifting and incidence of Taxation 1932, p. 14.

(٢) - راجع: د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة والضرائب، دار المعارف القاهرة،

العام على المرافق العامة^(١). وإذا كان التهرب الضريبي بهذه الخطورة، فما هو معناه وماهى أنواعه؟ هذا ما يوضحه الباحث فيما يلي:

(أولاً) **مفهوم التهرب الضريبي**: يعرف التهرب لغوياً: بأنه اصطلاح اقتصادي يقصد به (التحايل) بإخفاء الأرباح الحقيقية للممولين، لهذا يعتبر التهرب الضريبي اعتداء على حقوق الخزانة العامة، بينما يقصد بلفظ التهرب تفادى الرسوم الجمركية، أى أن مجاله هو الضرائب غير المباشرة، أما التهرب فمجاله الضرائب المباشرة. وقد اختلف علماء المالية العامة والضرائب في تحديدهم لمعنى التهرب الضريبي، فمنهم من اخذ بمعنى واسع للتهرب، ومنهم من اخذ بمعنى ضيق له، إلا أنهم لم يخرجوا فى تحديد معنى التهرب عن كونه اخفاء أو أبعاد كلى أو جزئى لبعض العناصر من وعاء الضريبة، مما يترتب عليه هبوط قيمة الضريبة، أو عدم دفع أى قيمة ضريبية.

ومن جانبنا نؤيد ما ذهب إليه البعض فى تعريفه للتهرب بأنه: عدم قيام المكلف ضريبياً بالوفاء بالتزامه الضريبي كلياً أو جزئياً، وذلك بإستخدام طرق احتيالية تمكّنه من عدم دفع قيمة الضريبة المستحقة عليه، مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها. وهذا التعريف شامل لمعنى التهرب خاصة إذا وضع فى الحسبان أن التهرب شئ غير ملموس دائماً لا يمكن كشفه فى وقته بسهولة، الأمر الذي يلقى على الإدارة المنفذة مهمة إثبات التهرب، والذي يأخذ طرقاً احتيالية وغش لعدم دفع الضريبة فى أى مرحلة من مراحلها^(٢).

(١) - راجع: كتاب المعلومات، قطاع التدريب الضريبي، مصلحة الضرائب العامة وزارة المالية، ١٩٩٨، ص ٦٠٣ : ٦٠٤.

(٢) - راجع: د. أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، مكتبة المدينة، الزقازيق الشرقية مصر، ١٩٩٣، ص ٣٥٤ وما بعدها.

ثانياً) أنواع التهرب الضريبي: يمكن تقسيم التهرب الضريبي لأكثر من نوع، كما يلي:

(١) **التهرب التهربى الجزئى والتهرب التهربى الكلى:** ينقسم التهرب الضريبي إلى تهرب جزئى و تهرب كلي، وذلك إذا أخذنا فى الاعتبار القدر من الضريبة الذى تخلص منه الممول، فخسرتة الخزانة العامة. فالتهرب الجزئى، يتحقق عندما يقوم الممول بالتخلص من جزء من الضريبة المفروضة عليه، بالنسبة إلى وعاء معين أو نوع معين من الضرائب، سواء كان هذا التخلص الجزئى من الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة. أما التهرب الكلى، فيتحقق إذا ما استطاع الممول بوسائله الاحتمالية، أن يتخلص من كل الضرائب المفروضة عليه، سواء كانت على نوع معين من النشاط، أو أنشطة متعددة، مما يؤدى إلى فقدان الخزانة العامة لنوع أو أنواع معينه من أنواع الضرائب المفروضة على الممول.

(٢) **التهرب الضريبي الداخلى والتهرب الضريبي الدولى:** إذا نظرنا إلى التهرب الضريبي من ناحية إقليميته، فإنه ينقسم إلى تهرب داخلى، و تهرب دولى. ولهذه التفرقة آثار فى غاية الخطورة، وذلك أن التهرب الداخلى وإن أضر بالخزانة العامة، فإن الوعاء الضريبي ما يزال موجوداً فى إقليم الدولة ويكوّن جزءاً من ثروتها القومية. أما التهرب الضريبي الدولى، فإنه يضر بثروة البلاد القومية، إذ يترتب عليه خروج جزء من هذه الثروة إلى البلاد الأجنبية، حيث تكون الظروف الاقتصادية والقوانين الضريبية فى بعض البلاد أفضل للممول منها فى دولته الأصلية^(١)، وهذا يؤدى إلى هجرة رؤوس

(١) - راجع: د. حسن صادق المرصفاوى، التجريم فى تشريعات الضرائب، دار المعارف

الأموال إلى الخارج لدول الجنات الضريبية، مما يُقلل من إيرادات الدولة، ومن ثم حرمان الاقتصاد القومي من قوي مُنتجة، وبذلك تُضار الدولة، والاقتصاد القومي في وقت واحد^(١). وهذا النوع الأخير هو محل اهتمام الدراسة الماثلة.

"ويتم التهرب الضريبي الدولي من خلال قيام بعض المكلفين، بتجنب الخضوع للضرائب في دول ذات ضغط جبائي مرتفع، وتأديتها في دول ذات ضغط جبائي منخفض، ولا يتم هذا الأجراء بطرق غير مشروعة، إذ يمكن أن يتم بطرق مشروعة، خاصة في ظل وجود دول واقليم الجنات الضريبية التي تسعى من خلال تشريعاتها إلى جذب رؤوس الأموال الأجنبية"^(٢). وعامة فإن التهرب الضريبي الدولي يعد شكل من أشكال التهرب الضريبي الداخلي، إلا أنه يحدث خارج حدود إقليم الدولة، والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعنى حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية. لذا يحاول المكلف التخفيف من حدة عبئه الضريبي بنقل أنشطته إلى الجنات الضريبية، كى يستفيد من إنخفاض معدل الضريبة أو انعدامها مقارنة بالبلد الأصلي مصدر الدخل^(٣).

(1) Alia Gabriela DUȚĂ1, Forms of Manifestation regarding Tax Evasion: New Approaches, Finance Challenges of the Future, University of Craiova, this work was supported by the strategic grant POSDRU /159/1.5/S/141699, Project ID 141699, co-financed by the European Social Fund within the Sectoria Operational Program Human Resources Development 2007-2013

(٢) - انظر: أ. بوقرودة إيمان، كيفية تفادى الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مرجع سابق، ص ٢٧.

(٣) - راجع: أ. زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ٤٢٠.

(٣) **التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) والتهرب الضريبي غير المشروع:** درج علماء المالية العامة على تقسيم التهرب الضريبي إلى تهرب مشروع (التجنب الضريبي) وتهرب غير مشروع، وجعلوا معيار التمييز بينهما هو مخالفة أحكام التشريع الضريبي أو عدم مخالفتها، فإذا كانت نتيجة التصرف القانوني أو المادي للممول عدم استحقاق الضريبة عليه، وفقاً لنصوص القانون اعتبر التهرب مشروعاً، ويُسمى ذلك بتجنب الضريبة^(١). أي أن التجنب الضريبي هو عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة، تتحقق من استغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية، ومن ثم فلا توجد مخالفة للقانون، كأن تفرض الضريبة على إنتاج أو استهلاك سلعة معينة، فيمتنع الممول عن هذا الإنتاج أو ذلك الاستهلاك^(٢).

معنى ذلك أن التهرب المشروع (التجنب الضريبي)، غالباً ما يقع باستغلال النقص التشريعي في أحكام القانون الضريبي، مما يعنى الممول من الضريبة، وهو تصرف من الممول قد يكون مصحوباً بالنية الحسنة أو مشوباً بالقصد السيء، ففي الحالة الأولى لا غبار على تصرف الشخص، ولو من الناحية الأخلاقية، في حين أنه في حالة القصد السيء، ولو لم تنطبق عليه أحكام القانون، فإن تصرفه لا يلقى رضاء المجتمع، بل يُعتبر منافياً للواجب الأخلاقي بالتضامن الاجتماعي. أما التهرب غير المشروع، فيُطلق عليه

(١) - راجع: د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص ٥٤، ٥٥ وكذلك راجع؛ محمد السعيد وهبه، صور التهرب الضريبي، دار نشر الثقافة الأسكندرية، ص ٥٤ وما بعدها؛ وكذلك راجع د. محمد عبد الله العربي، التشريع المالي، الناشر بدون، ١٩٤٩، ص ٤٦٠.

(2) - L.G.Wallsahutzky: Towards a definition of the term "Tax Avoidance", Australian Tax Review, Vol.48, 1985, pp.48-58.

مشار إليه في د. رمضان صديق، التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥، ١٦.

الغش المالي، أى التهرب الإجرامي، ويُقصد به كل مخالفة عمدية لأحكام القوانين الضريبية، ويتم بكل وسيلة يلجأ إليها الممول إبتغاء عدم دفع حق الخزانة العامة كلياً أو جزئياً، وذلك بعدم أداء الضريبة المفروضة عليه، بقصد الإضرار بالدولة^(١).

وهنا يثار التساؤل عن مدى حق الممول فى التجنب الضريبي للجنات الضريبية؟ وللإجابة على ذلك نوضح أنه من المفترض أن تصدر القوانين الضريبية واضحة ومحددة فى بيان التزامات الممولين وحقوقهم، وأنه إذا ما تحقق التجنب الضريبي بناء على حرية الممول فى اختيار معاملة على غيرها، وسانده فى التخفيض الضريبي الناتج عن هذه المعاملة نصوص قانون الضريبة؛ التى يجب أن تفسر حرفياً حماية لحقوق الممولين، فليس هناك أثم ارتكبه من تجنب الضريبة، ولا يجب أن نلقى اللوم عليه وقد مارس حقه فى الاختيار، والتزم النص الحرفى لقانون الضريبة. ولذلك ذهبت العديد من المحاكم فى مختلف دول العالم إلى إباحة التجنب الضريبي.

ولكن بالرغم من أن التجنب الضريبي للجنات الضريبية عمل قانونى، يتفق مع القانون ولو ظاهرياً، إلا أن بعض ممارساته فى الواقع تأخذ صورة إساءة استعمال الحق، التى تنقل هذا العمل المشروع (التجنب الضريبي) إلى دائرة التهرب الضريبي غير المشروع، الذى يقوم على وسائل غير قانونية لتخلص من الضرائب كلياً أو جزئياً، مما يعرض المتهرب للعقوبات البدنية والمالية.

