جامعة دمشق
كلية الحقوق
قسم القانون العام

التهرب الضريبي الدولي بواسطة المنشأة الثابتة

رسالة لنيل درجة الماجستير في الحقوق

إعداد الطالب

صبحي خالد داود

بإشراف الدكتور

جميل عبد الرحمن صابوني

2013م – 1435هـ



﴿وقل اعملوا فسيرى الله عملكم

ورسوله والمؤمنون﴾.

سورة التوبة الآية(105)

صدق الله العظيم

تألفت لجنة الحكم على الرسالة من السادة الأساتذة:

- **الدكتور محمد الحلاق** الأستاذ في قسم القانون العام بكلية الحقوق بجامعة دمشق.

عضواً



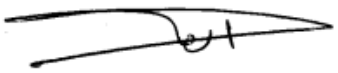
- **الدكتور جميل عبد الرحمن صابوني** المدرس في قسم القانون العام بكلية الحقوق بجامعة دمشق.

عضواً مشرفاً



- **الدكتورة انصاف محمد** المدرسة في قسم القانون العام بكلية الحقوق بجامعة دمشق.

عضواً



فقد تم مناقشة الرسالة بتاريخ ٢٠١٣/١/٢٧

.....﴿الإهداء﴾.....

إلى أمي :

أعظم من في الكون وأقدس من في الوجود .....

إلى من هدهدت سريري صغيراً.....

وحملت همي كبيراً.....

إلى الروح النقية التي تفوق الثلج بنقائها.....

لمن جنة الله تحت أقدامها.....

إلى أبي :

إلى من ساعدني لأسلك طريق الخير والفضيلة .....

إلى المكافح الذي قهر مصاعب السنين ليصنع لنا الغد والمستقبل

إلى من نحت الصخر ليشق لنا طريق المجد .....

أبقاك الله ذخرًا وأطال في عمرك.....

إلى أخوتي:

إلى شقائق الروح والفؤاد.....

إلى من جمعنا بيت واحد وهم واحد وقلب واحد.....

إلى من شاطروني الحياة حلوها ومرها.....

﴿الشكر والتقدير﴾

إلى أستاذي الفاضل **الدكتور جميل عبد الرحمن صابوني**، الذي أضاء لي الطريق على درب العلم والاجتهاد وتفضل بالإشراف على هذه الرسالة، فأعطاني الكثير من وقته الثمين، وجهده الكبير في الاطلاع على تفاصيلها، وتوجيهها في الطريق القانوني السليم، فلم يحجر لي رأي ولم يقصف لي قلم، فكان لي مشرفاً ومعلماً، له مني أسمى آيات الاحترام والتقدير، وعسى من الله أن يجزيه عني خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر **للأستاذ الفاضل الدكتور محمد الحلاق**، الذي تشرفتُ بأن يكون رئيساً للجنة الحكم على هذا البحث المتواضع، وكان لي الشرف أن أتلقى على يديه العلم في مرحلة الإجازة، **والدكتورة إنصاف محمد** والتي أتمنى لها التوفيق في مسيرتها العلمية، لتشريفهم لي بقبول مناقشة وتحكيم هذه الرسالة وتصويب أخطائها.

المقدمـة:

لا شك أن ظاهرة التهرب الضريبي ليست من الظواهر الضريبية والمالية الحديثة في عالمنا، حيث ارتبط وجودها بوجود الضريبة، فمنذ فرض الضريبة كانت محاولات التهرب الضريبي موجودة، غير أن انتشارها في الوقت الحاضر وخاصة على المستوى الدولي يرجع لعدة عوامل أهمها:

- **الانفتاح الاقتصادي والعولمة** الذي استخدمته الدول كوسيلة لإصلاح مؤسسات القطاع العام، وذلك من خلال توفير مقومات لجذب الاستثمار الأجنبي.

- **اتساع التجارة الدولية وحرية انتقال عوامل الإنتاج** واندماج الاقتصاديات القومية المختلفة في اقتصاد عالمي.

- **توسع استثمارات الشركات عابرة القوميات** ليتجاوز الحدود الوطنية إلى الدول الأخرى كنتيجة لما سبق، وقد قامت على أساس زوال الحدود بين اقتصاديات الدول المختلفة، ليشكل العالم وحدة اقتصادية وسوقاً كبيراً واسع المدى لا حدود له.

وتبعاً لذلك شهد العالم اتساعاً لحركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتهرب من الضريبة، والتخفيف من العبء الضريبي، على الصعيد الوطني سواء بالتجنب أم بالغش الضريبي من جهة، وعلى المستوى الدولي من خلال استغلال التباين بين الأنظمة الضريبية، أو استغلال الجنات الضريبية في الدول التي تتبنى السرية المصرفية.

وإذا كانت التشريعات الضريبية الداخلية قد استطاعت إحكام الحصار على المكلف المتهرب من خلال التشريع الضريبي، إلا أن الوضع مختلف تماماً بالنسبة للتّهرب الضريبي على المستوى الدولي، حيث تقل التشريعات والنصوص التي تكافح هذه الظاهرة على المستوى الدولي.

ولكن نلاحظ بأن الدول بذلت جهوداً حثيثةً للتغلب على ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي، وذلك من خلال معاهدات ثنائية أو اتفاقيات نموذجية، يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول على الأرباح التجارية والصناعية، حيث اهتمت المنظمات والهيئات الدولية ببحث موضوع الازدواج والتهرب الضريبي الدولي، وتبنت معيار المنشأة الثابتة كضابط إسناد ضريبي في معظم توجهاتها.

❖ **مشكلة البحث**

يترتب على التهرب الضريبي الدولي وخاصةً بواسطة المنشأة الثابتة التلاعب باقتصاديات وموازنات الدول بحيث من الممكن تحقيق عجز في موازنة دولة ما من خلال صفقة واحدة معقودة بين الشركة الأم والشركة التابعة. حيث يشكل استغلال الشركات عابرة القوميات لنظرية المنشأة الثابتة وقدرتها على تجاوز الحدود الوطنية والسيادة الإقليمية ضياع جزءٌ هامٌ من الحصيلة الضريبية المفترض استيفاءها عن أرباح الاستثمارات الأجنبية. وبالتالي الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، وتآكل الحصيلة الضريبية التي تشكل مورداً هاماً للخزينة العامة للدولة، التي لن تستطيع أن تنهض بالأعباء المنوطة بجهازها بالشكل المطلوب في المجالات الاقتصادية والاجتماعية كافة، مما ينعكس سلباً على خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويتسبب بانخفاض

كفاءة قرارات الإنفاق العام والتوفير العام للسلع والخدمات والتسهيلات العامة اللازمة لرفع مستوى رفاهية ومعيشة المواطنين.

❖ **أهمية البحث**

تتجلى أهمية هذا البحث بالتعريف بماهية التهرب الضريبي بمفهومه العام، وتوضيح المقصود بالتهرب الضريبي الوطني والدولي بشكل دقيق، وتصنيف أنواع التهرب الضريبي وفق المعايير السائدة بين الفقهاء، وتمييز التهرب الضريبي عن المفاهيم المشابهة له وفق نظرية يطلق عليها الباحث نظرية التدرج الضريبي، يستند فيها إلى مشروعية السلوك ونية المكلف الضريبي.

توضيح أسباب وآثار التهرب الضريبي بشكل موضوعي، من خلال توضيح دور الأطراف الثلاثة (المشرع، الإدارة، المكلف) للعملية الضريبية في التهرب الضريبي، وآثار هذه الظاهرة في اقتصاديات الدول على اختلاف أنظمتها.

كما سنحاول التعريف بكل من الشركات عابرة القوميات والمنشأة الثابتة وخصائصهما، على اعتبار أن التهرب الضريبي الدولي غالباً ما يتم من قبل تلك الشركات، وإظهار كيفية استغلال الشركات لمفهوم المنشأة الثابتة في التهرب الضريبي الدولي، بالاستناد للمعاهدات الثنائية والاتفاقيات النموذجية التي ساهمت في إيجاد مفهوم المنشأة الثابتة والمقارنة بين بعض التشريعات التي تبنت هذا المفهوم. مسلطين الضوء على إشكالية اشتراط عنصر الوجود المادي في نظرية المنشأة الثابتة بالنسبة للتجارة الإلكترونية من جهة، وأعمال المقاولات من جهة أخرى.

تتجلى الصعوبات التي واجهت الباحث اثناء إعداد هذا البحث في ندرة المراجع المختصة المرتبطة بموضوع المنشأة الثابتة ورقياً وإلكترونياً، بالرغم من اتساع وتشعب الموضوعات الداخلة في نطاق البحث، مما فرض على الباحث ضرورة الرجوع إلى المراجع العامة في المالية العامة على الرغم من كثرتها، وعدم توفر المعلومات الكافية فيها.

❖ **منهج البحث:**

يعتمد الباحث المنهج الاستقرائي: حيث يقوم هذا المنهج على دراسة ظاهرة التهرب الضريبي محلياً وصولاً لظاهرة التهرب الضريبي دولياً، وتأثيرها على الحصيلة الضريبية، كذلك دراسة مفهوم الشركات عابرة القوميات بشكل عام وكيفية استغلالها لنظرية المنشأة الثابتة وخصائصها، والاطلاع على الاتفاقيات الضريبية النموذجية والثنائية التي تبنت هذه النظرية بما يُمكن –في النهاية–من استقراء نقاط الضعف في هذه النظرية ونتائج البحث وتقديم التوصيات المناسبة

❖ **خطة البحث:**

التهرب الضريبي الدولي بواسطة المنشأة الثابتة

الفصل الأول: التهرب الضريبي الدولي
المبحث الأول: التهرب الضريبي بمفهومه العام
المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي
المطلب الثاني: إشكالية المفاهيم المشابهة للتهرب الضريبي(نظرية التدرج)
المبحث الثاني : المعالجة الموضوعية للتهرب الضريبي
المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحتها
الفصل الثاني: دور المنشأة الثابتة في التهرب الضريبي الدولي
المبحث الأول: نظرية المنشأة الثابتة
المطلب الأول: الشركات عابرة القوميات
المطلب الثاني: المنشأة الثابتة
المبحث الثاني: المشكلات التطبيقية لنظرية المنشأة الثابتة
المطلب الأول: المنشأة الثابتة كآلية للتهرب الضريبي الدولي
المطلب الثاني: إشكالية اشتراط عنصر الوجود المادي

الفصل الأول

التهرب الضريبي الدولي

الفصل الأول

التهرب الضريبي الدولي

تنوعت وتطورت الوسائل والطرق المستخدمة لغرض التهرب الضريبي، مع تطور مناحي وجوانب الحياة كافة، بحيث أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية توجد في مختلف دول العالم، ولا تقتصر على دولة دون أخرى، إلا أنها تتفاوت من دولة إلى أخرى حسب الظروف الاقتصادية والتشريعية والاجتماعية والثقافية، فنسبة التهرب الضريبي أعلى بكثير في الدول النامية منها في الدول المتقدمة.

المبحث الأول

التهرب الضريبي بمفهومه العام

إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الوقت الحاضر على نطاق واسع في النظم الضريبية كافة، يدفعنا لدراسة هذه الظاهرة، من خلال توضيح ماهيتها وتعريفها واستعراض أنواعها، وإشكالية تداخل الظواهر المشابهة للتهرب الضريبي، حيث سيتم إيضاح ما سبق من خلال مطلبين هما:

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي

المطلب الثاني: إشكالية المفاهيم المشابهة للتهرب الضريبي

المطلب الأول

ماهية التهرب الضريبي

سنحاول من خلال هذا المطلب تعريف ظاهرة التهرب الضريبي وفق الإطار التشريعي المصري و السوري، وكذلك وفق المنظور الفقهي في كل من فرنسا ومصر، وتحديد أنواع التهرب الضريبي من خلال معايير محددة، مسلطين الضوء على طبيعة كل معيار، وذلك في فرعين على الشكل الآتي:

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي تشريعاً وفقهاً.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

الفرع الأول

تعريف التهرب الضريبي تشريعاً وفقهاً

أولاً –التعريف القانوني للتهرب الضريبي:

في الحقيقة إن العديد من التشريعات الضريبية قننت حالات التهرب الضريبي عموماً ضمن نصوصها، دون أن تتبنى تعريفاً دقيقاً ومحدداً لهذه الظاهرة.

فالمشرع المصري آثر عدم الخوض في التعريف مقتصراً على حالات محددة أوردها على سبيل الحصر، يُعتبر المكلف فيها متهرباً من أداء الضريبة، حيث جاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ناقصاً، فقد نصت المادة ١٧٨ على أنه :

(يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط طبقاً للمادة ١٣٣من هذا القانون، وكذلك كل من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية الآتية:

١- تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلاتٍ أو حساباتٍ مصطنعة، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب.

٢- تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بما لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب.

٣- إتلاف وإخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

٤- توزيع أرباحٍ على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه في الأرباح.

٥- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

٦- إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة)[١].

١- راجع المادة (١٧٨) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري قد ذكر حالات التهرب الضريبي على سبيل الحصر، إلا أنه أغفل حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي أصلاً، ولكنه عاود استكمال هذا النقص في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث نص على حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي باعتبارها إحدى حالات التهرب الضريبي المعاقب عليها، والتي أورد تعدادها تباعاً في المواد ١٣٣ -١٣٤- ١٣٥ حيث نصت المادة ١٣٥ على الآتي:

(يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه، ولا تتجاوز عشرة ألاف جنيه، كل من ارتكب أياً من الأفعال الآتية:

١- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.

٢- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي.

٣- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع و خصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية)[١].

وقد جاء في نص القانون ذاته أنه في حال العود يحكم بالغرامة والحبس معاً[٢].

١- راجع قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هذا القانون منشور في الموقع الرسمي لوزارة المالية على الشبكة العنكبوتية.

http://www.mof.gov.eg

٢- يشترط لاعتبار الجاني في الجريمة الضريبية في حالة العود أن تتوافر ثلاثة شروط:
- صدور حكم بات سابق بالإدانة في جنحة ضريبية أي لا يكفي الحكم في جريمة عادية.
- ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه.
- أن يرتكب الجاني التهرب الضريبي الأخير خلال مدة معينة.
- للتوسع في الجريمة الضريبية راجع: د. أحمد فتحي سرور (الجرائم الضريبية)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص٢٢١-٢٢٢.

نلاحظ أن المشرع المصري منح القاضي السلطة التقديرية في فرض عقوبة الغرامة أو عقوبة الحبس (فقد اشترط ألا تقل عقوبة الحبس عن ستة أشهر ولا تتجاوز خمس سنوات، والغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه) محدداً بذلك حدي عقوبتي كل من الحبس والغرامة، وتاركاً للقاضي السلطة التقديرية في اختيار الحبس أو الغرامة، فنوع العقاب يخضع أمر تطبيقه من عدمه لسلطة محكمة الموضوع.

ولكنّ المشرع المصري سلك مسلكاً متشدداً في حالة العود أو تكرار أيً من الأفعال السابقة، وبذلك اعتبر العود ظرفاً مشدداً للعقوبة، يلتزم القاضي في حال التكرار بالجمع بين عقوبتي الحبس والغرامة، سالباً إياه السلطة التقديرية، وحسناً فعل المشرع بتشديد عقوبة العود، لأن من لا يرتدع من عقوبتي الحبس أو الغرامة يجب عند العودة إلى ذات الفعل أن يعاقب بالعقوبتين معاً، وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من الالتزام الضريبي جريمة مخلة بالشرف والأمانة[١].

أما **المشرع السوري** فقد آثر وضع تعريف محدد وواضح ضمن إطار القانون رقم ٢٥لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، الذي جاء في نص المادة ٢ منه، حيث يُقصد بالتهرب الضريبي في معرض تطبيق هذا القانون:

(كل فعلٍ مخالفٍ لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم، يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً، وبقصد التهرب من دفع الضرائب و الرسوم كلياً أو جزئياً، من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت

١- د. أشرف فايز اللمساوي– فايز السيد اللمساوى(موسوعة التهرب الضريبي)، دار العدالة، القاهرة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة،٢٠١٠، ص٢٨٥.

معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفائها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً، باستثناء القوة القاهرة، أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضعٍ للتكليف دون إعلام الدوائر المالية، أو إخفاء نشاط يجب إظهاره)[١].

نلاحظ أن المشرع السوري قد اتجه إلى ما اتجه إليه المشرع المصري من تشديد العقوبة في حالة العود، حيث جاء في نص المادة (٨) من القانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ (في حال العود يُحكم بالحبس والغرامة معاً).

وبالمقارنة بين اتجاهي المشرعين المصري والسوري يمكننا، أن نلاحظ فيما يتعلق **بالتعريف** بأن التشريع المصري الصادر بالقانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، جاء بعد صدور قانون الاستعلام الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ في سوريا، إلا أن المشرع المصري ارتأى عدم وضع تعريف عام وواضح للتهرب الضريبي كما فعل المشرع السوري، حيث اكتفى بإيراد حالات التهرب الضريبي على سبيل الحصر ضمن نص القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥.

أما فيما يتعلق **بمنهج التحديد الحصري لحالات التهرب**، يؤخذ على هذا المنهج قصوره عن الإحاطة بحالات التهرب الضريبي كافة، حين يلجأ المكلف في حالة التعداد الحصري إلى ابتكار وسائل للتهرب لم يتبناها التشريع، وبذلك نستنتج أن منهج التعداد على سبيل المثال للمشرع السوري يعد أفضل من منهج التعداد الحصري للمشرع المصري.

١- راجع المادة ٢ من القانون ٢٤ لمكافحة التهرب الضريبي في سوريا لسنة ٢٠٠٣.

من الجدير بالذكر أن المشرع السوري أورد **حالاتٍ للتهرب ضمن التعليمات التنفيذية** للقانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ على سبيل المثال لا الحصر، وبالتالي منح السلطة التنفيذية المتمثلة بوزير المالية حق تعديل التعليمات التنفيذية الخاصة بالقانون، مما يتناقض مع مبدأ الفصل بين السلطات، حيث يترتب على هذا المنح إمكانية تدخل السلطة التنفيذية في صلاحيات هي من اختصاص السلطة التشريعية أصلاً، كما أنها تعد مخالفة صريحة للقاعدة القانونية (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني).

نستنتج مما سبق، أن المشرع السوري قد تميّز عن المشرع المصري في وضع تعريفٍ واضحٍ للتهرب الضريبي من جهة، وفي إيراد حالات التهرب الضريبي على سبيل المثال، إلا أن المشرع المصري كان أقرب للصواب في إدراج حالات التهرب الضريبي ضمن النص القانوني، خلافاً للمشرع السوري الذي أدرج حالات التهرب الضريبي ضمن اللائحة التنفيذية للقانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣، وكان من الأفضل للمشرع السوري بعد تعريف التهرب الضريبي إيراد حالات التهرب الضريبي على سبيل المثال ضمن النص القانوني ذاته.

وأخيراً، نلاحظ بأن الاختلاف في تسمية التهرب الضريبي بين التشريعات الضريبية للدول العربية– ففي لبنان مثلاً تسمى التملص من الضريبة، وفي مصر والعراق التخلص من الضريبة– يشير إلى التهرب غير القانوني من الضريبة.

ثانياً– التعريف الفقهي للتهرب الضريبي:

لقد تعددت التعاريف واختلفت باختلاف الفلسفة القانونية أو الأيديولوجية التي يتبناها الفقيه ويتأثر بها، فيمكننا الملاحظة بأن معظم **الفقه الفرنسي** يميز بين نوعين للتهرب الضريبي وفقاً لمشروعيته.

أولاً– التهرب المشروع (التجنب الضريبي)L'évasion Fiscale[١]:

ويقصد به تجنب دفع الضريبة من خلال استغلال الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع، التي تتيح للمكلفين تفادي ما يستحق عليهم من ضرائب، وكذلك يتجنب المكلف الضريبة بالامتناع عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة، وعدم إتيان الواقعة المنشئة للضريبة.

ذهب بعض الفقهاء إلى تحديد المقصود بمفهوم التهرب الضريبي المشروع بأنه: (استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها)[٢].

كما ذهب جانب آخر من الفقهاء إلى القول بأنه:

(تخلص الممول من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات في التشريع الضريبي)[١].

١- اتجه غالبيه الفقه إلى تقسيم التهرب الضريبي إلى التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع.
راجع: د٠طارق الحاج (المالية العامة)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ١٩٩٩، ص٨٤.
د. علي كنعان (المالية العامة والإصلاح المالي في سورية)، دار الرضا، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣، ص٥٥.
د. يوسف شباط – د.محمد خير العكام (المالية العامة)، مطبعة جامعة دمشق، ٢٠٠٧، ص٣١٢.
د. يوسف شباط (المالية العامة والتشريع المالي)، مطبعة جامعة دمشق، ٢٠١٠، ص ٤٥٢.
٢- د. يوسف شباط – د محمد خير العكام (المالية العامة)، المرجع السابق، ص ٣١٢.

بناءً على ما تقدم، نجد بأن المكلف المتجنب للضريبة لا يخرق النص التشريعي، إنما يخالف قصد المشرع، وعليه يمكننا أن نعرف التهرب الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي بأنه:

(استغلال المكلف للثغرات القانونية في النص التشريعي، بغية التخلص من الضريبة، مخالفاً في ذلك روح القانون دون نصه).

كما أن التجنب الضريبي لا يقتصر على القيام بالفعل، بل قد يحصل بالامتناع عن الفعل أو التصرف الذي يستوجب دفع الضريبة، كما هي الحال عندما يقلع المكلف عن استيراد سلعة من الخارج لكي لا يدفع عنها الضريبة الجمركية.

كما قد يحصل التجنب بتحويل وعاء الضريبة كلياً أو جزئياً من مقر ضريبة مرتفعة إلى مقر ضريبة أخف عبئاً[٢].

تجدر الملاحظة أخيراً بأن التهرب المشروع يتم بالاستفادة من بعض الأحكام القانونية التي لم توضع بإحكام ودقة[٣]، وبالتالي يلجأ المكلف للتخلص بواسطتها من الضريبة دون أن يرتكب مخالفة للقانون تستوجب العقاب. وهذا ما سنبحثه بشكل مفصل في الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي.

١- د. حسين محمد سمحان – د. محمود حسين الوادي – د .إبراهيم خريس – د. زياد ذيبة (المالية العامة من منظور إسلامي)، دار صفاء للنشر، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠١٠، ص ١١٥.
٢- د. حسين سلوم (المالية العامة)، دار الفكر اللبناني، بيروت، الطبعة الأولى،١٩٩٠، ص١٥١.
٣- د. حسن عواضة (المالية العامة – دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة، ١٩٨٣، ص ٤٥٢.

ثانياً-التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)La fraude fiscale:

يعتمد على المخالفة القانونية بالدرجة الأولى، فهو لا يتحقق إلا بالالتجاء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة[١]، لذلك يطلق عليه البعض تسمية الغش الضريبي، فالتهرب هنا منظور إليه بمفهومه القانوني البحت، كونه يتطلب مخالفة صريحة لنص القانون وروحه، حيث يتضمن غشاً واحتيالاً بقصد عدم دفع الضريبة[٢]، كأن يقوم مثلاً بالامتناع عن تقديم إقرار بدخله، أو تقديم إقرار غير صحيح، أو إخفاء جزء من أمواله بغرض الإفلات من الضريبة مخالفاً بذلك نص القانون[٣].

وقد اتجه بعض الكتّاب للبحث في إرادة المكلّف ونواياه عند انتهاكه وخرقه لنص القانون بغرض التهرب، حيث فرّق الفقهاء بين حالتين تبعاً لإرادة المكلف نتناولهما فيما يأتي:

الحالة الأولى-التهرب الضريبي المقصود:

يقصد به استخدام طرق احتيالية عمداً تتجه فيها إرادة المكلف عن قصد إلى التخلص من العبء الضريبي بصورة جزئية أو كلية، وبالتالي يتوافر كل من العلم والإرادة لدى المكلف في واقعة التهرب الضريبي، ومثال ذلك أن يقدم المكلف إقرار ضريبي كاذب، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته.

١- د. عبد المولى محمد مرسي (قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبية)، مكتبة شادي، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩، ص٦.

٢- د. سعيد علي محمد العبيدي (اقتصاديات المالية العامة)، دار دجلة، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠١١، ص ١٤٩.

٣- للتوسع في حالات التهرب الضريبي غير المشروع راجع: د. أحمد زهير شاميه – د.خالد الخطيب (المالية العامة)، دار زهران للنشر، عمان،١٩٩٧، ص ٢٠٦.

وللقول بوجود تهرب ضريبي غير مشروع أو غش ضريبي مقصود، لابد من توافر كل من العنصر المادي (الموضوعي)، والعنصر المعنوي(الشخصي):

١- العنصر المادي (الموضوعي): يتمثل في السلوك السلبي أو الإيجابي القائم على استخدام الطرق الاحتيالية من قبل المكلف.

٢- العنصر المعنوي(الشخصي): ويقصد به توافر إرادة مخالفة القانون، وقوامها نية المكلف في التخفيف من العبء الضريبي أو إسقاطه كلياً عنه.

وبالتالي فإن التهرب الضريبي المقصود سلوك يستوجب فرض عقوبات رادعة للحد من هذه الظاهرة، وهذه الحالة دفعت العديد من الباحثين للمطالبة بإحداث قانون عقوبات ضريبي[١].

الحالة الثانية-التهرب الضريبي غير المقصود:

ويقصد به انتهاك القانون الضريبي دون قصد، فيتحقق العنصر المادي المتمثل بسلوك الانتهاك المخالف للقانون الضريبي، دون العنصر المعنوي المتضمن اتجاه إرادته نحو هذا السلوك أو علمه بالخرق، مثال ذلك البيع بصفة متكررة بدون فواتير أو مستندات، بحيث نجد المكلف في بعض الأحيان يهمل هذه الإجراءات عن حسن نية،

١- حيث يطالب جانب من الفقه بإحداث قانون عقوبات ضريبي من خلال تجريم حالات التهرب الضريبي التي تنطوي على فعل غير مشروع. فقد عُرفت الجريمة الضريبية بأنها: (اعتداء على مصلحة ضريبية قرر لها المشرع جزاءً جنائياً) راجع في ذلك: د. طالب نور الشرع (الجريمة الضريبية)، دار وائل للنشر، بغداد، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨.
كما جاء في تعريف الجريمة الضريبية بأنها: (كل سلوك - فعل أو امتناع- من شأنه أن يشكل اعتداء على خزينة الدولة ومصلحة الضرائب بحيث يقرر القانون عقوبات معينة على مرتكبي تلك الأفعال)، راجع في ذلك: محمد حسين قاسم حسين (الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤م)، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين،٢٠٠٤، ص ٣٥.

نتيجة عدة عوامل كالسرعة في إبرام الصفقات، فضلاً عن وجود أعراف بين التجار تقوم على اساس الثقة، وهو حسب الفقه الفرنسي: (خرق مباشر للقانون الضريبي عن غفلة وغير قصد)[١]، ويطلق عليه بعض الفقهاء تسمية (تهرب الواقع)[٢].

يُلاحظ بشكل عام الاعتماد على المعيار القانوني في التمييز بين نوعي التهرب الضريبي، ولكن في الحقيقة إن التفريق بين حالات التهرب يقتصر على الجانب النظري أو الأكاديمي، أما في الواقع العملي فيعجز هذا المعيار عن الفصل بين التهرب المشروع وغير المشروع أمام تعدد وتنوع حالات التهرب الواقعية، خاصة مع كونهما (التهرب المشروع وغير المشروع) يتشابهان في النتيجة، حيث يتسبب كلاهما بتآكل الحصيلة الضريبية، التي تشكل مورداً مهماً للخزينة العامة للدولة.

وكذلك تكمن الصعوبة في التفريق بين التهرب الضريبي المقصود والتهرب الضريبي غير المقصود من حيث بحث النوايا، فهي أمور نفسية بحتة يصعب التثبت من صحتها أمام تعدد وتنوع حالات التهرب في الواقع العملي.

أما الفقه المصري فقد انقسم بصفة عامة في قضية التعريف بين فريقٍ تبنى مفهوماً اقتصادياً واسعاً، وآخر فضّل تحديد نطاق التهرب، واقتصر على الإطار القانوني متبنياً مفهوماً قانونياً ضيقاً وسنستعرض ذلك تباعاً:

١- هبة محمود (الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع العملي)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١١، ص١٥.

٢- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥، ص ١٣.

أولاً–التعريف الموسع للتهرب الضريبي:

يميل أنصار هذا الاتجاه إلى التوسع في تعريف التهرب، فلا يقتصر مداه على النطاق القانوني، بل يشمل كل فعل يقوم به المكلف من شأنه أن يتسبب بتآكل الحصيلة الضريبية التي تشكل مورداً هاماً للخزينة العامة للدولة، سواء أكان هذا الفعل قد تم بوسائل مشروعة أم غير مشروعة.

فقد عرّفه جانب من الفقهاء بأنه:
(النهج الذي يسلكه المكلف إزاء الضريبة من أجل التخلص منها كلياً أو التخلص من جزء منها على الأقل)[١].

ثانياً–التعريف الضيق للتهرب الضريبي:

اتجه جانب آخر من الفقه المصري لوضع تعريف واضح ومحدد للتهرب الضريبي، ولكن ضمن إطار قانوني محدد، بحيث لا نكون أمام تهرب ضريبي مالم يتبع المكلّف أسلوباً مخالفاً لنص القانون، بغض النظر عن نتائج هذا الأسلوب ونوايا المكلّف، حيث يعد تصرف المكلّف تهرباً من الضريبة ما دام قد تضمن انتهاكاً لنص القانون ومخالفةً صريحةً لإرادة المشرع.

حيث يعرّفه بعضهم بأنه: (كل عملٍ أو امتناعٍ يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية، يُقدّر القانون على ارتكابها عقاباً)[٢].

١- د. حسين سلوم (المالية العامة)، المرجع السابق، ص١٥٠.
٢- د. أحمد فتحي سرور(الجرائم الضريبية)، المرجع السابق، ص٣٦.

وكذلك عرّفه جانب آخر من الفقهاء بأنه: (محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون، وتحمل في طياتها طابع الغش)[١].

في حين أن جانباً من الفقهاء بالغ في تضييق نطاق التهرب حين اشترط لتحقق جريمة التهرب استخدام ما نص عليه القانون من وسائل وأساليب احتيالية على سبيل الحصر.

وفي تعريفٍ مشابه لذات الاتجاه السابق بأنه: (التخلص من عبئها، وذلك بمخالفة القانون، وباستخدام إحدى الوسائل التي حددها القانون حصراً)[٢].

بيد أن هذا الاتجاه قد غالى حين اشترط استخدام المكلف لأساليب احتيالية نص عليها القانون، فمهما بلغ التشريع الضريبي من الدقة والإحكام فإن المكلف لن يعجز عن إيجاد ثغرة أو هفوة في النص التشريعي، ليتمكن من التهرب من الضريبة أو تخفيف عبئها على الأقل.

كما أن جانباً كبيراً من الفقهاء يعتبر أن مرونة الأساليب الاحتيالية، وعدم القدرة على الإحاطة بها في المجال الضريبي، تمثل الدافع الأساسي وراء التوسع في تعريف

١- د. محمد جليلاتي (النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه)، منشوره على الشبكة العنكبوتية، تم تحميل المحاضرة في٢٠١٢/٨/٢٦ الأثنين ١١:٢٥ ص من الموقع:
www.mafhoum.com/syr/articles/jlaylaty/main.htm.

٢- د. موريس صادق (موسوعة التهرب الضريبي)، دار الكتاب الذهبي، لم تذكر بلد النشر، ١٩٩٠، ص١.

التهرب الضريبي بميول اقتصادية أكثر من القانونية، وضرورة بيان حالات التهرب ضمن النص التشريعي على سبيل المثال لا الحصر.

في المحصلة، وبالنظر إلى آثار هذه الظاهرة وما يترتب عليها من تبعات، متمثلة بانخفاض مقدرة الدولة على القيام بأعبائها المنوطة بها في المجالات كافة، وانخفاض كفاءة قرارات الإنفاق العام، وكذلك التقلص في كمية ونوعية الخدمات العامة اللازمة لرفع مستوى رفاهية ومعيشة المواطنين، تدفعنا لمحاربة هذا الظاهرة وتبني تعريفٍ موسعٍ في قاعدته، يتضمن كل فعل من شأنه إحداث هذه النتيجة مادامت خارج نص المشرع، أو بما يخالف روحه التشريعية، وبالتالي الأخذ بتعريف التهرب الضريبي من منظور اقتصادي من حيث النتائج والآثار المترتبة عليه.

يُلاحظ من خلال العرض المقدم أنه، وعلى الرغم من وجود توافق بين ملامح وعناصر تعاريف التهرب الضريبي المختلفة، إلا أن هنالك فرقاً رئيسياً في وجهات النظر، يتمحور حول نظامين رئيسين هما:

١) **النظام القانوني:** حيث تدور وجهات نظر معظم فقهاء القانون المالي حول هذا النطاق، معتبرين الفيصل في تعريف ظاهرة التهرب نص القانون وإرادة المشرع، باعتبار أن أي فعل يمثل انتهاكاً لنص القانون يعتبر تهرباً ضريبياً مجرماً، فيما عدا ذلك يتم تكييفه خارج إطار التهرب الضريبي، وبالتالي الاعتماد في تكييف فعل المكلف على أسلوبه في التهرب من حيث خرقه للقانون من عدمه.

٢) **النظام الاقتصادي:** اعتمد أنصاره على تكييف تصرفات المكلف تبعاً للنتيجة المترتبة عليها، وبالتالي فإن أي تصرف يصدر عن المكلف ينتج عنه ضياع قدر من الحصيلة الضريبة على الخزينة العامة للدولة يعد تهرباً، بغض النظر عن الوسيلة المتبعة في تحقيقه، سواء أتم بوسائل مشروعة أم غير مشروعة.

وقد يبدو للوهلة الأولى أهمية تعريف التهرب الضريبي وفق المنظور القانوني، كونه يتميز بالدقة والوضوح والسهولة في تكييف سلوك المكلف باعتباره متهرباً من عدمه، ولكن بالوقوف على حالات التهرب على أرض الواقع، وبالنظر لمقدار الحصيلة المتسربة من الضرائب، بوصفها تشكل مورداً هاماً من موارد الخزينة العامة للدولة، وما يتبع ذلك من إضعاف قدرة الدولة على النهوض بالأعباء المنوطة بجهازها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية كافة، وانخفاض كفاءة قرارات الإنفاق العام، إضافةً لتخصص هذا البحث بالتهرب الضريبي الدولي، وذلك يدفعنا لتبني المنظور الاقتصادي في التعريف، فالتهرب الضريبي الدولي لا يمكن تصوره إلا من خلال منظور اقتصادي بحت، حيث يتم من خلال مجموعة شركات عابرة القوميات، بالاستفادة من عدم التجانس بين التشريعات الضريبية لمختلف الدول، وتبعاً لذلك تختار الشركات عابرة القوميات الدولة ذات التشريع الضريبي الأقل حدة لتحقيق أكبر منفعة ممكنة، وتحملها أقل عبءٍ ضريبي ممكن[١]، دون أن يقع تصرفها في مقام التهرب الضريبي.

١- د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، ص٧.

بناءً على ما تقدم، نَخّلص إلى وضع تعريفٍ لظاهرة التهرب الضريبي وفقاً للمنظور الاقتصادي الشامل على النحو الآتي:

(التهرب الضريبي ظاهرة مالية ضريبية، تتمثل بعدم تنفيذ المكلف لالتزامه الضريبي كلياً أو جزئياً، مخالفاً بذلك نص القانون أو روحه).

وبعد أن انتهينا من استعراض تعريف ظاهرة التهرب الضريبي تشريعاً وفقهاً ننتقل لدراسة أنواع هذه الظاهرة وفقاً لذاتية كل معيار على حدا.

الفرع الثاني

أنواع التهرب الضريبي

قبل الدخول في غمار هذا الفرع، لابد أن نتساءل عن إمكانية وجود معيار لتحديد أنواع التهرب الضريبي وفق أسس علمية وموضوعية.

حيث نلاحظ أن الاتجاهات الفقهية عموماً ركزت على البحث عن معيار موضوعي تستطيع من خلاله إيجاد تقسيم واضح المعالم لتصرفات المكلف في إطار هذه الظاهرة، وقد اختلفت المعايير الفقهية باختلاف الزاوية أو المنظور الفقهي الذي يُنظر إليه، فمنهم من أخذ بما يسمى بالمعيار الكمي في التمييز بين تلك التصرفات، استناداً لمقدار العبء الضريبي الذي استطاع المكلف التهرب منه، وبعضهم الآخر أخذ بما يطلق عليه بالمعيار الإقليمي للتمييز بين هذه التصرفات استنادا لموقع حدوث التهرب، داخل أم خارج إقليم الدولة، بالإضافة لمعيار المشروعية أو القانونية، الذي تبنّاه الفقه الفرنسي في تقسيمه لأنواع التهرب وفقاً لخرق المكلف للقانون من عدمه، ويقسم التهرب

الضريبي لنوعين وفق المعيار النمطي الذي يعتمد على الأسلوب الذي يتبعه المكلف في التهرب الضريبي.