(١) - راجع: د. حسن صادق المرصفاوى، التجريم فى تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص ٥٧. وكذلك راجع: د. عاطف صدقى، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٦٦، ص

وقد أخذ القضاء المقارن يستجيب للنظرة الداعية إلى الحد من خطر التجنب الضريبي، بأن عدل عن طريقته في تفسير القوانين الضريبية تفسيراً حرفياً، حتى يسد الباب أمام الممولين الذين يوفقون معاملاتهم مع ما يتطلبه القانون من حيث المظهر أو الشكل، بينما يقصدون في الواقع أو الجوهر اقتناص المزايا الضريبية؛ التي يوفرها النص دون أن تتحقق الغاية الاقتصادية منه، ولذا اعتمدت العديد من المحاكم في الدول المختلفة على التفسير الواسع أو الموضوعي للقانون الضريبي، مع اعتماد القواعد الأصولية في فهم النصوص، ومنها غلبة الجوهر على المظهر، وعدم إساءة استعمال القانون، وأن العبرة بالغاية من النص، أو قصد المشرع من إصداره.

ولقد وصفت المحكمة الدستورية العليا الأسبانية هذه الحالة "باللعبة المجانية"، التي يشارك فيها متجنبوا الضريبة، ويفوزون على منافسيهم، دون أن يدفعوا ما عليهم من التزامات، لذا فإن خطر التجنب على المجتمع لا يمكن تجاهله، فهو يصيب النظام الضريبي في أهم أركانه، وهو العدالة الضريبية، حين تتمكن جماعة من الممولين من تخفيض أعبائهم الضريبية؛ التي يجب عليهم تحملها باتباع وسائل لا يقصدها المشرع، بينما يظل آخرون يتحملون أعباءهم مع أنهم متساوون في المراكز القانونية، فضلاً عن أن سلوك طريق التجنب وتتبع دروبه، يعبر عن انانية ونقص في القيم الأخلاقية، وتفضيل للمصلحة الشخصية على المصلحة الجماعية^(١).

إن أغلب الدراسات التي بحثت ظاهرة الجنات الضريبية، ركزت على أثر الجنات الضريبية على الدولة المصدرة لرأس المال، حيث يؤدي التهرب الضريبي الدولي، وهجرة رؤوس الأموال من دولة المصدر إلى دولة الجنات الضريبية، المستضيفة

(١) - راجع: د. رمضان صديق محمد، التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ٧ وما بعدها.

للمال إلى أن تلجأ دولة المصدر إلى تعويض هذه الخسارة، إما بخلق ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب القائمة، فيزيد العبء الضريبي على المكلفين^(١). كما يعتبر من الآثار الاقتصادية للجنات الضريبية في بلد المصدر، تزايد عدم المساواة في إعادة توزيع الدخل، وذلك لأن أصحاب الدخل المرتفعة، يستطيعون نقل دخولهم إلى الجنات الضريبية، وبذلك يتجنبون دفع الضريبة، بينما أصحاب الدخل المنخفضة ليس لديهم هذه القدرة، وبالتالي يخضع كامل دخلهم للضرائب في بلد المصدر، مما يؤدي لتزايد التفاوت في توزيع الدخل.

كذلك تؤدي هذه الممارسات لزيادة عدم المساواة المتعلقة بتوزيع الحقوق الاجتماعية، لأن المنشآت الصغيرة والمتوسطة تواجه زيادة الضرائب على الدخل، بينما المنشآت الكبيرة تدفع معدلات منخفضة من الضرائب وقد لا تدفع، لقدرتها على الاستثمار في الجنات الضريبية، مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات والأستثمار العام بالدولة المولدة لرأس المال، وينعكس ذلك بالسلب على البنية التحتية وبيئة العمل، مما يجعل المنشآت الصغيرة والمتوسطة تعمل في بيئة عمل أكثر فقراً^(٢).

كما تؤدي الجنات الضريبية إلى إعاقة المنافسة الاقتصادية النزوية بين المنشآت المختلفة، حيث يؤدي عدم دفع الضرائب إلى زيادة في أرباح المتهربين للجنات الضريبية، وبالتالي حصولهم على مصادر تمويل أكبر من الشركات المنافسة لهم في

(١) - راجع: د. قصابي الياس، التهرب الضريبي الدولي وآليات مكافحته، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، جامعة باجي مختار عنابة الجزائر، ٢٠١٨، ص ٥.

(٢) - راجع: هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ١٠.

الأسواق، مما يمكن هذه الشركات من استعمال هذه الأموال، أما في عمليات التوسع والسيطرة على الأسواق، أو بتخفيض اسعار منتجاتهم لتكون أقل من اسعار منتجات المنافسين لهم، والذين يلجأون إما إلى مسايرة اوضاع الأسواق مع تحمل الخسائر أو الإنسحاب من الأسواق وترك المجال للمؤسسات الأخرى، لتسيطر على الأسواق، وبالتالي احتكارها وفرض الأسعار المرتفعة، بما يمكنها من تحقيق المزيد والمزيد من الأرباح^(١).

كذلك من الآثار الاقتصادية للجنات الضريبية، تراكم الاختلال في ميزان المدفوعات مرة بعد مرة، خاصة في حساب رأس المال، مما يباعد الناتج القومي عن الدخل القومي، ويعرض الدولة لمخاطر المديونية، والتي يتحملها الأفراد الذين لا يستطيعون تحريك دخولهم إلى الجنات الضريبية. وفوق هذا كله فإن هروب رؤوس الأموال من البلد المصدر، يؤدي لتراجع الإيرادات الضريبية، مما يؤدي إلى انخفاض الإنفاق العام على الخدمات العامة، وينعكس ذلك سلباً على مستوى النمو والتنمية في البلد المصدر^(٢).

(١) - راجع: د. قصابي الياس، التهرب الضريبي الدولي وآليات مكافحته، مرجع سابق، ص ٥.

(٢) - راجع: هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي، مرجع

المبحث الثالث

أهم وسائل مكافحة انتشار الجناات الضريبية

تمهيد وتقسيم: تسعى الدول والمؤسسات المالية المحلية والدولية بكل السبل للبحث عن حلول عملية، لمعالجة ومواجهة انتشار الجناات الضريبية، نظراً للأخطار المحدقة باقتصاديات الدول النامية، والتي وصلت إلى درجة يصعب التكهن بنتائجها السلبية، لذا لجأت الدول إلى اساليب وطرق عديدة للبحث في اسباب انتشار الظاهرة للحد منها، كما أسهم علماء الاقتصاد والمالية العامة والضرائب من خلال الندوات والمؤتمرات العلمية في تشخيص الظاهرة، وتقديم العديد من التوصيات والمقترحات للجهات المختصة وصانعي القرار بشأن تحجيم هذه الظاهرة، ومحاصرتها في أضيق نطاق ممكن^(١).

ويمكن تصنيف وسائل مكافحة الجناات الضريبية إلى إجراءات أحادية محلية، أى تقوم بها كل دولة على حدة وإجراءات متعددة الأطراف، أى إجراءات دولية تشترك فيها الدول والمنظمات الدولية. ولكن يجب أن يأخذ في الاعتبار أن وسائل مكافحة انتشار الجناات الضريبية لن يتيسر إعمالها إلا بتوافق الجهود المحلية والدولية، الأمر الذى لن يكون من الميسور دائماً، لأن الضرر الذى يصيب دولة ما من التهرب الضريبي إلى الجناات الضريبية قد يعود بالفائدة على دولة أخرى^(٢) وأيا كان الأمر فإن الباحث يعرض لأهم وسائل مكافحة انتشار الجناات الضريبية فى المطلبين التاليين،

(١)- راجع: د. منصور الفيتورى حامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية

جامعة مصراتة ليبيا، السنة الثالثة العدد الأول اكتوبر ٢٠١٥، ص ٢٠.

(٢)- راجع: د. جمال فوزى، ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٢.

(الأول) للإجراءات المحلية لمواجهة انتشار الجنات الضريبية، (الثاني) للإجراءات الدولية لمواجهة انتشار الجنات الضريبية، وذلك كما يلي:

المطلب الأول

الإجراءات المحلية لمواجهة انتشار الجنات الضريبية

تستطيع كل دولة على المستوى المحلى الداخلى، بما لها من سلطة وسيادة وسلطان على كل الأشخاص والأموال المقيمة على أرضها وتستظل بسمائها، أن تفرض فى نصوصها وتشريعاتها الضريبية إجراءات وعقوبات صارمة وغرامات تأخير وعقوبات جبائية وجزائية على المكلفين بأداء الضريبة، الذين يقومون بالتهرب والتجنب الضريبى الحاد، وتحويل الأموال والأنشطة خاصتهم بعيداً عن أعين الإدارات الضريبية إلى دويلات وأقاليم الجنات الضريبية بالمخالفة للنظم والتشريعات. ومن بين هذه الإجراءات نجد، ضرورة النص على إلزام المصارف والبنوك والمؤسسات المالية التى تقوم بالتحويلات المالية للخارج، بخصم مبلغ تحت حساب قيمة الضريبة المستحقة على هذه المداخيل المحولة والناجئة عن استثماراتهم داخل الوطن، وتحويل الضريبة المخصومة إلى الإدارات الضريبية لحين قيامها بالمحاسبة النهائية لتلك الأنشطة.

وكذلك فرض رقابة صارمة على عمليات تحويل رؤوس الأموال الداخلة والخارجة للدولة، بالتعاون مع إدارات وهيئات أخرى كإدارات الجمارك. كذلك يجب النص على إلزام المكلفين بالإعلان والإقرار عن أملاكهم وأنشطتهم الموجود فى خارج الدولة من حيث نوعية الأنشطة وحجمها ومقارها ومقدار الضرائب المقدرة عليها، مع

فرض العقوبات والغرامات الصارمة في حالة عدم صحة هذه المعلومات، وذلك كله من أجل تحديد مراكزهم المالية وربط وتحصيل الضريبة المستحقة عليهم^(١). وكذلك يمكن فرض الضرائب على المتحصلات الناتجة لشخص مقيم في ملاذ ضريبي، معززة أحياناً بفائدة حكومية، بما يتناسب مع الدفع المؤجل، ويعتبر نظام الاتحاد الأوربي للحجز من المنبع أفضل مثال على ذلك. ومن الإجراءات في هذا الصدد يمكن فرض ضريبة مغادرة، أو ضريبة على الأرباح الرأسمالية غير المحققة عند هجرة الأفراد أو الشركات إلى الخارج^(٢). ومن الإجراءات الهامة في هذا الصدد ما يلي:

(أولاً) بساطة وعدالة التشريع الضريبي: فالصياغة الجيدة للنصوص الضريبية من شأنها أن تصل للمكلف وأن يستوعبها دون بذل جهد كبير منه، كما أنها تيسر تنفيذ التشريع الضريبي من جانب موظفي الجهاز الضريبي، ومن أجل هذا يجب صياغة النصوص الضريبية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلاً واحداً، حتى إذا استعان المكلف بالخبراء الضريبيين فلا يمكنهم تحميل النص أى تفسير آخر غير التفسير الذى صيغ من أجله. ولا يمكن لنا أن نصل لهذه الدقة في صياغة النصوص الضريبية، إلا إذا تضافرت الجهود الفعلية بين الإدارة الضريبية والسلطة التشريعية، بالتالى يتعين على السلطة التشريعية صياغة النصوص المقترحة من الإدارة الضريبية المنفذه^(٣) مما يجعل هذه

(١) - راجع: أ. زهرة جبو، التهرب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ٤٣٠.

(٢) - راجع: د. رمضان صديق، التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٦٢.

(٣) - راجع: طرشى ابراهيم، التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قاصدى

النصوص معبره عن الواقع العملي الذي تعايشه الإدارة الضريبية مع الممولين. هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى، فإنه يصعب الحديث عن حل جذري وعملي لظاهرة التهرب الضريبي وهجرة رؤوس الأموال إلى الجنات الضريبية، دون التأكيد على اعتماد مبدأ العدالة الضريبية، باعتباره حجر الزاوية في منظومة مكافحة التهرب الضريبي وانتشار الجنات الضريبية، وأي حلول دون اعتماد هذا المبدأ هي حلول حكم عليها بالفشل المسبق، لذا يجب على الدول النامية إعادة النظر في تشريعاتها الضريبية، بما يتفق وينسجم مع مبدأ العدالة الضريبية والذي يعد السبب الرئيسي لنجاح سياسات الدول المتقدمة، على عكس الدول النامية، التي لا تولى هذا المبدأ الأهمية الكافية، مما أدى إلى خلل جوهري في تشريعاتها، وأدى إلى هروب الكثير والكثير من رؤوس أموالها إلى الجنات الضريبية^(١).

(ثانياً) الشفافية الضريبية: إن من أبرز المشكلات التي تواجه الإدارات الضريبية على مستوى العالم اليوم، هو عدم القدرة على الوصول للمعلومة الصحيحة والمكتملة ذات الصلة بأنشطة المكلفين ضريبياً في الوقت المناسب، الأمر الذي يعوق المحاسبة الضريبية للممولين. وبالمقابل فإن توافر المعلومات في حينها يمكن الأجهزة الضريبية من التصدي بسرعة وبحزم، لمخاطر التجنب والتهرب الضريبي^(٢). ومع أهمية تبادل المعلومات للإدارات الضريبية لاسيما للدول النامية، لتحديد الوعاء

(١) - راجع: د. منصور الفيتوري حامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٢.

(٢) - راجع: د. خالد مهيدى، التهرب الضريبي الدولي: أبعاد ظاهرة التهرب الضريبي وسبل

التصدي لها، مرجع سابق، ص ١٩.

الضريبي، ولمتابعة الشركات دولية النشاط بصفة خاصة، إلا أن هناك عدد من المخاوف تنتابها، نظراً لمحدودية المعلومات التي تملكها عن تلك الشركات، وما يمكن أن تقدمه للدول من معلومات في هذا الشأن، والقيود التي تفرضها التشريعات بالجنات الضريبية، والتي تحظر الإفصاح عن معلومات مالية أو بنكية للغير. لذا تقترح الدول النامية أن يكون لدى الشركات الدولية ملفاً رئيسياً تجمع به كافة بياناتها ومعلوماتها الضريبية عن كافة انشطتها، تقدمه للدول التي تقيم بها، وعلى هذه الدولة أن تتيح للدول الأخرى الأطلاع على بياناته، للإستفادة منه في تحديد الوعاء الضريبي^(١).

تمارس الشفافية في الشركات والمؤسسات والهيئات والإدارات والمجتمعات المتنوعة، وهي تعنى توجيه القرارات والسياسات الخاصة بالمنظمة أيا كان نوعها للعاملين بها والعملاء المتعاملين معها^(٢). وقد عرفت الأمم المتحدة الشفافية بأنها حرية تدفق المعلومات، أى توفير المعلومات اللازمة للعمل بطريقة منفتحة وصحيحة، بما يسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم واتخاذ القرارات المناسبة، واكتشاف الأخطاء أولاً بأول بغية تصويبها. ويقصد بالشفافية الضريبية، خلق بيئة عمل تكون فيه المعلومات اللازمة للعمل الضريبي متاحة لأطرافه، فتفصح الإدارة الضريبية عن التشريعات والتعليمات

(١)- راجع: د. رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دار النهضة العربية القاهرة مصر، ٢٠٢٠، ص ٣٣٤.

(٢)- راجع: د. هاشم فوزى العبادى وآخر، الشفافية الاستراتيجية وانعكاسها في الحد من ممارسات الفساد الإدارى، مجلة الغربى للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع عشر، العدد (٢)، ٢٠١٧، العراق، ص ١٩.

والأوامر المنظمة للشأن الضريبي للمكلفين الخاضعين لها، ومن ناحية أخرى يفصح المكلفين وفي الوقت المناسب عن المعلومات والسجلات والدفاتر المنظمة لأنشطتهم داخل وخارج دولهم، بما يمكن الجهاز الضريبي من ربط وتحصيل الضريبة^(١).

الشفافية الضريبية تعني إذن من ناحية إولى الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، بما يؤدي إلى زيادة قدرتهم على معرفة مقدار الضرائب المفروضة عليهم، وهذا ما قامت به الدول على أكمل وجه^(٢). ومن ناحية ثانية تعني الشفافية الضريبية إلزام الشركات والمنشآت وخاصة دولية النشاط بالإفصاح عن معاملاتها وأنشطتها المتنوعة التي قامت بها عبر دول العالم، وتمكين موظفي الأجهزة الضريبية من الأطلاع على سجلاتها ودفاتها، ويهدف هذا الأجراء لتمكين الإدارات الضريبية من ربط وتحصيل الضرائب على عوائد الشركات المتمركزة في الجئات الضريبية^(٣).

(ثالثاً) توثيق أسعار التحويلات فيما بين الدول: يجب تطبيق قواعد تسعير التحويلات على معاملات الشركات دولية النشاط، المقيمة في دول وأقاليم الجئات الضريبية، وترتبط بشركات مقيمة أو تابعة في الدول الأخرى، بحيث يكون السعر

(١) - راجع: أ. بيان عمرو، مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل فلسطين، ٢٠١٠، ص ١٠.

(٢) - راجع: د. صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية العراقية، بدون تاريخ بدون ناشر، ص ٤٩.

(٣) - راجع: هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجئات الضريبية في التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٢.

المعتمد به ضريبياً هو السعر المحايد، والذي يتحدد بالقيمة التي يمكن أن تكون أساساً للتعامل بين ممولين لا يرتبطان معاً بروابط قانونية أو اقتصادية تجعل أمر المجاملة السعرية بينهما غير وارد^(١). كما يجب توثيق أسعار التحويلات، وذلك لتحسين نوعية المعلومات المتبادلة بين الأجهزة الضريبية، والحد من تكاليف مطابقة الوثائق بالنسبة للشركات، ليعكس ذلك المقترح اتجاه الدول إلى وضع نموذج موحد للتصاريح فيما بينها.

تقترح الدراسة ثلاث مستويات للتوثيق بين الدول كما يلي: فعلى المستوى الأول تلزم الشركات بإعلام الإدارات الضريبية، بعموم المعلومات المتعلقة بنشاطها وسياساتها المرتبطة بأسعار التحويلات على المستوى العالمي، بواسطة الملف الرئيسي الذي يوضع تحت تصرف كل الإدارات الضريبية للدول المعنية بنشاط تلك الشركات. وعلى المستوى الثاني يتم إرسال المعلومات الأكثر خصوصية حول التحويلات بواسطة ملف محلي في كل دولة، يحدد فيه المعلومات ذات الصلة بين الأطراف المرتبطة، تكاليف العمليات المتبعة، وتحليل الشركة لسعر التحويل الذي حددته لإجراء عملياتها.

وفي المستوى الثالث، تقوم شركات الاستثمار الأجنبي المباشر كل سنة بإبلاغ كل إدارة ضريبية معنية بنشاطها، واعمالها، بالأرباح المحققة والضرائب الواجبة عليها قبل وبعد اقتطاعها، والمعطيات الأخرى المتعلقة بالنشاطات المتنوعة لها، وبذلك فإن المستويات الثلاثة للتصريح تسمح بتوفير معلومات كافية ومتسقة لأسعار

(١) - راجع: د. رمضان صديق، التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٦٠.

وسياسات التحويلات المتبعة؛ الأمر الذى يمنح الأجهزة الجبائية معلومات قيمة تيسر لها المحاسبة الضريبية لهذه الشركات ويجنبها مخاطر اسعار التحويلات^(١).

(رابعاً) وضع قواعد صارمة لمكافحة التجنب الضريبى: القاعد العامة فى هذا الصدد أن القانون لا يطلب من الناس أن يرتبوا أوضاعهم بالصورة التى تفرض عليهم أكبر الالتزامات الضريبية الممكنة، إذ للممول حرية الاختيار بين الطرق والاساليب التى تنظم شئون أمواله واعماله، بما يحقق له دفع أقل ضريبة ممكنة. ولكن عندما يتأكد للحكومة أن الممول قد ذهب بتصرفاته بعيداً عن قصد المشرع، باتجاه تخفيض اعبائه الضريبية، متجاوزا طرق التخفيض المشروعة إلى حد التجنب الخطر، كان للمشرع أن يتدخل للحد من هذا الخطر.