وكون دراسة أنواع التهرب الضريبي تشكل ركناً أساسياً في هذا البحث وزاويةً مهمة لإدراك هذه الظاهرة بكل أبعادها، فلا بد من استعراض هذه المعايير، وتوضيح أنواع التهرب الضريبي كما يلي:

أولاً- المعيار الكمي:

يعتمد هذا المعيار في تقسيم وتكييف تصرفات المكلف على حجم أو مقدار العبء الضريبي الذي استطاع المكلف التخلص منه وإسقاطه من الالتزام الضريبي، وبالتالي فإنّ للتهرب الضريبي وفقاً لهذا المعيار نوعين، هما تهرب كلي وتهرب جزئي.

١-**التهرب الضريبي الكلي:** ويقصد به تخلص المكلف من الضريبة بشكل كلي فلا يقوم بتسديدها إلى الخزينة العامة للدولة، ويتم ذلك بإخفاء نشاطه بشكل كامل عن الإدارة الضريبية، أو إخفاء ذلك الجزء من النشاط الخاضع لضريبة نوعية بمعزل عن بقية الأنشطة غير الخاضعة للضريبة، وبالتالي يستطيع المكلف التهرب بشكل كلي من الواجب الضريبي، ومن الأمثلة على هذا النوع من التهرب: أن يمتنع المكلف الذي بلغت مبيعاته حداً معيناً عن تسجيل نفسه لدى الإدارة الضريبية[١].

١- د. جميل صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص١٩.

٢-التهرب الضريبي الجزئي: ويقصد به تخلص المكلف من الضريبة بشكل جزئي، وذلك بإسقاط جزءٍ من نشاطه الخاضع للضريبة، أو التخلص جزئياً من نوعٍ ما من الضرائب، وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة، مما يترتب عليه تخلص المكلف بشكل جزئي من الحصيلة الضريبية المترتبة عليه.

ثانياً-المعيار الإقليمي:

يعتمد هذا المعيار في تحديده لأنواع التهرب الضريبي وتصنيفها على مكان حدوث التهرب داخل أم خارج إقليم الدولة، وبالتالي يخلص هذا المعيار إلى وجود نوعين رئيسين للتهرب هما:

١-التهرب الضريبي المحلي أو الداخلي: ويقصد به التهرب الضريبي الواقع داخل إقليم الدولة، وتترتب عليه خسارةٌ و ضياعٌ لمورد مهم من موارد الدولة الأساسية، مثال ذلك الامتناع أو عدم تقديم الإقرار الضريبي للإدارة الضريبية وفق المواعيد المحددة في القانون الداخلي، وإذا كان هذا النوع هو الأكثر انتشاراً وشيوعاً في العالم، إلا أن الدول بالمجمل أقدر على مكافحته من التهرب الضريبي الدولي، حيث يمكن للدولة تتبع هذا النوع من التهرب ومكافحته بواسطة التشريعات الضريبية، استناداً لمبدأ سيادة الدولة على إقليمها، لذلك عادةً ما تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على مكافحة التهرب الضريبي الداخلي عن طريق إجراءات وقائية، أو عن طريق سن عقوبات رادعة متدرجة على كل من يخالف أحكام التشريعات الضريبية[١].

١- د.سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٩.

٢-التهرب الضريبي الدولي أو الخارجي: ويقصد به التهرب الضريبي الواقع خارج إقليم الدولة، حيث يتم من خلال استغلال المكلف للثغرات الناتجة عن عدم تجانس التشريعات الضريبية للدول، واعتماد كل منها على مبدأ السيادة الضريبية في فرض الضريبة على مواطنيها المرتبطين بها. مما يعني أن لكل دولة نظاماً ضريبياً خاصاً بإقليمها، يختلف عن الدولة الأخرى، ولا يمتد إلى خارج إقليم هذه الدولة إلا في حالات استثنائية[١]، حددها القانون على سبيل الحصر[٢].

يشكل التهرب الضريبي الدولي ظاهرةً عالميةً تمتد بين الدول، وتشتد في الدول التي تشكل جنات ضريبية[٣]، وتقدم مزايا ضريبية يسهل من خلالها تحقيق التهرب الضريبي، مما يفقد مبدأ إقليمية الضريبة فاعليته.

نلاحظ أن النمط الذي يتم فيه التهرب الضريبي الدولي يكون بمنأى عن التشريعات الضريبية الوطنية لكل دولة، حيث إن المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً لا يعتمد في التهرب الضريبي الدولي على انتهاك القواعد القانونية وخرقها، إنما يستفيد وبشكل شرعي من الثغرات التي تتضمنها الاتفاقيات الضريبية النموذجية و الثنائية، مما دفعنا لدراسة هذه الظاهرة والتفريق بين أهمية وجود الشركات عابرة القوميات، التي تسعى لجذبها شتى الدول بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية من جهة،

١- (قد تلجأ بعض الدول بصدد تطبيق أحكام القانون الضريبي الوطني إلى عدم الالتزام التزاماً كلياً بمبدأ إقليمية الضريبة، فتعمد إما تعبيراً عن إرادتها المنفردة أو تنفيذاً لاتفاقيات دولية إلى التضييق في هذا السياق بإيقاف العمل بأحكام القانون الضريبي في أجزاء من إقليمها أو امتداده ليتناول أشخاصاً وأموالاً أو تصرفات خارج حدود أراضيها)، راجع: د. محمد خالد المهايني (تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وعلاقتهما بالتطورات الاقتصادية الدولية)، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثاني، العدد الأول،١٩٩٦، ص١٠.

٢- د. سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص٩.

٣- تتعدد التسميات بين فقهاء المالية والاقتصاد لهذه الدول فمنهم من يطلق عليها الملاجئ الضريبية أو الملاذات الضريبية أو المالية وآخرون الواحات الضريبية وجانب آخر يطلق على هذا النوع من الدول تسمية فردوس الضرائب.

والحصيلة الضريبية الناتجة عن استغلال هذه الشركات لمزايا الاستثمار الأجنبي، وما يترتب عليه من انعكاسات سلبية على مسيرة التنمية التي تهدف لتحقيقها تلك الدول من جهة أخرى.

وقد خصصنا الفصل الثاني لبحث هذا النوع من التهرب بواسطة المنشأة الثابتة، وكيفية إيجاد الوسيلة الكفيلة بمكافحة التهرب الضريبي بشكله الدولي ونمطه الاقتصادي.

ثالثاً- المعيار القانوني:

ويقصد بهذا المعيار تكييف مشروعية تصرف المكلف عند تخلصه من الضريبة، استناداً لمخالفته لنص القانون من عدمه. وما يميز هذا المعيار، هو شيوعه لدى غالبية الفقه الفرنسي والعربي، فهو يعتمد تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمشروعيته إلى تهرب ضريبي مشروع، وتهرب ضريبي غير مشروع.

١-**التهرب الضريبي المشروع:** يطلق عليه بعضهم تسمية التجنب الضريبي، ويقصد به السلوك الذي يستغل فيه المكلف الثغرات القانونية في بناء النص التشريعي، بغية التخلص من دفع الضريبة، مخالفاً في ذلك روح القانون دون نصه، ومثال ذلك الامتناع عن استهلاك سلعة ما مفروضة عليها ضريبة إنتاج أو ضريبة جمركية أو ضريبة على رقم الأعمال. وكذلك قد يستفيد المكلف من تعقيدات النص وعدم وضوحها أو هفوات المشرع الضريبي، وينطبق على هذا أيضاً ما قد تلجأ إليه الشركة من عدم توزيع جزء من الأرباح على المساهمين واستخدامه لصالحهم سواء في شكل قيامها بسداد ضريبة

مستحقة عليهم أو شراء أسهم بقيمة هذا الجزء من الأرباح في شركة أخرى وتوزيعها على مساهميها دون مقابل.

٢-**التهرب الضريبي غير المشروع:** أو ما يسميه بعضهم الغش الضريبي، وهو يعتمد على المخالفة الصريحة لنص القانون باستخدام إحدى الوسائل الاحتيالية للتخلص من العبء الضريبي، وبالتالي ضياع حق الدولة في الضريبة، ومثال ذلك إخفاء مادة الوعاء الضريبي عن أعين الإدارة أو إظهار جزء ضئيل جداً من تلك المادة خلافاً للحقيقة، كما هو الحال بالنسبة لتجار الجملة اللذين يبيعون بضائعهم بدون فواتير وذلك لإخفاءٍ رقم أعمالهم الحقيقي.

وفي اعتقادنا إن هذا المعيار على الرغم من وجاهته ووضوحه في تكييف تصرف المكلف استناداً للنص القانوني، إلا أن خصوصية ظاهرة التهرب الضريبي ومخاطرها على المستوى الدولي، تدفعنا لاستبعاد تبني هذا المعيار، فهو قاصر على التهرب الضريبي المحلي، ولا يمتد للتهرب الضريبي الدولي، بالإضافة لذلك فإن التمسك بالمعيار القانوني يرتبط حتماً بالتمسك بالمعنى القانوني المحلي للتهرب الضريبي، وبالتالي الأخذ بالشكل القانوني للتهرب، وتناسي أن خطورة هذه الظاهرة تكمن في موضوعها وأثرها الاقتصادي لافي شكلها فقط، فالأولى هو تبني معيارٍ موضوعيٍ يحيط بهذه الظاهرة بكل أبعادها وآثارها الاقتصادية المتمثلة بالنقص الحاصل في الموارد الضريبية، التي تشكل الدعامة الأساسية للخزينة العامة للدولة، وما يترتب على ذلك من آثار كارثية فيما لو كان هذا النقص حاداً.

بالإضافة لذلك، إنّ هذا البحث يركّز في فصله الثاني على بحث إحدى أهم آليات التهرب الضريبي الدولي، وهي المنشأة الثابتة، حيث يتم التهرب هنا بنمط اقتصادي من حيث استغلال الثغرات الناجمة عن تباين وعدم تجانس الأنظمة الضريبية ، مما يجعل هذا المعيار قاصراً عن الإحاطة بموضوع البحث.

رابعاً –المعيار النمطي:

يعتمد هذا المعيار على الأسلوب الذي يتبعه المكلف في التهرب الضريبي، ونستطيع تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لهذا المعيار إلى تهرب ضريبي تقليدي وتهرب ضريبي حديث.

١– التهرب الضريبي التقليدي: ويقصد به التهرب الضريبي المتعارف عليه، ويغلب عليه الطابع المحلي نجده داخل الحدود الإقليمية للدولة، حيث يتبع المكلف الأساليب التقليدية للتهرب الضريبي، بهدف التخلص من العبء الضريبي بصورة جزئية أو كلية، وبالمقابل نجد، أن المشرع يحاول الكبح من جماح هذه الظاهرة من خلال نصوص تشريعية وقانونية، وإدراج أساليبها ضمن المحتوى التشريعي بصورة حصرية محددة، فنكون هنا غالباً أمام تهرب ضريبي بالمعنى القانوني (غش ضريبي)، وقد يحجم المشرع الضريبي عن حصر حالات ووسائل التهرب إنما يوردها على سبيل المثال. ومن أنماط هذا النوع من التهرب:

١ – الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة.

٢ – تقديم فواتير مغايرة للحقيقة.

٣ –الامتناع عن تقديم البيانات أو تقديمها بصورة غير صحيحة كلياً أو جزئياً.

وبحسب هذا المعيار فإن هذه الأساليب تشكل نمطاً موحداً يجمع بينها الأسلوب التقليدي، المُتبع من جانب المكلف في التهرب الضريبي بالوسائل والطرق التي درج عليها التعامل بين المكلفين.

٢-**التهرب الضريبي الحديث**[١]: جاءت تسميه هذا النوع بالحديث كونه يتضمن إدخال أدوات وأساليب لم يُعتد على استخدامها في المجال الضريبي، حيث يلجأ المكلف للاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لإيجاد ثغرات وقصور في النصوص القانونية والاتفاقية، بحيث يستطيع المكلف النفاذ من خلالها دون أي مسائلة قانونية، فيقوم المكلف المتهرب بالمقارنة بين احتمالية انكشاف أمره والعقاب المترتب على فعله وتكلفة الاستعانة بالاختصاصين من جهة، وما بين الضريبة التي تم إخراجها من الالتزام الضريبي نتيجة استغلال الثغرات القانونية.

فهذا النوع من التهرب يعتمد على استغلال معطيات العلم الحديث، بهدف التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً، فهو عبارة عن مجموعة أنماط حديثة في التهرب الضريبي من حيث الأسلوب والوسيلة، فالحداثة هنا مقتصرة على الوسائل والأساليب المستعملة في التهرب الضريبي وليست مشتملة على أبعاد هذه الظاهرة وأساليبها بالمجمل، فلا يجمع بين تلك الوسائل والأساليب سوى لفظها الحديث.

فسعي المكلف لاستجداء واستقدام تلك الوسائل والتقنيات لا يكون في سبيل تطوير عملية الإنتاج أو الاستثمار أو تحقيق الربح المشروع فقط، إنما بهدف تسهيل عميلة

١- ورد هذا التقسيم لدى: د. محمد نجيب جادو (ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية)، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤، ص٤١.

التهرب الضريبي لتحقيق أرباح ومنفعة مادية أكبر على الصعيد الاقتصادي والمالي لشخصه، وإن كان من الممكن أن نتصور سعي المكلف لتحقيق الربح المشروع بالاستفادة من هذه الوسائل والأساليب واستخدامها أيضاً في تخفيف العبء الضريبي بصورة غير مشروعة، باستغلال الثغرات القانونية، وظهور هذا النمط من التهرب كان نتيجة طبيعية للانفتاح الاقتصادي في أنحاء العالم كافة، وبالتالي الانتقال من الاقتصاد المغلق إلى الاقتصاد الحر، حيث أصبحت حركة رؤوس الأموال أسهل، وساعد ذلك على انتقال التقدم العلمي والتقني والفني في شتى المجالات وخاصة منها الاقتصادية .

من الأمثلة التي تشترك بصفة الحداثة وبالتالي تدخل ضمن حالات التهرب الضريبي الحديث :

١- استغلال الثغرات التشريعية في التجارة الالكترونية عبر الشبكة العنكبوتية، حيث يبدو قصورها واضحاً في ظل تطور ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وتزايدها[١].
٢- الاستفادة مما يعرف بالجنات الضريبية بما تتضمنه من السرية المصرفية و التسهيلات والإعفاءات الضريبية الممنوحة، بهدف تشجيع الاستثمار الأجنبي.

بناءً على ما تقدم يمكننا أن نوضح خصائص هذا النوع من التهرب وهي:

١-كلفة عملية التهرب الضريبي الحديث أكبر لأنها تعتمد على الاستعانة بالاختصاصيين والاستفادة من التكنولوجية الحديثة.

١- تأخر صدور قانون التوقيع الالكتروني في سورية حتى عام ٢٠٠٩ وقانون تنظيم التجارة الالكترونية الذي لم يرى النور بعد.

٢- يغلب على هذا النوع من التهرب الطابع الدولي، وبالتالي هو غالباً في طور التجريم.

٣- كان ظهورها نتيجة تحولات وتغيرات[١] عديدة شهدها العالم.

يتضح لنا مما سبق، أهمية هذا المعيار في الإحاطة بكل ما من شأنه إنقاص حصيلة الخزينة العامة للدولة، من خلال اكتشاف ما استُحدث من وسائل وأساليب للتهرب الضريبي، ليتم تبنيها ضمن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية أو إدراجها ضمن النصوص التشريعية الوطنية، وضرورة تطوير الإدارة الضريبية في شتى المستويات وتزويدها بالطاقات والموارد البشرية والإمكانيات المادية، بالإضافة للخبرات الفنية والتقنية، لتستطيع الإدارة الضريبة كشف الستار عن حالات التجنب الضريبي التي تحتاج للتجريم والعقاب.

بيد أن هذا المعيار يُنتقد بوصفه معياراً مرناً، حيث أن الوسائل التي تصنف بأنها حديثة، ويتم استغلالها للتهرب الضريبي في البلدان النامية قد تكون في ذات الوقت من الوسائل التقليدية في الدول المتقدمة، وهذا مما ينتقص من موضوعية هذا المعيار فما يعد اليوم وسائل حديثة ومتطورة لا يعد كذلك بعد فترة وجيزة من الوقت، وبالتالي هذا المعيار متغير يختلف باختلاف المكان والزمان.

١- حيث شهد العالم توليفة من التغيرات الاقتصادية (كالانفتاح الاقتصادي والعولمة والانتقال من الاقتصاد المغلق إلى الاقتصاد للحر)، والسياسية (كالتكتلات الدولية والإقليمية والحروب العالمية)، والتقنية (كتطور عناصر التكنولوجية والثورة في عالم الاتصالات والمعلوماتية).

نخّلص مما سبق إلى نتيجة مفادها، للتهرب الضريبي أنواع تختلف باختلاف المعيار الذي يتبناه الفقه، ويعكس بدوره الفلسفة القانونية أو الأيديولوجية التي يتبناها بالنسبة لهذه الظاهرة، فمعظم الاتجاهات الفقهية ركزت في تكييف وتصنيف أنواع التهرب الضريبي على حجم أو إقليمية أو مشروعية التهرب الضريبي، كي تتمكن من تحديد معالمها وفهم حيثياتها، وإيجاد الوسائل والأساليب الكفيلة بمكافحتها والحد منها، وبالتالي قيام المشرع بإدراجها ضمن نصوص التشريع الوطني، أو ليتم تبنيها ضمن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية.

المطلب الثاني

إشكالية المفاهيم المشابهة للتهرب الضريبي

(نظرية التدرج)

ازداد الاهتمام بظاهرة التهرب الضريبي منذ بداية العقد السابع من القرن العشرين، ولقد تبيّن واتضح ذلك الاهتمام على الجانبين الأكاديمي والعملي معاً، ورغم ذلك لا يفوتنا أن هنالك خلطاً ما بين التهرب الضريبي بذاته القانونية، وبين التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي بفحواه الاقتصادي، حيث يشير الفقهاء إلى صعوبة الفصل بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي بشكل واقعي، مُعتبرين مثلاً، أن التخفيض المشروع وغير المشروع من الإقرار القانوني للالتزام الضريبي يُشار إليه كتهرب ضريبي[١]، لذلك لا بد من إيفاء كل مفهوم حقه.

لابد من التعرف على الظواهر المشابهة لظاهرة التهرب الضريبي من حيث النتيجة المتمثلة بإنقاص الحصيلة الضريبية، لذلك نستعرض تباعاً كلاً من التخطيط الضريبي ومن ثم التجنب الضريبي وختاماً الغش الضريبي ضمن تدرجاً بمشروعية سلوك المكلف.

١- راجع : - Vilen Lipatov " Corporate tax evasion :The case for specialists" Frankfurt University, Germany, Journal of Economic Behavior & Organization, 81, (2012),PP.185–206.

بحث منشور على الشبكة العنكبوتية، تم الدخول في ٢٠١٣/٣/٢١ الخميس الساعة ١١:٠٠ م منشور على الموقع: www.elsevier.com/locate/jie.

الفرع الأول

التخطيط الضريبي

يمكننا في الأبحاث الأكاديمية والنظرية أن نتصور سلوكاً مثالياً للمكلف، بحيث ينطلق من تلقاء ذاته لدفع الضريبة مساهمة منه في تحمل التكاليف و الأعباء العامة، ولكن الواقع العملي أثبت توجه الفرد في تصرفاته ونشاطاته إلى تحقيق أكبر عائديه له، ومن هنا يمكن أن نسمي سلوك المكلف في هذا المنحى **بالتخطيط الضريبي من جانب المكلف**[١]. وهذا التخطيط طالما لم يخالف التشريع نصاً أو روحاً فهو مظهر للسلوك المباح قانوناً، واستمد إباحته من كونه يمثل ممارسة حرية فردية في التصرفات الاقتصادية، فمن غير المنطقي أن يجبر المكلف على اختيار الطريق الذي يحقق صالح الخزينة العامة، على حساب مصلحته الخاصة، فالحرية هنا مكفولة في النظم الدستورية كإحدى ضمانات الحرية الفردية، مما يدفعنا للإقرار بشرعية هذه التصرفات[٢].

فالتخطيط الضريبي من جانب المكلف يمثل سلوكاً شرعياً وقانونياً، يسعى فيه المكلف لتعظيم قدراته الاقتصادية وثروته، وإبقاء الضرائب في حدودها الدنيا.

١- يلجأ المكلف لمجموعة من الآليات والأدوات في التخطيط الضريبي:
أ- اختيار وتنويع مصادر المال.
ب- اختيار وتنويع استخدامات الأموال.
ج- الضريبة المؤجلة.
د- استخدام آليات الاندماج والاستثمار في الشركات تابعة أو شقيقة لتحقيق وفورات ضريبية.
ه - الاختيار بين الدفعات المقدمة ونظام الخصم المقدم.
و- استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية لتحقيق وفورات ضريبية – راجع: د. طارق عبد العال حماد (التخطيط الضريبي)، جامعة عين شمس، كلية التجارة، بحث منشور على الشبكة العنكبوتية:
http://www.4shared.com/office/q-hAslrS/.html

٢- هبة محمود (الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع العملي)، المرجع السابق، ص٤٦.

ومن الأمثلة على التخطيط الضريبي: استفادة بعض المكلفين من الخصم التشجيعي الممنوح في قانون ضريبة الدخل، والاستفادة من مزايا قانون تشجيع الاستثمار، أو الاستثمار في مجالات وأنشطة معفاة ضريبياً[١].

وهنا يظهر تساؤل مهم وهو: هل يُعد الامتناع السلبي المشروع تجنباً ضريبياً أم تخطيطاً ضريبياً؟

نلاحظ أن جانباً من الباحثين اعتبر التخطيط الضريبي من جانب المكلف يشكل مرادفاً لظاهرة التجنب الضريبي بوصفه سلوكاً مباحاً ومشروعاً[٢]، وذلك حين يتجنب المكلف الضريبة بالامتناع عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة، وعدم إتيان الواقعة المنشئة للضريبة، ولكن وإن كان كلٌّ من التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي يشتركان في نقطة الامتناع عن إتيان التصرف أو الواقعة المنشئة للضريبة، مما قد يدفع البعض لاعتبار التخطيط الضريبي من جانب المكلف تجنباً ضريبياً بالصورة السلبية، إلا أن المكلف في التجنب الضريبي يسعى للتحايل على القانون واستغلال ثغراته بغرض الإفلات من الضريبة، أو التخفيف من عبئها، بمعنى أوضح يُبنى تكييف الامتناع على سوء نية المكلف أو حسنها.

وبالتالي فالمكلف المتجنب للضريبة سيّءُ النية، سواء أقام بالتصرف أم امتنع عنه، فالتجنب يعد تصرفاً مشروعاً ولكنه يجافي روح التشريع، أما تصرف المكلف في

١- د. عبد الناصر نور- د. محمود إبراهيم (التخطيط الضريبي – دراسة ميدانية على الشركات الأردنية المساهمة العامة في قطاع الخدمات)، بحث منشور على الشبكة الإلكترونية:

http://search.4shared.com/postDownload

٢- إلياس حداد (دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥، ص ٣٠.

التخطيط قد يكون في ظاهره مماثلاً لتصرف المكلف في حالة التجنب المشروع بصورته السلبية (الامتناع)، إلا أنه يتم بحسن نية وبوصفه تصرفاً مباحاً ومكفولاً في النظم الدستورية قاطبةً.

فالتخطيط إذاً يرتبط بمقاصد ونوايا المكلف من وراء هذا التصرف أو ذاك. حيث يشكل انعدام نية المكلف في التحايل على التشريع الضريبي نقطة الفصل بين التخطيط الضريبي من جهة، والتجنب الضريبي والغش الضريبي من جهة أخرى.

كما أنه قد يقع **التخطيط الضريبي من جانب المشرع:** فالمشرع هنا يخطط عملية موازنة راجحة بين التضحية بجانب من الحصيلة، إذا كان المتوقع لها أن تسفر عن دعم لأهداف السياسة الاقتصادية يجاوز مقدار التضحية[١].وبما أن السياسة الضريبية هي إحدى أهم مكونات السياسة المالية، التي بدورها تعتبر إحدى مكونات السياسة الاقتصادية للدولة[٢]، فالمشرع يستخدم آلية التخطيط في السياسة الضريبية للدولة كجزء من السياسة الاقتصادية عموماً لتحقيق أهداف اقتصادية معينة[٣].

إذ يستطيع المشرع رسم السياسة الضريبية من خلال فرض ضريبة جديدة أو زيادة العبء الضريبي على استيراد السلع الأجنبية، رغبةً منه في تشجيع السلع الوطنية ودفع عملية الإنتاج الوطني، أو من خلال تخفيض العبء الضريبي، ومنح الإعفاءات

١- د. محمد نجيب جادو (ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية)، دار النهضة العربية ، القاهرة، الطبعة الأولى،٢٠٠٤، ص١٣٦.

٢-د. محمد خير أحمد عكام (دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة، القاهرة، ٢٠٠٣، ص٦. حيث عرف د. محمد خير أحمد عكام السياسة الضريبية بأنها: (مجموعة متكاملة من الأساليب في استخدام الفن الضريبي للإسهام في تحقيق أهداف معينة في كافة المجالات)، وأيضاً في تعريفاً مشابهً: د. عصام بشور الذي عرف السياسة الضريبية بأنها: (فن تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية و الاجتماعية بالضريبة)، راجع في ذلك: د. عصام بشور (التشريع الضريبي السوري)، مؤسسة بحسون، ٢٠٠٩، ص١.

٣- د. جميل صابوني، المرجع السابق، ص٢٨.

الضريبية للتشجيع على الاستثمار الوطني والأجنبي في الدولة كأداة لتحقيق أهداف السياسة المالية والضريبية، وفق الإطار العام للسياسة الاقتصادية.

ولكن من الضروري أن يتسم التخطيط الضريبي من جانب المشرع بالوضوح والتجانس والتنسيق والدقة، فالمكلف في جميع الأحوال لن يفوت فرصةً للتهرب الضريبي، سواء أتم تكييف فعله على أنه تخطيط أم تجنب، ما دام تصرفه يدور ضمن فلك المشروعية، وبعيداً عن المساءلة القانونية، وبالتالي يصعب التفريق بين التجنب والتخطيط الضريبي من قبل المكلف.

وأخيراً، ظهرت فكرة في فرنسا هي استراتيجية الضريبة الدولية، هذه الفكرة كانت تستخدم منذ سنوات عديدة في الدول الناطقة بالإنكليزية – ويجب عدم الخلط بينها وبين التهرب الضريبي الدولي – وهذه الاستراتيجية على الأغلب أقرب إلى البحث عن طريق ضريبي أقل كلفة للفرد أو للشركة أو لمجموعة الشركات المعنية[١].

الفرع الثاني

التجنب الضريبي

يقصد به التهرب من دفع الضريبة بصورة مشروعة، من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القوانين والتشريعات الضريبية، فالمكلف لا يخالف النص القانوني بصورة مباشرة إنما يستعمل مهاراتٍ (فنية أو تقنية)، أو يطلب استشارة ضريبية من خبير مالي

١ - د. محمد الحلاق" التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق في العلوم الإنسانية، المجلد (١٠)، العددان (٣٩،٤٠)، ١٩٩٤، ص٦٧.

أو قانوني يمتلك دراية كاملة في المجال الضريبي، وبالتالي يتفادى المكلف بهذه الطريقة المساءلة القانونية.

حيث يمكن أن يلجأ المكلف إلى تجزئة أنشطته ضمن عدة مناطق إقليمية بهدف الهروب من التصاعد الضريبي، أو استغلال الثغرات الموجودة في صياغة القوانين الضريبية، كعدم إحكام الصياغة، أو عدم دقة النصوص، أو عدم مواجهتها لجميع الحالات[١]، مثال ذلك: قيام المكلف بتوزيع أموال التركة للورثة على أنها هبات في ظل إغفال القانون فرض الضريبة على الهبات.

كما يمكن أن يقع التجنب بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية الواردة في التشريعات الهادفة لجذب وتشجيع الاستثمارات، كأن تفرض ضريبة الدخل على جميع الأرباح التجارية والصناعية، ومن ثم يتم منح إعفاءات من هذه الضريبة خاصة بالمؤسسات الصناعية أو السياحية، تشجيعاً لإنشاء هذا النوع من المؤسسات، فالمشرع هنا يسعى لتحقيق غاية اقتصادية معينة، قد تكون تنمية القطاع الصناعي، أو جذب السياح وتشجيع القطاع السياحي.

فالمكلّف المتجنب للضريبة وإن كان لم ينتهك حرمة النص القانوني والتشريعي، إلا أنه خرق روح القانون وهدفه السامي، فعدم خرقه لنص القانون كان لتجنب المساءلة القانونية، أما انتهاكه لروح القانون وهدفه فكان سعياً لتجنب الضريبة بصورة جزئية أو كلية، وتبعاً لذلك فإن تصرفاته انطوت على سوء النية.

١- د. خالد سعد زغلول حلمي (تنازع القوانين في المجال الضريبي)، لجنة التأليف والتعريب والنشر، الكويت، ٢٠٠٧، ص٩٢.

وهكذا نلاحظ بأن التجنب الضريبي يقع في المنطقة الرمادية بين التخطيط الضريبي (حيث يتوافر حسن النية والإباحة القانونية)، وبين التهرب الضريبي (الذي ينطوي على استخدام وسائل احتيالية والإدانة القانونية)[١].

وأخيراً، نستنتج أن التجنب الضريبي والتهرب الضريبي وجهان لعملة واحدة من حيث الآثار الناجمة عنهما، فكلاهما يؤدي إلى إحداث خلل في الحصيلة النهائية للخزينة العامة للدولة، من خلال انخفاض إيرادات الموازنة العامة للدولة مما يعني انخفاض الإنفاق الجاري والاستثماري، وهذا يؤدي إلى انخفاض إمكانية قيام الدولة بالدور المطلوب منها اقتصادياً واجتماعياً، وبالتالي عدم استقرار عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية وانخفاض معدلات النمو الاقتصادي القريب والبعيد، وتبعاً لذلك يمكننا القول إن للتجنب الضريبي آثاراً قد تضاهي في خطورتها آثار التهرب الضريبي.

ويمكننا الحد من ظاهرة التجنب الضريبي بإعادة النظر في الأنظمة الضريبية، حيث يتوجب على كلٍ من المشرع والإدارة الضريبية إدراك حالات التجنب ومكافحته من خلال التعديلات المستمرة للنصوص الضريبية، وسد كل الثغرات التي يمكن أن تُستخدم أو تُفسر بشكل يؤدي إلى التجنب الضريبي، على اعتبار أن الخط الفاصل ما بين التهرب الضريبي والتجنب لدى غالبية الفقهاء الماليين هو القانون (معيار المشروعية).

١- د. محمد نجيب جادو (ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية)، المرجع السابق، ص٤.

وعلى الرغم من إقرارنا بعدم سلامة سلوك المكلف في تجنب الضريبة، نلاحظ أن الفقه والقضاء في كل من فرنسا ومصر وسورية أيدّ إعطاء الحق للمكلف في تجنب الضريبة، مستفيداً من عدم إحكام صياغة القوانين، وذلك تمسكاً بالتفسير الضيق لنصوص التشريع الضريبي[١].

وفي النتيجة، فإن استعراضنا لظاهرة التجنب الضريبي، وإدراجها ضمن التهرب الضريبي، ومحاولتنا كشف الستار عن حقيقة هذه الظاهرة عائد لخطورة هذه الظاهرة، وهي محاولةٌ منا لدفع التشريع لإيجاد آليةٍ تعمل بشكل أكثر فعالية في مكافحة أنشطة التهرب الضريبي غير المجرّمة والبعيدة عن سطوة القانون.

الفرع الثالث

الغش الضريبي[٢]

يعتبر بعض الفقهاء أن الغش الضريبي يعد مرادفاً للتهرب الضريبي غير المشروع، ولاحظنا خلال استعراضنا لظاهرة التهرب الضريبي أن الغش الضريبي يشكل النواة الأساسية لظاهرة التهرب، حيث لم يثر أي خلاف حول تجريم الغش الضريبي في التشريع والفقه، بوصفه أحد أهم مظاهر الجرائم الاقتصادية[٣]، (فهو لا يتحقق إلا بالالتجاء لوسائل احتيالية، حيث يُقدِم المكلف على التهرب الضريبي من خلال سلوك

١- د. خالد سعد زغلول حلمي (تنازع القوانين في المجال الضريبي)، المرجع السابق، ص٩٣.

٢ - يعد التهرب الضريبي لدى غالبية الفقه أوسع نطاقا من مفهوم الغش لأن هذا الأخير مصطلح فرعي للتهرب الضريبي.

٣- منور اوسرير- بوذريع صليحة " مكافحة الجرائم الاقتصادية في الدول العربية "، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، الملتقى العلمي الدولي الخامس حول الاقتصاد الافتراضي وانعكاساته على الاقتصاديات الدولية، ص٣، الموقع:

http://iefpedia.com

سلبي أو إيجابي، يخالف به – وبشكل مباشر– القانون الضريبي والقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق وسائل غير مشروعة).

وقد عرّف بعض الفقهاء الغش الضريبي بأنه: (انتهاك مباشر وقصدي للقانون الضريبي)[١].

ويعرّفه جانبٌ آخر من الفقهاء بأنه: (التهرب المتعمد من الضرائب بمخالفة القوانين الضريبية بارتكاب شتى وسائل الغش والخداع، أو المساعدة على ارتكابها لضياع حق الخزينة)[٢].

تقوم الجريمة بصفة عامة على ثلاثة أركان يُفترض توافرها في كل سلوك يُشكل جريمة[٣]. حيث نلاحظ أن اتجاه الفقهاء لتجريم الغش الضريبي كانت له مسوغاته من خلال توافر أركان الجريمة الثلاثة فيه[٤]:

***الركن المفترض:** يتمثل في ضرورة توافر نص قانوني يجرم السلوك، وقد يتضمن التجريم قيام الجاني بارتكاب بالفعل أو الامتناع عن الفعل، وهذا الركن يُفترض توافره قبل تحقق الركن المادي.

١- د. فوزي فرحات (المالية العامة)، بيروت، مؤسسة بحسون، ١٩٩٧، ص٨٢.
وقد ذكر الدكتور فوزي فرحات أن للغش الضريبي أربعة نماذج وهي: (١- الإخفاء المادي ٢- الإخفاء المحاسبي ٣- التكييف الخاطئ ٤- قرينة الغش).
٢- محمد زياد رمضان (جريمة الغش الضريبي وآثارها)، الطبعة الأولى، المنشورات الحقوقية صَادر، بيروت، الطبعة الأولى،٢٠٠٤، ص١٨.
٣- د. عماد الفقي (المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية)، دار النهضة العربية، القاهرة،٢٠١٠، ص٤٣.
٤- للتوسع في أركان الجريمة الضريبية راجع: إيهاب خضر أحمد منصور(العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،٢٠٠٤.

***الركن المادي:** وهو سلوك يصدر عن المكلف يمثل الفعل أو الامتناع عن الفعل، ويُحدِث النتيجة الجرمية في الجريمة الضريبية.

***الركن المعنوي:** ويتحقق بتوافر إرادة مخالفة للقانون، وقوامها نية المكلف في التخفيف من العبء الضريبي أو إسقاطه كلياً.

وهنا يظهر تساؤلٌ مهم وهو: هل يعتبر توافر الأركان الثلاثة للتجريم في التهرب الضريبي مدعاةً لإحداث قانون عقوبات ضريبي؟

نُلاحظ وجود اتجاهين فقهيين في هذا الإطار، اتجاه فقهي يُقر بعدم دستورية عقوبة التهرب الضريبي، وبالتالي عدم إحداث قانون عقوبات ضريبي، حيث يعتبر أنصار هذا الاتجاه أن منح الدستور والقانون سلطات خاصة للجهاز الضريبي يكون فيها خصماً وحكماً في غالب الأحوال مخالفاً بذلك المنطق القانوني[١].

إلا أن جانباً آخرً من الفقهاء يعتقد بأن الغش الضريبي عبارة عن سلوك جرمي كغيره من الأفعال المجرمة التي تستوجب العقاب والمساءلة القانونية، وتبعاً لذلك تتزايد المطالبة بإحداث قانون عقوبات ضريبي[٢].

١- مصطفى سيد أحمد الصياد (عدم دستورية عقوبة التهرب الضريبي)، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٥، ص١٧.
٢- تزايدت المطالبة بإحداث قانون عقوبات ضريبي في الآونة الأخيرة، واعتبر البعض أن عدم وجود قانون عقوبات ضريبي عصري يشكل سبباً هاماً للتهرب من الضريبة، راجع في ذلك: د. صخر عبد الله الجنيدي (نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٤، ص٧١.

يؤيد الباحث الاتجاه الأخير، ويعتقد بضرورة تجريم التهرب الضريبي من خلال إحداث قانون عقوبات ضريبي، ولا نعني بالمطالبة بإحداث قانون عقوبات ضريبي أن يُمنح الجهاز الضريبي سلطاتٍ يُصبح معها خصماً وحكماً، وإنما نعني أن يتوافر تشريعٌ ضريبي مواكبٌ للتطورات الحاصلة، ورادع للمكلف المتهرب بمنحها لسلطة القضائية – بوصفها سلطة مستقلة عن السلطة التنفيذية – من خلال قانون عقوبات ضريبي يتضمن المزيد من السلطات العقابية الرادعة لظاهرة التهرب الضريبي.