وعملاً على سد ثغرات القانون الضريبى التى يستفيد منها من يتمسكون بحرفية النصوص، ولتقرير معاملة ضريبية أكثر صرامة تجاه محاولات التجنب، تنص القوانين الضريبية الحديثة على حق الإدارة الضريبية فى مكافحة التجنب الضريبى، وإعلاء مبدأ الجوهر لا المظهر فى تفسير النصوص الضريبية^(٢). وفى هذا الصدد قرر نظام ضريبة الدخل السعودى الصادر بالمرسوم الملكى رقم ١ لسنة ١٤٢٥هـ إجراءات لمكافحة التجنب الضريبى بالنص فى المادة ٦٣ على أنه: لغرض تحديد الضريبة للمصلحة الحق فى عدم الأخذ بأى معاملة ليس لها أثر ضريبى، وإعادة تكييف المعاملات التى لا يعكس شكلها جوهرها ووضعها فى صورتها الحقيقية.

(١) - راجع: د. خالد مهيدى، التهرب الضريبى الدولى: ابعاد الظاهرة وسبل التصدى لها، مرجع سابق، ص ١٩.

(٢) - راجع: د. رمضان صديق، التجنب الضريبى، مرجع سابق، ص ٢٠٦ وما بعدها.

كما للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديرى، وفقا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراراً فى الموعد النظامى، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة فى دفاتره وسجلاته. كما يجوز لها إعادة توزيع الإيراد والمصاريف فى المعاملات التى تتم بين أطراف مرتبطة، أو أطراف تتبع نفس الجهة، لتعكس الإيراد الذى كان سيتحقق لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة.

وفى ذات السياق نصت المادة (٣٠) من قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته على أنه إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط فى معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التى تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد. كما تنص المادة (٩٢) من ذات القانون على أنه إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقرره بمقتضى أحكام هذا القانون، كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح.

المطلب الثاني

الإجراءات الدولية لمواجهة انتشار الجنات الضريبية

يشكل التهرب الضريبي الدولي وانتشار الجنات الضريبية تهديداً مباشراً وخطيراً للاقتصاد العالمي، نظراً لهيمنة الشركات متعددة الجنسيات وسيطرتها على مفاصل الاقتصاد العالمي، واستغلالها الرهيب لمقدرات الدول النامية من خلال تحكمها في تدفق الاستثمارات الأجنبية، وتوجيهها بما يخدم مصالحها وسيطرتها على حركة رؤوس الأموال. وبالتالي تجد الدول النامية نفسها أمام معضلة تنمية وتطوير اقتصادياتها وتوفير فرص عمل وعلاج البطالة بين أبنائها، من ناحية.

ومن ناحية أخرى مضطرة إلى تقديم تنازلات لهذه الشركات من خلال منحها حوافز وامتيازات ضريبية، مما يؤثر على الإيرادات الضريبية، ورغم ذلك نجد الشركات الدولية تستغل هذه الأوضاع لمصلحتها وتقوم بتحويل وتهريب أموالها إلى دول وأقاليم الجنات الضريبية حيث الضريبة معدومة في اغلب الأحوال^(١). وإزاء هذا الوضع تجد الدول نفسها مضطرة إلى ضرورة اتخاذ إجراءات جماعية لعلاج هذه الظاهرة، ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

(أولاً) **التنسيق الضريبي**: ارتبط التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية، نظراً لارتباط هيكل وتطور هذه التجارة بالأحكام الضريبية، سواء الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة، حيث أن الضريبة إذا تجاوزت دورها الحيادي فإنها تؤثر على التوزيع الجغرافي وحصّة كل دولة من التجارة الدولية، لذلك كان للتنسيق الضريبي أهمية في تخليص الضريبة من الآثار السلبية ووضعها في إطارها المحايد

(١) - راجع: قصابي إلياس، التهرب الضريبي الدولي وآليات مكافحته، مرجع سابق، ص ١١.

لضمان نجاح التكتلات الاقتصادية. فما هو مفهوم التنسيق، أهدافه، مراحلته، وجدواه؟ هذا ما يوضحه الباحث فيما يلي:

(١) **مفهوم التنسيق الضريبي**: يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية، ومن أهمها: قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وشروط منح الإعفاءات الضريبية، ومعدلات الأسعار الضريبية، وذلك بهدف ضمان حياد الضريبة تجاه التجارة الدولية لدول التكامل، ومنع المعوقات التي تحول دون الانتقال الحر للأشخاص والسلع والخدمات ورؤوس الأموال بين الدول الأعضاء.

وبالتالي يتمثل التنسيق في مجموعة من القواعد والتفاهات والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول، من أجل إزالة التناقضات في النظم الضريبية المختلفة فيما بينها، ومنعها من الإضرار بالتكامل الاقتصادي. ويمكن أن يكون التنسيق بين عدد من الدول وعدد من المستثمرين حول المعاملة الضريبية والحوافز والامتيازات الضريبية؛ التي تمنح خلال فترة معينة قابلة للتجديد^(١). ليس هذا فحسب بل إن بعض الدول صارت تبحث فيما هو أبعد من التنسيق الضريبي، حيث تهدف إلى تحقيق التجانس الضريبي فيما بينها.

ويقصد بالتجانس ذلك الاتفاق الذي بموجبه تلتزم أطراف معينه بتعديل سياساتها وفق أهداف مشتركة متفق عليها، وإن اختلفت عن الأهداف القطرية، كما أنه يتجاوز السياسات ليشمل الإجراءات والتشريعات، وأسس اتخاذ القرار على المستويات الكلية، كما يتضمن إنشاء أو استخدام أدوات وأهداف تقارب حقيقية في المدى

(١) - راجع: د. رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥.

الطويل، غايته حياد المجتمع المنسق بين البلدان المتعاونه. وقد اختلف التعاريف الممنوحة للتجانس الضريبي، إذ يعرفه البعض على أنه عملية تبنى نفس المعدلات الضريبية، كما عرفه البعض بأنه يشير إلى العمل على تماثل الهيكل الضريبي، مثل توحيد حصة الضرائب المباشرة بالنسبة إلى حصة الضرائب غير المباشرة لدى البلدان المعنية، كما عرفه البعض بأنه عبارة عن مجموعة الإجراءات والسياسات التي من شأنها إزالة أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية بحيث تصبح متجانسة ومتناسقة إلى حدّ كبير في مختلف المعاملات الضريبية.

وهنا علينا التفرقة بين التجانس الضريبي، والتنسيق الضريبي؟ يتضح لنا في ضوء ما سبق، أن التنسيق الضريبي يتجسد من خلال اتفاقيات مبدئية تعبر عن وجود نية للتقارب بين الدول، في حين يهدف التجانس الضريبي إلى توحيد نفس الأسس الضريبية، وفرض نفس المعدلات الضريبية، وبالتالي فإن التجانس أعلى درجة من التنسيق الضريبي^(١)، فكأن التنسيق الضريبي يمثل الهدف الأولي في حين أن التجانس الضريبي يمثل الهدف النهائي للتعاون الدولي في الشأن الضريبي وهو ليس بالهدف السهل التحقيق.

(٢) **أهداف التنسيق الضريبي:** يمكن بيان أهداف التنسيق الضريبي من خلال الجدول التالي، والذي يوضح أهداف التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات الدولية، سواء في المدى القصير أو المدى الطويل.

(١) - انظر: أ. العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، مرجع

م	أهداف التنسيق الضريبي على المدى القصير	أهداف التنسيق الضريبي على المدى الطويل
١	جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة.	التوجه نحو التكامل الاقتصادي.
٢	تقديم تسهيلات تؤدي إلى تراكم رأس المال.	المساهمة في تنسيق السياسات المالية والنقدية.
٣	الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي.	زيادة حجم التجارة البينية.
٤	توفير قاعدة لبناء أسواق المال المحلية.	زيادة حجم الاستثمار المشترك.
٥	توفير فرص للمنافسة مع الدول الصناعية الكبرى.	القضاء على التضخم.
٦	تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مؤسسات مشتركة.	تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير الدولي.
٧	تشجيع توطين رأس المال المحلي.	جذب المزيد من الاستثمارات.
٨	الاستفادة من المزايا النسبية للدول الاعضاء في التنسيق.	استقرار مناخ الاستثمارات.
٩	تشجيع التجارة البينية.	تحسين مردودية الاستثمارات.
١٠	تحسين مناخ الاستثمار.	توظيف أمثل لعوامل الإنتاج المحلية.
١١	علاج مشكلة البطالة.	تحقيق مزايا اقتصاد السلم.
١٢	رفع معدلات التشغيل.	الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

المصدر: د. فريد النجار، النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٤٤.

(٣) **آليات التنسيق الضريبي**: حيث يحتاج التنسيق الضريبي الدولي إلى عدد من الآليات التي تكفل نجاحة، منها السلطة الضريبية المركزية المخولة بالرقابة على رأس المال، وذلك حتى لا يؤدي التنسيق الضريبي إلى فرض ضرائب عالية عما كان عليه الوضع الفردي لكل دولة قبل هذا التنسيق، أولترشيد الإجراءات الإدارية التي تعوق تنفيذ برامج التنسيق.

وعليه فإنه على الدول الأعضاء أن تنشأ فيما بينها مجلساً أعلى للضرائب، يقوم بتدارس المشكلات والصعوبات الإدارية والتنظيمية؛ التي تعيق أهداف التنسيق الضريبي، ويعمل على تحسين الأداء وتعبئة الموارد المالية، بما يخدم الأهداف التنموية للدول الأعضاء، ويفضل إخضاع هذا المجلس للجهة المشرفة على التكتل أوالاتحاد، بحيث يكون له الصلاحية القانونية في وضع القرارات والتعليمات الملزمة، ومتابعة التشريعات الداخلية للدول، بما يضمن تنفيذ التنسيق بشكل فعال^(١).

(٤) **جدوى التنسيق الضريبي**: يترتب على التنسيق الضريبي مجموعة من الآثار الإيجابية، حيث تستفيد الإدارات الضريبية في دول التجمع بالتنسيق الضريبي في تخفيض التكلفة الإدارية، لمتابعة فرض وتحصيل الضريبة، حيث لا يحتاج الأمر إلى البحث في تحديد معاملة ضريبية مختلفة، باختلاف القوانين السارية في كل دولة،

(١) - راجع: د. محمد عباس محرزى، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي،

سواء ما يتعلق منها بتعريف الدخل أو تحديد التكاليف أو الضريبة على الأرباح الرأسمالية وغيرها. كما يستفيد الممول من هذا التنسيق، فتقل التكاليف الإدارية التي يتحملها إذا ما قام التنسيق الضريبي على تبسيط النظم الضريبية في الدول الأعضاء، مما ييسر عليه إمكانية الوفاء بالالتزام الضريبي، بتكلفة أقل من التكلفة التي يتحملها في ظل تعدد النظم الضريبية للدول التي يرتبط نشاطه بها.

وعلى سبيل المثال في مجال الضريبة على القيمة المضافة، يؤدي اختيار الدولة فرض الضريبة على السلع المستهلكة داخل أراضيها، بأسعار مختلفة وفقاً لطبيعة ونوع السلعة إلى التأثير على التدفقات التجارية من وإلى هذه الدولة، حيث تتأثر الأسعار الحدية للنقل عبر الدول، كذلك الحال عندما تفرض الدولة هذه الضريبة على المسلع المنتجة فقط، مما يعني خضوع الصادرات للضريبة وإعفاء الواردات منها. ولا يختلف الحال في مجال الضريبة المباشرة على الدخل، فالدولة التي قد تقصر فرض الضريبة على أساس مصدر الدخل، وتخضع بالتالي الشركات التي تحقق دخلاً في هذه الدولة بغض النظر عن مكان إقامة هذه الشركات، في الوقت الذي يمكن فيه إخضاع هذه الشركات للضريبة مره أخرى في الدول التي تعتبر مقيمة فيها، وذلك إذا كانت هذه الدول تأخذ بمبدأ عالمية الإيراد، مما يعنى تعرض هذه الدول لإزدواج ضريبي، مما يزيد من تكلفة المنتجات وأسعار بيعها. وبالتالي يؤثر على قراراتها الاستثمارية مستقبلاً.

وفي ضوء ما سبق يتبين التشوه في هذه الحالات، بمقارنة أسعار المنتجات التي تتأثر بتلك القواعد الضريبية، مع الأسعار البديلة لهذه المنتجات فيما لو كان التنسيق

الضريبي بين الدول موجود، مما يعنى أن عدم وجود التنسيق الضريبي يؤدي إلى تخصيص غير كفوء لموارد دول العالم^(١).

(ثانياً) الإتفاقيات الضريبية الدولية: تعتمد مكافحة التهرب الضريبي ومواجهة انتشار الجنات الضريبية، فى المقام الأول على إبرام الدول فيما بينها لإتفاقيات ثنائية ضريبية بين الدول المولدة لرؤس الأموال والدول المستضيفة لها، حيث تهدف هذه الإتفاقيات إلى العمل على محاربة التهرب الضريبي الدولي وتخفيف العبء الضريبي عن اصحاب رؤس الأموال، مما يؤدي إلى تشجيع تدفق الاستثمارات وزيادة حركة رؤس الأموال بين الدول المعنية بالاتفاقية، حسب مبدأ توزيع الاختصاص الضريبي لكل دولة عضو فى الاتفاقية. إضافة إلى ذلك تهدف الاتفاقية الضريبية إلى زيادة مستوى التنسيق الجبائى وتبادل المعلومات بين المصالح المختصة فى الدول المعنية بالاتفاقية^(٢).

ونظراً لأن كل دولة لديها قواعد ضريبية خاصة بها، ونادراً ما تكون قواعد دولة ما متطابقة تماماً مع تلك الخاصة بدولة أخرى، لذا من المحتمل أن يتم فرض ضريبة على الدخل أكثر من مرة على نفس النشاط، أى يحدث الازدواج الضريبي الدولي^(٣) وهنا يظهر دور الإتفاقيات الضريبية الدولية، باعتبارها مصدراً هاماً من مصادر الضرائب الدولية إلى جانب القوانين الداخلية للدول، حيث تهدف إلى تحديد شروط

(١)- راجع: د. رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٦ وما بعدها.

(٢)- راجع: د. قصابى إلياس، التهرب الضريبي الدولي وآليات مكافحته، مرجع سابق، ص ٩.

(3)- Timothy J. Goodspeed, Ann Dryden Witte, (6080) INTERNATIONAL TAXATION, Florida International University, Wellesley College and NBER, p. 257.

فرض الضريبة على الأنشطة الدولية، أى تلك التى تقوم بين شخص مقيم فى دولة ما وشخص مقيم فى دولة أخرى. ولا يعتبر موضوع جباية دولية إلا إذا كان الأساس الضريبى كالدخل أو الثروة خاضعا للضريبة من طرف سلطتين ضريبيتين مختلفتين وأكثر، بحيث ترى كل سلطة أن ذلك الأساس يدخل فى مجال اختصاصها الضريبى. وبما أن الاتفاقيات الضريبية تتضمن احكاماً وإجراءات وطرق من أجل توزيع الاختصاص الضريبى بين الدول المتعاقدة وعلاج الإزدواج الضريبى وتبادل المعلومات والحد من التهرب الضريبياً، بالتالى فإن تلك الاتفاقيات لا تخرج عن كونها معاهدات دولية تخضع للقانون الدولى، ويمكن تعريفها حسب اتفاقية فينا للمعاهدات على أنها: عبارة عن اتفاق دولى يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولى، سواء تم فى وثيقة واحدة أو أكثر، وأيا كانت التسمية التى تطبق عليه، فإنه يوجد نوعان من الاتفاقيات الضريبية الدولية هما:

النوع الأول: الاتفاقيات الضريبية الثنائية: حيث يتمثل ذلك النوع فى المعاهدات التى تبرم بين دولتين فقط، وهو الشكل الأكثر شيوعاً، وما يميزها هو سهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات والاساليب التى يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدين، وتجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبى بالنسبة للمكلفين؛ الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة) واقتصادية بالبلدين معاً، إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة. ورغم أهمية هذه الاتفاقيات إلا أن مجال تطبيقها يبقى ضيقاً ومحدوداً بالدولتين طرف المعاهدة فقط^(١). فواقع الأمر أن هذه

(١) - راجع: أ. بوقروة إيمان، كيفية تفادى الازدواج الضريبى الدولى، مرجع سابق، ص ٣٨ وما

الاتفاقيات لن تحقق الغرض منها بصورة فعالة، إلا إذا كان نطاق تطبيقها واسعاً، بحيث تشمل عدد كبير من الدول، إذ يكفي أن تبقى بعض الدول خارج الاتفاق؛ كي يستطيع المتهربون إرسال أموالهم إليها، مما يفقد الاتفاق فاعليته.

ولذا لم تحقق هذه الاتفاقيات كل ما يرجى منها من نجاح وذلك لعدة أسباب منها: تجد بعض الدول مصلحتها الاقتصادية في أن تكون جنة ضريبية لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، ومن الطبيعي أن ترفض هذه الدول عقد اتفاقيات لمحاربة التهرب مع غيرها من الدول الأخرى، بسبب ما تجنيه من أرباح ضخمة من الأموال التي تأوى إليها. كما أن كثيراً من الدول تنظر إلى هذه المعاهدات نظرة مليئة بالشك والريبة، وترى فيها مساساً بسيادتها الضريبية، وباستقلالها الاقتصادي، وذلك في الحالات التي يسمح فيها لكل دولة متعاقدة بأن تباشر على أراضي الدولة الأخرى رقابة ضريبية على مواطنيها المقيمين فيها.

إن نجاح هذا الطريق في مكافحة التهرب الضريبي الدولي وانتشار الجنات الضريبية، يتوقف على النظام الضريبي وكفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق القانون، كما أن هذه الأساليب لا تعطى النتائج المرجوه منها، إذ لم تقترن بحملة لتوعية المكلفين بواجباتهم وحقوقهم، فقناعة المكلف بأن المال الذي يدفعه للدولة لا يذهب عبثاً، وإنما يستخدم للإصلاح والتطوير والتنمية، هو عامل أساسي لعدم التهرب من دفع الضريبة^(١).

(١) - راجع: د. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد الثاني،

النوع الثاني: الإتفاقيات الضريبية الدولية متعددة الأطراف: هذه الإتفاقيات تبرم بين أكثر من دولتين، ونادراً ما يتم اللجوء إلى عقد تلك الاتفاقيات، لأن الوصول إلى حلول للمشكلات الضريبية بين مجموعة من الدول ليس بالأمر السهل، حيث تتطلب جهوداً كبيرة من التفاوض والتباحث من أجل ارضاء ومراعاة ظروف كل دولة طرف في الأتفاق^(١).

وفي إطار جهود مكافحة التهرب الضريبي الدولي، اقترح خبراء منظمة الأمم المتحدة المتخصصون، أولاً، إنشاء شبكة عالمية متكاملة للضرائب فيما بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، هدفها المساعدة الفنية في جباية الضرائب، ثانياً، تعيين لجنة من الخبراء الماليين من قبل الأمم المتحدة عام ٢٠٠١ م بغرض تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب، يكون لها مهام عديدة منها تقديم المساعدة الفنية للدول، وتأمين منتدى لتطوير المعايير العالمية للضرائب، والحد من المنافسة الضريبية غير المنطقية، الهادفة إلى استقطاب الشركات الدولية. وكذلك الإشراف على آليات لتقاسم أطراف متعددة للمعلومات الضريبية، والسعى لوضع صيغة موحدة لاتفاق دولي لتوحيد فرض الضرائب على الشركات متعددة الجنسيات والتجارة الإلكترونية^(٢).

ويعتبر إنشاء المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة، لجنة المالية العامة سنة ١٩٦٤ نقطة الانطلاق لهذه الهيئة من أجل البحث في الجوانب

(١)- راجع: أ. بوقروة إيمان، كيفية تفضي الازدواج الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ٣٨ وما بعدها.

(٢)- راجع: أ. زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ٤٣١ وما بعدها.