كما نلاحظ أن للغش الضريبي صوراً وأشكالاً مختلفة ومتنوعة منها:

تقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو تهريب السلع لتجنب دفع التعريفات الجمركية، أو الأموال والأنشطة الخاضعة للضريبة، وبالتالي حرمان الخزينة من حقها من الضرائب.

خلاصة القول: إنه يمكننا أن نجد نتيجة مشتركة للظواهر الثلاث (التخطيط الضريبي– التجنب الضريبي–الغش الضريبي) وهي إنقاص الحصيلة الضريبية للدولة، إلا أنه لكل ظاهرة سمةٌ خاصة، فبالنسبة **للتخطيط الضريبي** فإن سلوك المكلف يكون مشروعاً ومكفولاً في معظم النظم الدستورية، فالمكلف يمارس حرية مشروعة من خلال تخطيط وتنظيم تصرفاته عن حسن نية، **أما التجنب الضريبي**، فيبدو فيه سلوك المكلف مشروعاً وغير معاقب عليه من الناحية الشكلية، إلا أن المكلف يحاول إيجاد الثغرات في بناء النص التشريعي بقصد الإفلات من الضريبة بصورة كلية أو جزئية، وبالتالي فالمتجنب للضريبة سيء النية في حين يعتبر المكلف في **الغش الضريبي** خارقاً لنص التشريع ومنتهكاً لحرمة القانون، من خلال استعمال وسائل احتيالية في التهرب من الضريبة، مما يعد دليلاً دامغاً على سوء نيته وقصده الجرمي.

فالدافع الأساسي لتسمية **نظرية التدرج:** هو التدرج الحاصل في التخطيط والتجنب والغش الضريبي في مستوى المشروعية، بدايةً بالسلوك المشروع وصولاً للخرق الفاضح لنص القانون وروحه، بالإضافة للتدرج الحاصل في المستوى النفسي والأخلاقي للمكلف، وذلك من مكلف حسن النية إلى مكلف محتال وسيء النية.

وبعد هذا العرض المقدم حول ماهية التهرب الضريبي وأهم معايير التمييز بين أنواعه، وتوضيح إشكالية المفاهيم المشابهة لظاهرة التهرب الضريبي، لابد أن نتساءل عن (الأسباب التشريعية والإدارية والفنية والنفسية) التي تدفع المكلف للتهرب الضريبي، وما يدفعه للإخلال بالتزامه الضريبي، وما يترتب على ذلك من آثار اقتصادية ومالية واجتماعية ونفسية، وكذلك طرق مكافحته من خلال معالجةٍ موضوعية خاصة بكل طرف على حدة، سواء المشرع أم الإدارة الضريبية أم المكلف، وهذا ما سنبحثه بشكل مفصل في المبحث الثاني.

المبحث الثاني

المعالجة الموضوعية لظاهرة التهرب الضريبي

نحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على أهم أسباب وآثار ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تتم معالجة أسباب التهرب الضريبي بصورة موضوعية من خلال بيان دور الأطراف الأساسية (المشرع–الإدارة الضريبية–المكلف) في إحداث هذه الظاهرة وتفاقمها، والآثار المترتبة عليها ووسائل مكافحتها داخلياً وخارجياً.

المطلب الأول : أسباب التهرب الضريبي.

المطلب الثاني : آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته.

المطلب الأول

أسباب التهرب الضريبي

في ظاهرة متشعبة كظاهرة التهرب الضريبي، لابد من بحث الأسباب التي أنتجت هذه الظاهرة، وأدت دوراً أساسياً وفعالاً في تعاظم خطورتها على المستوى الاقتصادي والمالي والاجتماعي والنفسي، فبحث هذه الأسباب يمثل الخطوة الأولية في إطار أي خطة ممنهجة لمواجهة هذه الظاهرة ومكافحتها. لذلك سنوضح أسباب التهرب ضمن الفروع الآتية:

الفرع الأول

الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي

سبق وأشرنا إلى أن المشرع يرسم السياسة الضريبية، من خلال آلية التخطيط الضريبي التي تتجسد بالقوانين والتشريعات الضريبية، وكون هذا الفرع يعالج المسببات التشريعية المساهمة في إحداث التهرب الضريبي، فلا بد بدايةً من تعريف التشريع الضريبي، حيث عرفه جانبٌ من الفقهاء بأنه: (مجموعة القواعد القانونية التي تنظم عملية الاستقطاع الضريبي في المجتمع من ألفه إلى يائه، ويُعتبر تجسيداً حقوقياً للسياسة الضريبية في القواعد الدستورية والتشريعية واللائحية الناظمة للضرائب المفروضة معدلاً وتحققاً وجبايةً)[١].

١- د. عصام بشور(التشريع الضريبي السوري)، مؤسسة بحسون، ٢٠٠٩، ص١.

تجدّر الإشارة إلى أن المشرع يحاول إيجاد صيغه قانونية دقيقة وواضحة في التشريع الضريبي، بما يحقق أهدافه من الضريبة، حيث يسعى لتحقيق وفرة في الحصيلة الضريبية، من خلال الاتساع في مطرح الضريبة، بحيث يكون المطرح الضريبي شاملاً لجميع الأشخاص والأموال المنقولة وغير المنقولة دون استثناء، تطبيقاً لمبدأ شمول الضريبة (أهداف مالية)، أو تخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، وذلك بإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة أو توجيه سياسة النسل أو حل مشكلة السكن، تطبيقاً لمبدأ العدالة الاجتماعية (أهداف اجتماعية)، أو يسعى المشرع لاستخدام الضريبة في معالجة الأزمات[١]، التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني، من خلال تشجيع بعض النشاطات الإنتاجية، بمنح إعفاءات عن إيرادات قطاع معين لتشجيع الاستثمار في هذا القطاع، أو من خلال فرض الضرائب الجمركية لحماية الصناعة الوطنية ضد المنافسة الأجنبية (أهداف اقتصادية)، فيشعر المكلف الذي زاد العبء الضريبي عليه، نتيجة تطبيق قاعدة شمول الضريبة، أو عدم استفادته من التمايز في المعاملة الضريبية، أو عدم المساواة بالغبن، مما يشكل ضغطاً نفسياً عليه، يضعه في موقع المدافع عن حقوقه بالتهرب من الضريبة[٢].

كما أن الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي، تتيح للمكلف التهرب من خلال الخلل والقصور في النص التشريعي، أو في اختيار الفن الضريبي من قبل المشرع، وبالتالي يظهر لنا دور الأسباب التشريعية في انتشار ظاهرة التهرب، من خلال العناصر الآتية :

١- كالكساد والركود ومحاربة التكتل والتمركز في بعض قطاعات الإنتاج.
٢- د. فاطمة السويسي (المالية العامة: موازنة- ضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ٢٠٠٥، ص٢٣١.

أولاً – طريقة تنظيم الضريبة:

يتصف التشريع الضريبي بخصائص تميزه عن التشريعات الوضعية عامةً، وتكون باعثاً للمكلف للتهرب من الضريبة[١]، فالتشريع الضريبي قد يكون شاملاً عاماً، وقد يكون دقيقاً محدداً، وقد يكون غامضاً أو ناقصاً أو متضارباً، وكل ذلك يكون مدعاة للتهرب. كما أن عدم استقرار التشريع، وكثرة التعديلات، أو المغالاة في معدل الضريبة يشجع المكلف على التهرب من الضريبة.

فقد يتضمن نص التشريع الضريبي إعفاءاً عاماً وشاملاً لنشاط معين من الضريبة كالتعليم، فيجد المكلف في هذه العمومية الشاملة ثغرة يستفيد منها ليتهرب من الضريبة، عن طريق توسيع مفهوم الإعفاء، وذلك من خلال بيع الكتب للتلاميذ فيحقق بذلك أرباحاً لا تخضع للضريبة لارتباطها بالتعليم، مع أنها ليست من مستلزمات التعليم الأساسية[٢]، فيكون بذلك استفاد من شمولية وعمومية الإعفاء الممنوح من المشرع لقطاع التعليم، مستغلاً بذلك الثغرة التشريعية في التهرب من الضريبة.

وقد يلجأ المشرع لوضع نص ضريبي مُحدِداً بدقة شروط الخضوع للضريبة، وبالتالي فإن أي نشاط للمكلف لا تنطبق عليه الشروط كاملةً لا يخضع للضريبة، كأن يحدد المشرع شروط خضوع المنشأة الثابتة للضريبة، ويشترط وجود تنظيم مادي جوهره المكان، سواء كان مملوكاً أم مستأجراً، وتبعاً لهذا الشرط لا نكون بصدد منشأة ثابتة خاضعة للضريبة في كل مظاهر النشاط الذي لا يكون له وجود مادي ، وبذلك يستغل

١- د. يوسف شباط (المالية العامة والتشريع المالي)، المرجع السابق، ص٤٥٣.
٢- د. فاطمة السويسي(المالية العامة: موازنة- ضرائب)، المرجع السابق، ص٢٢٤.

المكلف التحديد الدقيق في شروط الخضوع للضريبة لإيجاد ثغرة يستطيع من خلالها التهرب من الضريبة.

كذلك غموض وتعقيد التشريع الضريبي يشكل عاملاً مهماً أيضاً في التهرب الضريبي، مما يفسح مجالاً للتأويل والتفسير بين كل من المكلف من جهة والإدارة من جهة أخرى، فالصياغة المعقدة تفسح المجال لتدخّل الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، مما يدفع المكلف لمحاولات حثيثة لإيجاد ثغرات في هذا النص ليتهرب من الضريبة بصورة كلية أو جزئية، فالاختلاف في التأويل والتفسير يتسبب بنزاع بين المكلف من جهة، والإدارة الضريبية من جهة أخرى.

فالمكلف يحاول تخفيف العبء الضريبي والتهرب من الضريبة بالاستفادة من أي خلاف في التأويل والتفسير، أما الإدارة الضريبية فتسعى للتمسك بالتفسير الذي يحقق زيادة الحصيلة الضريبية، مما يتسبب بنزاعات بين الطرفين وتترتب عليه إحدى النتيجتين :

١- أن يتغلب تفسير الإدارة الضريبية للنص القانوني وتطالب بتقاضي الضريبة، وهذا لا يتم إلا بعد نزاعات قد تطول لسنوات، مما يفقد الضريبة جزءاً مهماً من فائدتها.

٢- أن ينجح المكلف بمعونة محاسبية وقانونية في فرض تفسيره للنص القانوني، ويتهرب من الضريبة مما يسبب بالطبع خسارة مالية للدولة[١].

١- د.جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٥٥-٥٦.

كما قد يبلغ العيب في النص الضريبي حد النقص في تكوينه من قبل المشرع، حيث يغفل إدراج عبارة أو حالة هامة في صياغة القانون، مما يوفر للمكلف فرصة التهرب من الضريبة، نتيجة إهمال وقصور من المشرع الضريبي، حيث لاحظنا هذه الحالة حين أغفل المشرع المصري حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي ضمن حالات التهرب الضريبي في ظل القانون رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لعام ١٩٩٣، ولكنه تلافى هذا الخطأ في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

وقد يأتي القانون متضارباً ومتعارضاً نتيجة عدم التنسيق بين القوانين الضريبية، فالتطور الواقع في دور الدولة في المجتمع، وزيادة الحاجات العامة التي تقدمها الدولة للأفراد، استتبع بشكل منطقي زيادة في حجم النفقات العامة، فظاهرة ازدياد حجم النفقات العامة تمثل إحدى السمات المميزة للمالية العامة، وهي ظاهرة عامة في الدول المتقدمة والنامية، و أياً كان نظامها الاقتصادي والسياسي[١]، مما يدفع الدولة لإيجاد مصدرٍ للإيرادات يغطي الحاجات العامة المتزايدة، وكون الضريبة تمثل المصدر الأساسي من مصادر تمويل الخزينة العامة للدولة، لذلك تقوم الدولة برفع أسعار الضرائب، أو باستحداث أنواع جديدة من الضرائب، أو باتباع الأسلوبين معاً. وكما نعلم فإن السلطة التشريعية هي من تقوم بذلك الاستحداث من خلال القوانين الضريبية أو قوانين أخرى تتعرض لموضوع الضرائب بشكلٍ أو بآخر، مثل قوانين الاستثمار وقوانين المناطق الحرة، وما يمكن أن يترتب على ذلك من تعارض، كأن يسمح القانون بخصم النفقة من وعاء ضريبة الدخل على الأرباح إذا دفعت نقداً، ولا يسمح بخصمها إذا استفاد المكلف منها بصورة عينية، فيسمح بخصم بدل إيجار الأمكنة المستغلة في

١- د. يوسف شباط (المالية العامة والتشريع المالي)، المرجع السابق،٢٠٠٢-٢٠٠٣، ص٧٥.

المشروع إذا كانت مستأجرة من الغير، ولا يسمح بخصمها إذا كانت ملكاً للمالك المستثمر، حيث يتجه المستثمر (المكلف) إلى التنازل عن أملاكه لأقاربه واستئجارها منهم بأسعار مرتفعة ويخصمها من وعاء ضريبة الدخل فيكون المكلف قد تهرب من الضريبة بشكل مشروعٍ وبعيدٍ عن المسائلة القانونية[١].

بقي أن نشير إلى أثر عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته، حيث إن كثرة التعديلات التي ترد على التشريع الضريبي رغم أهميتها في مواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، إلا أنها تؤدي إلى انعدام استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية، وتتسبب في اضطرابات في حقل الحقوق والالتزامات، ينشأ عنها تغيير في المراكز القانونية للمكلفين[٢].

ويمكننا أن نلاحظ تسلسل وتعدد التشريعات الضريبية السورية منذ مطلع تسعينيات القرن العشرين وتعديلاتها، حيث تم تعديل المرسوم التشريعي رقم ٢٠ لعام ١٩٩١، الذي عدل النسب و الشرائح التصاعدية، وقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ الذي عُدل بموجب القانون رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤، وكذلك القانون رقم ٤١ لعام ٢٠٠٥، ثم المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ والمرسوم التشريعي٥٢ لعام٢٠٠٦الخاص بضرائب البيوع العقارية، والذي عُدل بموجبه القانون رقم ٤١ لعام ٢٠٠٥ الخاص بالضرائب على العقارات.

١- د. فاطمة السويسي (المالية العامة: موازنة- ضرائب)، المرجع السابق، ص٢٢٥.
٢- د.جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٥٩.

ثانياً- كيفية تقدير وعاء الضريبة:

إذا كان وعاء الضريبة يمثل إجمالي إيراد المكلف وبمعدل موحد على كل الإيرادات، فإن المكلف هنا مُقيد في تحقيق أي تهرب مشروع من الضريبة، أما إذا كان وعاء الضريبة هو صافي إيراد المكلف بأسعار متعددة بتعدد مصادر هذه الإيرادات، فإن المكلف قد يتهرب هنا من الضريبة إذا استطاع أن يجد لنفسه ثغرات يستفيد منها لتحقيق هدفه في التهرب من الضريبة[١].

<u>طرق تقدير هذا الوعاء</u>: يقدر وعاء الضريبة إما بالتقدير المباشر عن طريق الإقرار (إقرار المكلف أو الغير)، وإما بطريق غير مباشر عن طريق القرائن (المظاهر الخارجية، أو التقدير المقطوع)، وإما عن طريق التقدير الإداري. فإذا قُدِر الوعاء مباشرة عن طريق إقرار الغير فإن المكلف لا يحقق أي تهرب مشروع من الضريبة. أما إذا قُدِر عن طريق المكلف فإنه سيستفيد هنا من كل ثغرة في القوانين المعروفة لديه ليتهرب من الضريبة، وقد لا يكون لصاحب الإيراد مظاهر خارجية خاصة به (وهو المكلف الذي لا يحتاج إلى محل لمزاولة عمله كالسماسرة)، فيتهرب من كامل العبء الضريبي، وحتى المكلف الذي له مظاهر خارجية خاصة به يتهرب من الضريبة في حال كانت مظاهره الخارجية أقل من حقيقة إيراده.

وإذا قُدِر الوعاء بطريقة مقطوعة، سيتهرب المكلف من جزء كبير من الضريبة، لأن هذا التقدير لا يُبين حقيقة الوضع المادي للمكلف، وبالتالي ما هو مفروض عليه من ضريبة، وهو عادةً يكون لصالح المكلف على حساب الخزينة[٢].

١- الياس سليمان حداد (دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته)، المرجع السابق، ص٣٢.
٢- د. فاطمة السويسي (المالية العامة: موازنة- ضرائب)، المرجع السابق، ص٢٢٧- ٢٢٨.

كما أن نوع الضرائب المفروضة من قبل المشرع يعد عاملاً مهماً في تحديد مقدار التهرب من الضريبة، حيث إن فرض الضرائب المباشرة يحقق الثبات في الحصيلة والمرونة وقلة تكاليف الجباية، إلا أنه يُشعِر المكلف بضخامة العبء الضريبي مما قد يدفعه للتهرب من الضريبة خصوصاً في الدول النامية، أما الضرائب غير المباشرة فيساهم المواطنون كافة في أدائها دون الشعور بوطأتها[١].

ونُلاحظ أن اختيار نوع الضريبة يعد أداة من أدوات السياسة الضريبة، وبالتالي فالمشرع يكون موفقاً في تلك السياسة كلما كانت الضرائب المفروضة ملائمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية الخاصة بتكوين كل دولة.

بناءً على ما تقدم، لابد أن يكون تدخل المشرع مواكباً للتطورات الاقتصادية والاجتماعية الحاصلة في المجتمع، وذلك من خلال صياغة نص تشريعي يتصف بالوضوح والتجانس والانسجام، ويَصدر بناءً على دراسات قانونية متخصّصة وشاملة تغلق الباب أمام تهرب المكلف من الضريبة.

الفرع الثاني

الأسباب الإدارية والفنية للتهرب الضريبي

هنالك العديد من الأسباب الإدارية والفنية التي تؤدي دوراً مهماً وفعالاً في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، حيث إن حجم التهرب الضريبي في مختلف دول العالم يتناسب عكساً مع توافر الإمكانيات المتخصصة والكفؤة بشرياً ومادياً للإدارات الضريبية

١- د. طارق الحاج (المالية العامة)، المرجع السابق، ص٥٧.

ومرونة نظامها الضريبي، وبالتالي ينعكس على قدرتها بالنهوض بمسؤوليتها في تطبيق القانون الضريبي، وهذه الأسباب تتعلق بكل من النظام الضريبي والإدارة الضريبية.

ثانياً- النظام الضريبي:

تؤثر طبيعة النظام الضريبي في ظاهرة التهرب الضريبي، حيث نجد بأن ارتفاع معدل الضريبة ارتفاعاً كبيراً يدفع بالمكلف للتهرب الضريبي، لذا فإن رفع معدل الضريبة لا يؤدي دائماً إلى زيادة الحصيلة، ونلاحظ بأن حجم التهرب الضريبي في الضرائب على الدخول الناتجة عن الجهد يكون عادةً أكبر من حجم التهرب الضريبي في الضرائب المفروضة على الدخول التي يحصل عليها المكلف بغير جهد أو على الأموال التي لم يكن يتوقع الحصول عليها كالتركات. كما أن التهرب في الضرائب المفروضة على المنقولات (كالأوراق المالية لحاملها) أسهل من التهرب في الضرائب المفروضة على العقارات.

وتزيدُ فرص تهرّب المكلف من الضريبة كلما زاد النظام الضريبي تعقيداً، ويتزايد هذا التعقيد في البلدان النامية، فكما سبق وأشرنا كان يتم تقدير الوعاء الضريبي على أساس المظاهر الخارجية للمكلف، حيث يمكن للإدارة الضريبية مراقبة المكلف بسهولة، ولكن بعد أن أصبح الاتجاه لتقدير الوعاء الضريبي يقوم على أساس تصريح المكلف زادت نسب التهرب الضريبي، على اعتبار أن هذه الطريقة تتطلب الوعي الضريبي من جهة المكلف، ولكن الواقع وفي ظل ضعف الإعلام الضريبي (حيث لا يصدر عن الدوائر المالية دليل سنوي للضرائب، ولا توجد أية مجلة متخصصة تهتم بالشأن

الضريبي تقدم معلومات وافية عن كل ماله علاقة بالشأن الضريبي)[١]، كان الازدياد في نسب التهرب الضريبي في البلدان النامية، وانخفاض الحصيلة الضريبية نتيجة لتعقيدات النظام الضريبي في تلك البلدان.

يؤكد الواقع العملي أن فرص التهرب من الضرائب غير المباشرة كالضرائب على الاستهلاك هي أقل من فرص التهرب من الضرائب المباشرة كالضريبة على الدخل، لأن الأولى تتحقق وتجبى في حالات محددة كالقيام بتصرف معين خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية كالشراء أو عبور الحدود، إضافة إلى أنها تدخل في ثمن السلعة أو الخدمة فلا يشعر دافعها بالثقل ودون الاعتماد على إقرارات المكلف لذلك تكون فرص التهرب من تسديدها ضئيلة للغاية بعكس الثانية حيث تتحقق وترتبط بناء على إقرارات مقدمة من المكلف نفسه، وقد تحتمل إمكانية الإخفاء أو الإقلال من وعاء الضريبة عدا ما تسببه من عبء نفسي على المكلف، ففرص التهرب منها تكون كبيرة مقارنة مع غيرها من الضرائب.

ولابد هنا من التنويه إلى أن أسلوب فرض الضريبة ما بين الأسلوب القائم على فرض ضرائب نوعية والأسلوب القائم على فرض ضرائب عامة له أثره في لجوء المكلف لكل الوسائل المباحة بما يكفل له التهرب من الضريبة، فعندما يكون نظام الضرائب النوعية هو النظام المتبع في فرض الضريبة بحيث يقدم المكلف أكثر من تصريح ويتعرض لأكثر من فحص وتدقيق ويبلغ بأكثر من تعديل قد يكون له انعكاسات سلبية لدى المكلف مما يدفعه للتهرب وإن طريقة تحديد الوعاء الضريبي أو حتى أسلوب التحصيل المتبع له دور في دفع المكلف للتهرب الضريبي، حيث إن طريقة التقدير الجزافي وكذلك التقدير على أساس المعطيات الخارجية للمكلف تقتضي فرض الضريبة على إيراد مفترض لا يقدر بشكل صحيح على الدخل

١- د. سمير سعيفان (التهرّب والتهريب)، المرجع السابق.

الحقيقي للمكلف(المكلف بالدخل المقطوع) وهذا ما يولد خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة الضريبية وهنا يمكن الاستفادة من التجربتين الأردنية والمصرية[١] في التقدير الذاتي للضريبة حيث يقوم المكلف بتقديم إقراراته وبياناته الضريبية ويتم اعتمادها كاملةً ولكن يحق بالمقابل للإدارة الضريبية إخضاع كل المكلفين لنظام العينة الاختبارية وتدقيق نسبة معينة من البيانات للتأكد من صدقية البيانات المقدمة وبإمكان أي مكلف أن يكون ضمن تلك العينة بصورة عشوائية، وذلك بما يعزز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

أولاً – الإدارة الضريبية:

الإدارة الضريبية لها أهمية بالغة، حيث إن الدوائر الضريبية تكون على تواصل شبه دائم مع كل فرد من أفراد الدولة، سواء كان طبيعيًا أم معنويًا، مقيمًا أم غير مقيم، وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في أنها الإدارة التي تعتمد عليها الدولة في تطبيق السياسة المالية خاصتها[٢].

تعد الإدارة الضريبية من أهم الإدارات المالية نظراً لدورها الاقتصادي ومهامها المالية، وخطورة الآثار التي تترتب على مدى قوتها في تحصيل حقوق الخزينة العامة للدولة كاملةً، أو ضياع الكثير من حصيلة الضرائب المفترض وجودها في الخزينة العامة للدولة، وبالتالي إفلات المكلف من أداء التزاماته الضريبية.

---

١ ـ سالم الشوابكة- عبدالرؤوف الكساسبة "وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٢)، العدد(٢)، ٢٠٠٦.ص ١٨١.

٢- حسام فايز احمد عبد الغفور(العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية)، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٨، ص٢٩.

وتأتي أهمية الإدارة الضريبية من أنها تقوم بتأدية أربع مهام هي:

١. تنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية، ومن ثم فإن عليها أن تعطي للمكلف حقوقه من جهة وتلتزم بواجباتها حياله من جهة أخرى. ومن هنا فقد قيل: إن عدالة التطبيق لا تقل في أهميتها عن عدالة التشريع، وربما عمل التطبيق على سد ثغرات التشريع.

٢. يمكن للإدارة الضريبة – وهي تعمل على ربط وتحقيق الضريبة وحل مشكلاتها وتحصيلها – أن تقر العدالة الضريبة، أو أن تكون جهازاً لتوزيع الظلم.

٣. الإدارة الضريبية تستطيع من خلال قيامها بعملها أن تحفز الاستثمارات. ولكنها إذا ما تجاوزت سلطاتها انعكس ذلك سلباً على هذه الاستثمارات.

٤. الإدارة الضريبية يُمكنها أن تؤدي وظائفها على أكمل وجه فتحقق للخزانة العامة الإيرادات اللازمة. وقد تعمل على العكس فتضيع الكثير من الإيرادات على الخزانة العامة[١].

وعلى اعتبار أن الإدارة الضريبية على علاقة مباشرة بالمكلفين على اختلاف أنواعهم وتعدد أنشطتهم، فلابد من توفير الإمكانيات المادية والبشرية كماً ونوعاً للجهاز الضريبي، بما يحقق رفع وتيرة أداء الجهاز الضريبي، وقيامه بالمهام الموكلة إليه على أكمل وجه من حصر وفحص وربط وتحصيل، حيث تُعتبر كفاءة

١- د. محمد سعيد فرهود "النظام الضريبي والاستثمار مع تطبيق خاص على الاستثمار الأجنبي عموماً وفي المناطق الحرة خصوصاً"، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد(٤٤)، ٢٠٠٦، ص٣٧٤.

الإدارات الضريبية محدداً أساسياً من محددات الطاقة الضريبية، وغالباً ما تتميز الدول النامية بعدم كفاءة إدارتها الضريبية، وعدم مقدرتها على استغلال الطاقة الضريبية الممكنة[١].

فالإمكانيات البشرية التي تعتمد عليها الإدارات الضريبية في القيام بمهامها هي عبارة عن كوادر بشرية، متمثلة في مجموعة من الموظفين الذين يُفترض فيهم الجودة النوعية، من حيث الكفاءة الفنية العالية، والخبرة الواسعة في المجال الضريبي، مع توافر العدد اللازم في البناء التنظيمي، بما يُغطي احتياجات هذا الجهاز، من كوادر بشرية كماً دون تجاوز هذه الاحتياجات. وفي هذا السياق أشار الفقيه آدم سميث (في قواعد الضريبة) إلى قاعدة الاقتصاد في نفقات جباية الضرائب، حيث يُفترض أن الضرائب تجمع حصيلة للخزينة بأقل تكاليف ممكنة، فليس من الممكن أن تكون هذه الضرائب أقل بكثير من المبالغ المنفقة لجمع تلك الضرائب، لأن ذلك يعني خسارة على الدولة حيث يؤدي بدوره إلى عدم تحقيق الهدف المالي للدولة، بحيث لا تكثر الدولة من استخدام موظفين الجباية[٢]، ويدخل في إطار مخالفة هذه القاعدة الإسراف في عدد الموظفين، لأنه يرفع من نفقات جباية الضرائب ويزيد من تكاليف عمل الإدارات الضريبية، كما يُشعر المكلف بوجود الهدر والتسيب في دوائر الدولة، مما يدفعه للتهرب من دفع الضريبة، وينعكس ذلك سلباً على مردود الخزينة العامة، كما أن النقص في الكوادر البشرية للإدارات الضريبية يؤدي لتكدس ملفات المكلفين دون فحص، أو

١- مصطفى حسين المتوكل (محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية)، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد (٣)، ٢٠٠٠، ص١٥.

٢- كان أدم سميث هو أول من وضع قواعد الضريبة في صياغة مفصلة ومتماسكة في كتابه "ثروة الأمم" وكان قصده التوفيق بين مصلحتين متعارضتين هما مصلحة الخزينة ومصلحه المكلف وهي أربع قواعد: (قاعدة العدالة – قاعدة اليقين – قاعدة الملائمة – قاعدة الاقتصاد)، راجع في ذلك: د. محمد سعيد فرهود (الضريبة المثلى)، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد٣٨ ،٢٠٠٤، ص١٦٥-١٦٦.

فحصها شكلياً بصورة لا تؤدي أغراض الفحص، وبالتالي عدم الربط الصحيح للضريبة، وانعكاس ذلك سلباً على الحصيلة الضريبية[١].

فمن الملاحظ أن الإدارات الضريبية خاصةً في البلدان النامية تعاني من ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً، سواءً من حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات وعدم كفاية إعداد المراقبين[٢].

أما الإمكانيات المادية التي تحتاجها الإدارات الضريبية من حوافز مادية ومعنوية (تتناسب مع المسؤوليات الملقاة على عاتق موظفيها والإغراءات المادية من المكلفين المحفزة على الفساد الإداري والرشوة) تتمثل في إعطاء رواتب وحوافز مجدية للعاملين في مجال الضرائب، و تتلاءم مع المهام الموكلة لهم، وتضمن لهم حداً من المعيشة اللائقة، لأنهم وُضعوا حراساً على المال العام.

تُعد ظاهرة الفساد الإداري والمالي من الظواهر الخطرة التي تواجه مختلف البلدان وعلى الأخص الدول النامية، حيث تتسبب في تفاقم نسبة العجز في الموازنة العامة للدولة، وعلى اعتبار أن الفساد الضريبي جزءٌ من الفساد العام فلابد من إزالة أسبابه، وأولها المادية، ففي البلدان النامية يُلاحظ أن معظم الموظفين الفاسدين يقعون ضحية للرشوة بسبب افتقارهم للحد الأدنى اللازم للمعيشة، مما يُعد عاملاً أساسيا للتهرب من الضريبة، حيث يتم غالباً عن طريق التواطؤ بين المكلف والموظف الفاسد.

١- هبة محمود (الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع العملي)، المرجع السابق، ص٩١.
٢- سمير سعيفان (التهرّب والتهريب)، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، تم تحميل المحاضرة في ٢٠١١/١٠/٥ الأربعاء ٨:١٥ ص من الموقع:
http://www.mafhoum.com/syr/ar/board.html

كذلك لابد من تأمين نظام معلومات من خلال الاستعانة بالحواسيب وأنظمة المعلومات التي تساعد في الحصول على البيانات المتعلقة بالمكلفين ونشاطهم فيجمع الفعاليات بالسرعة والدقة اللازمة، والانتقال من العمل اليدوي إلى العمل الآلي من خلال إدخال استمارة التقدير الذاتي التي يقدمها المكلفون على الحواسيب[١].حيث تسعى شتى الدول النامية لتجاوز هذه العقبة، من خلال تبني نظام معلومات[٢]، يُسرّع من وتيرة العمل، ويبسّط الإجراءات والأعمال، ويحفظ البيانات والوثائق والأضابير بشكل أفضل.

ولكن معظم الإدارات الضريبية في البلدان النامية تعاني من نقص حاد في الإمكانيات البشرية والمادية، ولنا أن نتصور ما ينتجه هذه النقص من تفشي الفساد والرشوة، وعجز هذا الجهاز عن القيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقه تجاه الخزينة العامة للدولة، وضياع حقوق الدولة نتيجة تهرّب المكلف من أداء التزاماته الضريبية، وبالتالي يمكن القول بأن فعالية الإدارات الضريبية وقوتها مرتبط بكمية ونوعية كوادرها البشرية، وتناسبها مع مهامها ومسؤولياتها، ومدى الإمكانيات المادية المتوافرة لكل إدارة.

كما أن الإدارات الضريبية حين يصعب عليها تقدير مطرح الضريبة، تلجأ للتقدير الجزافي، اعتماداً على معلومات لا تستند إلى أي نص قانوني (ديكتاتورية

١- د. محمد جليلاتي (النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه)، المرجع السابق.

٢- حيث أكد في محاضرة بعنوان (استراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية)، ألقاها عن وزارة المالية الدكتور محمد بيطار معاون وزير المالية تأمين الوسائل اللازمة للتكليف الضريبي، وذلك رغم عدم كفاية وقصور النصوص القانونية النافذة لهذه الغاية، كما تم إدخال بيانات نظام الاستعلام الضريبي على الحاسب الإلكتروني في وزارة المالية من خلال نظام المعلوماتية المتطور في الوزارة، وقد أمكن نتيجة ذلك اكتشاف العديد من المطارح الضريبية المخفاة لدى العديد من مكلفي القطاع الخاص وتكليفها بالضرائب المتوجبة قانوناً تحقيقاً للعدالة الضريبية. المحاضرة منشورة على الشبكة العنكبوتية تم تحميل المحاضرة في ٢٠١٢/٨/٢٥ السبت ١٠:٠٠م على الموقع:
http://www.mafhoum.com/sur/articles

الإدارة) وخصوصاً إذا لم يكن للقضاء أي دور يُشعر المكلف بعدم صحة الضريبة التي يدفعها مما يدفعه للتهرب منها لعدم اقتناعه بها[١].

كما أن الشعور بعدم العدالة الضريبة سواءً من خلال إساءات الإدارة في تصرفاتها مع المكلفين، أم التمييز وعدم المساواة بين المكلفين عند تطبيق الضريبة دون مسوغ قانوني، أم افتراض الإدارة الضريبية عدم صحة التصاريح المقدمة من قبل المكلفين وتقدير الوعاء الضريبي بصورة جزافية، سواء كان التصريح صحيحاً أم كاذباً، يجعل المكلف يشعر بالظلم والغبن، ويدفعه لمحاوله التهرب من الضريبة، ويولد أزمة ثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف.

علاوةً على ذلك، حلت أزمة عدم الثقة التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف محل الوعي الضريبي، فكما نعلم فهنالك مصلحة متضاربة بين كل من الإدارة الضريبية في زيادة مقدار الحصيلة الضريبية، مما يدفع موظفي الإدارة للشك بعدم صحة كل التصاريح والعمل وفقاً لأسلوب التقدير الجزافي، وبين المكلف الذي لا يثق في عدالة الإدارة الضريبية ولا في كفاءة عناصرها، لإحساسه بنوع من التعسف والجور فيما تتخذه من إجراءات، سواءً في ربط الضريبة أم تحصيلها، وهذا يدفعه للتهرب من تسديد الضرائب المستحقة عليه، والنتيجة هي ضياع الحصيلة المالية على الدولة[٢].

١- د. خالد الخطيب (التهرب الضريبي)، مجلة جامعة دمشق، المجلد(١٦)، العدد الثاني، ٢٠٠٠، ص١٦٩.
٢- راجع في ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف باعتباره أحد الأسباب الإدارية والفنية في التهرب من الضريبة لدى: د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٦٤-٦٥.

الفرع الثالث

الأسباب النفسية للتهرب الضريبي

ترجع الأسباب النفسية العائدة للمكلف إلى ضعف مستوى الوعي الضريبي، وهي نتيجة طبيعية عند وجود إدارة ضريبية مُقصّرة في نشر برامج تثقيفية، وندوات توعية علمية تختص بالضريبة وتبيّن أهمية الالتزام الضريبي، وتظّهر للمكلف منافع الضريبة المدفوعة من خلال خدمات تقدمها الدولة لمواطنيها، بالإضافة إلى دور الضريبة في بناء المجتمع، وذلك على اعتبار أن الفرد جزء من المجتمع.

فالأصل أن المكلف يسعى لتحقيق منافعه المادية والحفاظ عليها من أي اقتطاع يمكن أن يطال ثروته، و يعتبره اعتداء على حقوقه حتى لو تم الاقتطاع من قبل الدولة، فالمكلف يقاوم عادةً أي إجراءٍ أو سلوكٍ قد يحرمه أو ينقص من هذا الدخل أو الثروة[١]، لذلك نُلاحظ ظهور جوانب غير أخلاقية لدى المكلفين تُحفز على التهرب من أداء الضريبة، وهذا الأمر يتناسب عكسياً مع الشعور لمصلحه الجماعة[٢]. ومن هنا تأتي أهمية برامج التوعية الضريبية في تنمية الشعور الوطني، وإيضاح مفهوم التضامن الاجتماعي، وتقوية الارتباط بالمجتمع والدولة، ولكن الواقع الملموس أثبت تفوق الباعث النفسي في التهرب من الضريبة وبقوة خصوصاً في البلدان النامية.

ومن جهة أخرى، يجب على الإدارة الضريبية أن تتوفر فيها الخبرات الإدارية، والإلمام المالي والمُحاسبي والضريبي، وأن يكون لديها الوعي الكافي بالظروف

١- نفس المرجع، ص٣٨.

٢- د. قيس حسن عواد البدراني (المركز القانوني للمكلف الضريبي)، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، ٢٠٠٥، ص٢٣٩.

الاقتصادية والسياسية المحيطة بالبيئة الضريبية، حيث إن هذا الوعي يساعد الإدارة الضريبية في وضع الخطط وتعديلها ومتابعتها، وفي وضع الاقتراحات لتعديل القوانين، وكذلك في وضع اللوائح والتعليمات وإصدارها[١].