المختلفة للإزدواج والتهرب الضريبي وسبل المعالجة لهما. ففي سنة ١٩٦٧ طالب المجلس الاقتصادي بإنشاء فريق من الخبراء من الدول المتقدمة والنامية، يعمل على إيجاد سبل لإبرام المعاهدات الجبائية وصياغة مبادئ توجيهية تستخدم في تلك المعاهدات، وعقب إنشاء الفريق سنة ١٩٨٦ عقد سبع اجتماعات، وانبثق عنها صياغة المبادئ التوجيهية للتفاوض بشأن المعاهدات الثنائية بين البلاد المتقدمة والبلاد النامية.

كما اعتمد فريق الخبراء في اجتماعه الثامن في جنيف سنة ١٩٧٩ مشروع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، لمعالجة الأزواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية، بنصها النهائي وشرحها، والتي نشرت سنة ١٩٨٠. وتجدر الإشارة في هذا السياق إلى أن الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة، تقوم بشكل كبير على أعمال ومبادئ اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في هذا المجال، بحيث تشابه الاتفاقيتين النموذجيتين في هذا المجال، إلا أن اتفاقية هيئة الأمم المتحدة تعطي الحق في فرض الضريبة للدولة المصدر أكثر مما تعطي للدولة الإقامة، وهي بذلك تراعى مصالح الدول النامية باعتبارها المستقبلية لرؤوس الأموال، عكس الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تراعى مصالح الدول المتقدمة على حساب مصالح الدول النامية^(١).

وأخيراً، إن تصديق قادة دول مجموعة العشرين على خطة العمل لمجابهة ممارسات تآكل الوعاء الضريبي (BEPS) في سان بطرس برج يعد دليلاً قاطعاً على تعاضد

(١) - راجع: أ. بوقروة إيمان، كيفية تفضي الأزواج الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ٤٩ وما

سياسات هذه الدول لإقامة نظام جبائي دولي في مستوى التحديات، التي أصبحت تفرضها العولمة اليوم. كما أضحت نموذج الاتفاقيات الضريبية الثنائية والمؤسس انطلاقاً من عشرينيات القرن الماضي في عهد عصبة الأمم عاجزاً أمام هذه التحديات، ولذا اجتمعت أكثر من ١٠٠ دولة واتفقت على ضرورة الأخذ بآلية متعددة الأطراف، وملزمة للدول المتعاقدة في إطار المنظومة الجبائية الدولية للمعاهدات، متضمنة نتائج مشروع إجراءات التصدي لتآكل الأوعية الضريبية (BEPS)، هذه الآلية تقتضي تعديل أكثر من ٣٠٠٠ اتفاقية جبائية نافذة، لتجعلها في مستوى التطلعات لمواجهة ظاهرة انتشار الجنات الضريبية وتآكل الوعاء ونقل الأرباح، وقد تم توقيع هذه الاتفاقية في شهر يونيو ٢٠١٧ بباريس^(١).

(١) - راجع: د. خالد مهيدى، التهرب الضريبي الدولي: أبعاد الظاهرة وسبل التصدي لها، مرجع

الخاتمة:

في نهاية هذا البحث، فإن الباحث يعرض لخاتمة هذه الدراسة، كما يلي:

(أولاً) ملخص الدراسة: عرض الباحث لهذا الدراسة، وموضوعها الجناات الضريبية الدولية بين جذب الأستثمار الأجنبي المباشر، وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي في ثلاثة مباحث متتالية: (الأول) لماهية الجناات الضريبية الدولية، وقد عرض الباحث هذا المبحث في ثلاث مطالب وضح فيها: مفهوم الجناات الضريبية الدولية وخصائصها، أنواع الجناات الضريبية الدولية وتطبيقاتها، أهم آليات الجناات الضريبية الدولية. (الثاني) لجدوى الجناات الضريبية الدولية، وقد عرض الباحث هذا المبحث في مطلبين وضح فيهما دور الجناات الضريبية في جذب الأستثمار الأجنبي المباشر، وكذلك دور الجناات الضريبية في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي. (الثالث) لأهم وسائل مكافحة انتشار الجناات الضريبية، وقد عرض الباحث هذا المبحث في مطلبين وضح فيهما أهم الوسائل المحلية والدولية لمكافحة انتشار الجناات الضريبية، وذلك على التفصيل السابق بيانه.

(ثانياً) أهم نتائج الدراسة:

١ - تعتبر أسعار التحويلات الدولية من أهم الآليات الأكثر استخداماً من طرف الشركات متعددة الجنسيات والشركات التابعة أو المرتبطة بها في عمليات التهرب والتجنب الضريبي الدولي الحاد، لاسيما وأن معظم العمليات التجارية الآن أصبحت تتصف بالعالمية، حيث تتم من خلال شركات دولية وتقوم بمعاملاتها وانشطتها عبر دول مختلفة، مما يؤثر على الحصيلة الضريبية لتلك الدول.

٢ - تستغل المنشآت الدولية الاتفاقيات الضريبية بين الدول، لتجنب الازدواج الضريبي بإنتقاء أفضل النصوص، وتكييف أوضاعها عليها للإستفادة من الحوافز

والإميازات الضريبية وغير الضريبية المتاحة، للحصول على تخفيضات ضريبية تمكنها من التجنب والتهرب الضريبي سواء جزئياً أو كلياً، بالرغم من أن جوهر النشاط وحقيقة الأمور لا تتفق مع ظاهر الأوضاع المتكيفة مع أحكام الانفاقيات.

٣- تلجأ الشركة متعددة الجنسيات إلى نقل مقرها الرئيسي ولو اسماً فقط إلى ملاذاً ضريبياً، مع الإبقاء على إدارتها الفعلية وأنشطتها الرئيسة في الدولة الأم، وبالتالي تعاني الدول التي تأخذ بمبدأ الإقليمية، كأساس لفرض الضريبة من عمليات تغير الإقامة، حيث حيث تحرم من فرض الضريبة على المنشآت التي يملكها مواطنون أو مقيمون على أرضها، وتستثمر أموالها في الخارج.

٤- تستقطب الجنات الضريبية العديد من الأنشطة الاقتصادية الخدمية، مثل الصناديق المشتركة والصيرفة والتأمين على الحياة وإعادة التأمين، والمنشآت التي تقدم خدمات الانترنت، وتلك التي تعمل في المناطق الخارجية "الأوفشور". حيث تفضل تلك المنشآت التي لا تحتاج في مزاولتها لنشاطها مكاناً جغرافياً محدداً أو عدداً كبيراً من العاملين، أن تجعل الملاذ الضريبي موطناً لها، حتى تنخفض أعبائها الضريبية، أو تتجنب الضريبة المفروضة في البلاد الأخرى.

٥- تتمثل الحجة الأساسية للجنات الضريبية في جذب مزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر، لزيادة معدلات النمو الاقتصادي في الدولة المضيفة، ولكن قدرة الجنات الضريبية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر بالإستناد للعامل الضريبي فقط غير مضمونه، كونها تتوقف على عوامل أخرى كمدى تكامل الأسواق المالية للدولة المضيفة، وطبيعة الحكومة والبنية التحتية والمؤسسية للدولة.

٦- إن تزايد حالة التنافس الضريبي بين الدول باتت تنشئ خطرين مهمين: أولهما: أنها حتماً تُضَيِّع على خزانة كل دولة منافسة مورداً مالياً ضخماً. والثاني: أنها تضع

تلك الدول في موقع الطرف الضعيف في اتفاقاتها مع الشركات متعددة الجنسيات بوجه خاص ومع الاستثمارات الأجنبية بوجه عام.

٧- تؤدي الجنات الضريبية في بلد المصدر إلى تزايد عدم المساواة في إعادة توزيع الدخل، لأن أصحاب الدخل المرتفعة، يستطيعون التهرب ضريبياً بنقل دخلهم إلى الجنات الضريبية، وبذلك يتجنبون دفع الضريبة، بينما أصحاب الدخل المنخفضة ليس لديهم هذه القدرة، وبالتالي يخضع كامل دخلهم للضرائب في بلد المصدر، وبذلك يزيد التفاوت في توزيع الدخل.

٨- تؤدي الجنات الضريبية إلى إعاقة المنافسة الاقتصادية النزوية بين الأنشطة المختلفة، حيث يؤدي عدم دفع الضرائب إلى زيادة في أرباح المكلفين المتهربين للجنات الضريبية، وبالتالي حصولهم على مصادر تمويل أكبر من الشركات المنافسة لهم في الأسواق، مما يمكن هذه الشركات من استعمال هذه الأموال في عمليات السيطرة على الأسواق، والتأثير على المنافسين، وذلك عن طريق تخفيض أسعار منتجاتهم لتكون أقل من أسعار منتجات المنافسين، وبالتالي احتكارها وفرض الأسعار المرتفعة لها.

٧- تؤدي الجنات الضريبية إلى هروب رؤوس الأموال من البلد المصدر إلى الدولة المستضيفة، لما تقدمه من حوافز وإمميزات ضريبية وغير ضريبية، وبالتالي تراجع الإيرادات الضريبية، مما يعرض الدولة لمخاطر المديونية، والتي يتحملها الأفراد الذين لا يستطيعون تحريك دخولهم إلى الجنات الضريبية، كما تؤدي إلى انخفاض الإنفاق العام على الخدمات العامة، وينعكس ذلك سلباً على مستوى التنمية الاقتصادية.

(ثالثاً) أهم توصيات الدراسة: يوصى الباحث بما يلي:

١- تعزيز شفافية المعلومات الضريبية، وتوفير كافة الأرقام الخاصة بالحصيلة الضريبية، ليس هذا فحسب بل يتعين على الإدارة الضريبية الإفصاح عن أى تعديلات تنوى إدخالها على الأنظمة والقوانين والتعليمات الضريبية مستقبلاً، بهدف رفع ثقة المكلف فى الجهاز الضريبي.

٢- وضع القواعد والإجراءات والعقوبات والغرامات الملزمة على الممولين والشركات الدولية، التى تفرض عليهم الإفصاح عن المعلومات الدقيقة المتعلقة بأنشطتهم وخاصة الأنشطة الخارجية بالجنات الضريبية بكل دقة وأمانة، وذلك فى الوقت المناسب الذى تحتاج فيه الإدارة الضريبية لهذه المعلومات.

٣- وضع خطة دورية لمراجعة التشريعات الضريبية المحلية كل خمس أو عشر سنوات، وإعادة صياغتها وجعلها أكثر بساطة وعدالة فى ضوء مستجدات الواقع الاقتصادى، فالصياغة الجيدة للنصوص الضريبية من شأنها أن يستوعبها المكلف دون بذل جهد كبير منه، كما تيسر تنفيذ التشريع الضريبي من جانب رجال الجهاز الضريبي.