وقد سبق وأشرنا إلى أن الإدارات الضريبية في البلدان النامية تعاني من ارتفاع في نسبة التهرب الضريبي، وكان ذلك يُعزى بصورة أساسية إلى علاقة **الثقة المفقودة** بين الإدارة الضريبية والمكلف نتيجة التشكيك وفقدان المصداقية[٢]، بحيث اتخذت العلاقة منحى التعسف والعداء بدلاً من التعاون، مما جعل المكلف في قرارة نفسه يسوغ سلوكه في التهرب الضريبي في ظل انخفاض العدالة الضريبية فالمكلف يَشعُر بعدم المساواة، والتمييز بين المكلفين عند تطبيق الضريبة، حيث تتدخل الاعتبارات الشخصية والمادية في ظل ضعف الوعي المسلكي لدى موظفي الضرائب (نزاهتهم) والمحاباة في فرض الضريبة، بحيث يتحمل عبئها ذوو الدخل المنخفض، ويُعفى منها أصحاب الدخل المرتفع، رغم استفادة كل الشرائح من خدمات الدولة، مما يُقلل الثقة في وجود العدالة الضريبية إن لم يعدمها، وبالتالي يُخلف ردة فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكساً مع الوعي الضريبي[٣].

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى ضرورة التمييز بين كل من مفهومي الأخلاق العامة والأخلاق المالية لدى المكلف، حيث نُلاحظ وجود مكلفين يتحلون بالأخلاق الحميدة في المجتمع والصيت الحسن، إلا أنهم يتهربون من الضريبة، فالاعتقاد السائد

١- حسام فايز احمد عبد الغفور(العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية)، رسالة ماجستير، المرجع السابق، ص٧٧.
٢- د. صخر عبد الله الجنيدي (نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر)، المرجع السابق، ص٢٧٦.
٣- د. خالد الخطيب (التهرب الضريبي)، مجلة جامعة دمشق، المجلد(١٦)، العدد الثاني، ٢٠٠٠، ص١٦٦.

لدى بعض المكلفين هو أن سرقة الإدارة الضريبية ليست بسرقة، وإنما تصرف إيجابي ينم عن الذكاء والفطنة.

كما أن شعور المكلف بثقل العبء الضريبي له دورٌ مهمٌ في التهرب الضريبي، حيث إن المغالاة في رفع معدلات الضريبة يذهب بحصيلتها من جراء هروب رؤوس الأموال ونقل الاستثمارات إلى حيث تكون الضريبة أخف عبئاً[١]، بالإضافة إلى ذلك يُعد مستوى الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم مردودية النظام الضريبي، حيث إنه يعبر عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية[٢]، فنجد أن هنالك تناسباً طردياً بين ارتفاع نسبة الاقتطاع الضريبي من جهة وارتفاع مستوى الضغط الضريبي من جهة أخرى، وهنا تتأرجح نسب التهرب تبعاً للظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلفين.

إذا كان احترام القانون يُمثل أسمى مراتب الالتزام الضريبي، فإن الخوف من العقاب ينحدر إلى أدنى مستويات الالتزام الضريبي، حيث يُمكننا أن نُلاحظ عدم احترام القانون المالي أو التشريع الضريبي خصوصاً في البلدان النامية، كون هذا القانون يفتقر للصفات العامة التي تمتع بها القوانين الأخرى عموماً، وتتمثل هذه الصفات بالشمولية والاستمرارية والنزاهة فالقانون المالي ليس شاملاً، لأنه يحاول دائماً التوفيق بين الأعباء الضريبية والوضعية الفردية لكل مكلف، أضف إلى ذلك سياسة تشجيع الاستثمارات وما تجره من تخفيف لوقع الضريبة، مما يُضعف كثيراً من نطاق شمولية

١- د. حسين سلوم (المالية العامة)، المرجع السابق، ص١٥٥.
٢- ناصر مراد" الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الثاني، ٢٠٠٣، ص٢٩. متوفرة على الشبكة العنكبوتية في الموقع:
http://iefpedia.com

القانون. أما من ناحية الاستمرارية، فإن القانون المالي يفتقر إليها في كثير من الأحيان نظراً لكثرة تبدله وتصحيحه تبعاً للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، مما يحد كثيراً من اعتباره وتأثيره.

وأخيراً فإن القانون يفتقر أيضاً للنزاهة، وهذا راجع إلى أن تطبيقه يتم لحساب الدولة (القويةّ)، مما يعمّق الهوة بينها وبين المكلف (الضعيف)، وعليه فإن هذا الأخير لا يعترف لها بدورها كمشرع، وإنما كدائن قوي يحاول استقطاع الضرائب بالقوة[١]، و تتعزز هذه القناعة في البلدان النامية، حيث البيئة الإدارية الفاسدة، والإخلال بالمسؤوليات الوظيفية والضريبية.

بالإضافة لذلك فإن المكلف حين يشاهد الهدر والإسراف في المال العام ولا يشعر بنوعية الخدمات التي تقدمها الدولة، ويلاحظ أن دفع الضريبة ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة، وبالتالي لن يدعَ أي فرصة تسنح له بالتهرب من الضريبة، فيتعزز لدية الاقتناع بعدم جدوى دفع الضرائب في ظل غياب الوعي الضريبي، والأخلاق المالية، والمحاباة في الضريبة، وعدم الترشيد في سياسات الإنفاق العام.

نخلص مما سبق إلى أن كل المظاهر السابقة ولاسيما في البلدان النامية تُفرز لدى المكلف حالة ذهنية رافضة لدفع الضريبة، وردود فعل نفسية وسلوكية تسعى للتحايل على القانون، وتلجأ للطرق الملتوية لتأخير الضريبة أو التهرب منها جزئياً أو كلياً. أما البلدان المتقدمة معظم مكلفيها يدفعون الضريبة بشكل صحيح، وينبذون

١- د. فوزت فرحات (المالية العامة)، المرجع السابق، ص٧٨.

الأقلية المتهربة من دفع الضرائب، باعتبارهم خارقين للقانون بعدم دفعهم للضرائب التي يدينون بها للدولة، ويتعمدون إخفاء دخولهم وثرواتهم بهدف التهرب من دفع ضرائبهم، بينما يستفيدون من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة[١].

مثال ذلك ملاحقة بنك كريدي سويس لسداد مبلغ ١٥٠ مليون يورو لألمانيا، لإنهاء تحقيق مكتب النيابة العامة في دوسلدورف مع العاملين في البنك بشأن التهرب الضريبي. كما تعرض بنك كريدي سويس لتحقيق رسمي أميركي متعلق بإخفاء أموال مهربة من الضرائب. وتم اتهام عدد من الموظفين بمساعدة مواطنين أميركيين على التهرب من الضرائب. وأجبرت السلطات الأميركية سويسرا على مخالفة قوانين سرية البنوك، وتسليمها بيانات عن نحو ٤٤٥٠ عميلاً لبنك يو.بي.إس المنافس[٢].

الفرع الرابع

الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي

بالإضافة للأسباب التي أشرنا إليها، سواءً كانت تتعلق بالمشرع أم الإدارة أم المكلف، هنالك العديد من الأسباب حاول الفقهاء تسليط الضوء عليها، حيث يربط بعض الفقهاء **الحالة الاقتصادية العامة والظروف الاقتصادية الخاصة** بازدياد الحصيلة

---

١ - HMRC s approach "Closing in on tax evasion" Working papers, HMRC Corporate Communications, 2012.

بحث منشور على الشبكة العنكبوتية تم الدخول في ٢٠١٣/٣/٢٣ السبت الساعة ١١:٠٠ م منشور على الموقع:

http://www.hmrc.gov.uk/

٢ - مقالة بعنوان "تغريم كريدي سويس في قضية تهرب ضريبي"، جريدة القبس الكويتية، الكويت، العدد ١٣٧٦١، ٢٠١١/٩/٢٠.

الضريبية أو اضمحلالها، وبالتالي اقتران حجم التهرب الضريبي بالحالة الاقتصادية العامة والحالة الاقتصادية الخاصة بالمكلف.

تؤدي الأحوال الاقتصادية العامّة دوراً كبيراً في دفع الضريبة أو التهرب منها، فالمكلف الذي يجد نفسه وسط مناخٍ اقتصاديٍ مزدهرٍ يدفع الضريبة عن طيب خاطر، لأن هذا الازدهار يوفّر له الكثير من الأرباح، التي تفوق بكثير ما قد يدفعه إلى الإدارة الضريبيّة، لكنه إذا لمس أن الحالة الاقتصادية العامّة تمر بمرحلةٍ صعبة، فسيحاول بالطبع التهرب من الضريبة تجنباً لتعريض مشروعه للاندثار، فالتهرب الضريبي يُعتبر هنا وحسب اعتقاده، خير منقذ وأهون سبيل للمحافظة على ممتلكاته.

كما أن المكلف في حال عدم توافر المقدرة المالية على دفع الضريبة لا يلتزم بواجبه الضريبي، وذلك حين يتأكد من أن الأرباح التي يجنيها من التهرب سوف تعوّض له العوائق التي تقف في وجهة، وفي كثير من الأحيان تكون هذه الأرباح كبيرة خصوصاً عندما يكون معدل الضريبة مرتفعاً بعض الشيء[١]، وبالمقابل حين تتوافر لدى المكلف المقدرة المالية على دفع الضريبة لن يعرض نفسه للملاحقة القانونية، ويظهر ذلك في حالة انخفاض درجة حساسية المكلفين بالضرائب التي تتوافر في فترات الرخاء.

ويُلاحظ أن موقف الدولة تجاه التهرب يختلف في فترات الرخاء عنه في فترات الكساد، ففي فترات الرخاء تبدي الدولة نوعاً من التساهل بسبب زيادة إيراداتها،

١- د. فوزت فرحات (المالية العامة)، المرجع السابق، ص٧٩-٨٠.

وبالمقابل تتشدد الدولة في فترات الكساد بسبب انخفاض إيراداتها[١]،فالدولة تحاول تغطية نفقاتها العامة والمتزايدة تبعاً للظروف الاقتصادية العامة، كما أن لطبيعة البنيان الاقتصادي للدولة دوراً مهماً ومؤثراً في حجم التهرب الضريبي، حيث نلاحظ صعوبة تحصيل الضرائب على الأرباح الزراعية، أما الدول التي يغلب عليها الطابع الصناعي فتقل فيها معدلات التهرب الضريبي.

كما أن الأزمات (الحروب) تؤثر تأثيراً كبيراً في موقف الدولة من التهرب الضريبي، وتسبب انخفاض كبير في إيراداتها الضريبية.

بقي أن نشير في معرض توضيح الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي لظاهرة خطرة تفشّت في دول العالم كافة وخصوصاً النامية منها، وهي ظاهرة **اقتصاد الظل أو الاقتصاد الخفي**[٢]، وتتميز هذه الظاهرة بعدم خضوعها للرقابة الحكومية، وبالتالي فإن كل الاستحقاقات المترتبة عليه تجاه الدولة سواء كانت رسوم أم ضرائب أم خطط أم تقديم بيانات لا تدخل في الحسابات القومية للدولة، فالمكلف غالباً ما يُعد مستفيداً من أغلب الخدمات المقدمة لغيره من القطاعات وبكل أشكالها[٣]، فمعظم قطاعاته تعتمد على نظام المصانع الصغيرة والورش التي ليس لديها أي سجلات في وزارة المالية،

١- د. خالد الخطيب (التهرب الضريبي)، المرجع السابق، ص١٧٠.

٢- راجع في ذلك تعريف الدكتور محمد إبراهيم طه السقا لظاهرة الاقتصاد الخفي حيث عرفه بأنه: (كافة الأنشطة المولدة للدخل الذي لا يسجل ضمن حسابات الناتج القومي، إما لتعمد إخفاءه تهرباً من الالتزامات القانونية المرتبطة بالكشف عن هذه الأنشطة، وإما بسبب أن هذه الأنشطة المولدة للدخل، بحكم طبيعتها، تعد من الأنشطة المخالفة للنظام القانوني السائد في البلاد)، راجع: د- محمد إبراهيم طه السقا (الاقتصاد الخفي في مصر)، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٩٦، ص١٥.

٣- د. حيان سلمان (اقتصاد الظل أو الاقتصاد الخفي)، ٢٠٠٦، محاضرة منشورة على الشبكة العنكبوتية تم تحميل المحاضرة في٢٠١٢/٨/٢٥ الأحد ١١:٢٥ من الموقع:

http://www.mafhoum.com/syr/ar/prev.html

ويساعد على استفحال هذه المشكلة ضعف نظام الاستعلام الضريبي، الأمر الذي يُسهل عملية التهرب بهذه الطريقة.

وبالتالي سنجد أنشطة المواطنين في اقتصاد الظل لا تساهم نهائياً في التزاماتها الضريبية، بالرغم من استفادتها من الخدمات العامة للدولة، ومع تزايد النفقات العامة للدولة والحاجة المستمرة لتغطيه هذه النفقات لابد من زيادة العبء الضريبي على المكلفين في القطاع النظامي، وبالتالي ستدفع بالمكلف للتهرب من الضريبة لأنه يشعر بالغبن، حيث إن دفع الضريبة ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، وتتعزز هذه القناعة في ظل زيادة العبء الضريبي.

الفرع الخامس

الأسباب السياسية للتهرب الضريبي

بعض الفقهاء يعتبر أن الأسباب السياسية قد ساهمت في دفع المكلف للتهرب من الضريبة، فسياسة الإنفاق العام تؤدي دوراً مهماً في إحلال الثقة في نظرة المكلف للإدارة الضريبية، فكلما أحسنت الدولة استخدام المال العام انخفض ميل المكلفين نحو التهرب الضريبي والعكس صحيح.

حيث أن تطور الضريبة وتخطيها للدور المالي لميادين جديدة اقتصادية واجتماعية قد تدفع جميع المتضررين من هذا الدور الجديد للوقوف أمامها أو محاولة التهرب منها. فعندما تتخذ الضريبة كأداة لتطبيق سياسة اجتماعية واقتصادية معينة يظن من يتحملها بأنه مضطهد من قبل أصحاب هذه السياسة، فيتخذ من التهرب

الضريبي وسيلة لمقاومة هذه السياسة، وتبلغ هذه المقاومة أشدها عندما تنعدم الثقة بالحاكم. والتاريخ المالي أثبت بأن الطبقات التي تتسلم زمام السلطة لم تستطع الصمود أمام محاولات دفع الأعباء الضريبية باتجاه الطبقات الاجتماعية الأخرى، فالضريبة والحالة هذه لم تعد مقبولة من قبل الجميع، بل مصادرة من قبل القوي.

وهكذا يصبح التهرب من الضريبة حاجة ملحة لمكافحة طغيان الحاكم ووقف هذه الإيديولوجية الضريبية الغير الجائزة، والمشرع لا يستطيع بعد الآن الاعتماد على استقامة المكلف بعد أن تجاوزها هو بنفسه، أمام هذه الحالة لا يبقى أمام المكلف المغبون إلا استعمال جميع الطرق للتهرب من الضريبة[١].

نلاحظ مما سبق، أن أسباب التهرب الضريبي وإن تعددت وتنوعت (تشريعية – إدارية – نفسية – اقتصادية – سياسية) إلا أنها تدور حول المحاور الثلاثة الأساسية، ابتداءً بالمشرع فارض الضريبة بنصٍ قانوني، مروراً بالإدارة الضريبية المطبقة والمنفذة للقانون الضريبي، انتهاءً بالمكلف الملزم بدفع الضريبة، لذلك آثرنا التركيز على هذه المحاور الثلاثة كون الأسباب الأخرى اقتصادية أم سياسية تتبع لها وتنتج عنها.

وتبعاً لذلك سنوضح في المطلب الثاني الآثار الناتجة عن الإخلال بالواجب الضريبي، ونبيّن مُنعكسات هذه الظاهرة على الدولة والمجتمع والمكلف في الفرع الأول، وطرق مكافحته على المستوى المحلي والدولي في الفرع الثاني.

١- د. فوزت فرحات (المالية العامة)، المرجع السابق، ص٧٨-٧٩.

المطلب الثاني

آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته

تُعد الضريبة من أهم المصادر المالية لتمويل الخزينة العامة للدولة، والتي تمكّنها من إرساء سياستها الاقتصادية ومواجهة الأزمات الاقتصادية، بالإضافة لذلك تُعد الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع من خلال إعادة توزيع الثروات، وبالتالي فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي يُشكل عائقاً أمام تحقيق أهداف الدولة، ويُنتج مجموعة من الآثار التي تعيق تنفيذ تلك الأهداف، وتحول دون تطبيق برامج التنمية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، لذلك سنوضح نتائج وآثار التهرب من الالتزام الضريبي وسبل مكافحته.

الفرع الأول

آثار التهرب الضريبي

إن خطورة التهرب الضريبي على اختلاف أنواعه، تنبع من خطورة آثاره على المستوى الاقتصادي والمالي والاجتماعي والنفسي في المجتمع.

أولاً–الآثار الاقتصادية والمالية للتهرب الضريبي:

يؤدي تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي إلى إضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج، والحد من المنافسة بين المشاريع الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى إحداث النقص في الإيرادات الضريبية، وبالتالي يتسبب التهرب في عجز الدولة عن توفير النفقات الضرورية لقطاعاتٍ تُعتبر أساسية وتنموية.

ومما يبرر اتجاه معظم الدول وخاصاً النامية منها لجذب الاستثمارات وجذب رؤوس الأموال الخاصة، سواء الوطنية أم الأجنبية هدف تحقيق التنمية الاقتصادية (من خلال منح إعفاءات ضريبية على اعتبار أن الضريبة أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي)، إلا أن استخدام المشروعات والشركات عابرة القوميات الضخمة لأساليب وآليات التهرب الضريبي المختلفة **(التهرب الضريبي الدولي)**، تُضعف الحصيلة الضريبية للدول المضيفة والنامية منها بشكل خاص، مما يقلل من فرص تلك الدول في تحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة، وذلك لضعف موارد التمويل المتاحة بسبب الفقد الحاصل في الحصيلة الضريبية، لكون الضرائب في تلك الدول من أهم الإيرادات العامة اللازمة لتمويل التنمية[١]، مما ينعكس على التطور والبناء الاقتصادي والاجتماعي في الدول النامية.

يؤدي التهرّب الضريبي إلى نقص في موارد الخزينة العامة للدولة، وبالتالي فهو يُضعف قدرة الدولة على القيام بواجباتها المختلفة، حيث نجد بأن الحكومات المتعاقبة تبحث عن كل الوسائل التي تكفل زيادة الإيرادات العامة وتخفض العجز، حتى يتسنى لها العمل حسب الخطط الرامية للارتقاء بالمستوى المعيشي للمواطن، من خلال زيادة الرواتب وتحسين مستوى المعيشة، وسداد الالتزامات الحكومية المتراكمة للعديد من الجهات والمؤسسات. لذلك كان لابد للدولة من البحث عن مصادر مالية إضافية لتأمين حاجتها المتزايدة للإنفاق من خلال لجوء الدولة إلى فرض المزيد من الضرائب أو زيادة أسعار الضرائب الحالية كما أشرنا سابقاً لمعالجة النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية، وهنا قد تتجاوز المعدلات الضريبية الحدود المناسبة للحفاظ على حوافز الإنتاج، مما يؤدي إلى إضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج، وفي

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٧٥.

الحالتين نُلاحظ تغيراً ملموساً في سلوك المكلفين نحو الخمول وزيادة فترات الراحة، وخفض الاستثمار، نتيجة انخفاض حافز الإنتاج لديهم، لشعورهم بأن جزءً كبيراً من دخولهم عائدة للدولة[١].

كذلك يساهم التهرب الضريبي في كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، حيث نجد أن المؤسسات المتهربة تتفوق على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها لا توفر أي وسيلة في سبيل بلوغ غايتها، وهي لا تجدُ مانعاً من التهرب الضريبي إذا كان سيمنحها التفوق في المنافسة، وبذلك يُخِل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات، ولا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو فائدة بالنسبة للدولة، حتى لو كانت هذه المشروعات تُعد الأفضل تجهيزًا أو الأحسن تنظيمًا حسبما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يُعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب[٢].

وتجّدر الإشارة إلى أن آثار التهرب الضريبي تُضعف من قدرة الدولة على القيام بواجباتها تجاه الفرد والمجتمع، حيث تعجز الدولة عن توفير النفقات الضرورية لقطاعات تُعتبر أساسية وتنموية في الدولة، على سبيل المثال: الإنفاق على قطاع الصحة والتعليم، حيث إن الدولة في إطار بحثها عن مصادر إضافية لتعويض مبالغ الضرائب المتهرب منها، فقد تقوم بتقليص دعم أسعار السلع التي يُنتجها القطاع العام عبر رفع أسعارها. كما يمكن أن يطال هذا الضعف الخدمات العامة للدولة من خلال

١- د.جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص ٧٣.
٢- د. خالد الخطيب (التهرب الضريبي)، المرجع السابق، ص١٧١.

انخفاض نوعية أو كمية الخدمات التي تقدمها الدولة، وستكون نتيجة طبيعية لذلك عدم شعور المكلف بوجود أي خدمات تقدمها الدولة، أو يشعر بوجود تلك الخدمات ولكن لا يشعر بأهميتها مما يدفعه للتهرب، لعدم اقتناعه بجدوى دفع الضريبة.

وكنا قد أشرنا سابقاً إلى أن التهرب الضريبي يُضّر بتطوير عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، إحدى أهم الأهداف الرئيسية للحكومات في مختلف الدول، مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، حيث نجد بأن التهرب الضريبي يُشكل أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف، من خلال ما يُحدثه التهرب من خسارة لعائدات الخزينة العامة للدولة، وبالتالي يتسبب بضعف فعالية الضريبة مع العلم بأن للضريبة دورٌ أساسيٌ في التنمية يتمثل في النقطتين الآتيتين:

١- الضريبة هي إحدى الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية[١]، فضلاً عن كونها لا تُحدث أية ضغوط تضخمية، حيث توفر الضريبة الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المشروعات الاستثمارية، فتؤدي الضريبة دوراً أساسياً في دعم القطاع العام، و يساعد ذلك على جذب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية لبناء الهياكل الأساسية للاقتصاد[٢].

٢- كما تتجلى أهمية الضريبة في توجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية، ويحقق العدالة، ويحسن توزيع الدخول، ويقلل الفوارق بين

١- د. محمد شاكر عصفور(أصول الموازنة العامة)، دار المسيرة، عمان، الأردن، ٢٠٠٨، ص.٥٦.
٢- د. جلال الشافعي (مبادئ المحاسبة الضريبية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥-٢٠٠٦، ص١٨٦.

الطبقات، مع ضمان مساهمةٍ عادلةٍ للأعباء الضريبية، كما يساهم في تقييد الاستهلاك ومحاربة التضخم.

نستنتج مما سبق، أن التهرب الضريبي يسبب عجزاً في الموازنة العامة للدولة، مما يعني تفاقم المشكلات الاقتصادية وضعف فعالية السياسة المالية للدولة، وبالتالي ستكون الدولة غير قادرة على مواجهة تلك المشكلات والأزمات الاقتصادية، و ينعكس ذلك سلباً على المجتمع الذي سيتضرر من جراء قصور الدولة عن القيام بالمشروعات التي تهم أفراد الشعب، نظراً للشح الذي يصيب إمكاناتها، وبالتالي تلجأ الدولة لفرض الضرائب أو رفع معدلاتها مما يرتب المزيد من **الضغط الضريبي النفسي**[١]، الذي قد يتجاوز الطاقة الفردية والوطنية، وهي أعباء تضطر المكلف مرةً جديدة إلى تلمس الأساليب الجديدة للتهرب والغش الضريبي[٢]، ومن الملاحظ أنه كلما ارتفع معدل الضريبة وزاد عبئها كان ذلك مدعاة للتهرب من الضريبة.

ثانياً–الآثار الاجتماعية والنفسية للتهرب الضريبي:

سبق أن تحدثنا عن خصوصية القانون المالي، حيث ذكرنا في معرض توضيح الأسباب النفسية أن القانون المالي ليس شاملاً لأنه يحاول دائماً التوفيق بين الأعباء الضريبية والوضعية الفردية لكل مكلف سعياً لتحقيق العدالة الضريبية، والعدالة بوجهها العام –وفق منظور المكلف– تعني شمولية تطبيق القانون الضريبي لكل الأشخاص

١- جاء في تعريف الضغط الضريبي النفسي بأنه: (الانعكاس الذي يطرأ على سلوك المكلفين سلباً أم إيجاباً قبولاً أو رفضاً)، راجع في ذلك: د. محمد الحلاق- د. عبد الهادي الحردان (دراسات في التشريع الضريبي)، مطبعة دار الكتاب، جامعة دمشق، ٢٠٠٤، ص٦٢.

٢- د. فوزي عطوي (المالية العامة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٣، ص٢٨٠.

والأموال الموجودين في دولة ما، فعدم خضوع بعض الدخول يُخّل بالمفهوم العام للعدالة الاجتماعية[١].

وإن كنا نجدُ أن عدم شمولية القانون الضريبي مراعاة للظروف الشخصية الخاصة بكل مكلف يشكل مسوغاً ووسيلةً للتخفيف من حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، وإعادة توزيع الدخول بين أفراد المجتمع، وتحقيقاً للعدالة الاجتماعية، وإن كان هذا الاستثناء الوارد على مبدأ العدالة الضريبية يُعد من قبيل مسوغات وحجج السياسة المالية، إلا أن هذا المسوغ يفقد معناه في ظل الانتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي، ولا يثير اهتمام المجتمع الضريبي، حيث سيُعامل المتهرب من الضريبة معاملة الملتزم بها، ويستفيد من خدمات الدولة أسوةً بالمكلفين الشرفاء، وسيشعر المكلف الأمين بعدم العدالة في تطبيق الضرائب، وبالتالي ستكون النتيجة الطبيعية التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى سوء توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع، وعدم تحقيق العدالة الضريبية، كما يقود لإضعاف روح الانتماء والتضامن الاجتماعي القومي لدى المكلفين الشرفاء، وينمي فيهم روح الأنانية[٢]، مما يدفع بهم للتهرب من الضريبة نتيجة شعورهم بالغبن، ويؤدي ذلك لتفاقم هذه الظاهرة وإحداث آثارٍ عكسية على المجتمع.

١- د. أحمد زهير شاميه- د. خالد الخطيب (المالية العامة)، المرجع السابق، ص٢١٢.
٢- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص ٧٦.

الفرع الثاني

أساليب مكافحة التهرب الضريبي

يُشكل الإصلاح الضريبي أحد أهم النقاط التي يحتويها أي مشروع للإصلاح الاقتصادي، ويشغل التهرب الضريبي حيزاً هاماً منه، حيث تسعى الحكومات كافة إلى إيجاد الوسائل والسبل الكفيلة بالحد من حجم التهرب الضريبي ومكافحته محلياً ودولياً.

ومهما كانت حجية الدوافع التي تؤدي إلى تخلص المكلفين من دفع الضريبة، فإن التهرب الضريبي يبقى في نهاية المطاف آفةً تمس بشرعية توزيع عبء الضريبة بين المكلفين، وتُضر بالتالي بمردودية النظام الضريبي وفعاليته، مما يستوجب محاربة التهرب. وإن كنا نلاحظ تعدد وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي إلا أن العبّرة في توظيفها في إطار استراتيجية دقيقة وشفافة محلياً ودولياً.

أولاً- مكافحة التهرب الضريبي الداخلي (المحلي):

يعطي مبدأ السيادة الإقليمية للدولة الحق بفرض سلطاتها على كل من يقيم ضمن حدودها الإقليمية، غير أن هذه السلطة المطلقة في النطاق الضريبي يجب أن لا تتجاوز قدرة المكلف على دفع الضريبة، وعلى اعتبار أن التهرب يفرض وجوده حيث تُفرض الضريبة، كان على المشرع أن يستقصي ويتحرى وسائل وطرق التهرب الضريبي ويسعى للقضاء عليها، حتى يغلق الأبواب المفتوحة والثغرات القانونية التي ينفذ منها المتهربون، وسوف نتناول فيما يأتي بعض الوسائل التي يمكن أن يسلكها كل من المشرع والإدارة لمكافحة هذا النوع من التهرب، وهي كما يأتي:

١. يتوقف أي تقييم للتشريع الضريبي ومدى فعاليته في مكافحة التهرب الضريبي على حسن تطبيقه وتنفيذه على المجتمع الضريبي، ولا يمكن لنصٍ ضريبي صدر غامضاً أو ناقصاً أو متضارباً أن ينجح في مكافحة هذه الظاهرة، فمن الطبيعي أن يستغل المتهرب الثغرات والعيوب أسوأ استغلال، لذلك يتوجب على المشرع الضريبي صياغة نص تشريعي يتصف بالوضوح والتجانس والانسجام، بناءً على دراسات قانونية متخصصة وشاملة، وبذلك تقل التعديلات المستمرة التي تنال من استقرار النص التشريعي وثباته في المجتمع الضريبي.

٢. إن الرقابة الإدارية تشكل عاملاً مهماً في تطبيق قوانين الضرائب، ولاسيما حين تُعتمد طريقة الإقرار المقُدم من قبل المكلف كأساسٍ لفرض الضريبة حيث تتطلب رقابة إدارية فعالة تحول دون العبث بالقوانين المالية، كما يجب أن تتوافر للقائمين بهذه الرقابة والمنفذين لها أو المشرفين عليها الخبرة والمران من الناحيتين العلمية والعملية[١].

٣. تحديد وعاء الضريبة على أساس الإيراد الفعلي، وعن طريق تقديم إقرار سنوي يكون موضع مراجعة واختيار دقيقين للتحقق من مطابقته للحقيقة، ثم دراسة بعض المظاهر الخارجية المحددة للمكلف نفسه حتى تكون هذه الحلقات المتتابعة من المراجعة والفحص وسيلةً للتأكد من حقيقة إيراد المكلف[٢]، بالإضافة لمنح الإدارة الضريبية حق الاطلاع على الأوراق والوثائق الخاصة

١- هشام علي توحيد (التهرب الضريبي)، الطبعة الأولى، المكتب الاستشاري الحديث، لم تذكر بلد النشر، ١٩٩٠، ص١٥.
٢- هشام علي توحيد، نفس المرجع، ص١٥-١٦.

بالمكلف، والتي تفيدها في الكشف عن حقيقة المركز المالي لهذا المكلف، والاعتماد على إبلاغات الغير، و منح مكافأة مالية لمن يقوم بهذا الإبلاغ.

٤. كذلك لا بد من نشر برامج التوعية الضريبية التي تنمي الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزامٌ أخلاقي قبل أن يكون التزاماً قانونياً، لأنه يؤدي إلى تنمية الشعور الوطني وإيضاح مفهوم التضامن الاجتماعي وتقوية الارتباط بالمجتمع والدولة، شريطة أن ترتبط بمكافحة الفساد الإداري، لأن برامج التوعية ستكون غير ذات فائدة في مناخ ضريبي تسوده اعتبارات عدم المساواة والتمييز بين المكلفين عند تطبيق الضريبة، حيث تتدخل الاعتبارات الشخصية والمادية، لذلك لابد من إزالة أسباب الفساد الإداري، وأولها الأسباب المادية، وذلك بتوفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة على أقل تقدير، ومن ثم محاسبة وملاحقة ضعاف النفوس من موظفي الضرائب.

٥. إعادة النظر في العقوبات على المتهربين من الضرائب المنصوص عليها في القوانين النافذة، مع التأكيد على أن التهرب الضريبي يُمثل اعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة، لذلك تتجه الحكومات لاتخاذ إجراءات صارمة ضد متهربي الضرائب[١]، حيث يُفضل استخدام العقوبات المالية الجزائية، فعدم توافر العقوبات المناسبة على التهرب الضريبي يُعتبر عاملاً مساعداً في شيوع هذه الظاهرة ، لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة لها.

١- HMRC s approach "Closing in on tax evasion" Working papers, HMRC Corporate Communications, 2012.

بحث على الشبكة العنكبوتية تم الدخول في ٢٠١٣/٣/٢٣ السبت الساعة ١١:٠٠منشور على الموقع:
http://www.hmrc.gov.uk/

٦. الالتزام بأكبر قدر من العلانية والشفافية في التعليمات والإجراءات، وهنا نحتاج لتغيير جذري في تقاليد تكتم وزارة المالية وبقية وزارات الدولة[١].

٧. بالإضافة لما سبق، فإن للتنسيق الضريبي بين الإدارة الضريبية وأجهزة الدولة الأخرى دوراً مهماً في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

٨. تستطيع الدولة فرض إجراءات وقائية، منها على سبيل المثال: جباية الضريبة عند المنبع (تنحصر هذه الطريقة في أن يعهد المشرع للغير بدفع الضريبة للإدارة المالية نيابة عن المكلف، وفقاً للقوانين والقواعد الناظمة لذلك. وتُجبى بهذه الطريقة عادةً الضريبة على أرباح وفوائد الأسهم والسندات والضريبة على المرتبات، إذ تقوم الهيئات التي تدفع هذه الدخول بدفع الضريبة واقتطاعها من الإيراد)، كذلك يمكن أن يتم التبليغ بواسطة الغير، ومنح حق الاطلاع لموظفي الضرائب، وتقديم إقرار مؤيد باليمين، ويمكن استيفاء الضريبة عيناً وتحقيق التجانس بين الضرائب.

كما يُعتبر من الأهمية بمكان إنشاء قاعدة بيانات واسعة متكاملة تغطي كل المعلومات المتعلقة بالمكلفين، وإنشاء شبكة ربط بين دائرة الضريبة والمديريات المنبثقة عنها، أما في الجانب التوعوي فإن إعداد برامج توعية ضريبية موجهة ومدروسة يُعتبر لبنةً في بناء الإصلاح المستند إلى ركائز حقيقية.

١- لقد تضمنت الأهداف الاستراتيجية لبرنامج الإصلاح المالي والضريبي في سورية تحقيق المزيد من الشفافية والوضوح في النظام الضريبي وهذا ما أكده وزير المالية السابق الدكتور محمد الحسين في محاضرة بعنوان "الإصلاح الضريبي" المحاضرة منشورة على الشبكة العنكبوتية تم الدخول يوم السبت الموافق لتاريخ ٢٠١٢/٨/٢٥ في الساعة٩:٠٠م على الموقع:

http://www.mafhoum.com/syr/ar/prev.html

نخلص مما سبق، إلى أن مكافحة التهرب الضريبي الداخلي (المحلي)، يتطلب في المقام الأول تضافر الجهود بين مختلف أطراف الالتزام الضريبي من خلال النقاط سابقة الذكر، حيث يمكن للدولة مكافحة هذا النوع من التهرب من خلال قيام **المشرع** بفرض ضريبةٍ تحقق العدالة الضريبية وتحقق أهداف السياسة المالية، وذلك ضمن نصٍ تشريعي يستقر مع الزمن في ذهن المكلف ويعتاد عليه، بالإضافة لجهود **الإدارة الضريبية** في تضييق الهوة بينها وبين المكلفين من خلال نشر الوعي الضريبي والمساواة بين جمهور المكلفين، ومحاربة أي مظهر من مظاهر الفساد الإداري.

ولذلك فعادةً ما تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الضريبي الداخلي عن طريق وضع إجراءات وقائية توعوية وسن عقوبات رادعة متدرجة على كل من يخالف أحكام التشريعات المشار إليها[١].

وفي نهاية المطاف، يقوم التهرب الضريبي المحلي على مخالفة التشريع الضريبي الداخلي ضمن الحدود الإقليمية للدولة وتحت ظل سيادتها الإقليمية، وبالتالي فإن مكافحة التهرب الضريبي الداخلي ليست مستحيلة، ولكنها أيضاً ليست بالأمر البسيط، فهي تحتاج لتضافر الجهود والتنسيق الضريبي بين مختلف قطاعات الدولة، والشعور الكامل بالمسؤولية تجاه هذا الواجب الوطني.

١- د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٩.

ثانياً- مكافحة التهرب الضريبي الخارجي (الدولي):

كما سبق و ذكرنا، إن التهرب الضريبي الدولي تغلب عليه الصبغة الاقتصادية، فالتهرب الضريبي الدولي يُعد من أخطر وأهم المشكلات الضريبية الدولية، فغالباً ما يتم التهرب الضريبي الدولي عن طريق تلاعب الشركات عابرة القوميات بمتطلبات نظرية المنشأة الثابتة، أو عن طريق استغلال عدم تجانس الأنظمة الضريبية، وبالتالي الانتقال من دولة لدولة أخرى، تتميز بمنحها مزايا ضريبية للمستثمرين، ولهذه المشكلة أشكال وأدوات أكثر تطوراً وتعقداً من التهرب الضريبي الذي ينحصر في دولة واحدة فقط.

لذلك كان لابد من وجود قواعد قانونية تحكم التعاملات الضريبية الدولية وهي ما يطلق عليها تسمية **القانون الضريبي الدولي** ويقصد به:

(مجموعة القواعد الواجب التزامها من قبل السلطات الضريبية للدول المختلفة، والتي تتعلق بشروط وأوضاع فرض الضرائب على الدخول الناجمة عن العمليات الدولية، مثل العمليات التي قد تتم بين مقيم أو متوطن في دولة ما، أو متوطن في دولة أخرى، كما يتضمن أيضاً الشروط والأوضاع المتعلقة بفرض الضريبة على السلع والثروات التي يحوزها مقيم في دولة ما على إقليم دولة أخرى)[١].

ويتضح لنا جلياً مما سبق أنه لا تبرز الحاجة إلى قواعد القانون الضريبي الدولي إلا في الأحوال التي يمكن أن تتنازع فيها دولتان أو أكثر لفرض ضريبة على دخل أو سلعة أو ثروة الذي سيؤدي بدورة لما يعرف بظاهرة الازدواج الضريبي الدولي. ولكن

١- د. خالد سعد زغلول حلمي (تنازع القوانين في المجال الضريبي)، المرجع السابق، ص١١.

كما نعرف وعلى أثر زيادة ظاهرة العولمة فإن العلاقات بين الأفراد وبين المشروعات لا تقتصر على حدود دولة واحدة، وإنما تتعدى – في الغالب– الحدود الدولية. ومن ثم ظهرت الجهود الدولية لوضع بعض القواعد التي تهدف إلى منع الازدواج الضريبي الدولي، وكذلك إلى مكافحة التهرب الضريبي الدولي، وبرزت هذه الأهداف في الندوة الدولية التي عُقدت في جنيف في شهر نيسان ١٩٢٣ تحت رعاية عصبة الأمم[١].

كانت ثمرة الجهود الدولية وضع معاهدات نموذجية جماعية يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخول والثروات وكذلك على الأشخاص المكلفين بها[٢]. حيث كان لابد من مكافحة التهرب الضريبي الدولي من خلال التعاون الدولي لتبادل المعلومات في شكل اتفاقيات ومعاهدات ثنائية.

من هذه الجهود جهود عدة منظمات أهمها OECD[٣]، منظمة الأمم المتحدة ومجلس الاتحاد الأوربي، أوصت المنظمات بضرورة تبادل المعلومات مع الجنات الضريبية، وعقدت اجتماعاتٍ كثيرةً مع كبار الاقتصاديين المتخصصين في الضريبة لمواجهة التهرب الضريبي وأهم الإجراءات والتوصيات التي خلصت إليها ندرجها فيما يأتي:

---

[١] - د. محمد الحلاق " التهرب الضريبي الدولي"، المرجع السابق، ص٦٥.

٢- د. السيد عبد المولى(الضرائب والمعاملات الدولية)، دار النهضة، القاهرة،١٩٩٧، ص٣.

٣- منظمة OECD اختصار من Organization for Economic Co-operation and Development وهي منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تأسست في عام ١٩٦١ وتضم تلك المنظمة عدد ٣٠ من الأعضاء الحكوميين.

– **مساهمة منظمة الأمم المتحدة:** تبنى المجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة القرار ١٤/١٩٧٨ أنموذج اتفاق يتضمن خطوات مكافحة التهرب الضريبي، منها[١]:

١– التحقق من الصيغ المستخدمة في التهرب الضريبي، هذا فيما يخص المبادلات التجارية الجارية على المستوى الدولي.

٢– مناقشة كل الحلول التي يمكن تقديمها لمشاكل التهرب الضريبي، كدراسة الحالات التي يكون فيها تبادل المعلومات الخاص بالمسائل الضريبية ذات أهمية لمكافحة التهرب، ودراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب.

بدورها عقدت منظمة OECD ومنظمات أوروبية في السنوات الأخيرة اتفاقيات ثنائية بقصد التقليل من انتشار ظاهرة التهرب الدولي، خصوصاً مع الأزمة المالية التي مر بها العالم في أواخر ٢٠٠٨، التي أدت إلى إفلاس أكبر الشركات والمصارف أهمها ليمان براذرز، (الذي كان إفلاسه أهم أسباب الأزمة المالية العالمية)، وتسببت بآثارٍ سلبية وخطرة أضرت بالاقتصاد العالمي. لهذا فمحاربة التهرب الضريبي على المستوى الدولي مشروط بالحصول على المعلومات، خصوصاً ما يتعلق بالجنات الضريبية التي يُعتبر من أهم خصائصها غياب تبادل المعلومات.

كذلك تطرقت منظمة OECD في اجتماعها في ٢١ كانون الثاني ٢٠٠٨ حول إدارة الضرائب إلى وضع برامج لتخفيض الأعباء الإدارية الناتجة عن القواعد والقوانين الضريبية في بعض البلدان.

١-تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة، القرار ١٤/١٩٧٨.WWW.IMF.ORG.

(كما عقدت OECD خامس اجتماع حول الإدارة الضريبية في باريس في أيار ٢٠٠٩، أهم ما جاء فيه هو التعاون لتحسين الإدارة الضريبية في العالم وإعطاؤها فعالية أكثر لخدمة المكلف وتطوير النظام الضريبي على المستوى الوطني والدولي، وضرورة مواصلة الجهود لمراقبة التشريعات الضريبية لتكون أكثر شفافية خصوصاً في القطاع المصرفي، والتحاور مع الأفراد الأكثر ثراءً لدفعهم لاحترام واجباتهم الضريبية. لهذا الغرض طالب الاجتماع بخلق وحدات خاصة مكلفة بالأفراد الأكثر ثراءً، وهذه الخطوة مهمة لمسؤولي إدارة الضرائب من خلال هؤلاء الأفراد ومقاضاتهم في حالة تهربهم)[١].

وفي إطار التنسيق الضريبي الدولي لمكافحة التهرب الضريبي، توصلت دول مجموعة العشرين في قمتها المنعقدة في مدينة كان الفرنسية، إلى معاهدة جديدة لتعزيز مكافحة التعاون الضريبي تحت رعاية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وقالت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في بيان لها إن المعاهدة تنص على تبادل تلقائي للمعلومات، وإجراءات تفتيش متزامنة ومتعددة المستويات، والتعاون في استعادة أموال الضرائب المهربة، كما أن المعاهدة تنص أيضا على "ضمانات متينة" لحماية سرية المعلومات المتبادلة. وذكرت المنظمة أن مجموعة العشرين أطلقت منذ العام ٢٠٠٩م مبادرة لضم الدول النامية إلى مكافحة التهرب الضريبي، معربة عن أملها في أن ينضم العديد من هذه الدول للمعاهدة التي تم التوصل إليها[٢].

١- زهرة حبو "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد٢٧، العدد الأول، ٢٠١١، ص٤٣٢-٤٣٣.

٢- مجموعة العشرين تقر معاهدة جديدة لمكافحة التهرب الضريبي منشورة على الشبكة العنكبوتية في السبت الموافق ٢٠١١/١٢/٣ ساعة الدخول ١٥:١٠م على الموقع:

.http://www.youm7.com

ومما كان ملفتاً للانتباه استباق بريطانيا لقمة الدول الصناعية الكبرى في إيرلندا الشمالية التابعة لبريطانيا، حيث ركزت بريطانيا على معالجة الجنات الضريبية، بإبرام اتفاق مع الأقاليم التابعة لها لمكافحة التهرب الضريبي، حيث توصلت بريطانيا إلى اتفاق مع جنات ضريبية في الخارج وقعت من خلاله عشرة أقاليم ومناطق تتمتع بالحكم الذاتي وتتبع للتاج البريطاني على بروتوكولات عالمية لمشاركة المعلومات. وتعهّدت تلك المناطق التي تعد من أكبر الجنات الضريبية في العالم بوضع خطط تتعلق بكيفية توفير مزيد من المعلومات عن ملكية الشركات الوهمية، التي تستخدم عادة لإخفاء الثروات والأرباح[١].

وقررت قمة الدول الصناعية الكبرى المنعقدة في إيرلندا الشمالية في ١٧ حزيران ٢٠١٣ تشكيل جبهة موحدة لمكافحة التهرب الضريبي التي تعاني منه دولها، حيث أرجع مجموعة الثماني سبب العجز في الميزانية في بلادهم إلى التهرب الضريبي، فوفقًا للمعلومات فإن أوروبا تفقد أكثر من ١٠٠ مليار يورو سنويًّا بسبب التهرب الضريبي[٢].

وفي إطار جهود مكافحة التهرب الضريبي الدولي اقترح خبراء منظمة الأمم المتحدة المتخصصون الآتي:

أولاً: إنشاء شبكة عالمية متكاملة للضرائب ترتكز على جهود الحكومات لنشر أفضل الطرق، وتحديد النقاط المهمة في مجال المساعدة التقنية لجباية الضرائب عبر حدود

١- توجه بريطاني للحد من تأثير الجنات الضريبية في التهرب الضريبي الدولي منشور على الشبكة العنكبوتية تم الدخول يوم الخميس ٢٠١٣/٦/٢٠ ساعة الدخول ٠٠:٩ص على الموقع:
http://www.alarab.co.uk/

٢- قمة الدول الصناعية الكبرى مقالة منشورة على الشبكة العنكبوتية في الاثنين الموافق ٢٠١٣/٨/١٢ ساعة ٠٠:١٠م منشور على الموقع:
http://elbadil.com/

الدول. وهذه الشبكة المقترحة من خلال النقاش الذي دار بين موظفي البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وممثلي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لن تكون مؤسسة جديدة، بل ستكون عبارة عن تكتل من المعلومات والموارد المتداولة فيما بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ثانياً: تعيين لجنة من الخبراء الماليين من قبل الأمين العام للأمم المتحدة، وهذا في سنة ٢٠٠١، بغرض تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب، لها مهمات عديدة منها: تقديم المساعدة التقنية للدول، وتأمين منتدى لتطوير المعايير العالمية للضرائب، أيضاً مراقبة نمو الضرائب، والحد من المزاحمة والمنافسة الضريبية غير المنطقية الهادفة إلى استقطاب الشركات عابرة القوميات، وقيامها بالتحكيم في النزاعات العالمية المتعلقة بالأمور الضريبية. وأخيراً، أن يعهد إلى تلك المنظمة بمهمة إحداث اتفاق عالمي حول صيغة متكاملة لفرض الضرائب على الشركات عابرة القوميات[١].

لكن واقع الحال يشير إلى العديد من الصعوبات التي تواجه هذه الاتفاقيات من حيث تنفيذها، فالكثير من الأنظمة التي تعتمد نظام السرية المصرفية عارضت إلغاء هذه السرية[٢]، وواجهت المجتمع الدولي مُعتبرةً إلغاء السرية المصرفية تعدياً على

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٩٠.

٢- تعد هولندا أكثر البلدان شعبية بالنسبة للشركات عابرة القوميات في أوربا بسبب انخفاض العبء الضريبي فيها كما تصنفها السلطات الضريبية الأمريكية كإحدى أكبر الملاجئ الضريبية في أوربا راجع في ذلك:

٣-Brigitte Unger " Money Laundering, Tax Evasion, Capital Flight, Tax Havens, the Rule-based and the Risk Based Approach: Keep it Simple" Working papers, Utrecht School of Economics, Paper prepared for the Transnational Institute Seminar on Money Laundering, Tax Evasion and Financial Regulation, 12th and 13th June, Amsterdam, 2007.

بحث منشور على الشبكة العنكبوتية تم الدخول في ٢٠١٣/٣/٢٥ الاثنين الساعة ١١:٠٠ ص منشور على الموقع:
http://search.4shared.com

سيادتها[١]، فنجد مثلاً سويسرا وهي عضو في منظمة OECD كانت ترفض توقيع معاهدة مكافحة التهرب الضريبي الموقعة بين دول المنظمة، إلا أننا نلاحظ تغييراً ملحوظاً في موقف الحكومة السويسرية، حيث قررت رفع السرية عن الحسابات المصرفية في بنوكها في قمة العشرين المنعقدة في مدينة كان الفرنسية ٢٠٠٩، إذ كانت تعد سويسرا وغيرها من الدول التي ترفض التعاون في إطار تبادل المعلومات من أهم الجنات الضريبية في العالم[٢].

أما بالنسبة لدول العربية فقد عمدت الإمارات العربية على سبيل المثال إلى تحديث تشريعاتها توافقاً مع ما ورد في النصوص الدولية، حيث أصدرت التعميم رقم ٢٠٠٠/٢٤ في تاريخ ٢٠٠٠/١١/١٤، والموجّه إلى كل المصارف وشركات الصرافة والمؤسسات المالية الأخرى العاملة في دولة الإمارات، وقد دعت بموجبه المصارف والمؤسّسات المالية، عند فتح أي حساب مصرفي، إلى التحقق من هوية العميل المصرفي فضلاً عن الاحتفاظ بنسخ عن المستندات المطلوبة من العميل المصرفي[٣].

وبالنتيجة فإن التنظيمات والنشرات الدورية والإعلامية وأحكام القضاء تكتسب أهمية كبيرة لدراسة المظاهر الوطنية للحق الضريبي الدولي، والحق الضريبي الداخلي. مما يظهر أن مكافحة ازدواجية التكليف ليست موضع اهتمام بالدرجة الأولى للمشرع أو للإدارة[٤].

١- أنطوان جورج سركيس (السرية المصرفية في ظل العولمة)، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٨، ص٣١٧.

٢- تغير الموقف السويسري فيما يتعلق بالسرية المصرفية، الأخبار الاقتصاد، منشور على الشبكة العنكبوتية، تم الدخول في يوم الأربعاء الموافق ٢٠١١/١٠/٥ في الساعة ٠٠:٦م على الموقع: http://arabic.euronews.net/

٣- أنطوان جورج سركيس(السرية المصرفية في ظل العولمة)، نفس المرجع، ص٣٢٥.

٤ - د. محمد الحلاق " التهرب الضريبي الدولي"، المرجع السابق، ص٦٩.

واعتقد أنه وعلى الرغم من الجهود الدولية المبذولة ومحاولات التنسيق الضريبي دولياً في مكافحة التهرب الضريبي الدولي[١]، إلا أننا نجد بأن التنسيق الضريبي بين الدول– سواء في الاتفاقيات النموذجية أم المعاهدات الثنائية– تحكمه المصالح الخاصة بكل دولة، حيث نلاحظ وجود بعض الدول التي تسعى لجذب الاستثمارات من خلال تقديم التسهيلات المصرفية والإعفاءات الضريبية، وبالتالي تحاول هذه الدول جاهدة التمسك بكل ما من شأنه جذب الاستثمارات الأجنبية والحفاظ عليها. لذلك من الطبيعي أن نجد سيطرة الشركات العملاقة كالشركات عابرة القوميات على الاقتصاد العالمي واستغلالها للدول النامية، مما يجعل الدول النامية أمام خيارين، إما أن تُحجم عن استقدام الاستثمارات وتقديم الحوافز الاستثمارية للشركات عابرة القوميات، وبالتالي فقدان حصيلة ضريبية هامة تساهم بشكل فعال في رسم السياسة المالية للدولة، أو أن تقدم الدول النامية امتيازات وتسهيلات أهمها الإعفاءات الضريبية، بالتالي الدخول في المنافسة الضريبة التي تمنح الشركات عابرة القوميات المزيد من خيارات التهرب مما يدفع بالشركات عابرة القوميات لاستغلال هذا الأنظمة الضريبية المحفزة للاستثمارات الدولية، والتهرب من دفع المستحقات الضريبية، وبهذا تتضرر الدول النامية بحرمان خزينتها من جزء هام من إيراداتها الضريبية، وبالتالي تعجز تلك الدول عن بلوغ الغاية المرجوة من هذه المزايا التشجيعية والإعفاءات الضريبية.

لذلك نجد بأن منح الدول الإعفاءات الضريبية للشركات عابرة القوميات يجب أن يكون جزئياً ولمدة محدودة، كأن تعفى ٥٠% من الأرباح التي تحققها الشركة في الدولة

١- ظهرت نظرية التنسيق الضريبي بهدف منع الازدواج الضريبي الدولي الذي يستنفذ الجانب الأكبر من أرباح الشركات ويُحد من حجم الاستثمارات الدولية، ومنع التهرب الضريبي الدولي الذي يؤثر سلباً، في الأدوار التي تقوم بها الضريبة على صعيد كل دولة في جميع المجالات. د. محمد خير عكام مقالة بعنوان "التنسيق الضريبي بين الدول" منشورة على الشبكة العنكبوتية، تم الدخول يوم السبت الموافق ٢٠١٢/٥/١٢ في الساعة٠٠:٦م على الموقع:
http://www.scribd.com/doc

المضيفة من جميع الضرائب والرسوم لمدة خمس سنوات أو أقل من تاريخ مباشرتها لنشاطها.

الفصل الثاني

دور المنشأة الثابتة في التهرب الضريبي الدولي

الفصل الثاني

دور المنشأة الثابتة في

التهرب الضريبي الدولي

غني عن البيان أن الهدف الأساسي للشركات عابرة القوميات هو تحقيق أقصى ربح وبأقل التكاليف من خلال تحمل أقل عبءٍ ضريبي ممكن، لذلك تلجأ تلك الشركات إلى التهرب الضريبي عن طريق آليات متعددة، وهي: آلية المنشأة الثابتة، وآلية الجنات الضريبية، وآلية التسعير التحويلي. وعلى اعتبار أن موضوع بحثنا يقوم على إبراز دور المنشأة الثابتة في التهرب الضريبي الدولي، لذلك سنوضح في هذا الفصل نظرية المنشأة الثابتة في المبحث الأول، والمشكلات التطبيقية لنظرية المنشأة الثابتة في المبحث الثاني.

المبحث الأول
نظرية المنشأة الثابتة

قبل الخوض في غمار نظرية المنشأة الثابتة كأداة للتهرب الضريبي الدولي، لابد من التعرف أولاً إلى الشركات عابرة القوميات، على اعتبار أن التهرب بواسطة المنشأة الثابتة لا يتم إلا من خلال الشركات عابرة القوميات، لذلك سنوضح مفهوم الشركات عابرة القوميات، وخصائصها في المطلب الأول، ومن ثم نوضح ماهية المنشأة الثابتة في المطلب الثاني.

المطلب الأول

الشركات عابرة القوميات

إنّ فكرة التهرب الضريبي فكرة قديمة حديثة، ويرجع انتشارها في الوقت الحاضر– لاسيما على المستوى الدولي– إلى الانفتاح الاقتصادي من جهة، وإلى اتساع حجم التجارة الدولية، واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد الدولي من جهة أخرى[١]، وإذا كانت التشريعات الداخلية قد استطاعت الحد بشكل كبير من التهرب الضريبي الداخلي، إلا أن الوضع مختلف تماماً بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي، الذي غالباً ما يتم عبّر الشركات عابرة القوميات، التي تستحوذ على نسبة كبيرة من حجم التجارة وحركة المبيعات بما تملكه من قدرات تكنولوجية عالية وإمكانيات وموارد فنية هائلة[٢]، لذلك سنتعرف إلى مفهوم الشركات عابرة القوميات في الفرع الأول، وخصائص تلك الشركات في الفرع الثاني.

١- د. محمد خالد المهايني (التهرب الضريبي وأساليب مكافحته)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ٢٠١٠، ص٧١.

٢- بن حاج جيلالي مغراوة فتحية- حفيفي صليحة "الشركات متعددة الجنسيات بين تطبيق الاقتصاد الحقيقي وتفعيل الاقتصاد الافتراضي"، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، الملتقى العلمي الدولي الخامس حول الاقتصاد الافتراضي وانعكاساته على الاقتصاديات الدولية، ص٤، مقالة منشورة على الشبكة العنكبوتية تم الدخول في الساعة ٩:٠٠م في يوم الخميس الموافق ٢٠١٣/٢/٢٨ في الموقع:

.http://iefpedia.com

الفرع الأول

مفهوم الشركات عابرة القوميات

بدايةً، علينا توضيح مدى واقعية مصطلح الشركات عابرة القوميات، من خلال استعراض المسميات التي أطلقها المتخصصون على دراسة هذه الظاهرة، ومن ثم نتطرق إلى تعريف الشركات عابرة القوميات وفق الفقه الاقتصادي والقانوني.

فعلى الرغم من كون **مصطلح الشركات دولية النشاط** يُظهر تأثيرات هذه الشركات على الاقتصاد العالمي، واقتصاد الدول النامية، بالإضافة إلى أن الاهتمام العالمي لهذه الظاهرة جاء نتيجة ممارسة نشاطها على المستوى الدولي، وبالتالي أصبحت لها تأثيرات معينة، إيجابية أو سلبية على اقتصاديات العالم بصفة عامة، وعلى الدول النامية بصفة خاصة، إلا أن هذا المصطلح يعد مصطلحاً عاماً يطلق على الشركات المختلفة ذات النظرة العالمية في القيام بمشروعاتها. فالشركات دولية النشاط تعمل في أي عمل من الأعمال الدولية، ابتداءً من التصدير والاستيراد والتراخيص، وانتهاءً بعمليات التصنيع الشامل في عدد من الدول. فالشركة دولية النشاط عندما تصل إلى هذه المرحلة الأخيرة، فإنها تصبح شركة عابرة للقوميات، وتعتبر تبعاً لهذا المفهوم، نوعاً متطوراً من الشركات دولية النشاط تشتغل في الإنتاج الدولي في عدد من الدول، ولها آمال دولية في إدارتها واتخاذ قراراتها[١]،كما أن الشرط الأساسي والمميز في الشركات عابرة القوميات هي أن تمارس نشاطاً إنتاجياً عبر

١- د. محمد عبده سعيد إسماعيل (الشركات المتعددة الجنسية ومستقبلها في الدول النامية)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٨٦، ص١٤.

الدول، وليس مجرد نشاط تصديري أو غيره من الأنشطة الدولية كما هو حال الشركات دولية النشاط[١].

كما أن **مصطلح الشركات متعددة الجنسيات** يعد خطأً فادحاً، فالأخذ به يجعل رأس المال الدولي كلاً واحداً غير قابل للانقسام، كما أن القول بتعدد جنسيات هذه الشركات يوحي بأنه ليس لها قومية محددة تنتمي إليها وتقف خلفها لتساندها في أوقات الأزمات والخطر، في حين أن الوقائع التاريخية تشير إلى خلاف ذلك تماماً[٢]، ويكفي للتدليل على ذلك ما حدث في شيلي عام ١٩٧٣، عندما تم تنحية السلفادور الليندي عن الحكم بواسطة شركة التلغراف والتلفون الأمريكية بمساندة الحكومة الأمريكية[٣].

أما **مصطلح الشركات عابرة القوميات**، فقد استقرت عليه حالياً منظمة الأمم المتحدة في دراساتها وأبحاثها وتقاريرها. على اعتبار أن عمل هذه الشركات يتم عبر الحدود الإقليمية والقومية للدول، دون أن تكون مملوكة لعدد من الدول تحمل جنسية كل منها على حدة، ومن ثم يصبح مصطلح "الشركات عابرة القوميات" هو الأدق والأكثر تعبيراً عن هذه الظاهرة.

يُلاحظ أن الشركات عابرة القوميات شركات عالمية ذات كيان يتعدى الحدود الإقليمية للدول، في حين أن نصوص التشريع الداخلي، تقتصر على الحدود الإقليمية، وبالتالي تعجز المفاهيم القانونية القائمة عن استيعاب هذه الظاهرة ذات الطابع العالمي،

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص١١٠.
٢- للتوسع في ذلك راجع: د.جميل عبد الرحمن صابوني، نفس المرجع، ص١٠٩-١١٠-١١١.
٣-د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٣٦.

وعليه فلا يوجد أي نظام قانوني وطني يمكنه أن يستوعب جوانب هذه الظاهرة كافة، وبالنتيجة فإن الشركات عابرة القوميات تستفيد كثيراً من الوضع القائم على التفاوت بين الواقع والقانون، نتيجة تمسك كل دولة بالسيادة الإقليمية للضريبة، وتسعى جاهدةً للإبقاء عليه بشكل عام.

فضلاً عن ذلك فإن هذه الشركات تسيطر على ٣٣% من أصول الإنتاج العالمية، وعلى ٧٥% من مراكز البحث والتطوير، كما أنها تقوم بتشغيل ثلاثة وسبعين مليون عامل، إضافة لما توفره من فرص عمل غير مباشرة[١]، فالشركات عابرة القوميات باتت تملك الأصول الرأسمالية وتتحكم في الاقتصاد العالمي، وتعد الولايات المتحدة هي القوة المسيطرة حالياً[٢]. وإن كان يمكننا القول بأن الشركات عابرة القوميات تضيق الفجوة التقنية بين الدول المتقدمة والدول النامية، إلا أنها محتكرة وبشدة لهذه التقنيات ولأساليب الإدارة والتسويق[٣].

أما فيما يتعلق بتعريف الشركات عابرة القوميات، فإن الأمر لم يستقر على تعريف موحد وشامل، وإنما تعددت التعريفات بتعدد اختصاصات الفقهاء واتجاهاتهم، فهناك التعريف الاقتصادي للشركات عابرة القوميات، وهو الأسبق وجوداً، ولكن التعريف القانوني الذي وجد بصورة لاحقة، كان الأكثر دقة.

١- د. دريد محمود علي (الشركة المتعددة الجنسية)، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩، ص٩.
٢- د. أحمد عبد العزيز- د. جاسم زكريا الطحان- د. فراس عبد الجليل (الشركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (٨٥)، ٢٠١٠، ص١١٥.
٣- نلاحظ بأن رغبة الشركات عابرة القوميات بتصدير رأسمالها في شكل استثمارات أجنبية من جهة، ورغبة الدولة باستضافة تلك الاستثمارات مسألة خاضعة لعملية معقدة، فهذا الموضوع مرتبط بكيفية تحقيق موازنة دقيقة بين تعظيم الأرباح وتقليل المخاطر المتوقع مواجهتها من جهة، وكيفية تقييم الدولة المضيفة لمنافعها وكلفتها الاقتصادية والاجتماعية من جهة ثانية.

مهما يكن، يجب أن نؤكد بدايةً على أن الشركة عابرة القوميات تتمثل حقيقةً في شركة ضخمة تسمى الشركة الأم، ترتبط بها اقتصادياً وإدارياً مجموعة من الشركات المستقلة قانوناً والمنتشرة في دول متعددة، مما يجعلها تشكل مجموعة واحدة.

وفي رأينا إن مصطلح الشركة عابرة القوميات إنما يُراد به الشركة الأم فقط، وليس كما يرى جانب كبير من الفقه بأنه يطلق على مجموعة الشركات بأكملها. ولا يتنافى مع هذا الرأي أن الشركة الأم وشركاتها التابعة مع بعضها تشكل كياناً اقتصادياً واحداً، ولكنها قانوناً تبقى كيانات مستقلة عن بعضها البعض، ولا أدل على ذلك من أننا عندما نورد أي شركة من هذا النوع على سبيل المثال أو الدراسة فإن القصد يذهب تلقائياً وبصورة مباشرة نحو الشركة الأم، فنقول مثلاً (شركة جنرال إلكتريك الأمريكية أو شركة فيليبس الهولندية)[١].

أولاً–التعريف الاقتصادي للشركات عابرة القوميات:

لم يستقر الفكر الاقتصادي في الواقع على تعريف واحد للشركة عابرة القوميات، بل تعددت المفاهيم بتعدد الاتجاهات الاقتصادية التي تناولت هذه الظاهرة بالتحليل. ويمكن أن تنضوي تلك التعريفات تحت صيغة المعايير الآتية:

١. المعيار الكمي:

(ووفقاً لهذا المعيار توصف شركة ما بأنها عابرة للقوميات إذا كانت شركة ضخمة عملاقة. ولكن أنصار هذا المعيار اختلفوا في ضابط ضخامة الشركة،

١-د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص١٠١.

فأخذ بعضهم بمدى امتداد نشاط الشركة إلى الدول الأخرى. ومع ذلك فإنهم لم يتفقوا على عدد الدول التي إذا امتد إليها نشاط الشركة تعدّ شركة ضخمة. وبالتالي تكون شركة عابرة للقوميات. فاشترط بعضهم أن تمارس الشركة عابرة القوميات نشاطها في ست دولٍ على الأقل، ووجدوا نتيجةً لذلك أنه في التقرير الصادر عن مجلة FORTUNE الأمريكية لعام ١٩٦٩ بشأن أكبر (٥٠٠) شركة أمريكية عاملة في مجال التصنيع والصناعات الاستخراجية، توجد فقط ١٨٧ شركة منها يمكن اعتبارها شركات عابرة للقوميات، وهذا لأنها كانت تمارس نشاطها الصناعي و الاستخراجي في ٦ دولٍ على الأقل، أما البقية فلا تعتبر كذلك)[١].

وبعضهم الآخر اعتمد حجم المبيعات الخارجية للشركة كضابط للتعريف بضخامتها، فإذا بلغت مبيعاتها الخارجية نسبة معينة مقارنة بمبيعاتها السنوية، كأن تبلغ٢٥%منها، أو كأن لا تقل عن مئة مليون دولار، كانت شركة ضخمة وبالتالي أمكن اعتبارها شركة عابرة للقوميات[٢].

إلا أنه يؤخذ على **المعيار الكمي** وضع حداً أدنى لعدد الدول التي يجب أن يمتد إليها نشاط الشركة، أو حداً لمبيعاتها الخارجية. وبالتالي نجد أن هذا التحديد هو تحديد شكلي لا يمكن من خلاله بناء تعريف موضوعي جامع ومانع للشركات عابرة القوميات، إذ ليس من المنطق القانوني أن نصف شركة بأنها عابرة للقوميات، بمجرد امتداد نشاطها إلى ست دول، في حين لا نضفي

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني، نفس المرجع، ص١٠٢.
٢-د. دريد محمود على (الشركة المتعددة الجنسية)، المرجع السابق، ص٢٠.

هذا الوصف على شركة أخرى يمتد نشاطها إلى عدد أقل من الدول، على الرغم من توافر كل سمات وخصائص الشركات عابرة القوميات في كلا الشركتين. وبالتالي لم يُفضِ هذا الاتجاه إلى تقديم تعريف دقيق للشركات عابرة القوميات، بل يقتضي الأمر البحث في جوهر تلك الشركات لا في حجمها وكمية نشاطها الخارجي.

٢. المعيار التنظيمي:

ومقتضى هذا المعيار أنه يلزم لكي تكون الشركة عابرة للقوميات أن تكون هناك إدارة مركزية عليا، تتولى وضع السياسة الاقتصادية العامة للشركة، وإصدار القرارات ذات الأهمية، كتلك المتعلقة بكيفية الاستثمار ومكانه ومداه، وتتمثل هذه الإدارة المركزية في الشركة الأم. فالعنصر الضابط في تحديد ما إذا كانت الشركة عابرة للقوميات، حسب هذا المعيار، هو مدى مركزية سياستها وتكامل العمليات الأساسية بين فروعها.

ويمكن **تعريف الشركة عابرة القوميات** وفق هذا المعيار بأنها:
(تلك الشركة التي تدار بصورة مركزية كما لو كانت شركة واحدة، تعمل في منطقة جغرافية شاسعة، لا تفصل بين أجزائها حدود دول)[١].

فالمعيار التنظيمي الذي يعتمد مدى مركزية الإدارة لوصف شركة بأنها عابرة للقوميات من عدمه، فهو معيار مرن ونسبي، ولا يمكن بناء تعريف دقيق

١- د. دريد محمود علي، نفس المرجع، ص٢١.

للشركات عابرة القوميات استناداً عليه، فمركزية الإدارة متغيرة بين شركة وأخرى، حيث نجد في بعض الشركات أن الشركة الأم تطلع على دقائق الأمور المتعلقة بشركاتها التابعة، بينما نلاحظ العكس في شركات أخرى، حيث تتمتع الشركات التابعة بمقدار أكبر من الحرية في إدارة وتوجيه مصالحها ونشاطها.

بناءً على ما تقدم ، يُلاحظ أن هذه المعايير حاولت إيجاد تعريف خاص بالشركات عابرة القوميات، بالاعتماد على الخصائص والسمات المميزة لهذه الشركات حيث تتجلى أهمية التعريفات الاقتصادية عموماً في توضيح مفهوم الشركات عابرة القوميات، وبيان سماتها وخصائصها، ولكنها تقتصر على معايير تُظهر الإطار الشكلي فقط لهذه الشركات دون إعطائها تعريفاً قانونياً دقيقاً.

ثانياً–التعريف القانوني للشركات عابرة القوميات:

ليس من السهولة بمكان التوصل إلى تعريف قانوني واضح ومتفق عليه للشركة عابرة القوميات. ويرجع ذلك إلى الفراغ التشريعي الذي تعمل في ظله هذه الشركة[١]. بالإضافة لتعدد وجهات النظر حول الشركة عابرة القوميات كشركة واحدة ضخمة امتد نشاطها عبر العالم من خلال شركات أخرى تابعة لها، وبين النظر إليها كمجموعة شركات[٢].

١- د. دريد محمود علي، نفس المرجع، ص٢٥.
٢- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص١٠٣.

أما عن تعريف هذه الشركات، فهنالك من يعرفها بأنها: (شركات تمارس أنشطتها في عدة دول مختلفة، إلا أن سلطة اتخاذ القرار فيها تتركز في دولة واحدة، وأن فروعها تخضع لقوانين كل دولة كائنة بها)[١].

وبالرغم من أهمية هذا التعريف في إبراز سلطة اتخاذ القرار، إلا أنه لم يبين طبيعة هذه السلطة بين الشركة الأم ومجموع الشركات التابعة، والتي يشترط أن تكون سلطة إدارية واقتصادية للشركة الأم، كفيلة بالسيطرة على الشركات التابعة عن طريق المساهمة في رأسمال كل شركة من شركات المجموعة.

كما عرفها جانب من الفقهاء بأنها: (شركة أم تسيطر سيطرة مالية بصورة مباشرة أو غير مباشرة على مجموعة من الشركات التابعة التي تسمى الشركات الوليدة)[٢].

يُركز هذا التعريف على توضيح العناصر القانونية الأساسية في الشركات عابرة القوميات، إلا أنه اعتبر نشاط الشركة الأم في مختلف الدول قاصراً على الشركات التابعة، وهنا اعتقد أن الشركات عابرة القوميات قد تعتمد أيضاً على كيانات غير مستقلة قانوناً، تسمى فروع ومكاتب لتمثيل تلك الشركات في الدول المختلفة، ولا تتمتع أصلاً بشخصية اعتبارية[٣]. وتعزيزاً لما سبق فإننا حين نلاحظ صورية الاستقلال القانوني نجد تناقضاً واضحاً بين الاستقلال القانوني لكل شركة من الشركات ضمن المجموعة وبين تبعيتها الاقتصادية للشركة الأم. إذ إن كل شركة من الشركات التابعة

١-د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٣٧.
٢- د. دريد محمود علي (الشركة المتعددة الجنسية)، المرجع السابق، ص٢٨.
٣- د. جميل عبد الرحمن صابوني، المرجع السابق، ص١٠٥.

الداخلة ضمن مجموعة الشركة عابرة القوميات، وإن كانت تتمتع بشخصية قانونية مستقلة، إلا أنها تخضع لنظام قانوني مختلف، هو النظام القانوني للدولة المضيفة، فهذا الاستقلال القانوني لا يُعدو أن يكون وهماً خادعاً ومظهراً خارجياً فقط. وتعليل ذلك أن كل الشركات التابعة ليست في الواقع سوى وحدات يكمل بعضها بعضاً من الناحية الاقتصادية. وطالما أنها تشكل مع الشركة الأم شركة واحدة من الناحية الاقتصادية، فكأن الشركات التابعة هي أطرافٌ لجسدٍ واحد تمثله الشركة الأم. وفي نهاية المطاف تستلزم الوحدة الاقتصادية (السيطرة الاقتصادية) بين مجموع الشركات التزام الشركات التابعة بالاستراتيجية الاقتصادية التي تضعها الشركة الأم، وبالتالي خضوعها للأدوات القانونية المستمدة من قانون الشركات، مما يؤكد لنا عدم الاستقلال القانوني للشركات التابعة، وهذا الأمر الذي يميز الشركات عابرة القوميات عن مجموعة الشركات التي تتم بأساليب تعاقدية[١]. مما يؤكد لنا صورية الاستقلال القانوني للشركات التابعة.

وأخيراً، نجد تعريفاً دقيقاً للشركة عابرة القوميات بأنها:

(شركة رأسمالية ضخمة، تمارس نشاطها الاقتصادي من خلال كيانات اقتصادية منتشرة في دولٍ متعددة. أياً كانت الطبيعة القانونية لهذه الكيانات سواء–كانت فروعاً لهذه الشركة، أو شركات منتسبةٍ لها ويملكها رأس المال المحلي في البلد المضيف، أو شركات مختلطة– فكلها خاضعةً اقتصادياً وتكنولوجياً لسيطرة الشركة الأم وفقاً لاستراتيجيتها الشاملة الموحدة)[٢]. هذا التعريف اشتمل على ماهية الشركات عابرة القوميات، وبنائها التنظيمي، وتناول نشاط الشركة الأم بشكل موسع، بحيث تضمن كل

١- د. دريد محمود علي، المرجع السابق، ص٢٧-٢٨.
٢- د. جميل عبد الرحمن صابوني، المرجع السابق، ص١٠٨.

الكيانات الاقتصادية التي تخضع لسيطرتها الاقتصادية والتكنولوجية، سواء تمتعت بالشخصية الاعتبارية والاستقلال القانوني أم بقيت ضمن المكونات التنظيمية للشركة الأم دون شخصية اعتبارية.

مما تقّدم من تعريفات القفه القانوني للشركات عابرة القوميات، نجد أنه يمكننا أن نحدد العناصر القانونية لتلك الشركات بما يأتي:

١. وجود مجموعة شركات أو فروع أو مكاتب تمارس نشاطها في دول مختلفة.