٤- تطبيق قواعد تسعير التحويلات على معاملات الشركات دولية النشاط، المقيمة فى دول وأقاليم الجنات الضريبية، وترتبط بشركات مقيمة أو تابعة فى الدول الأخرى، بحيث يكون السعر المعتمد ضريبياً هو السعر المحايد مع إنشاء كيان أو هيئة دولية يتم توثيق التحويلات واسعارها لديها.

٥- وإذا كانت القاعدة أن للممول حرية الاختيار بين الطرق والأساليب التى تنظم شئون أمواله واعماله، بما يحقق له دفع أقل ضريبة ممكنة. ولكن عندما يتأكد للحكومة أن الممول قد ذهب بتصرفاته بعيداً عن قصد المشرع، باتجاه تخفيض اعبائه الضريبية، متجاوزاً طرق التخفيض المشروعة إلى حد التجنب الضريبي الحاد،

لذا يوصى الباحث بسرعة التدخل التشريعي للحد من هذا الخطر، بسد ثغرات القانون الضريبي التي يستفيد منها الممولين وخاصة الشركات الدولية.

٦- سرعة تنفيذ التنسيق الضريبي، والذي يتمثل في مجموعة من القواعد والتفاهات والاتفاقيات والتعاقدات بين الدول، وأبين بعض الدول وبعض المستثمرين، بهدف إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية فيما بينها، ومنعها من الإضرار بالتكامل الاقتصادي، بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية.

٧- سرعة تنفيذ الانتقال من التنسيق الضريبي إلى التجانس الضريبي بين الدول، والذي بموجبه تلتزم الدول أطراف التجانس، بتعديل سياساتها وفق أهداف مشتركة متفق عليها، تشمل توحيد الإجراءات والتشريعات، وأسس اتخاذ القرار على المستويات الكلية، كما يتضمن إنشاء أو استخدام أدوات وأهداف تقارب حقيقية في المدى القصير والطويل.

٨- سرعة إبرام اتفاقيات ضريبية ثنائية وجماعية لمواجهة انشاز الجناز الضريبية وهروب رؤس الأموال إليها، وذلك بين الدول المولدة لرؤس الأموال والدول المستضيفة لها، بهدف مواجهة التهرب والإزدواج الضريبي الدولي، وتخفيف العبء الضريبي عن اصحاب رؤس الأموال، مما يؤدي إلى تشجيع تدفق الاستثمارات وزيادة حركة رؤس الأموال بين الدول المعنية بالاتفاقية، حسب مبدأ توزيع الاختصاص الضريبي لكل دولة عضو في الاتفاقية.

قائمة مراجع البحث

(أولاً) الكتب المتخصصة:

- د. أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، مكتبة المدينة، الزقازيق مصر، ١٩٩٣.
- د. السيد عبدالمولى، المالية العامة، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٧٥.
- ثيور موران، الشركات المتعددة الجنسيات... الاقتصاد السياسى للاستثمار الخارجى، ترجمة جورج خورى، دار الفارس للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٤.
- د. حسن صادق المرصفاوى، التجريم فى تشريعات الضرائب، دار المعارف الإسكندرية، الطبعة الأولى، ١٩٦٣.
- د. رمضان صديق، الضرائب فى عالم الاقتصاد الرقمى، دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠٢٠.
- د. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الحظر والإباحة، دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠١٦.
- د. صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة فى الحد من الفساد، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية العراقية، بدون تاريخ بدون ناشر.
- د. عاطف صدقى، التشريع الضريبي المصرى، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٦٦.
- د. عاطف صدقى: مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٦٦.
- د. عبدالمولى محمد مرسى، قانون الجزاءات العقابية فى الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٨.

- د. فريد النجار، النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة، ١٩٩٥.

- د. محمود رياض عطيه، موجز في المالية العامة، دار المعارف القاهرة مصر، الطبعة الثانية، ١٩٦٣.

- أ. محمد السعيد وهبه، صور التهرب الضريبي، دار نشر الثقافة الإسكندرية مصر، ١٩٦٣.

- د. محمد عبد الله العربي، علم المالية العامة والتشريع المالي، الناشر بدون، ١٩٤٩.

- كتاب المعلومات، قطاع التدريب مصلحة الضرائب العامة وزارة المالية، ١٩٩٨.
- د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية الابراهيميه الاسكندرية، ١٩٩٨.

ثانياً: الرسائل العلمية:

(١) رسائل الماجستير:

- أ. العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة الجزائر، ٢٠٠٩.

- أ. بوقروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ٢٠ أوت ١٩٥٥ سكيكدة، ٢٠١٠.

أ. بيان عمرو، مدى تطبيق معايير الحوكمة فى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية فى محافظات الضفة الغربية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا والبحث العلمى، جامعة الخليل، ٢٠١٠.

طرشى ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدى مبراح - وراقلة، الجزائر، ٢٠١٥، ص ٢٢.

(٢) رسائل الدكتوراه:

د. أحمد ماهر عبد الحميد عز، التهرب الضريبي فى القانون المصرى، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٠.

د. أنس السيد عطية سليمان، ضمانات نقل التكنولوجيا للدول النامية من الوجهه القانونية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٦.

د. جميل عبدالرحمن صابونى، التهرب الضريبي الدولى للشركات عابرة القارات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥.

د. جمال فوزى شمس، ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس، ١٩٨٢.

د. هيثم محمد حرمى، مكافحة التهرب الضريبي فى ضوء القانون المصرى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة بنها.

د. محمد عباس محرزى، نحو تنسيق ضريبي فى إطار التكامل الاقتصادى المغاربي، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٥.

ثالثاً) الدوريات العلمية:

- د. إيهاب عز الدين نديم، الأستثمارات الأجنبية المباشرة والتنمية الاقتصادية،
المجلة العلمية للأقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٢،
١٩٩٦.
- د. خالد مهيدى، التهرب الضريبي الدولي، أبعاد الظاهرة التهرب الضريبي الدولي
وسبل التصدي لها، رؤى استراتيجية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث
الاستراتيجية، المجلد ٥ العدد ١٥، ٢٠١٨.
- د. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق سوريا، المجلد ١٦،
العدد الثاني، ٢٠٠٠.
- د. رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع
النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المعهد العربي
للتخطيط، المجلد ٢ العدد ١، ٢٠٠٢.
- د. ريمة ضافري، الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي، مجلة
اقتصاديات المال والأعمال، المركز الجامعي عبدالحفيظ بوصوف ميله، معهد
العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدى أم البواقي، المجلد ٤ العدد ١، ٢٠٢٠.
- أ. زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية
والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الأول، ٢٠١١.
- د. علي الحسين محمد نور زروق، أثر الضرائب على الاستثمار في السودان:
دراسة تحليلية للفترة من ١٩٨٠: ٢٠١٦، مجلة النيل الأبيض للدراسات والبحوث،
جامعة النيل الأبيض السودان، العدد ١٣، ٢٠١٩.

- د. مرزقة صالح، دور الإعفاءات الضريبية فى جذب الاستثمار الأجنبي المباشر فى الجزائر، المؤتمر الدولي العلمى حول: الاستثمار الأجنبي المباشر والتنمية فى الوطن العربى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، جامعة لاهى هولندا، ٢٠١٥.

- د. منصور الفيتورى حامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية جامعة مصراتة ليبيا، السنة الثالثة العدد الأول اكتوبر ٢٠١٥.

- د. هاشم فوزى العبادى وآخر، الشفافية الاستراتيجية وانعكاسها فى الحد من ممارسات الفساد الإدارى، مجلة العربى للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع عشر، العدد (٢) بغداد العراق، ٢٠١٧.

- د. يحيى حسين عبيد، أثر استخدام السعر المحايد فى المحاسبة الضريبية للأطراف ذوى العلاقة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٣٧ العدد ٤، ٢٠١٣.

رابعاً) مواقع الإنترنت:

- أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد فى نعش العدالة الاجتماعية، وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، الطبعة الأولى،

www.creativecommons.org/licenses/by-nc/3.0 . ٢٠١٥

- د. جميل الصابونى، الملاذات الضريبية، الموسوعة القانونية، -arab/http://ency.com.sy/law/detail/164929

- هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجناات الضريبية فى التجنب الضريبي على المستوى الدولي، available at: http://ssrn.com/abstract=2684810

خامساً) المراجع الأجنبية:

- Timothy Goodspeed, Jorge Martinez-Vazquez and Li Zhang, Do Companies View Bribes as a Tax? Evidence on the Trade-off between

Corporate Taxes and Corruption in the Location of FDI, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, 2011.

- Timothy J. Goodspeed, Ann Dryden Witte, (6080) INTERNATIONAL TAXATION, Florida International University, Wellesley College and NBER.

- Jane G. G. (2015), "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", Congressional Research Service, R40623. At <https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>

- Duanjie Chen and Jorge Martinez-Vazquez, Efficiency Effects of Mexico's Tax Reform on Corporate Capital Investment, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, 2003.

- Willian F. Buckley, JR., Four Reforms: A guide for the seventies, publishers G. P. Putnam Sons 2000 Madison Avenue New York, 1973.

- Seligman: The Shifting and incidence of Taxation 1932.

- L.G. Wallsahutzky: Towards a definition of the term "Tax Avoidance", Australian Tax Review, Vol.48, 1985.

- Alia Gabriela DUȚĂ1, Forms of Manifestation regarding Tax Evasion: New Approaches, Finance, Challenges of the Future, University of Craiova, this work was supported by the strategic grant POSDRU /159/1.5/S/141699, Project ID 141699, co-financed by the European Social Fund within the Sectoria Operational Program Human Resources Development 2007-2013.