٢. أن يكون موضوع نشاط هذه المجموعة التابعة هو الاستثمار الأجنبي في مختلف تلك الدول، سواء كان استخراجياً أم صناعياً أم تجارياً أم خدمياً.

٣. خضوع هذه المجموعة لسيطرة اقتصادية وإدارية موحدة، من خلال استراتيجية موحدة تضعها الشركة الأم.

ونخّلص مما سبق، إلى تعريف الشركات عابرة القوميات بأنها:

(شركات رأسمالية ضخمة تمارس أنشطة استثمارية بين عدة الدول عن طريق شركات تابعة أو فروع أو مكاتب تخضع لسيطرة الشركة الأم اقتصادياً و تكنولوجياً في إطار استراتيجية موحدة تضعها الشركة الأم).

الفرع الثاني

خصائص الشركات عابرة القوميات

تتمتع الشركات عابرة القوميات التي تعد من أهم ملامح ظاهرة العولمة أو النظام الاقتصادي المعاصر بالعديد من السمات التي تميزها وتحدد دورها وتأثيرها في النظام الاقتصادي العالمي، ومن أهم هذه الصفات:

أولاً- ضخامة الحجم: تتميز هذه الشركات بضخامة حجمها، وتمثل كيانات اقتصادية عملاقة، ومن المؤشرات التي تدل على هذا، حجم رأسمالها وحجم استثماراتها وتنوع إنتاجها وأرقام المبيعات والإيرادات التي تحققها، والشبكات التسويقية التي تملكها، وحجم إنفاقها على البحث والتطوير، فضلاً عن هياكلها التنظيمية وكفاءة إدارتها. ولكن أهم مقياس متبع للتعبير عن سمة الضخامة لهذه الكيانات الاقتصادية العملاقة، يتركز في المقياس الخاص برقم المبيعات السنوية أو ما يطلق عليه (رقم الأعمال). ووفقاً لهذا المقياس بلغ مقدار مبيعات الشركات عابرة القوميات عام ٢٠٠١ حوالي (١٩) تريليون دولار، وهو يعادل ضعف قيمة الصادرات العالمية في العام المذكور. يضاف إلى ذلك أن هذه الشركات تمارس نشاطها في دول متعددة، توفر الكثير من فرص العمل. ووفقاً لتقرير الاستثمار العالمي لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية لسنة ٢٠٠٢ بلغ عدد العاملين في هذه الشركات عام ٢٠٠١ نحو(٥٤) مليون عامل[١]. ولكن واقع الحال يُشيرُ إلى زيادة طفيفة في معدلات العمالة مقارنة بمعدلات الأرباح، الأمر الذي يعكس تمكن هذه الشركات من تحقيق زيادات كبيرة في الإنتاجية باستعمال فنون الإنتاج كثيفة الاستخدام لرأس المال والأكثر استخداماً للتكنولوجية المتقدمة[٢]. وعلى الرغم من

١- د. دريد محمود علي، المرجع السابق، ص٤١.
٢ - صلاح الدين حسن السيسي (الشركات متعددة الجنسيات)، الطبعة الأولى، منشورات عالم الكتب، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٣، ص١١.

تعدد المعايير المحددة لتقدير حجم النشاط الاقتصادي لتلك الشركات، إلا أنها تُجمِع على سمة الضخامة في الحجم الاقتصادي للشركات عابرة القوميات.

ولا يخفى أن كبر حجم الشركات عابرة القوميات من شأنه أن يضفي عليها سلطات قوية تؤدي لتخوفات متزايدة من قبل الدول المضيفة، ومن الواضح أن استمرارية نشاطها يتوقف على ما تتبعه الدول المضيفة تجاهها من سياسات، وهو الأمر الذي يتوقف على العديد من العوامل، لعل في مقدمتها مدى استعداد هذه الشركات أن تستجيب لمتطلبات التنمية في الدول المضيفة ولما يتضمنه النظام الاقتصادي الدولي الجديد من مبادئ وسياسات[١].

ثانياً- تنوع الأنشطة: إن الشركات عابرة القوميات تتميز بارتفاع درجة تنوع أنشطتها الإنتاجية، حيث تجمع بين القطاعات الإنتاجي والخدماتي والمالي، فهي لا تقتصر على إنتاج سلعة واحدة[٢]، فسياستها الإنتاجية تقوم على وجود منتجات متنوعة متعددة، ويرجع هذا التنوع إلى رغبة الإدارة العليا في تقليل احتمالات الخسارة، لأنها إذا خسرت في نشاط يمكن أن تربح من أنشطة أخرى، وقد قامت هذه الشركات بإحلال وفورات في مجال النشاط محل وفورات الحجم.

ففي بادئ الأمر تركزت أعمال هذه الشركات على البترول والغاز، لكن الظروف والتغييرات فرضت عليها تنوع وتوزيع مجالات نشاطها الصناعي والاقتصادي إلى مصادر طاقة أخرى مثل استغلال الفحم الحجري واليورانيوم

١- د. مصطفى كامل السعيد إبراهيم (الشركات متعددة الجنسية والوطن العربي)، الهيئة المصرية العامة للكتاب، جامعة الدول العربية، ١٩٧٨، ص١٢.
٢- بن حاج جيلالي مغراوة فتحية- حفيفي صليحة "الشركات متعددة الجنسيات بين تطبيق الاقتصاد الحقيقي وتفعيل الاقتصاد الافتراضي"، المرجع السابق، ص٣.

والتصنيع البتروكيماوي[١]، نتيجةً لذلك تتشعب الأنشطة التي تقوم بها الشركات عابرة القوميات قطاعياً وجغرافياً وهذا بالتالي يؤدي إلى تحقيق التكامل الأفقي والرأسي.

ثالثاً- الانتشار الجغرافي (الأسواق): تعد هذه الخاصية وبحق من الخصائص الجوهرية للشركة عابرة للقوميات. حيث يتعدى نشاط هذه الشركة وبشكل منتظم، الحدود الجغرافية لبلد المركز الرئيسي، أو الشركة الأم، ليشمل بلداً أو بلاداً أخرى تسمى ببلد أو بلاد الضيافة. ويتم هذا الامتداد إما من خلال كيانات مجردة من الشخصية الاعتبارية في بلد الضيافة، كحالة الفروع أو المكاتب المملوكة بالكامل للمركز الرئيسي أو الشركة الأم، وإما من خلال المساهمة بالأغلبية أو الأقلية، أو الارتباطات العقدية مع مشروع أو شركة وطنية، بشرط السيطرة على هذه الأخيرة، وبشكل يجعلها وحدة من وحدات المركز الرئيسي أو الشركة الأم[٢].

وقد ساعدت على ذلك كله إبداعات الثورة العلمية والتكنولوجية في مجالي المعلومات والاتصالات، حيث أصبحنا نلامس في الواقع الاقتصادي المتطور، حيث توجد الإدارة العليا وأقسام البحث والتطوير وإدارة التسويق في بلد معين، وتصدر أوامر بالإنتاج في بلاد أخرى.

رابعاً- مركزية الإدارة: تخضع الشركة عابرة القوميات لسيطرة مركزية موحدة تمارسها الشركة الأم، التي تتولى تحديد المواقع التي توجه إليها الاستثمارات الجديدة، وأسواق التصدير وبرامج الأبحاث وأسعار المنتجات المختلفة التي تنتجها

١ - رانيا محمد ادلبي (دور الشركات متعددة الجنسيات في تطوير عقود الاستثمار الدولية)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠٠٩، ص٢٩.

٢- د. مختار عبد الحكيم طلبه (المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص١٧.

الشركة، وكل ما ترى الشركة الأم ضرورة التزام الشركة التابعة به. ويلاحظ أن مركزية الإدارة في الشركة عابرة القوميات هي ضرورة تفرضها وحدة الاستراتيجية الإنتاجية الدولية التي تعمل هذه الشركات في إطارها. إذ إن الشركات التابعة لا تعدو أن تكون وحدات يكمل بعضها بعضاً من الناحية الاقتصادية. ومما يساعد على مركزية الإدارة في الشركات عابرة القوميات وسائل الاتصال المتطورة والمتنوعة التي تيسر على الشركة الأم الإحاطة – بسرعة ودقة متناهية – بكل المعلومات المتعلقة بشركاتها التابعة[١].

خامساً– الطبيعة الاحتكارية: تتمتع الشركات عابرة القوميات بالطبيعة الاحتكارية وترجع هذه السمة إلى أن هيكل السوق الذي تعمل فيه هذه الشركات، يأخذ شكل سوق احتكار القلة في الأغلب الأعم، نلاحظ تمتّع مجموعة الشركات المكونة له باحتكار التكنولوجيا الحديثة والمهارات الفنية والإدارية ذات الكفاءات العالية والمتخصصة. وهذا الوضع يتيح للشركات عابرة القوميات الفرصة لزيادة قدراتها التنافسية، ومن ثم تعظيم أرباحها وإيراداتها. ويمكن رد الطبيعة الاحتكارية للشركات عابرة القوميات إلى ما يأتي:

- رأس المال: تمتلك هذه الشركات رؤوس أموال ضخمة. وتعد أقدر من المشروعات المحلية في الوصول إلى أسواق رأس المال والحصول عليه بشروط أفضل، يساعدها في ذلك صلتها بالبنوك الدولية التي تفضّل منح ائتمانها لهذه الشركات، وبالتالي تستطيع تلك الشركات الاقتراض بأفضل الشروط من الأسواق المالية العالمية، نظراً لوجود عنصر الثقة في سلامة وقوة مركزها المالي.

١- د. دريد محمود علي، المرجع السابق، ص٤٦.

- المضاربة في أسواق النقد: فهي أقدّر من غيرها من الشركات على الاستفادة من تغير أسعار الصرف في السوق العالمية.

- الإدارة: تتميز الشركات عابرة القوميات بالكفاءة في الإدارة والتدريب المرتفع والخبرات الطويلة التي تتطلبها في جهازها الإداري. فوجود الهيكل التنظيمي الذي يكون على أعلى مستوى من الكفاءة يسمح بتدفق المعلومات وسرعة الاتصالات، ويؤدي بالتالي إلى اتخاذ القرار السليم في الوقت المناسب، كما أن توافر المزايا الإدارية يتيح لهذه الشركات التمييز والتفوق، لذلك تحرص على وجود وحدات متخصصة وقادرة في مجالات التدريب والاستشارات والبحوث الإدارية.

- التكنولوجيا: تسيطر هذه الشركات على السوق الدولية للتكنولوجيا الذي يمثل العنصر الأساسي في سيطرتها على السوق العالمي، وعن طريقه تستطيع أن تمارس أساليب الضغط كافة على الاقتصاد العالمي، وذلك من خلال التطوير التكنولوجي المستمر، للاستجابة لمتطلبات السوق، والحد من دخول منافسين جدد وتقرير وضعها الاحتكاري، ولذلك تحرص هذه الشركات على التجديد والابتكار وتحسين الإنتاجية وتطويرها وزيادتها وتحقيق مستوى عال من الجودة.

- التسويق: تسيطر هذه الشركات على شبكات التسويق والتوزيع العالمية، من خلال الشبكات التوزيعية والتسويقية، التي تعمل على توفير منتجاتها بحالة جيدة في الوقت المناسب. حيث إن هذه الشركات تهتم بأبحاث السوق

والتركيز على أساليب الترويج والدعاية والإعلان لمنتجاتها لضمان طلب متزايد ومستمر عليها.

- الحصول على المواد الأولية: تهيمن هذه الشركات على استخراج المواد الأولية ومعالجتها ووسائل نقلها وتسويقها.

- اقتصاديات الحجم: تُمثل هذه الشركات اقتصاديات الحجم الكبير التي تُعد أهم مصادر القوة السوقية لهذه الشركات، فهي تُعد من عمالقة الصناعة والتجارة والبنوك في العصر الحديث[١].

سادساً- تعبئة الكفاءات: تتميز الشركات عابرة القوميات بعدم تقيدها بتفضيل مواطني دولة معينة عند اختيار العاملين بها حتى أعلى المستويات[٢]، فالمعيار الغالب الذي تأخذ به هو معيار الكفاءة، و النمط المعمول به في اختيار العمالة في هذه الشركات هو الاستفادة من الكادر المحلي لكل شركة تابعة بعد اجتياز سلسلة من الاختبارات والمشاركة في الدورات التدريبية.

سابعاً- التخطيط الاستراتيجي: إن للشركات عابرة القوميات استراتيجية عالمية كلية، لا تقيم وزناً كبيراً للحدود ولا للمصالح القومية والإقليمية في سبيل تحقيق غرضها النهائي وهو زيادة أرباحها، ويتم ذلك من خلال التخطيط الاستراتيجي الذي

١- د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، منشورات الحلبي الحقوقية،١٩٩٩، ص٣٩.

٢- ضمن ذات السياق نجد بأن هنالك معلومات رسمية حول التهرب الضريبي في الصين تثبت وجود مندوبين أو وكلاء تجارين دوليين يقدمون المعونة لتحقيق غاية التهرب من الضريبة. راجع في ذلك:

- Michael J. Ferrantino &Xuepeng Liu & ZhiWang" Evasion behaviors of exporters and importers: Evidence from the U.S.-China trade data discrepancy" International Trade Commission, Washington, Journal of International Economics 86 (2012),PP. 141-157.
بحث منشور على الشبكة العنكبوتية تم الدخول في ٢٠١٣/٣/٢١ الخميس الساعة ٩:٠٠ م منشور على الموقع: www.elsevier.com/locate/jie :

يعتبر أداة لإدارة الشركات عابرة القوميات، وهو المنهج الملائم الذي يضمن ويؤدي إلى تحقيق ما تهدف إليه الشركة والتعرف إلى ما ترغب أن تكون عليه في المستقبل. ويكثر استخدام التخطيط الاستراتيجي في الشركات عابرة القوميات، وهي تسعى من خلال ذلك لاقتناص الفرص، وتحقيق معدلات مرتفعة في المبيعات والأرباح. فالتخطيط الاستراتيجي هو الأداة الأساسية التي تستخدمها وتقوم بها الإدارة في تلك الشركات، لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، وتعد الخطط الاستراتيجية في غالبية الشركات عابرة القوميات في المراكز الرئيسية، ويترتب على ذلك أن قواعد التخصيص ووضع الأهداف الخاصة بكل شركة تابعة يرتبطان بتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة الأم وخدمة استراتيجيتها العالمية.

ثامناً- الانتماء غالباً إلى دول اقتصاديات السوق المتقدمة صناعياً: ينتمي المركز الرئيسي أو الشركة الأم في معظم الحالات إلى دول اقتصاديات السوق المتقدمة صناعياً، حيث تشير البيانات والأرقام المتاحة إلى أن الشركات عابرة القوميات تتميز بالتركز الاستثماري الضخم الذي تقوم به في الدول المتقدمة (الولايات المتحدة الأمريكية، والاتحاد الأوربي، واليابان)، حيث وصل إجمالي الاستثمارات المنفذة من قبل الشركات عابرة القوميات في تلك الدول في عام ٢٠٠٠ إلى (٨٢.٣%) من حجم الاستثمار فيها عموماً. ويمكننا تفسير هذا التركز الاستثماري في الدول المتقدمة صناعياً، بأن هذه الدول تحوي مجموعة من المزايا الاقتصادية والتكنولوجية، فهي اقتصادياً جاذبة للاستثمار بفضل الانفتاح وتوافر المعلومات والبيانات عن المشاريع الاقتصادية، وانخفاض المعوقات البيروقراطية والتنوع الاقتصادي الذي يوفر فرصاً استثمارية في مختلف الأنشطة، وكذلك وجود ضمانات قانونية وتشريعية للاستثمارات الأجنبية المباشرة المتدفقة من الشركات

عابرة القوميات[١]. فنجد أن حوالي ٨٥% من الشركات عابرة القوميات مركزها الرئيسي في البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[٢].

بناءً على ما تقدم، إن الخصائص التي تتميز بها الشركات عابرة القوميات، تؤثر في توجيه الاقتصاد العالمي، وذلك من خلال المساهمة الفعالة في التجارة الدولية، إذ نجد حصتها في تنام مستمر، ولم تعد تقتصر هيمنتها على توجيه استثماراتها لمجال النفط والطاقة، بل تعدت إلى ميادين أخرى ذات التكنولوجية الدقيقة والمصارف والخدمات. واتجهت بعض هذه الشركات إلى الاندماج والتكتل فيما بينها لخلق كيانات أكبر، لتؤدي بذلك إلى عولمة الإنتاج والتسويق التي تعتبر جزءاً من مظاهر العولمة الاقتصادية[٣]. وبما أن الهدف الأساسي لهذه الشركات تحقيق أقصى ربح وبأقل التكاليف وعبء ضريبي ممكن، فهي تلجأ إلى التهرب الضريبي للتقليل من التزامها الضريبي عن طريق آليات وهي:

١. آلية المنشأة الثابتة.
٢. آلية الجنات الضريبية.
٣. آلية التسعير التحويلي.
٤.

بعد عرضنا المقدم، حول تعريف الشركات عابرة القوميات اقتصادياً وقانونياً، والخصائص التي تتميز بها تلك الشركات، سننتقل لبحث مفهوم المنشأة الثابتة، على

١- د. إبراهيم صدقي شيخ بندر، د. دريد الخطيب ،عبد القادر عزوز "دور الشركات متعددة الجنسيات في تأكيد العولمة الاقتصادية"، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد٤٣، ٢٠٠٦، ص٢٧٦.

٢- Reuven s. Avi–Yonah "World-Class Tax Evasion "University of Michigan, December 19, 2001. بحث منشور على الشبكة العنكبوتية على الموقع:
www.prospect.org/article/world-class-tax-evasion.

٣- زهرة حبو "التهرب الضريبي الدولي"، المرجع السابق، ص٤٢٤.

اعتبار أن التهرب الضريبي الدولي يتم من خلال الشركات عابرة القوميات، وتُمثل المنشأة الثابتة إحدى أهم الآليات التي يتم من خلالها التهرب الضريبي الدولي، لذلك سنوضح المقصود بالمفهوم العام للمنشأة الثابتة وعناصرها بشكل دقيق وواضح في المطلب الثاني.

المطلب الثاني

المنشأة الثابتة

غني عن البيان أن معظم الدول تعتمد مبدأ السيادة الضريبية كأساس لتحديد الموطن الضريبي، ولعل تحديد الموطن الضريبي بالنسبة لشركات الأموال الوطنية لا يثير أي صعوبة في ظل مبدأ السيادة الضريبية، حيث أن التشريعات الداخلية قد استطاعت الحد بشكل كبير من التهرب الضريبي الداخلي للشركات الوطنية، إلا أن الوضع مختلف تماماً بالنسبة للشركات عابرة القوميات، إذ تقل التشريعات والنصوص التي تحدد الموطن الضريبي للشركات عابرة القوميات، وتستغل هذه الشركات مبدأ إقليمية الضريبة وما ينتجه من تباين في الأنظمة الضريبية وتناقض السلطات الضريبية المنفصلة، وبالتالي تضمن بأنها لا تكون موجودةً تحت نفس السلطة القضائية الضريبية في بلد معين[١].

ومن أجل الوصول إلى حل هذه المشكلة من جهة، وتلافي حدوث ظاهرة الازدواج الضريبي من جهة ثانية، فقد استقر فقه العلاقات الضريبية الدولية على تبنيه لمبدأ فحواه، (ألاّ تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف، إلا إذا كانت تلك الأرباح ناجمة عن تنظيم مُحدد يسمى المنشأة الثابتة). ومن هنا، فقد لجأت الشركات عابرة القوميات إلى استخدام التحايل على فكرة المنشأة الثابتة في سبيل التهرب الضريبي[٢].

١- **ENDEL. J. Kolde:** International Business Enterprise, prentice – Hall , Inc . USA, 1968,P.384.

٢- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٢٦١.

الفرع الأول

مفهوم المنشأة الثابتة

من الجدير بالذكر أنه ظهرت محاولات عديدة للفقه الاقتصادي والقانوني تسعى لتعريف المنشأة الثابتة، وتركزت هذه المحاولات في اتجاهين رئيسيين هما:

أولاً– التعريف الفقهي للمنشأة الثابتة:

وفي هذا الإطار نجد هنالك اتجاهين فقهيين هما:

١. الاتجاه المضيق لتعريف المنشأة الثابتة:

يستند أنصار هذا الاتجاه في تعريف المنشأة الثابتة إلى نظرية **تحقق الدخل (مصدر الإيراد)**، ووفقاً لهذه النظرية يتم تعريف المنشأة الثابتة بكونها (تلك المنشأة التي تمارس نشاطاً يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح)[١]. وتبعاً لذلك فإننا لا نكون بصدد منشأة ثابتة إلاّ إذا كانت تزاول نشاطاً يساهم مباشرة في نشأة الدخل أو الإيراد الذي تحصل عليه المنشأة الأجنبية (نشاط استخراجي، نشاط صناعي، نشاط زراعي، دورة تجارية كاملة).

وعلى ذلك فإن الأنشطة التي لا تساهم مباشرة في نشأة الدخل أو الإيراد، لا تضفي على اشتغال المنشأة الأجنبية فكرة المنشأة الثابتة (مكاتب الشراء، مراكز الأبحاث، مراكز الإعلام، المعارض، مستودعات البضائع)[٢].

١- د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٩٩.

٢- د. السيد عبد المولى (الضرائب والمعاملات الدولية)، دار النهضة، القاهرة،١٩٩٧، ص٥٦.

٢. الاتجاه الموسع لتعريف المنشأة الثابتة:

أنصار هذا الاتجاه يستندون في تعريف المنشأة الثابتة بشكل أساسي إلى **نظرية التبعية الاقتصادية**، وطبقاً لهذه النظرية تعتبر من قبيل المنشأة الثابتة كل المنشآت التي تعد جزءً متكاملاً من اقتصاد الدولة، باعتبار أن الأنشطة التي تزاولها تعد أنشطة حيوية وأساسية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة، سواء ساهم بصورة مباشرة أم غير مباشرة في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي[١].

ومن ثم فإنه يمكن إخضاع كل الأنشطة التي تقوم بها المنشأة الأجنبية حتى لو كانت مساهمتها في الدخل بطريق غير مباشر، مادام هذا النشاط قد وقع على إقليم الدولة وفي نطاق تنظيم دائم، وكان هذا النشاط جزءاً لا يتجزأ من نشاط المنشأة الأجنبية (مكاتب الإحصاء ودراسة الأسواق، ومراكز البحث)[٢].

نلاحظ بأن هذه النظرية قد وسعت من فكرة المنشأة الثابتة، حيث وصف أنصار هذا الاتجاه المنشآت التي تمارس نشاطاً يساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق الربح بصفة المنشأة الثابتة، إلا أن واقع الحال يؤكد صعوبة تحديد الدخل الذي ينشأ من نشاط منشأة لا تساهم في تحقيق الإيراد إلا بطريق غير مباشر، بخلاف نظرية تحقق الدخل، مما جعل معظم الاتفاقيات الضريبية

١- د. سوزي عدلي ناشد، نفس المرجع، ص١٠٠.
٢- د. السيد عبد المولى، نفس المرجع، ص٥٧.

النموذجية الصادرة عن المنظمات والهيئات الدولية والاتفاقيات الضريبية الثنائية تتبنى نظرية تحقق الدخل.

ثانياً- مفهوم المنشأة الثابتة في الاتفاقيات الضريبية النموذجية والثنائية:

إن فكرة المنشأة الثابتة هي وليدة جهود دولية انطلقت منذ أوائل العشرينات من القرن الماضي، وكانت أولى المحاولات المبذولة في ترسيخ هذه الفكرة في إطار العلاقات الضريبية الدولية، فقد تمت في اجتماع لجنة الخبراء الحكوميين المنبثقة عن عصبة الأمم في جنيف عام ١٩٢٨، والمتعلق بمكافحة الازدواج والتهرب الضريبي[١].

استمر تطبيق مفهوم المنشأة الثابتة حتى انعقاد المؤتمر الضريبي الإقليمي الثاني في المكسيك عام ١٩٣٤ تحت رعاية عصبة الأمم، وضم كلاً من (الأرجنتين- بوليفيا- كندا- تشيلي- كولومبيا- إكوادور- المكسيك- البيرو- الولايات المتحدة الأمريكية- فنزويلا). حيث اشترط المؤتمر ألا يتم النشاط بشكل عرضي أو من خلال عمليات فردية، بل لا بد من مزاولة النشاط بشكل معتاد ومستمر، ويلاحظ للوهلة الأولى أن هذه الاتفاقية قد تخلت عن معيار المنشأة الثابتة كمعيار أساسي لتحديد معالم الإقليمية في البلد المضيف لنشاط مشروع أجنبي، إلا أنها قد أشارت لفكرة المنشأة الثابتة باعتبارها قيمة استدلالية على مزاولة النشاط المعتاد[٢]، وبالتالي يُبقي المؤتمر هذه الفكرة قائمة في ساحة العلاقات الضريبية الدولية، إلا أن قيمتها استدلالية، بمعنى أن فكرة المنشأة الثابتة هي دليل على توافر وصف النشاط المعتاد من عدمه، وبالمقابل تبنت فكرة النشاط المعتاد كضابط إسناد ضريبي لتحديد السيادة الضريبية.

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني، المرجع السابق، ص٢٦٤.
٢- د. مختار عبد الحكيم طلبه (المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط)، المرجع السابق، ص٤٣.

إلا أن اتفاقية لندن عام ١٩٤٦ أعادت فكرة المنشأة الثابتة إلى ساحة العلاقات الضريبية الدولية، حيث اعُتمدت فكرة المنشأة الثابتة كمعيار أساسي لخضوع الأرباح التجارية والصناعية للضريبة في الدولة المضيفة.

كذلك حاولت منظمة OECD (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية)[١] تبني فكرة المنشأة الثابتة من خلال تقارير متعددة صدرت عنها، كان آخرها نسخة معدلة للاتفاق لعام ٢٠٠٠، ليتناسب في نصوصه مع المتغيرات الاقتصادية، ومازالت المنظمة متمسكة بذات النموذج في تقريرها لعام ٢٠١٠ حيث نصت **الفقرة الأولى من المادة الخامسة:** بأن المنشأة الثابتة هي التنظيم الدائم للأعمال الذي يتم من خلاله مزاولة النشاط كلياً أو جزئياً، واعتبرت **الفقرة الثانية والثالثة** من ذات المادة منشأةً ثابتة كلاً من (مقر الإدارة والفرع والمكتب والمصنع والورشة والمناجم أو بئر البترول أو الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لاستخراج المواد الطبيعية) بالإضافة إلى موقع البناء أو الإنشاء أو مشروع تركيب المنشأة التي يوجد لأكثر من ١٢ شهر.

كما أعتبر النموذج في **الفقرة الخامسة** في حكم المنشأة الثابتة، الممثل أو الوكيل التابع الذي له من الصلاحيات والسلطات ما تمكنه من التعاقد باسم ولصالح المشروع الأجنبي، وبشرط إلا يتعلق نشاط الوكيل بأي من الأنشطة التي لا تعد في حكم المنشأة الثابتة.

١- منظمة OECD اختصار من Organization for Economic Co-operation and Developmentوهي منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تأسست في عام ١٩٦١.

إلا أن **الفقرة الرابعة** أخرجت من إطار المنشأة الثابتة مجموعة من الأنشطة على الرغم من أنها تزاول من خلال مقرٍ ثابت وهذه الأنشطة هي:

(أ) الانتفاع بالتسهيلات الخاصة بأغراض التخزين أو عرض السلع أو البضائع المملوكة للمشروع فقط.

(ب) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع بغرض التخزين أو العرض فقط.

(ج) الاحتفاظ بمخزون السلع أو البضائع المملوكة بغرض تشغيلها بواسطة مشروع آخر فقط.

(د) الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل بغرض مباشرة شراء السلع أو البضائع أو تجميع المعلومات للمشروع فقط.

(هـ) الاحتفاظ بمكان ثابت يباشر فقط القيام بأي عمل ذي صفة شخصية أو مساعدة للمشروع.

(و) الاحتفاظ بمكان ثابت، يزاول به فقط أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في الفقرات الفرعية السابقة من (أ) إلى (هـ)، بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت والناجم عن مجموع هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.

كما أخرجت **الفقرة السادسة** من عداد المنشأة الثابتة، الوكيل المستقل كالسمسار أو الوكيل بالعمولة، أو أي ممثل آخر له طبيعة مستقلة، حيث يعمل كل منهم في حدود مهنته العادية.

وأخيراً، قضى النموذج في **الفقرة السابعة** بأن مجرد كون شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقدتين مسيطرة على أو تحت سيطرة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، وتزاول نشاطها في هذه الدولة المتعاقدة الأخرى، لا يجعل في حد ذاته أيا من الشركتين منشأة ثابتة للشركة الأخرى[١].

ونرى أن الحالات التي تكون منشأة ثابتة أو تلك التي تستبعد من عداد المنشأة الثابتة، قد وردتا على سبيل المثال لا الحصر، كما أنها تشكل قرينة بسيطة على وجود أو عدم وجود منشأة ثابتة، وبالتالي يحق لمن يهمه الأمر، سواء الإدارة الضريبية أو المكلف إثبات العكس[٢].

وقد حاولت **الأمم المتحدة** في عام ١٩٨٠ وضع نموذج اتفاق ضريبي، يشكل قاعدةً عامةً يمكن الاستناد إليها في الاتفاقيات الضريبية الثنائية التي قد تنعقد بين الدول المتقدمة والدول النامية، وتم تنقيح هذا النموذج أكثر من مرة، بغرض الوصول إلى النموذج الضريبي الأمثل للاتفاقيات الضريبية، وكان آخرها نموذج الأمم المتحدة لاتفاقيات الازدواج الضريبي لعام ٢٠٠١[٣].

---

١ - د. جميل عبد الرحمن صابوني، نفس المرجع، ص٢٦٧
٢- د. مختار عبد الحكيم طلبه، المرجع السابق، ص٤٧.
٣- د. جميل عبد الرحمن صابوني، نفس المرجع، ص٢٦٨.

ولما كانت النماذج السابقة لهذا النموذج، سواء تلك التي صدرت تحت رعاية عصبة الأمم، أو تلك التي صدرت عن OECD في غير صالح البلاد النامية المستضيفة لنشاط الشركات الأجنبية والتي تنتمي الغالبية منها للدول المتقدمة، وذلك بسبب تبني هذه النماذج لفكرة المنشأة الثابتة، وتعمد الشركات الأجنبية الفرار من شباك المنشأة الثابتة، علاوة على أن فكرة المنشأة الثابتة لا تصلح كمعيار لتحديد السيادة الضريبية، في ظل الاتفاقيات الضريبية الثنائية إلا بين الدول ذات مستوى اقتصادي متقارب. لهذا الأسباب، كلف المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة مجموعة عمل لإعداد نموذج اتفاقية ضريبية تكون أساساً للاتفاقيات الضريبية التي تعقد بين الدول المتقدمة والدول النامية، وقد أسفرت هذه الجهود عن نموذج الأمم المتحدة عام ١٩٨٠. ولكن هل استطاع نموذج الأمم المتحدة الاستجابة لمتطلبات البلاد النامية بشأن تحديد معيار السيادة الضريبية؟

يمكن القول أن النموذج المذكور في مجمله استجابة لرغبات البلاد المتقدمة، دون البلاد النامية، حيث تبنى هو الآخر معيار المنشأة الثابتة كأساس لتحديد السيادة الضريبية لنشاط الشركات الأجنبية العاملة في البلاد النامية، حيث تنص الفقرة الأولى من المادة السابعة بأن: (الأرباح التي يحققها مشروع إحدى الدولتين المتعاقدتين، يخضع للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يكن المشروع يزاول نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة فيها).

من ناحية ثانية، أورد النموذج الحالات التي تدخل في عداد المنشأة الثابتة، وتلك التي تستبعد منها، على نحو ما كان وارداً في نموذج OECD.

إلا أنه يمكن حصر الأحكام التي جاءت في صالح البلاد النامية فيما يأتي:

أولاً– نموذج الأمم المتحدة أورد تحفظاً لم يكن وارداً في النماذج السابقة، وتمثل هذا التحفظ فيما تضمنته الفقرة الأولى من المادة السابعة من أنه: (تخضع للضريبة في بلد المنشأة الثابتة أرباح عمليات بيع السلع والبضائع المماثلة لتلك التي يتم بيعها عن طريق المنشأة الثابتة كماتب البيع، أو أرباح الأنشطة الأخرى التي تتم في بلد المنشأة الثابتة ومن ذات طبيعة المنشأة الثابتة أو ذات طبيعة مماثلة). كل ذلك بدافع منع التحايل على فكرة المنشأة الثابتة ومن ثم منعاً للتهرب الضريبي الذي تلجأ إليه الشركات الأجنبية.

ثانياً– اعتبر نموذج الأمم المتحدة منشأة ثابتة موقع البناء أو الإنشاء أو التركيب أو مشروع تركيب المنشآت التي يوجد لأكثر من ٦ شهور، بدلاً من ١٢ شهراً في النماذج السابقة، وهذا ما يعد في مصلحة البلدان النامية، لأنه يُخضع أكبر قدر من مثل هذه الأعمال إلى السيادة الضريبية لتلك الدول.

ثالثاً– هذا النموذج أدخل في عداد المنشأة الثابتة، الخدمات الاستشارية التي يقدمها المشروع الأجنبي في البلد المضيف، من خلال موظف أو أي شخص آخر مكلف من قبل المشروع الأجنبي، إذا ما تحققت هذه الخدمة أو الخدمات خلال فترة تزيد عن ٦ شهور.

رابعاً– اعتبر نموذج الأمم المتحدة في حكم المنشأة الثابتة استعانة المشروع الأجنبي بخدمات الوكيل التابع أو المؤهل بسلطات وصلاحيات تمكنه من التعاقد باسم ولصالح

المشروع الأجنبي، فإذا لم يكن يتمتع بمثل هذه السلطات أو الصلاحيات، فيكفي أن يكون لديه رصيد من السلع والبضائع المملوكة للمشروع، يلبي منها–بانتظام– الطلبات نيابة عن المشروع. في حين أخرج نموذج OECD في الفقرة السادسة من عداد المنشأة الثابتة، الوكيل المستقل أو أي ممثل آخر له طبيعة مستقلة.

مع العلم أن نموذج الأمم المتحدة لعام ٢٠٠١ عدل النموذج السابق للأمم المتحدة لعام ١٩٨٠، وأورد شرطاً إضافياً لاعتبار الوكيل المستقل منشأة ثابتة، وهو أن تكون الشروط القائمة بين الوكيل المستقل والمشروع الأجنبي، في علاقتهما المالية والتجارية، تختلف عن تلك الشروط التي يمكن أن تكون موجودة بينه وبين مشروعات مستقلة[١].

خامساً– هذا النموذج اعتبر في عداد المنشأة الثابتة، نشاطات شركات التأمين في البلد المتعاقد الآخر، لمجرد وجود ممثلٍ يقوم بتحصيل أقساط التأمين، أو يؤمن على مخاطر واقعة على إقليم الدولة المتعاقدة الأخرى، حتى ولو لم يكن لهذا الممثل سلطة إبرام العقود[٢].

إن النقاط الخمسة التي وردت في نموذج الأمم المتحدة، وإن كانت في مصلحة الدول النامية، باعتبارها الدول المضيفة، إلا أن تمسكها باستبعاد الفقرة الخاصة بالأنشطة المساعدة والتحضيرية من دائرة المنشأة الثابتة يُبقي هذا النموذج قاصراً عن الاستجابة لمتطلبات الدول النامية، لذلك سعت بعض الدول المتقدمة للاستجابة لرغبات بعض الدول النامية، وذلك عن طريق التضييق، وإن لم يكن إلغاء الفقرة الخاصة

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني، نفس المرجع، ص٢٧٠.
٢- د. مختار عبد الحكيم طلبه، المرجع السابق، ص٤٧ وما بعدها.

بالأنشطة المساعدة والتحضيرية. فمثلاً اعتبرت فرنسا في بعض الاتفاقيات الضريبية مع بعض البلاد الفرانكفونية الأفريقية الحالات الآتية في حكم المنشأة الثابتة:

١. الانتفاع بالتسهيلات الخاصة بأغراض التخزين أو عرض السلع أو البضائع المملوكة للمشروع.

٢. الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض أو التسليم فقط.

٣. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المشروع.

٤. الاحتفاظ بمكان ثابت يباشر فقط نشاط الإعلان.

٥. حالة الوكيل بالعمولة أو السمسار أو أي وسيط آخر، يعمل لحساب المشروع الأجنبي فقط[١].

وفي ذات السياق، نجد بأن فرنسا أبرمت مجموعة من الاتفاقيات مع الدول النامية تتضمن إجراءات تهدف إلى تنمية عوائد ميزانيات دول العالم الثالث وهي:

أولاً- توسيع مفهوم المنشأة الثابتة:

يمكن أن نوضح التوسيع لفكرة المنشأة الثابتة من خلال المثال الآتي: الإنتاج البسيط لمبنى دون تحديد شرط المدة يجعل هذا المبنى خاضعاً للضريبة بالمثل في

١- د. مختار عبد الحكيم طلبه، المرجع السابق، ص٥٧-٥٨.

الدول النامية كما هو الحال في الدول الصناعية المتقدمة، مما يجعل وكلاء هذه المنشأة المقيمين ما وراء البحار متعلقين بالمنشأة الثابتة.

ولكن استعمال مفهوم التوسع لمنشأة ثابتة هو مصدر تعقيدات، لأن مثل هذه المنشآت لم تكتمل بعد أو لم يمض على وجودها إلا فترة قصيرة لم تصل بعد إلى مرحلة الربح.

ثانياً– توسيع قاعدة التكليف الضريبي:

ويقصد به التخلي التام أو شبه التام لمبدأ الحسم للمنشأة الثابتة لحصة أو لجزء من المصاريف العامة للمقر، ويتم الاحتفاظ بأرقام الأعمال للمنشأة وتلك التي للمؤسسة في مجموعها.

فالاتفاقات الحديثة هي الأكثر تحديداً مثل الاتفاقية الفرنسية الكاميرونية والتي لا تعتمد على أرقام الأعمال إنما على إجراءات التشريع المحلي، إلا أن تشريعات الكاميرون تحدد بدقة مبدأ الحسميات لمثل هذه النفقات (والمحددة ب١٠% من الربح).

ثالثاً – إبدال نظام تجزئة الضريبة بنظام الضريبة المخفضة:

بالنسبة للضرائب ابتعدت فرنسا عن قاعدة التكليف الضريبي المخفض للضرائب في الدول المضيفة على سبيل المثال: الملحق الذي أبرمته فرنسا مع ساحل العاج عام ١٩٨٥ وقد نص على الاحتفاظ بنسبة ١٠% من الأرباح لبلد المصدر.

كذلك الأمر بالنسبة لمكافآت مديري الشركة حيث وقعت فرنسا مع الدول الأفريقية الناطقة بالفرنسية اتفاقيات تتضمن إخضاع مكافآت مدراء الشركة لضريبة البلد المضيف مع حسم الضريبة المدفوعة (المفترض استيفاؤها) في بلد المصدر.

رابعاً – استثناءات من القواعد المعمول بها في الاتفاقيات الضريبية:

- المساعدات العامة التي تمنحها فرنسا: وتتضمن خضوع رواتب الأشخاص الذين تساعدهم الحكومة الفرنسية ويعملون على أراضي دولة أفريقيا لضريبة هذه الدولة.

- مكافآت الموظفين في مهمة مؤقتة: بحيث تخضع مكافآت الموظفين الموفدين في مهمة مؤقتة للدولة النامية مثال ذلك الاتفاقية المبرمة بين فرنسا والجزائر عام ١٩٨٢.

فالموظف لا يخضع راتبه الإضافي بالضرورة لضرائب البلد المصدر وذلك نتيجة قيامه بنشاط يمتد على أراضي الدولة الأخرى – البلد المضيف– وذلك عند تحقق الشروط الثلاثة التالية معاً:

١. إقامة الموظف أقل من ٩٠ يوماً في البلد المضيف.
٢. صاحب العمل لا يقيم في ذات البلد.
٣. راتب الموظف غير مخفض في منشأة ثابتة يملكها صاحب العمل في البلد المضيف.

- عوائد المهن غير التجارية: تميل البلد المضيف النامية إلى التكليف الضريبي المخفض دون أن تشترط وجود قواعد ثابتة لممارسة نشاطه[١].

[١] - د. محمد الحلاق "التهرب الضريبي الدولي"، المرجع السابق، ص٧١ وما بعدها.

كما أخذت **الاتفاقيات الثنائية بفكرة المنشأة الثابتة** كضابط إسناد ضريبي، وذلك بهدف تحديد السيادة الضريبية للدولة المضيفة، وحقها في فرض الضرائب على المشروعات الأجنبية التي تنشط على أراضيها. ومن أهم تلك الاتفاقيات الثنائية التي اتخذت مفهوم المنشأة الثابتة معياراً أساسياً لتحديد السيادة الضريبية للدولة المضيفة، الاتفاقية الضريبية الموقعة بين الولايات المتحدة والمكسيك، الاتفاقية الضريبية الموقعة بين الولايات المتحدة وفرنسا، والجدير بالذكر أن غالبية الاتفاقيات الثنائية التي وقعتها الولايات المتحدة الأمريكية مع الدول الأخرى تبنت فكرة المنشأة الثابتة كمعيار لتحديد السيادة الضريبية للبلد المضيف للشركات الأمريكية، ومرجع ذلك، أن الولايات المتحدة الأمريكية وكذلك اليابان والمكسيك من الدول التي تستند في فرض الضرائب إلى فكرتي الموطن والإقليمية معاً، بمعنى أنها تفرض الضرائب على كل إيراد يحققه مواطنها أو المقيم فيها، بغض النظر عن موقع اكتساب هذا الإيراد، كما أنها تفرض الضرائب أيضاً على جميع الدخول المتحققة في الإقليم الأمريكي بغض النظر عن جنسية أو موطن مكتسب هذا الدخل[١].

أما بالنسبة للدول العربية فقد تبنت فكرة المنشأة الثابتة في إطار اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب، فعلى سبيل المثال، تبنتها الاتفاقية الضريبية المبرمة بين الجمهورية العربية السورية وجمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل لعام١٩٩١، حيث تضمنت الفقرة الأولى من المادة الخامسة من الاتفاقية آنفة الذكر:

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني، المرجع السابق، ص٢٧٢.

المادة الخامسة:

(١ – لأغراض هذه الاتفاقية يقصد بعبارة "المنشأة الدائمة" المكان الثابت الذي يزاول فيه المشروع كل نشاطه أو بعضه.

٢ – تشمل عبارة " المنشأة الدائمة " على نحو خاص:

(أ) محل الإدارة .

(ب) الفرع .

(ج) الأماكن المستخدمة كمنافذ للبيع.

(د) المكتب.

(هـ) المصنع.

(و) الورشة.

(ز) المنجم أو بئر بترول أو الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.

(ح) المزرعة أو الحقل أو المخزن.

(ط) موقع البناء أو الإنشاء أو مصنع التجميع الذي وجد لأكثر من ستة أشهر.

٣ – استثناءً من الأحكام السابقة لهذه المادة فإن عبارة "المنشأة الدائمة" لا تشمل الآتي:

(أ) الانتفاع بالتسهيلات الخاصة بأغراض التخزين أو عرض السلع أو البضائع المملوكة للمشروع فقط.

(ب) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع بغرض التخزين أو العرض فقط.

(ج) الاحتفاظ بمخزون السلع أو البضائع المملوكة بغرض تشغيلها بواسطة مشروع آخر فقط.

(د) الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل بغرض مباشرة شراء السلع أو البضائع أو تجميع المعلومات للمشروع فقط.

(هـ) الاحتفاظ بمكان ثابت يباشر فقط القيام بأي عمل ذي صفة شخصية أو مساعدة للمشروع.

(و) الاحتفاظ بمكان ثابت يزاول به فقط أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في الفقرات الفرعية السابقة من (أ) إلى (هـ)، بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت والناجم عن مجموع هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.

٤- استثناءً من أحكام الفقرتين (٢,١) فإن الشخص- بخلاف الوكيل المستقل الذي تسري عليه أحكام الفقرة (٦) الذي يعمل في دولة متعاقدة نيابة عن مشروع للدولة المتعاقدة الأخرى، فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة المذكورة أو لا بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها الشخص لحساب المشروع، إذا كان له سلطة إبرام العقود باسم المشروع عامة، ما لم تكن هذه الأنشطة من قبيل الأنشطة المشار إليها في الفقرة الثالثة من تلك المادة، التي لا تجعل المركز الثابت الذي يزاول تلك الأنشطة منشأة دائمة طبقاً لأحكامها.

٥- استثناءً من الأحكام السابقة لهذه المادة فإن مشروع التأمين التابع لدولة متعاقدة - فيما عدا ما يتعلق بإعادة التأمين- يعتبر أن له منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا ما قام المشروع بتحصيل أقساط التأمين في إقليم هذه الدولة الأخرى، أو

قام بتأمين مخاطر واقعة فيها، وذلك من خلال شخص لا يكون وكيلاً ذا صفة مستقلة ممن ينطبق عليه أحكام الفقرة السابقة.

٦- لا يُعتبر المشروع التابع لإحدى الدولتين المتعاقدتين منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، لمجرد قيامه بأعمال في هذه الدولة المتعاقدة من خلال سمسار أو وكيل عام بالعمولة، أو أي وكيل آخر له صفة مستقلة، شريطة أن يزاول هذا الشخص العمل في حدود مهنته المعتادة، ومع ذلك فإذا كان الشخص يباشر نشاطه كلياً أو جزئياً باسم هذا المشروع فإنه لا يعتبر وكيلاً ذا صفة مستقلة في مفهوم هذه الفقرة .

٧- إن مجرد كون شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقدتين مسيطرة على أو واقعة تحت سيطرة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو تزاول نشاطها في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى لا يجعل في حد ذاته أيا من الشركتين منشأة دائمة للشركة الأخرى)[١].

نُلاحظ مما سبق، تمسك كلٍ من الجمهورية العربية السورية و جمهورية مصر العربية بمفهوم المنشأة الثابتة، وفق ما ورد في نموذج OECD، مع وجود اختلافات بسيطة بين النموذج الأخير والاتفاقية آنفة الذكر، وتتجلى هذه الاختلافات في النقاط الآتية:

١) تباين الفترة الزمنية التي تتطلب مواقع البناء أو الإنشاء أو مصانع التجميع ليطلق عليها وصف المنشأة الثابتة، ففي نموذج OECD يشترط أن تزيد الفترة

١- د. عبد الفتاح مراد (موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي)، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ٢٠٠٦، ص١٢٥ومابعدها.

الزمنية عن ١٢ شهراً حتى تعتبر منشأة ثابتة، أما الاتفاقية السورية المصرية تشترط أن تزيد الفترة الزمنية عن ٦ أشهر فقط حتى تعتبر منشأة ثابتة، وبذلك نلاحظ بأن الاتفاقية السورية المصرية تمسكت بالفترة الزمنية التي وردت في نموذج الأمم المتحدة١٩٨٠.

٢) بالإضافة لما سبق، نلاحظ بأن نموذج OECD في الفقرة السادسة أخرج من عداد المنشأة الثابتة، الوكيل المستقل كالسمسار أو الوكيل بالعمولة، أو أي ممثل آخر له طبيعة مستقلة، حيث يعمل كل منهم في حدود مهنته العادية، بينما اشترطت الاتفاقية الثنائية السورية المصرية على السمسار أو الوكيل العام بالعمولة، أو أي وكيل آخر له صفة مستقلة، ليكون وكيلاً ذا صفة مستقلة أن لا يباشر نشاطه كلياً أو جزئياً باسم هذا المشروع، وإلا فإنه لا يُعتبر وكيلاً ذا صفة مستقلة، وبالتالي نلاحظ أن الاتفاقية السورية المصرية تمسكت أيضاً بالاستثناء الوارد في نموذج الأمم المتحدة، فيما يتعلق باعتبار الوكيل المستقل منشأة ثابتة.

٣) في الفقرة الخامسة تستثني من الاتفاقية الثنائية السورية المصرية الأحكام السابقة لهذه المادة، وتعتبر مشروع التأمين التابع لدولة متعاقدة – فيما عدا ما يتعلق **بإعادة التأمين**– أنه منشأة ثابتة في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا ما قام المشروع بتحصيل أقساط التأمين في إقليم هذه الدولة الأخرى أو قام بتأمين مخاطر واقعة فيها، وذلك من خلال شخص لا يكون وكيلاً ذا صفة مستقلة، أما نموذج OECD فلم يتطرق لحالات التأمين من خلال وكيل تابع أو ممثل. مع العلم أن اعتبار أنشطة شركات التأمين في عداد المنشأة الثابتة في

الاتفاقية الضريبية المبرمة بين الجمهورية العربية السورية وجمهورية مصر العربية كان قد ورد في نموذج الأمم المتحدة ١٩٨٠.

وفي النهاية، يعتقد الباحث أن نموذج الأمم المتحدة كان استجابتاً لمتطلبات الدول النامية ولكن المفاوض السوري استند إليه بشكل جزئي في الاتفاقية الضريبية المبرمة مع جمهورية مصر العربية، حيث تمسك **بالفترة الزمنية** التي تتطلب مواقع البناء أو الإنشاء أو مصانع التجميع ليطلق عليها وصف المنشأة الثابتة، وكذلك ما يتعلق **بالوكيل أو أي وكيل آخر له صفة مستقلة،** ليكون وكيلاً ذا صفة مستقلة أن لا يباشر نشاطه كلياً أو جزئياً باسم هذا المشروع، **بالإضافة لاعتبار مشروع التأمين التابع لدولة متعاقدة،** أنه منشأة ثابتة في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا ما قام المشروع بتحصيل أقساط التأمين في إقليم هذه الدولة الأخرى أو قام بتأمين مخاطر واقعة فيها، وذلك من خلال شخص لا يكون وكيلاً ذا صفة مستقلة، إلا أننا لا نجد في الاتفاقية الضريبية المذكورة تطبيقاً للفقرة الأولى من المادة السابعة المتعلقة بالخضوع للضريبة في بلد المنشأة الثابتة، أرباح **عمليات بيع السلع والبضائع المماثلة** لتلك التي يتم بيعها عن طريق المنشأة الثابتة كمكاتب البيع، أو أرباح الأنشطة الأخرى التي تتم في بلد المنشأة الثابتة ومن ذات طبيعة المنشأة الثابتة أو ذات طبيعة مماثلة، مع العلم بأن هذه الفقرة تهدف لمنع التحايل على فكرة المنشأة الثابتة، ومن ثم منعاً للتهرب الضريبي الذي تلجأ إليه الشركات الأجنبية. كذلك لم تتضمن الاتفاقية اعتبار **الخدمات الاستشارية** التي يقدمه المشروع الأجنبي منشأة ثابتة، إذا ما تحققت هذه الخدمة خلال مدة تزيد عن ٦ شهور، وذلك على الرغم من الأهمية المتزايدة للخدمات الاستشارية في السنوات الأخيرة، لذلك نوصي المفاوض السوري، عند إبرامه اتفاقيات جديدة أو تعديله للاتفاقيات القائمة، أن يأخذ هذه الأحكام في الاعتبار خصوصاً مع الدول المتقدمة.

ثالثاً– مفهوم المنشأة الثابتة في التشريع المقارن:

سوف نتناول مفهوم المنشأة الثابتة في التشريع الضريبي لكل من الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا ومصر وسورية.

❖ **– التشريع الضريبي الأمريكي :**

أخذ المشرع الأمريكي بمفهوم واسع لتحديد السيادة الضريبية على الأرباح التي تحققها الشركات الأجنبية في الولايات المتحدة الأمريكية، وعلى ذلك تفرض الضريبة الأمريكية في حالتين:

الحالة الأولى: تفرض الضريبة على الإيرادات التي تتحقق من ممارسة نشاط على الإقليم الأمريكي بصفة معتادة: أي تتسم بالدورية والانتظام، أما بالنسبة للنشاطات التي تمارس بصفة عرضية، فإنه يفرق في هذه الحالة بين النشاط العرضي الذي يدخل ضمن النشاط الأساسي للشركة الأجنبية، حيث تفرض الضريبة على إيراداته، في حين لا تفرض الضريبة إذا كان النشاط عرضياً ولا يدخل ضمن النشاط الأساسي للشركة الأجنبية، وبالتالي لا يعتبر للشركة نشاط أعمال في الولايات المتحدة.

الحالة الثانية: فرض الضريبة على إيرادات أية منشأة ثابتة في الولايات المتحدة الأمريكية: فقد استحدث المشرع الأمريكي هذه الحالة بموجب القانون الأمريكي عام ١٩٦٦ الخاص بالضريبة على المستثمرين الأجانب، وجاءت التعليمات التفسيرية للإدارة الضريبية بأن الضريبة تُفرض على إيرادات الشركات الأجنبية إذا كان لها

منشأة ثابتة. وأوضحت التعليمات أن المنشأة الثابتة تعني وجود مقر دائم أو تجهيزات مادية مستقرة كالأرض أو المباني، سواء كانت مملوكة للشركة أم مستأجرة، وأن تمارس نشاطها من خلال هذه المنشأة بصفة معتادة، ولا شك أن القانون الأمريكي الصادر عام ١٩٦٦، هدف إلى توسيع مفهوم السيادة الضريبية بإضافة هذه الحالة الثانية، وإن كان المشرع الأمريكي لم يورد تعريفاً للمقصود بالمشروعات المشتغلة في الإقليم الأمريكي، إلا أن الإدارة الضريبة أورد توضيحاً للمقصود بالمشروعات المشتغلة وهي وجود منشأة ثابتة[١].

❖ **– التشريع الفرنسي:**

أشارت المادة، ١/٢٠٩، من التقنين الضريبي الفرنسي إلى أنه يُعد من قبيل الأرباح التجارية والصناعية، ومن ثم تخضع للضريبة، كل ربح ناتج عن قيام المشروعات بالاستثمار داخل فرنسا، وذلك بغض النظر عن جنسيتها[٢]، نُلاحظ بأن المشرع الفرنسي لم يورد تعريفاً للمشروعات المشتغلة في فرنسا ، كما لم يورد حدود ومعالم هذا المفهوم، لذا ترك الأمر لاجتهاد الفقه والقضاء الفرنسيين، مما دفع بمجلس الدولة وبتأييدٍ من الفقه الفرنسي إلى ربط هذا المفهوم بوجود منشأة ثابتة في فرنسا.

الجدير بالذكر أن مفهوم المنشأة الثابتة يرتبط بفكرتين لازمتين لأجل فرض الضريبة على مزاولة نشاط ما في فرنسا وهما:

١- د. خالد سعد زغلول حلمي (تنازع القوانين في المجال الضريبي)، المرجع السابق، ص١٦٨- ١٦٩.
٢-.G.SELLES.op.cit.p80 نقلاً عن: د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، منشورات الحلبي الحقوقية، ١٩٩٩، ص٦٤.

- **الفكرة الأولى:** أن مزاولة أي مهنةٍ يستلزم بالضرورة قدراً من الاستمرار والاستقرار، لأن الضريبة في هذا الإطار لا تفرض بمناسبة القيام بعمل تجاريٍ أو صناعيٍ عارض (منفرد)، وإنما تفرض على أعمالٍ متعددة تشكل في مجموعها مهنة محددة.

- **الفكرة الثانية:** أنه لاعتبار النشاط متصلاً بمزاولة مهنة معينة فإنه يجب أن تتوافر أهم خصائص هذه المهنة ومن بينها خاصية تحمل المخاطر.

فيما يتعلق بتعريف المنشأة الثابتة فقد سكت المشرع الضريبي الفرنسي عن تعريفها، لذا فقد حاول الفقه والقضاء الفرنسي وضع تعريف جامع مانع لها[١].

في الفقه الفرنسي، حاول بعض الفقهاء[٢] تعريف المنشأة الثابتة بأنها: (كل محلٍ يزاول فيه نشاط تجاري أو صناعي، يسير في أعماله بكيفية منتظمة ومستمرة، وله كيان ذاتي مستقل).

أما القضاء الفرنسي، فقد اشترط لسريان الضريبة الفرنسية على الأرباح التجارية والصناعية، أن تكون تلك الأرباح محققةً من خلال منشأة مشتغلة في فرنسا، وبالمقابل فإنه لا تسري الضريبة الفرنسية على أرباح منشآتٍ لمشروعاتٍ فرنسية مشتغلةٍ في الخارج[٣]. وبالتالي لم يضع مجلس الدولة تعريفاً للمنشأة الثابتة،

١- د. جميل صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٢٨٢.
٢- ورد التعريف لدى: د. جميل عبد الرحمن صابوني، نفس المرجع، ص٢٨٣.
٣- المرجع السابق، ص٢٨٣.

إنما من خلال تحليل أحكام مجلس الدولة، يمكن إبراز العناصر التي تتشكل منها المنشأة الثابتة:

١- إنشاءات أو مقر ثابت أو وكيل عن المشروع الأجنبي أو الفرنسي.
٢- إدارة الإنشاءات أو تمتع الوكيل بقدر من الصلاحيات والسلطات، تمكن المدير أو الوكيل من التصرف لصالح المشروع، وهو ما يُعبر عنه بمركز القرار.
٣- مساهمة النشاط المعني، ولو بشكل غير مباشر، في تكوين أرباح المشروع[١].

ومن تطبيقات مجلس الدولة، حكم مجلس الدولة بالخضوع للضريبة الفرنسية، الأرباح التي تحققها شركة ملاحة أجنبية لها في إحدى الموانئ الفرنسية وكالة أو فرع، ويرأس هذا الفرع مدير يعمل باسم ولحساب الشركة المذكورة.

وأخيراً، قضى مجلس الدولة بالخضوع للضريبة الفرنسية، الأرباح الناجمة عن عمليات تحققت بالكامل في الخارج، حين تكون تلك العمليات لا تتعلق بإنشاءات أو مقار ثابتة في الخارج، وذلك على اعتبار أنها تمثل امتداداً للعمليات في فرنسا، كالأرباح الناجمة عن الترخيص باستعمال علامة تجارية خارج فرنسا، بينما لو كانت تلك الأرباح من عمليات تتعلق بإنشاءات أو مقار ثابتة خارج فرنسا، لاعتبرت منشأة ثابتة للدولة الأخرى المضيفة وخضعت لضريبتها[٢].

وتجدر الإشارة أنه بعد مرور ربع قرنٍ على تطبيق معيار المنشأة الثابتة، تبين للسلطات الضريبية الفرنسية أن فكرة المنشأة الثابتة تتسم بالتوسع والضيق الشديد في

١- د. مختار عبد الحكيم طلبه (المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط)، المرجع السابق، ص٨٤.
٢- د. مختار عبد الحكيم طلبه، نفس المرجع، ص٨٦.

آن واحد، حيث أدت هذه الفكرة إلى خضوع المشروعات الكائنة في فرنسا للضريبة الفرنسية، عن أرباح تحققت بالكامل خارج فرنسا، وذلك كون هذه الأرباح لا تتعلق بمنشأة ثابتة أو إنشاءات ثابتة في البلد الأجنبي. كما أدت إلى عدم خضوع المشروعات الأجنبية، للضريبة الفرنسية، عن أرباح تحققت على الإقليم الفرنسي، بسبب كون هذه الأرباح لا تتعلق بمنشأة ثابتة في فرنسا، لهذه الأسباب برزت فكرة النشاط المعتاد، وقد أيد مجلس الدولة الاتجاه الجديد للإدارة الضريبية **بشكلٍ ضمني** عام ١٩٣٧، في دعوى قضى فيها المجلس (بأن الشركة الأجنبية التي اعتادت على شراء بضائع من السوق الفرنسي، وبيعها في ذات السوق، تخضع للضريبة الفرنسية رغم أن عملياتها المتكررة لا تتعلق بإنشاءات موجودة في فرنسا). ومن ثم قام مجلس الدولة بتأييد تبني معيار النشاط المعتاد **بشكلٍ صريح** في حكم له عام ١٩٤٢[١].

غير أن الفقه الفرنسي، قد اختلف حول فكرة النشاط المعتاد، حيث يرى البعض بأن فكرة النشاط المعتاد هي بمثابة **معيار بديل** حيث أن الخضوع للضريبة الفرنسية معلق على وجود منشأة ثابتة بالمفهوم الواسع (إنشاءات ثابتة – وكيل تابع ومفوض)، فإن لم تتوافر حالة المنشأة الثابتة، فيكفي مزاولة المشروع الأجنبي لدورة أعمال كاملة (نشاط معتاد).

في حين يرى فريق آخر من الفقهاء بأن فكرة النشاط المعتاد هو المعيار الوحيد لتحديد مفهوم المشروعات المشتغلة في فرنسا أو خارجها، ويتحقق هذا المعيار إذا توافرت بشأن المشروع الفرنسي أو الأجنبي أي من الحالات الثلاث الآتية:

١- المرجع السابق، ص٨٧.

١- وجود منشأة ثابتة في فرنسا.

٢- وجود وكيل تابع أو مفوض.

٣- وجود دورة تجارية كاملة[١].

يؤيد الباحث الاتجاه الفقهي الأول في أن فكرة النشاط المعتاد يمكن أن تكون بمثابة معيار بديل لفكرة المنشأة الثابتة في حال عدم وجود منشأة ثابتة، أو وكيل تابع ومفوض، حيث يكفي لفرض الضريبة مجرد وجود دورة تجارية كاملة.

خلاصة القول، أن التفسير الحالي لمفهوم المشروعات المشتغلة في فرنسا أو خارجها، يعد أكثر اتساعاً من فكرة المنشأة الثابتة الواردة في القانون الضريبي الدولي، حيث تقتصر فكرة المنشأة الثابتة على حالتي المنشأة الثابتة أو الوكيل التابع والمفوض، في حين تشمل فكرة النشاط المعتاد، علاوة على الحالتين المذكورتين، حالة مزاولة المشروع الأجنبي لنشاطه في فرنسا من خلال دورة أعمال كاملة، سواء وجد تنظيم مادي أو لم يوجد، وتطبق نفس المبادئ السابقة بشأن المشروعات الكائنة في فرنسا والتي تزاول نشاطها في الخارج[٢].

❖ **- التشريع المصري:**

أما المشرع المصري فلم يكن يتطرق في القوانين الداخلية سابقاً لتعريف المنشأة الثابتة، شأنه في ذلك شأن المشرع الأمريكي والفرنسي، بل اكتفى بالنص عليها في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، حيث نصت المادة ١٦

١- د. مختار عبد الحكيم طلبه (المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط)، المرجع السابق، ص٨٨.
٢- د. مختار عبد الحكيم طلبه، المرجع السابق، ص٩٠.

بأنه: (تسري الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة في مصر متى كانت متخذة شكل منشأة فردية، وكذلك أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصى في شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة والشريك في شركات الواقع. وتخضع للضريبة أرباح المنشأة المشتغلة في مصر الناتجة عن مباشرة نشاط في الخارج، ما لم يكن النشاط متخذاً في الخارج شكل منشأةً مستقلة حينها يخضع ربحها لضريبة الدولة المضيفة).

إلا أن المشرع الضريبي المصري في ظل القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، تبنى مفهوم المنشأة الثابتة وبصورة صريحة في معرض بيانه للدخول الخاضعة للضريبة المصرية.

حيث تنص المادة الثالثة من القانون رقم ٩١ على أنه: (يشمل الدخل المحقق من مصدرٍ من مصر ما يأتي: ١) الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.٢) الدخل من التصرفات في المنقولات اللاتي تخص منشأةً دائمة في مصر).

كما تنص المادة الرابعة من القانون ٩١ على أنه: يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون (كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخصٍ غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص:

١- محل الإدارة .

٢- الفرع.

٣ – المبنى المستخدم كمنفذ للبيع.

٤ – المكتب.

٥- المصنع.

٦ – الورشة .

٧- المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب، أو أي إنتاجٍ آخر من الغابات.

٨- المزرعة أو الغراس.

٩- موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيءٍ من ذلك.

ويُعتبر في حكم المنشأة الدائمة الشخص الذي يعمل لحساب مشروعٍ تابع إذا كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها، ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع.

- **<u>ولا يُعتبر منشأةً دائمةً ما يأتي :</u>**

١- الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.

٢- الاحتفاظ برصيدٍ من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.

٣- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.

٤- الاحتفاظ بمكانٍ ثابت لنشاطٍ يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع.

٥- الاحتفاظ بمكانٍ ثابت لنشاطٍ يباشر فقط القيام بأي عملٍ ذي صفةٍ تمهيدية أو مساعدة للمشروع.

٦- الاحتفاظ بمكانٍ ثابت للعمل تزاول فيه أية مجموعةٍ من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة، بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والناتج في مجموعة هذه الأنشطة ذا صفةٍ تمهيدية أو مساعدة فقط.

٧- الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسارٍ أو وكيلٍ عام بالعمولة، أو أي وكيلٍ آخر ذي طبيعة مستقلة، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.

ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة، أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى)[١].

نخلص مما سبق، أن المشرع المصري تبنى مفهوم المنشأة الثابتة بنص صريح في المادة الثالثة و الرابعة من القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥، حيث وضح المشرع المصري المقصود بالمنشأة الثابتة، واعتمد معيار المنشأة الثابتة كضابط إسناد ضريبي، يمكن من خلاله تحديد السيادة الضريبية المصرية على المشروعات الأجنبية المُستَثمِرَة في مصر والمشروعات المصرية في خارج مصر، كما قام المشرع المصري بتعداد النشاطات التي لا تُعتبر منشأةً ثابتة وبالتالي لا تخضع للضريبة المصرية.

وهذا ما لم نجده في **التشريع السوري**، بشكل صريح وواضح في ظل القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ الخاص بضريبة الدخل السوري، حيث نصت المادة الثانية أنه (آ-

١- قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية، وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى وغير الخاضعة لضريبة ريع العقارات والعرصات:

١ – مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها.
٢ – المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير.
٣ – الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها.....إلخ)[١].

نُلاحظ مما سبق، أن موقف المشرع السوري – من معيار المنشأة الثابتة كضابط إسناد يحدد السيادة الضريبية السورية– كان متحفظاً وغامضاً وينم عن إهمالاً وتقصير، فلم يبين تبنيه لفكرة المنشأة الثابتة، وإن كان يجب عليه تبني مفهوم المنشأة الثابتة، وتحديد معالم هذا المفهوم، واعتماد معيار النشاط المعتاد كمعيار بديل ومستقل عن المنشأة الثابتة في حال عدم تحقق فكرة المنشأة الثابتة، ليكون النص التشريعي مرشداً وموضحاً للمفاوض السوري في الاتفاقيات الضريبية الثنائية.

١- قانون الضريبة على الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٥.

الفرع الثاني

خصائص المنشأة الثابتة

يتضح لنا من خلال الاتفاقيات الضريبية النموذجية والثنائية، وما ورد في بعض التشريعات الضريبية من تكريس لمفهوم المنشأة الثابتة، أنه لابد من توافر خصائص عامة في الاستثمارات الأجنبية، يمكن من خلالها الحكم على المشروع بأنه منشأة ثابتة في حال توافرها والعكس صحيح. و تتمثل فيما يأتي:

١) – الوجود المادي الثابت للتنظيم:

فالمنشأة الثابتة هي تنظيم مادي جوهره المكان، سواء أكان مملوكا للمؤسسة أم مستأجراً من الغير، ويُستخدم إما لأغراض تجارية أم لأغراض صناعية[١].

ومن هذا المنطلق، لا تعتبر منشأة ثابتة كل مظاهر النشاط الذي لا يتوافر فيها الوجود المادي للمنشأة (مثال البث الإعلامي التجاري من إذاعة أجنبية موجهة نحو بلد معين، أو قيام مشروع أجنبي بمجرد منح تراخيص استغلال إحدى حقوق الملكية الصناعية أو التجارية لصالح مشروع محلي، كما يُستبعد من مفهوم المنشأة الثابتة، مظاهر الأنشطة التي تزاول من خلال إنشاءات عرضية، وذلك بواسطة معرض أو سوق مؤقت)[٢].

١- د. السيد عبد المولى (الضرائب والمعاملات الدولية)، دار النهضة، القاهرة،١٩٩٧، ص٥٨

٢- د. جميل صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٢٩٤.

ومع ذلك فإنه يمكن أن نكون بصدد منشأة ثابتة إذا زاولت نشاطها كله أو بعضه من خلال أشخاص تابعين لها يعملون لحسابها في الدولة الأخرى[١]. وبالتالي فإن مدى تبعية الوكيل أو استقلاليته قانونياً واقتصادياً عن المشروع، هو المعيار الذي يمكن من خلاله التمييز بين الوكيل التابع للمشروع الذي يعتبر منشأة ثابتة، والوكيل المستقل عنه والذي لا يمكن اعتبار كذلك[٢].

كما أن شرط الوجود المادي لا يكفي لقيام مفهوم المنشأة الثابتة بل لا بد أن يكون هذا المكان مستقراً ثابتاً، إذ تعتبر هذه الصفة أحد العناصر الأساسية والمحددة للمنشأة الثابتة، وتقتضيها الضرورات الاقتصادية والضريبية، وتتمثل أهميتها فيما يأتي:

- إن السيادة الضريبية في البلد المُضيف تظل ساكنة بالنسبة للمشروعات، إلا إذا بلغ المشروع الأجنبي درجة من القوة والاستقرار، بحيث يصل إلى درجة المشاركة في الحياة الاقتصادية في البلد المعني مع المشروع الوطني.

- إن هذه الصفة تُجنب السلطات الضريبية في البلد المُضيف مشقة البحث عن الصفقات التي يصعب الكشف عنها طالما لم ترتبط بتنظيم مادي ملموس[٣].

١- د. السيد عبد المولى (الضرائب والمعاملات الدولية)، المرجع السابق، ص٥٨-٥٩.
٢- د. محمد ربيع مصطفى شلاش (الضريبة على التجارة الإلكترونية)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٠، ص٤٢٨.
٣- د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٦٨.

ويتطلب الاستقرار عنصرين:

أ- الاستقرار المكاني:

لا يعني هذا العنصر الثبات المكاني للتجهيزات والآلات المخصصة للمنشأة الثابتة، إنما يُفسر هذا العنصر بأن الثبات المكاني يستلزم وجود ارتباط بين العقارات والأبنية والتجهيزات الخاصة بالمشروع من جهة، وبقعة جغرافية محددة من جهة أخرى.

فمن البديهي بالنسبة **للعقارات والأبنية** بحكم عدم قابليتها للنقل ثباتها والتصاقها بالأرض تحقق الاستقرار المكاني بصورة كاملة.

أما **التجهيزات والآلات** ذات الطبيعة الحركية والقابلة للنقل فيتوافر فيها عنصر الاستقرار المكاني، وإن تم تحريكها ونقلها من منطقةً لأخرى، طالما أنها موجودة ضمن منطقةٍ جغرافيةٍ محددةٍ ومعلومة، فيكفي كما ذكرنا سابقاً وجود ارتباط بين تجهيزات المشروع وبقعة جغرافية معينة[١].

ب-الاستقرار الزماني:

حيث إن مكان العمل ذا الطبيعة **المؤقتة أو العارضة** ليس ثابتاً، ولكن هذا لا يعني أن مكان العمل يجب أن يكون أبدياً ليفي بشرط الاستقرار، بل يكفي أن يستمر

١- د. محمد ربيع مصطفى شلاش (الضريبة على التجارة الإلكترونية)، المرجع السابق، ص٤٢٢.

لحدٍ أدنى من الزمن، يختلف من اتفاقية لأخرى، حيث نجد هذا التباين في الفترة الزمنية التي تتطلبها مواقع البناء أو الإنشاء أو مصانع التجميع ليطلق عليها وصف المنشأة الثابتة، ففي نموذج OECD يُشترط أن تزيد الفترة الزمنية عن ١٢ شهراً، حتى تُعتبر منشأةً ثابتة. أما الاتفاقية السورية المصرية فكانت تشترط أن تزيد الفترة الزمنية عن ٦ أشهر فقط حتى تُعتبر منشأةً ثابتة.

نخلص مما سبق، أن عنصر الاستقرار المكاني لا يثير أي خلاف، إلا أن تحديد مدة زمنية معينة في عنصر الاستقرار الزماني ليس عبرة للقول بأن ذلك المشروع منشأة ثابتة من عدمه، فهو شرط شكلي يختلف من حالة إلى أخرى، حيث كان يمكن الاعتماد على عناصر موضوعية خاصة بكل مشروع على حدة، يمكن من خلالها التأكد من استمرارية المشروع، وبالتالي من تحقق شرط الثبات الزماني في المنشأة الثابتة، كعدد العمال مثلاً.

٢) – الشخصية المستقلة للتنظيم:

فالتنظيم الدائم لمباشرة الأعمال والمولد للربح لا يُشكل منشأةً ثابتة إلا إذا تمتع في علاقته بالمنشأة الأم بقدر من الاستقلال، بحيث يمكن اعتباره وحدة تجارية متميزة عن المنشأة الأم[١].

ويُراد بالاستقلال هنا، أن **تُدار المنشأة عن طريق ممثلٍ عن المشروع**، يتمتع بصلاحياتٍ وسلطاتٍ تسمح له بمزاولة نشاط المشروع الذي يتبعه، والقيام بالتعهدات

١- د. السيد عبد المولى (الضرائب والمعاملات الدولية)، المرجع السابق، ص٦٠.

نيابةً عنه ولحسابه. وبمعنى آخر أن يتوافر محلياً على مستوى تلك المنشأة مركزاً لاتخاذ القرار[١].

وعلى ذلك، إذا كان يقوم على هذا التنظيم شخص أجير لا يتمتع بأية سلطة، فهو بذلك تابع في علاقته بالمنشأة الأم، ولا يُمثل التنظيم في هذه الحالة منشأةً ثابتة من الناحية الضريبية (مثال ذلك مكتب يتلقى أوامر الشراء من المركز الاجتماعي، وينقلها إلى الغير ويتحقق من عمليات التوريد)، وعلى العكس إذا كان يقوم على شؤون التنظيم الثابت ممثل يتمتع ببعض مظاهر السلطة المادية أو القانونية مثل إبرام العقود باسم الشركة التي يمثلها، فإننا نكون بصدد منشأة ثابتة وتخضع بهذه الصفة للضريبة[٢].