References:

1: alikutub almutakhasisa:

- d. 'ahmad mahir eiz, altashrie aldaribiu almisriu , maktabat almadinati, alzaqaziq masr, 1993.
- du. alsayid eabdalmawlaa, almaliat aleamatu, daralnahdat alearabiat alqahirata, 1975.
- thyur muran, alsharikat almutaeadidat aljinsiati...alaiqtisad alsiyasaa lilaistithmar alkharijaa, tarjamat jurj khuraa, dar alfaris lilnashr waltawziei, eaman, al'urduni, 1994.
- d. hasan sadiq almursafawaa, altajrim faa tashrieat aldarayibi, dar almaearif al'iiskandariati, altabeat al'uwlaa ,1963.
- da. ramadan sidiyqi, aldarayib faa ealam aliaqtisad alraqmaa, dar alnahdat alearabiat alqahirati, 2020.
- da. ramadan sidiyqi, altajanub aldaribaa bayn alhazr wall'iibahati, dar alnahdat alearabiat alqahiri, 2016.
- d. salih hasan kazim, mukafahat altaharub aldaribaa darurat mulihatan faa alhadi min alfasadi, qism albu huth waldirasati, dayirat alshuyuwn alqanuniat aleiraqiati, bidun tarikh bidun nashir.
- da. eatif sadqaa, altashrie aldaribaa almusraa, dar alnahdat alearabiat alqahirati, 1966.
- da. eatif sidqaa: mabadi almaliat aleamati, dar alnahdat alearabiat alqahirati, 1966.
- da. eabdalmulaa muhamad marsi, qanun aljaza'at aleiqabiat fi aljarayim aldaribiati, dar alnahdat alearabiati, 2008.
- da. farid alnajar, alnamadhij al'asasiat liltansiq aldaribaa litanmiat alaistithmar alduwlaa, nadwat altansiq aldaribaa litanmiat alaistithmarat alearabiat almushtarakati, jamieat alduwal alearabiati, alqahirata, 1995.
- d. mahmud riad eatayihi, mujaz faa almaliat aleamati, dar almaearif alqahirat masira, altabeat althaaniati, 1963.
- 'a. muhamad alsaeid wahabahu, suar altaharub aldaribaa, dar nashr althaqafat al'iiskandariat masr, 1963.
- d. muhamad eabd alllh alearabi, ealm almaliat aleamat waltashrie almalaa, alnaashir bidun 1949.
- kitab almaelumati, qitae altadrib maslahat aldarayib aleamat wizarat almaliati, 1998.

• d. yunis 'ahmad albatariq ,alnuzam aldaribiata, aldaar aljamieiat alabarahimih aliaiskandiriata, 1998.

2: alrasayil aleilmia:

rasayil almajistir:

• 'a. aleaqir jamal aldiyn, altajanus aldaribaa kaliat litafeil altakamul alaiqtisadaa, dirasat halat buldan almaghrib alearbaa, risalat majistir, kuliyyat aleulum alaiqtisadiat waeulum altasyir, jamieat minturaa qasnutint aljazayar, 2009.

• 'a. buqarwat 'iiman, kayfiat tafadaa al'iizdiwaj aldaribaa alduwlaa faa 'iitar alaitifaqiaat aljabayiyat alduwaliati, risalat majistir, kuliyyat aleulum alaiqtisadiat waeulum altasyiri, jamieat 20 'uwt 1955 skikdat, 2010.

• 'a. bayan eamrw, madaa tatbiq maeayir alhawkamat faa dawayir daribat aldakhl alfilastiniat faa muhafazat aldifat algharbiati, risalat majistir, kuliyyat aldirasat aleulya walbahth alealmaa, jamieat alkhalil, 2010.

• tarshaa abraham, altaharub aldaribaa waliat mukafahatati, risalat majistir, kuliyyat alhuquq waeulum alsiyasiati, jamieat qasidaa mirbah - waraqilata, aljazayar, 2015, s 22.

rasayil aldukturah:

• d. 'ahmad mahir eabd alhamid eiz, altaharub aldaribaa fi alqanun almusraa, dirasat muqaranati, risalat dukturah, kuliyyat alhuquqi, jamieat alqahirati, 1980.

• d. 'anas alsayid eatiat sulayman, damanat naql altiknulujiia lilduwalalnaamiat min alwajhih alqanuniati, risalat dukturah, kuliyyat alhuquqi, jamieat eayn shams, 1996.

• d. jamil eabdalrahman sabunaa, altaharub aldaribaa alduwlaa lilsharikat eabiratan alqaraati, risalat dukturati, kuliyyat alhuquqi, jamieat eayn shams, 2005.

• du. jamal fawzaa shams, zahirat altaharub aldaribi, risalat dukturah, kuliyyat alhuquq jamieat eayn shams, 1982.

• d. haytham muhamad harmaa, mukafahat altaharub aldaribaa faa daw' alqanun almusraa, risalat dukturati, kuliyyat alhuquq jamieat binha.

• d. muhamad eabaas mahrizaa, nahw tansiq daribaa faa 'iitar altakamul alaiqtisadaa almagharbaa, risalat dukturah, kuliyyat aleulum alaiqtisadiat waeulum altasyiri, jamieat aljazayir, 2005.

3: aldawriat aleilmiia:

- d. 'iihab eizi aldiyn nidim, al'ustithmarat al'ajnabiat almubashirat waltanmiat alaiqtisadiatu, almajalat aleilmiat lil'aqtisad waltijarati, kuliyyat altijarati, jamieat eayn shams, aleadad 2, 1996.
- d. khalid muhaydaa, altaharub aldaribaa alduwlaa 'abeed alzaahirat altaharub aldaribaa alduwlaa wasubul altasadaa liha, ruaan astiratijiati, markaz al'iimarat lildirasat walbuhuth alastiratijiati, almujalad 5 aleadad 15, 2018.
- du. khalid alkhatib, altaharub aldaribaa, majalat jamieat dimashq suria, almujalad 16, aleadad althaanaa '2000.
- da. ramadan sidiyq muhamadu, nazariat altansiq aldaribaa wamadaa 'iimkaniat tatbiqiha faa waqie alnuzum aldaribiat alearabiati, majalat altanmiat walsiyasat alaiqtisadiati, almaehad aleurbaa liltakhtiti, almujalad 2 aleadad 1, 2002.
- d. rimat dafraa, aljanaat aldaribiat wadawruha faa altaharub aldaribaa alduwlaa, majalat aiqtisadiaat almal wal'aemali, almarkaz aljamieaa eabdalfiz bualsuwf milt, maehad aleulum alaiqtisadiati, jamieat aleurbaa bin muhaydaa 'amm albawaqaa, almujalad 4 aleadad 1, 2020.
- 'a. zahrat hubu, altaharub aldaribaa alduwlaa, majalat jamieat dimashq lileulum alaiqtisadiat walqanuniati, almujalad 27, aleadad al'awwl, 2011.
- da. ealaa alhusayn muhamad nur zaruwq, 'athar aldarayib ealaa alaistithmar faa alsuwdan: dirasat tahliliat lifatrat min 1980: 2016, majalat alniyl al'abyad lildirasat walbuhuthi, jamieat alniyl al'abyad alsuwdan, aleadad 13, 2019.
- du. muraziqat salih, dawr al'iiefa'at aldaribiat faa jadhb alaistithmar al'ajnibaa almubashir faa aljazayir, almutamar alduwlaa aleulmaa hwla: alaistithmar al'ajnibaa almubashir waltanmiat faa alwatan alearbaa, markaz albaht watatwir almawarid albashariati, ramahi, jamieat liahaa hulanda, 2015.
- d. mansur alfitawaraa hamid, 'iishkaliat zahirat altaharub aldaribaa, majalat albuht alqanuniat jamieat misratat libya, alsanat althaalithat aleadad al'awal aktubar 2015.
- d. hashim fawzaa aleabadaa wakhar, alshafaafiat alastiratijiati waineikasuha faa alhadi min mumarasat alfasad al'iidaraa, majalat

aleurbaa lileulum alaiqtisadiat wal'iidariati, almujalad alraabie eashra, aleadad (2) baghdad aleiraqi, 2017.

- d. yahyaa husayn eubayd, 'athar aistikhdam alsier almuhayid faa almuhasabat aldaribiat lil'atraf dhawaa alealaqati, almajalat almisriat lildirasat altijariati, kuliyat altijarat jamieat almansurat, almujalad 37 aleadad 4 , 2013.

4: mawaqie al'iintirnit:

- 'usamat diab, alsiyahat aldaribiat mismar jadid fi naesh aleadalat alaijtimaeiati, wahdat aleadalat alaiqtisadiat walaijtimaeiat almubadarat almisriat lilhuquq alshakhsiati, altabeat al'uwlaa , 2015.

www.creativecommons.org/licenses/by-nc/3.0

- di. jamil alsaabunaa, almaladhat aldaribiata, almawsueat alqanuniat,

<http://arab-ency.com.sy/law/detail/164929>

- - haytham muhamad nasr aldiyn hamid, dawr aljanaat aldaribiat faa altajanub aldaribaa ealaa almustawaa alduwlaa ,available at:

<http://ssrn.com/abstract=2684810>

فهرس الموضوعات

٢٢٢٠	مقدمة:
٢٢٢٢	(أولاً) أهمية البحث:
٢٢٢٣	(ثانياً) أهداف البحث:
٢٢٢٤	(ثالثاً) إشكالية البحث:
٢٢٢٤	(رابعاً) منهجية البحث:
٢٢٢٥	(خامساً) خطة الدراسة:
٢٢٢٦	المبحث الأول ماهية الجناات الضريبية الدولية
٢٢٢٦	المطلب الأول مفهوم الجناات الضريبية الدولية وخصائصها
٢٢٣٢	المطلب الثاني أنواع الجناات الضريبية الدولية وتطبيقاتها
٢٢٤١	المطلب الثالث أهم آليات الجناات الضريبية الدولية
٢٢٥١	المبحث الثاني جدوى الجناات الضريبية الدولية
٢٢٥٢	المطلب الأول دور الجناات الضريبية فى جذب الاستثمار الأجنبي المباشر
٢٢٦٣	المطلب الثاني دور الجناات الضريبية فى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي
٢٢٧٢	المبحث الثالث أهم وسائل مكافحة انتشار الجناات الضريبية
٢٢٧٣	المطلب الأول الإجراءات المحلية لمواجهة انتشار الجناات الضريبية
٢٢٨١	المطلب الثاني الإجراءات الدولية لمواجهة انتشار الجناات الضريبية
٢٢٩٣	الخاتمة:
٢٢٩٨	قائمة مراجع البحث
٢٣٠٤	REFERENCES:
٢٣٠٨	فهرس الموضوعات