كما قد يمارس المشروع نشاطه الخارجي عبر ممثلٍ تجاري، ويبرز هنا تساؤل هام، إذا كانت الشركة الأم قد تباشر نشاطها في الخارج من خلال ممثل تجاري، فمتى يعد الممثل التجاري في حد ذاته منشأة ثابتة، وبالتالي متى يخضع النشاط الذي يزاوله للضريبة؟

في الواقع إن الإجابة على هذا السؤال تتوقف على مدى استقلال الممثل التجاري عن الشركة الأم، فإذا كانت علاقته بها تتضمن الاستقلال من الناحية القانونية والاقتصادية بحيث يعمل لحسابه الخاص وليس لحساب الشركة الأم (مثل حرية تنظيم العمل وتحمل نفقاته واختيار العملاء ولا تربطه بالمنشأة الأجنبية رابطة

١- د. جميل صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٣٠٥.
٢- د. السيد عبد المولى (الضرائب والمعاملات الدولية)، المرجع السابق، ص٦٠.

عقد عمل ولكن عقد وكالة بالعمولة)، فهنا يُعد مستقلاً عن الشركة الأم من الناحية القانونية والاقتصادية، ومن ثم لا تُفرض عليه ضريبة باعتباره منشأةً ثابتة.

كذلك الأمر في حال كانت العلاقة بين الممثل التجاري و الشـركة الأم علاقة تبعية من الناحية القانونية والاقتصادية (مثلاً ليس للممثل سلطة اتخاذ القرار، ويقتصر دوره على تنفيذ أوامر الشركة الأم، ويمارس نشاطه باسمها ولحسابها، دون أن يكون له الحق في اتخاذ أي قرار إلا بالرجوع إليها)، فإنه لا يُعد وفقاً للقوانين الداخلية والقانون الضريبي الدولي منشأةً ثابتة، ومن ثم لا تفرض عليه بهذه الصفة أية ضريبة.

أما إذا كان الممثل التجاري تابعاً للشركة الأم من الناحية الاقتصادية لكنه يتمتع باستقلال من الناحية القانونية حيث سلطة اتخاذ القرار فإنه يعد منشأة ثابتة، وبالتالي فإنه يخضع للضريبة باعتباره منشأة ثابتة، فهو منشئ لموطن ضريبي ثانوي، ويلتزم بدفع الضريبة وفقاً للقوانين الضريبية للبلد الأجنبي المضيف الكائن بها، ومن هنا يمكن تحديد شروط الممثل التجاري الذي يعد منشأة ثابتة كالتالي:

١- أن يكون التمثيل دائماً، وهذا الشرط يقابل شرط التنظيم المادي في المنشأة الثابتة، وحتى يكون التمثيل دائماً يتعين أن يقيم الممثل التجاري في البلد الذي يريد إخضاع نشاطه للضريبة وأن يباشر فيه أعماله.

٢- أن يكون تابعاً للمنشأة الأجنبية، ودلائل التبعية كثيرة: منها أنه يتعين عليه الرجوع للمنشأة الأجنبية وإتباع أوامرها، أو أن يكون مقطوعاً له أجر أو أن

يسترد نفقاته العامة من المنشأة الأجنبية، أو أن يباشر نشاطه في مكان مملوك للمنشأة الأجنبية أو تتحمل إيجاره، أو يعاونه أشخاص تتحمل المنشأة الأجنبية (الأم).

٣- أن يكون له سلطة إبرام العقود[١].

٣) – تنظيماً مولداً للربح:

للقول بوجود منشأة ثابتة لابد من وجود تنظيمٍ مولدٍ للربح، أو أن يشارك في تحقيق ربح فعلي، فالواقعة المنشأة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هي واقعة تحقيق الربح، فلا صعوبة في ذلك إذا كانت المنشأة تمارس نشاطاً يولد ربحاً (المصنع، الورشة، المنجم). بينما يبرز التساؤل حول المنشآت التي لا تحقق ربحاً بطريقة مباشرة (مراكز الأبحاث والدراسات، ومراكز الخدمة بعد البيع)، وإنما تساهم في تحقيق أرباح للمشروع بطريقة غير مباشرة[٢]. ويلاحظ في هذا الصدد أن هناك اتجاهاً في الفقه يعتبر الأنشطة التحضيرية أو التكميلية مساهمةً في توليد الدخل، إلا أن الباحث يؤيد الاتجاه السائد في الاتفاقات الضريبية الذي يقوم على استبعاد مثل هذه الأنشطة من عداد المنشأة الثابتة، على اعتبار أنها لا تساهم بطريقة مباشرة في توليد الدخل[٣]. وبالتالي لا تساهم في عملية الاستثمار بشكل أساسي إنما بشكل ثانوي وتابع.

١- د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٧٠-٧١.
٢- د. خالد سعد زغلول حلمي (تنازع القوانين في المجال الضريبي)، المرجع السابق، ص١٨٠-١٨١.
٣- د. السيد عبد المولى (الضرائب والمعاملات الدولية)، المرجع السابق، ص٦٠.

وأخيراً، نجد بأن خصائص المنشأة الثابتة تجعل منها ملائمة إلى حدٍ كبير لظروف الدول النامية، التي ليس لديها الإدارة الضريبية التي تستطيع تتبع مصادر الدخول والإيرادات التي يحققها رعاياها في الخارج[١].

١- د. رمضان صديق محمد حسين (المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٣، ص١٣٥.

المبحث الثاني

المشكلات التطبيقية لنظرية المنشأة الثابتة

يواجه تطبيق نظرية المنشأة الثابتة من الناحية العملية العديد من المشكلات التطبيقية، التي سنتطرق إليها، منها ما يتعلق بطريقة التعامل الضريبي مع الأرباح التجارية والصناعية للشركات عابرة القوميات، وفي ذات السياق، تُعد المنشأة الثابتة واحدة من المفاهيم الضريبية، التي قد يختلف مضمونها بين دولة وأخرى، مما يشكل حافزاً للشركات عابرة القوميات لاستغلال التباين بين التشريعات الضريبية الوطنية الخاصة بكل دولة، بما تمتلكه من إمكانيات بشرية ومادية هائلة ، كما سنبحث إشكالية اشتراط الوجود المادي لتنظيم المنشأة الثابتة في ظل كل من التجارة الإلكترونية وأعمال المقاولات.

المطلب الأول

المنشأة الثابتة كآليةٍ للتهرب الضريبي الدولي

المنشأة الثابتة وإن كان يمكن اعتبارها ضابط إسناد ضريبي يُمثل أهم النظريات التي أوجدتها السياسة الضريبية الدولية، من خلال اتفاقيات نموذجية ضريبية، بغرض مكافحة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي، إلا أن الشركات عابرة القوميات عمدت لاستغلال هذه النظرية بهدف التهرب الضريبي على المستوى الدولي، وسنوضح ذلك من خلال ما يأتي.

الفرع الأول

المحاسبة الضريبية

هنالك العديد من أنظمة المحاسبة الضريبية في مختلف دول العالم، ولكن لا يوجد أي نظام محاسبي يُماثل الآخر، وهذا الاختلاف عائداً بشكل أساسي لتكوين البيئة الضريبية، فالأنظمة المحاسبية للضريبة تعكس البيئات التي تخدمها[١]، وتكمن أهمية دراسة المحاسبة الضريبية في توضيح طريقة التعامل الضريبي مع الأرباح التجارية والصناعية للشركات عابرة القوميات، لذلك سنبحث التوجهات الدولية والإقليمية في فرض الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية لتلك الشركات، وكيفية تحديد تلك الأرباح الناجمة عن أنشطة عابرة للحدود.

١- ARPAN.S. Jeffrey & RADEBAUGH.H. Lee :International Accounting and Multinational Enterprises, Warren, Gorham& Lamont, Inc, 1981,P.3.

أولاً- فرض الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية:

في الواقع إن للاتفاقيات الضريبية النموذجية والمعاهدات الضريبية الثنائية أهمية بالغة في إيجاد كيفية واضحة ومحددة لفرض الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية الناجمة عن أنشطه الشركات عابرة القوميات، إلا أن الصعوبة تكمن في الانتشار الواسع لمصادر إيرادات تلك الشركات على اعتبار أنها تتوزع بين الدول متجاوزةً الحدود الإقليمية لها، مما يصطدم مع مبدأ السيادة الضريبية للدول. كما أن معظم التشريعات الوطنية، والمعاهدات الضريبية الدولية، لم تضع تعريفاً معيناً للربح التجاري والصناعي الذي يخضع للضريبة، وذلك بسبب تعدد وتنوع الأنشطة الاقتصادية، وحتى لا يتقيد التشريع بتعريف معين يؤدي إلى إفلات ربح معين من الخضوع للضريبة[١].

فبالنسبة للاتفاقيات الضريبية النموذجية نلاحظ بأن كلاً من نموذج OECD ونموذج الأمم المتحدة في المواد ٧-٨-٩ تناولا قواعد إخضاع الأرباح التجارية والصناعية للشركات عابرة القوميات إلى الضريبة.

حيث نصت الفقرة الأولى من المادة السابعة على: (أن الأرباح التي يحققها مشروع في إحدى الدولتين المتعاقدتين تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يكن المشروع يزاول نشاطه في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأةٍ ثابتةٍ كائنةٍ فيها، فإذا كان المشروع يزاول نشاطه على النحو السابق، فإن المشروع يخضع للضريبة في

١- د. رمضان صديق محمد حسين (المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية)، المرجع السابق، ص٣٧٩.

الدولة المتعاقدة الأخرى، وذلك فقط في حدود ما يخص تلك المنشأة الثابتة من الأرباح فقط).

نستنتج من النص السابق، أن قواعد القانون الضريبي الدولي الخاصة بالأرباح وثيقة الصلة بالقواعد الخاصة بالمنشأة الثابتة، والنص على مبدأ عدم خضوع المنشآت الأجنبية للضريبة الوطنية إلا إذا ثبت اشتغالها من خلال منشأة ثابتة يعتبر معياراً تأخذ به كل المعاهدات الضريبية الثنائية كضابط لتحديد السيادة الضريبية بين الدول، وكوسيلة لمنع الازدواج الضريبي الدولي بالنسبة للإيرادات التي تمثل أرباحاً تجارية أو صناعية[١].

ومن ثم فلكي تُخضع الدولة المنشأة الأجنبية لضريبتها يتعين عليها أن تتأكد من توافر الأمرين التاليين:

١- إن المنشأة الأجنبية تعمل لديها من خلال منشأة ثابتة، أي من خلال مركز ثابت لمزاولة الأعمال.

٢- إن الأرباح المراد إخضاعها للضريبة الوطنية يمكن ردها إلى نشاط هذه المنشأة.

١- د. السيد عبد المولى (الضرائب والمعاملات الدولية)، المرجع السابق، ص٢٢٩.

نجد استثناءً من تطبيق معيار المنشأة الثابتة، الاستثناء الذي يتعلق بحالة شركات الملاحة البحرية والجوية في مجال النقل الدولي والمنشآت المرتبطة، حيث لم يتم التقيد بشأنها بمعيار المنشأة الثابتة في فرض الضريبة[١]:

١- شركات الملاحة والطيران العاملة في مجال النقل الدولي:

غالباً ما يكون لشركات الملاحة والطيران العاملة في مجال النقل الدولي للركاب أو البضائع مكاتب في العديد من الدول، تقوم ببيع تذاكر السفر أو تقاضي أجور نقل البضائع. وتعد هذه المكاتب منشآت ثابتة لشركة الملاحة أو الطيران لتوافر كافة عناصر المنشأة الثابتة في هذه المكاتب. ومن ثم يحق لكل دولة يوجد فيها هذه المكاتب أن تخضع أرباحها لضريبتها، علماً بأن خدمة النقل سوف تكون بين دولتين أو أكثر.

ويترتب على هذا الوضع ليس فقط الوقوع في خطر الازدواج الضريبي، ولكن أيضاً وضع العراقيل أمام تطور حركة النقل الدولي.

لذلك جاءت **المادة الثامنة** من كل من اتفاق منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي واتفاق هيئة الأمم المتحدة ونظمت كيفية المعاملة الضريبة للمنشآت العاملة في مجال النقل الدولي سواء تم هذا النقل بالسفن أو بالطائرات.

١- المرجع السابق، ص٢٣٦ وما بعدها.

أوضحت الفقرة الأولى من **المادة الثالثة** من اتفاق منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي والخاصة بالتعاريف العامة أن المقصود بعبارة النقل الدولي: (أي عمليات نقل تقوم بها السفن أو الطائرات التابعة لمشروع يتخذ مركز إدارته الفعلية في دولة متعاقدة فيما عدا عمليات النقل التي تقوم بها السفن أو الطائرات بين أماكن تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى).

وعلى ذلك فإن عمليات النقل الدولي لا يدخل في عدادها عمليات النقل البري، فهي قاصرة على عمليات النقل بالطائرات أو بالسفن سواء تعلقت هذه العمليات بنقل البضائع أم المسافرين.

كذلك يُستبعد من نطاق عمليات النقل الدولي عمليات النقل بالطائرات أو بالسفن التي تتم داخل الدولة الواحدة حتى لو قام بها مكتب تابع لمنشأة أجنبية. وأخيراً تُستبعد عمليات النقل التي تتم بين دولة وأماكن أو موانئ في دولة أخرى.

ويطبق على العمليات المستبعدة سالفة الذكر قواعد المنشأة الثابتة والتي تتمثل القاعدة العامة لإخضاع الربح التجاري.

ولكن ما هي قواعد تحديد السيادة الضريبية بالنسبة لمنشآت النقل الدولي؟

نجد بأن **الفقرة الأولى من المادة الثامنة** من اتفاق منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي على خضوع الأرباح الناتجة من تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مركز إدارة المنشأة الفعلية.

ومن ثم فإن خضوع أرباح المنشآت العاملة في مجال النقل الدولي للضريبة تختص به الدولة التي يوجد بها مركز الإدارة الفعلي للمنشأة التي يقوم بهذا النشاط. وبطبيعة الحال لا تكون القاعدة، سالفة الذكر، ملزمة بين الدول إلا إذا أخذت بها المعاهدات الثنائية والتي لها، وحدها، قوة الإلزام.

وفي هذا الصدد، نجد أن بعض المعاهدات الثنائية قد تخرج عن هذه القاعدة وتفضل عليها قاعدة اختصاص الدولة التي تتوطن بها المنشأة الثابتة بفرض الضريبة على أرباح عمليات النقل الدولي، وأهمية ذلك تظهر بالنسبة للدول التي لا تأخذ تشريعاتها بقاعدة مركز الإدارة الفعلي كمعيار لتحديد الموطن الضريبي لشركات الأموال، كذلك قد تفضل بعض المعاهدات الثنائية اختيار معيار مزدوج لتحديد السيادة الضريبية، ويتحصل ذلك بالنص على حق الدولة الذي يوجد بها مركز الإدارة الفعلي بفرض الضريبة على الأرباح الدولية، ولكن يحق أيضاً للدولة التي تعتبر أن المنشأة مقيمة بها أن تفرض ضريبتها أيضاً على هذه الأرباح التي تستمدها منشأة مقيمة لديها، ولكن بشرط أن تقوم بتلافي الازدواج الضريبي عن طريق خصم الضرائب المدفوعة في الخارج (لدى الدولة التي فيها مركز الإدارة الفعلي)، من حصيلتها الضريبية.

يؤيد الباحث أخذ المعاهدات الثنائية بالمعيار المزدوج لتحديد السيادة الضريبية، بشرط تطبيق فكرة الخصم الضريبي، حيث أن أهمية فكرة الخصوم تقوم على إمكانية تخفيض الالتزامات الضريبية للشركات عابرة القوميات، وتخصم الضرائب الأجنبية المدفوعة عن الدخل المحقق داخل أراضي الدولة المضيفة من قيمة الضرائب التي تدفعها الشركات عابرة القوميات في الدولة الأم، وبالتالي تحول دون الوقوع في الازدواج الضريبي، مثال ذلك: في الولايات المتحدة الأمريكية عندما تقوم إحدى الشركات التابعة

لإحدى الشركات عابرة القوميات الأمريكية، والتي تقع في ألمانيا بدفع ضريبة عند المنبع على توزيع الأرباح المدفوعة إلى الشركة الأم، فإن الشركة الأم في الولايات المتحدة الأمريكية يسمح لها بخصم ضريبة مساوية لضريبة المنبع المدفوعة في ألمانيا[١].

٢- المنشآت المترابطة:

تنتشر في الوقت الحاضر ظاهرة قيام المشروعات بالانتشار ومزاولة أعمالها في العديد من الدول عن طريق إقامة إما فروع لها أو شركات متفرعة عنها أو مشروعات مشتركة بالمشاركة مع رأس المال الوطني.

وإزاء هذه الظاهرة يتردد الفن الضريبي بين الأمرين التاليين:

- احترام مبدأ شخصية الضريبة، والاعتراف بمبدأ استقلال الوحدات المختلفة والتابعة لنفس المجموعة، وبالتالي معاملة كل وحدة من هذه الوحدات على سبيل الاستقلال.

- الاعتراف بوجود المجموعة الدولية ذات المصالح المترابطة، ومن ثم معاملتها على أساس أن هذه الوحدات تتبع في النهاية للشركة الأم.

١- د. أمين السيد أحمد لطفي (المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسية)، دار المكتبات الكبرى، القاهرة، ٢٠٠٤، ص٧٩٣.

ويتعين الاعتراف بأن الفن الضريبي السائد لدى أهم الدول المصدرة لرأس المال يسلك المسلك الأول، ولا يعترف إلا استثناءً بارتباط هذه الوحدات بعضها البعض وتبعيتها لمجموعة واحدة[١].

أما بالنسبة للمعاهدات الضريبية الثنائية فقد اتجهت في معظمها لتبني النماذج الاتفاقية السابقة، بحيث تبنت معيار المنشأة الثابتة في تحديد فرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية للشركات عابرة القوميات.

ثانياً- كيفية تحديد أرباح المنشأة الثابتة:

قد يكون تحديد أرباح الشركات عابرة القوميات التي تخضع للضريبة مقتصراً على فكرة المنشأة الثابتة، وقد يتسع ليشمل كل الأرباح التي تحققها الشركات عابرة القوميات، سواء عن طريق المنشأة الثابتة أم عن غير طريقها.

وتوجد نظريتان في هذا الصدد، هما نظرية القوة الجاذبة ونظرية الرابطة الفعلية.

- **نظرية القوة الجاذبة:**

تخضع بموجب هذه النظرية، كل الأرباح المتحققة في البلد المضيف للمنشأة الثابتة للضريبة، سواء كانت هذه الأرباح مرتبطة أم غير مرتبطة بنشاط هذه المنشأة.

١- د. السيد عبد المولى (الضرائب والمعاملات الدولية)، المرجع السابق، ص٢٤١.

ويلخص أنصار هذه النظرية مميزاتها فيما يأتي:

١- أنها تتسم بالبساطة وعدم التعقيد، حيث تُجنب الإدارة الضريبية في البلد المضيف تعقب كل صفقة أو معاملة يعقدها المركز الرئيسي للشركة الأم بوساطة أخرى، خلاف المنشأة الثابتة، وذلك بغرض إضافة الربح المتولد عن هذه الصفقة لأرباح المنشأة الثابتة.

٢- أنها تحول دون محاولات الشركات الأجنبية التهرب من الضريبة عن طريق المنشأة الثابتة، حيث إن قصر السيادة الضريبية على أرباح ذات رابطة أو علاقة بالمنشأة الثابتة يُعطي للمشروعات الأجنبية إمكانيات هائلة للتهرب الضريبي، ويتحقق ذلك بإنشاء مكتب أو فرع أو أي شكل أخر من أشكال المنشأة الثابتة، وذلك فقط للإشراف على صفقات تجارية على قدر كبير من الأهمية يحققها المركز الرئيسي من خلال وكيل تجاري مستقل عنه كالوكيل بالعمولة، وتُدار وتُراقب من خلال المنشأة الثابتة الوهمية أو محدودة النشاط، لاسيما إذا كانت أسعار الضريبة في بلد المنشأة الثابتة مرتفعة بالمقارنة بأسعارها في بلد المركز الرئيسي[١].

٣- صعوبة التأكد من الرابطة الفعلية بين الربح والمنشأة الثابتة، مما قد يؤدي إلى الازدواج الضريبي.

١- د. مختار عبد الحكيم طلبه (المعاملة الضريبية للشركات)، المرجع السابق، ص١٠٦.

وتعد هذه النظرية أكثر ملائمة للدول النامية، لأنها تضمن المحافظة على الحصيلة الضريبية، إلا أنها تتطلب في ذات الوقت إدارة ضريبية على درجةٍ عاليةٍ من الخبرة[١].

- **نظرية الرابطة الفعلية:**

بموجب هذه النظرية تخضع للضريبة في البلد المضيف الأرباح المرتبطة فقط بالمنشأة الثابتة، أما أي أرباح أخرى تحققها الشركة الأم بصورة مباشرة ودون تدخل من المنشأة الثابتة لا تخضع للضريبة في البلد المضيف باعتبارها غير مرتبطة بالمنشأة الثابتة ، فهي بذلك تنظر إلى كل ربح يحققه المشروع الأجنبي على حدة، حيث يتم تقصي مصدر هذا الربح أو الإيراد لمعرفه ما إذا كان يشكل منشأة ثابتة أو نشاطاً معتاداً وفقاً لما يقضي به التشريع الداخلي[٢].

وقد أُخذ نموذج الأمم المتحدة أساساً، وكذلك نموذج منظمة التعاون الاقتصادي الأوربي، في تحديده الأرباح الخاضعة للضريبة في البلد المضيف بنظرية الرابطة الفعلية، باعتبار أنها تمثل مصلحة الشركات عابرة القوميات. غير أن نموذج الأمم المتحدة قد جمع بين النظريتين في أحوال معينة من أجل تلافي عيوب نظرية الرابطة الفعلية، وما قد تقوم به الشركات عابرة القوميات من تهرب ضريبي عندما تتحايل الشركات

١-.د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٧٧.
٢- د. مختار عبد الحكيم طلبه (المعاملة الضريبية للشركات)، المرجع السابق، ص١٠٩.

الأجنبية، وتقوم بتصريف منتجاتها في بلد المنشأة الثابتة، ولكن ليس عن طريقها، وتحقق بذلك أرباحاً طائلة دون أن تخضع للضريبة، بدعوى أنها غير مرتبطة بالمنشأة الثابتة[١].

نستنتج مما سبق أن لكل من النظريتين إيجابياتها وسلبياتها :

فنظرية القوة الجاذبة من شأنها فعلاً أن توسع من مجال السيادة الضريبية للدول المضيفة على أنشطة المشروعات الأجنبية (وهي عادةً ما تكون الدول النامية) وهذا يحمي بالتالي الحصيلة الضريبية لتلك الدول و يعتبر بدوره أمراً ضرورياً في وقت باتت فيه تلك المشروعات تفرض شروطها وأساليبها المالية والضريبية على دول العالم أجمع. إلا أنه يعاب على هذه النظرية أنها تعيق حركة التجارة الدولية ، لأنها لا تستجيب لظروف المشروعات الأجنبية باعتبارها المحرك الأساسي لتلك التجارة[٢].

أما **نظرية الرابطة الفعلية** وإن كانت تمتازُ بتشجيعها لحركة التجارة الدولية من جهة، ويُشكل تطبيقها بصورةً صحيحة مانعاً للخداع والتحايل الضريبي من قبل المشروعات الأجنبية، إلا أن الواقع التطبيقي لنظرية الرابطة الفعلية يحتاج لجهودٍ جبارة ورقابةٍ فعالةٍ جداً، لأنه من الصعوبة بمكان أن تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد إذا ما كان الإيراد المراد إخضاعه للضريبة يرتبط فعلياً بالمنشأة الثابتة أم لا.

١- د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٧٨.

٢- د.جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)،المرجع السابق، ص٣١٥.

ومن هنا يقترح بعض **الكتّاب**[١] إمكانية التوفيق بين اعتبارات المحافظة على السيادة الضريبية للدول النامية من جهة، وعدم عرقلة حركة التجارة الدولية وتشجيع المشروعات الأجنبية من جهة أخرى وذلك بتطبيق نظرية القوة الجاذبة ، عندما يحقق المشروع أرباحاً من عملياتٍ أو أنشطةٍ مماثلةٍ أو قريبةٍ من تلك التي تزاول من خلال المنشأة الثابتة، أو ما تسمى بالإيرادات الناجمة عن النشاط الإيجابي عموماً، أما غير ذلك من الإيرادات ، كتلك الناتجة عن نشاطٍ سلبيٍ، فتطبق بشأنها نظرية الرابطة الفعلية بالمنشأة الثابتة[٢].

نلاحظ إمكانية التوفيق بين النظريتين، ولكن يتطلب تطبيق هذا الاقتراح من قبل الدولة النامية **إدارة ضريبية** تتوافر فيها إمكانيات مادية وبشرية هائلة والكفاءة الفنية العالية والرقابة الفعالة، وكي تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد إذا ما كان الإيراد المراد إخضاعه للضريبة يرتبط فعلياً بالمنشأة الثابتة أم لا.

الفرع الثاني

استغلال المنشأة الثابتة من قبل الشركات عابرة القوميات

كيف يمكن أن تستغل الشركات عابرة القوميات مفهوم المنشأة الثابتة في التهرب من الضريبة كلياً أو على الأقل تخفيف عبئها الضريبي؟

١- د. مختار عبد الحكيم طلبه (المعاملة الضريبية للشركات)، المرجع السابق، ص١٠٩-١١٠.
٢- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٣١٥.

تجّدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن الشركات عابرة القوميات تسعى لتوزيع أنشطتها الإنتاجية والتسويقية – وهي التي يكون إنتاجها عرضةً لفرض الضريبة – بين عدة دول، وذلك من أجل الاستفادة من تباين الأنظمة الضريبية في تلك الدول، بهدف التهرب من أكبر عبء ضريبي ممكن[١].

حيث أن الشركات عابرة القوميات تلجأ عادةً إلى التهرب الضريبي بواسطة مزاولتها لنشاطها عن غير طريق المنشأة الثابتة، أو أن تعمد إلى إخفاء وجود هذه المنشأة الثابتة أصلاً.

ومن هنا، تبدو أهمية بحث كيفية استغلال الشركات عابرة القوميات لمفهوم المنشأة الثابتة بقصد وصولها إلى تحقيق التهرب الضريبي الدولي، ومن ثم تخفيض أعبائها الضريبية العالمية، وفي المحصلة تعظيم ربحها العالمي.

وبما أن المنشأة الثابتة هي واحدة من المفاهيم الضريبية التي قد يختلف مضمونها بين دولة وأخرى، فإن تلك الشركات تستخدم تقنياتها المالية والضريبية والفنية في سبيل استغلال هذا المفهوم بما يحقق لها وفراً ضريبياً، قد تبلغ أرقاماً هائلة. والسؤال هو كيف تستغل الشركات عابرة القوميات هذا المفهوم في تحقيق التهرب الضريبي ؟[٢]

١- د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٨٠.
٢- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٣٢١.

في الواقع، نفرق بين حالتين تعمد فيها الشركة الأم لإحداث منشأة ثابتة بصورة كاملة أو جزئية بحسب أسلوب المشرع الضريبي الخاص بكل دولة، حيث لا يخرج الأمر في هذا المجال عن الفرضين الآتيين:

الأول- إحداث المنشأة الثابتة بصورة كاملة:

حيث تقوم الشركة الأم بإحداث منشأةٍ ثابتةٍ في دولٍ تقدم إعفاءاتٍ ضريبية على نشاط هذه المنشأة، وبالتالي فلا تثور أي مشكلة في هذا الفرض، لأن الشركة الأم عادةً ما تختار من الأنشطة النشاط المعفي من الضريبة سواء تعلق ذلك بالنشاط نفسه أم بممارسته لمدةٍ معينة، خاصةً في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة.

الثاني-إحداث المنشأة الثابتة بصورة جزئية:

في هذه الحالة قد تقوم الشركة الأم بإحداث منشأةٍ ثابتةٍ لها بصورةٍ جزئية في الدول التي لا تقرر أي إعفاءات أو مميزات ضريبية للنشاط الذي تمارسه هذه المنشأة، إلا أن الشركة الأم تحاول إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة، بحيث لا تُعد منشأةً ثابتةً طبقاً للمعايير السابقة (نظرية القوة الجاذبة، ونظرية الرابطة الفعلية)، وبالتالي لا تخضع تلك المنشأة للضريبة، مثال ذلك قيام الشركة الأم بإنشاء وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بأنشطةٍ متعددةٍ تخدم بها الشركة الأم، بحيث إن كلاً منها لو أُخذ منفرداً لا يُمثل منشأةً ثابتةً، بينما لو نُظر إليها مجتمعةً لاعتبرت منشأةً ثابتة. فهذا نوع من التحايل يُراد به التهرب من الضريبة، ولتوضيح ذلك نسوق المثال الآتي:

تقوم الشركة الأم بإنشاء عدة وحدات اقتصادية:

- وحدة اقتصادية مهمتها التوزيع.

- وحدة أخرى تقوم كمركز للخدمات المتميزة والمستقلة مثل خدمات ما بعد البيع، والإعلان، والتسويق، ودراسة حالة السوق، ومعلومات عامة وكلها أنشطة لا تحقق دخلاً بصورة مباشرة، فهي تعد من قبيل الأعمال التمهيدية والتحضيرية، وبالتالي لا تعد منشأة ثابتة وفقاً لنص المادة الخامسة من اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي.

- وحدة أخرى للتنسيق أو للأشراف والمتابعة على عمل الشركات التابعة.

فالوحدات الثلاث (التوزيع – الخدمات – التنسيق) كل منها منفردةً لا تُعد منشأةً ثابتةً، فالأرباح التي تحققها كل منها لا تخضع للضريبة باعتبارها لا تشكل منشأةً ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم بهذه الطريق التخفيف من عبئها الضريبي[١].

إلا أن ما سبق، لا يُقلل من أهمية نظرية المنشأة الثابتة، ولا يمكننا أن نعتبر فكرة المنشأة الثابتة وسيلةً مساعدةً للشركات عابرة القوميات في التهرب الضريبي الدولي، فكشف المشروعات التي تخفي نشاطها عن السلطات الضريبية هي مسألة جوهرية تُعد من صميم اختصاص الإدارة الضريبية والمالية في كل دولة ، بحيث يجب أن تكون تلك الإدارة على مستوى من الكفاءة والخبرة لأجل اكتشاف مثل هذه الأساليب . ومن ناحية أخرى، إن المشروع الذي يحصل على ربح من الخارج عن غير طريق المنشأة

١- د. سوزي عدلي ناشد (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، المرجع السابق، ص٨٠ -٨١.

الثابتة لا يفلت تماماً من التزاماته الضريبية، لأنه سوف يخضع للضريبة في دولة موطنه أو إقامته.

إلا أن الشركات عابرة القوميات قد تلجأ لاستغلال فكرة المنشأة الثابتة كمعيار إسناد ضريبي، بشكل يمكّن تلك الشركات من التلاعب والتحايل- وليس الاحتيال- على الأنظمة الضريبية للدول المختلفة. وهذا الاستغلال الذكي، القائم على وعي ودراية وخبرة بالشؤون المحاسبية والضريبية الدولية، وإن كان لا يشكل من الناحية القانونية البحتة جرماً يتضمن مخالفة لنص القانون ، إلا أنه من وجهة نظر اقتصادية واسعة يشكل تهرباً ضريبياً، بما ينشأ عنه من خسارة في الحصيلة الضريبية للدولة المضيفة التي تقوم المنشأة الثابتة على أرضها[١].

تأييداً لما سبق، إن فكرة المنشأة الثابتة قد تؤدي إلى عدم خضوع الشركات عابرة القوميات ذات النشاط الاستخراجي للضرائب في دولة المنشأ، إذا كانت هذه الدولة تأخذ بمبدأ الإقليمية في فرض الضرائب، بينما قد تعمل بعض الشركات خارج الحدود الإقليمية لهذه الدولة أو أي دولة أخرى، كما هو الحال بالنسبة لنشاط استخراج الثروات الطبيعية من منطقة أعالي البحار، مما يُسفر عن تهرب ضريبي وفق منهج التلاعب والتحايل، حيث تفلت هذه الشركات من الخضوع لأي ضريبة، وقد تتطلب معالجة هذه الثغرة النص على امتداد الإقليمية لأغراض الضرائب إلى منطقة أعالي البحار حيث تعمل المنشآت الاستخراجية[٢].

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٣٢٣.
٢- د. رمضان صديق محمد حسين (المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٣، ص١٣٥.

المطلب الثاني

إشكالية اشتراط عنصر الوجود المادي

للمنشأة الثابتة

سبق وذكرنا، أن خصائص المنشأة الثابتة تُعد من أهم ما أفرزته الاتفاقيات الضريبية النموذجية والثنائية، وما ورد في بعض التشريعات الضريبية من تكريس لمفهوم المنشأة الثابتة، حيث اعتبر معظم الفقهاء أن نظرية المنشأة الثابتة تستلزم ضرورة وجود تنظيم مادي جوهره المكان، ولكن تجدر الإشارة إلى وجود مشكلتين تواجهان شرط توافر التنظيم المادي للمنشأة الثابتة نتناولهما مفصلاً فيما يأتي: إمكانية تطبيق نظرية المنشأة الثابتة في بيئة التجارة الإلكترونية في الفرع الأول وإمكانية تطبيق نظرية المنشأة الثابتة بالنسبة لأعمال المقاولات في الفرع الثاني.

الفرع الأول

نظرية المنشأة الثابتة في بيئة التجارة الإلكترونية

نتيجة الموجة الهائلة من التطور التكنولوجي التي اجتاحت جميع الدول المتقدمة تكنولوجياً، وامتدت بآثارها كذلك على الدول النامية، نلاحظ أن التجارة الإلكترونية تساعد على إمكانية إتمام الصفقات التجارية دون الحاجة إلى انتقال الطرفين والتقائهما في مكان معين، وإن لم يتم إتمام الصفقة فيكفي أن يتم التعريف بها تعريفاً كاملاً وذلك من خلال أجهزة الحاسب الآلي، وبذلك يتوافر الكثير من الجهد والوقت والمال، وبالتالي تمثل التجارة الإلكترونية أهميةً كبيرةً في العلاقات الاقتصادية والمالية، سواء

أكان ذلك علي المستوى المحلي أم الدولي[١].

وقد ظهرت عدة تعريفات تحاول كل منها أن تصف وتحدد طبيعة التجارة الإلكترونية، وما يتعلق بها من ممارسات وأنشطة. وربما يرجع تعدد هذه التعاريف إلى أن تطبيقات التجارة الإلكترونية تشتمل على عدة مكونات أساسية، لابد من توافرها لتنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية ، مثل استخدام الحواسب الآلية وتقنية الاتصالات ونظم المعلومات والبرمجيات وغيرها. ومما هو جديرٌ بالذكر ، أن مفهوم التجارة الإلكترونية يندرج تحت مفهـوم أوسع يسمى **بالاقتصاد الرقمي**، حيث يشمل الأخير التجارة الإلكترونية والقطاعات المنتجة والمستخدمة لتقنية المعلومات، وأجهزة الاتصالات، وقطاعات خدمات الاتصالات[٢].

حيث **تعّرف التجارة الإلكترونية** بأنها(استخدام التقنيات والوسائل الإلكترونية كشبكة الإنترنت بين الأطراف وتفاعلهم إلكترونياً، لإبرام وإنجاز الصفقات التجارية، من شراء وبيع البضائع والخدمات والمعلومات والإنتاج والتوزيع، وبأية طريقة كانت وسيلة السداد، وبأي شكل تم التسليم)[٣].

ويُلاحظ أنه بتطبيق القوانين الضريبية التقليدية فإن حصة كبيرة من معاملات التجارة الإلكترونية معنية بالضرائب المفروضة على الأنشطة الاقتصادية، فالضرائب

---

١ - د. السيد عطية عبد الواحد "التجارة الإلكترونية ومدى استفادة العالم الإسلامي منها"، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى٢٠٠٥ ، ص٨ منشور على الشبكة العنكبوتية في الموقع: http://uqu.edu.sa/page/ar/64284

٢- د. عابد بن عابد العبدلي "التجارة الإلكترونية في الدول الإسلامية الواقع – التحديات – الآمال"، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى،٢٠٠٥، ص١٢ منشور على الشبكة العنكبوتية في الموقع: http://uqu.edu.sa/page/ar/64284

٣- د. محمد ربيع مصطفى شلاش (الضريبة على التجارة الإلكترونية)، المرجع السابق، ص٥٦.

المباشرة يمكن أن تُأخذ كوعاء ضريبي كل الإيرادات المحققة من وراء التجارة الإلكترونية ، وكذلك الأمر بالنسبة للضرائب غير المباشرة، غير أن الطبيعة الخاصة للشبكة العنكبوتية وصعوبة إخضاعها لقوانين ضريبية تقليدية هما السبب في خلق جدال عالمي، وهذا لمعرفة ما إذا كان يجب إخضاع معاملات التجارة على الشبكة العنكبوتية أمعدم إخضاعها للنظام الضريبي المعمول به في الأنشطة التجارية التقليدية أو البحث عن النظام الضريبي البديل الذي يجب فرضه على التجارة الإلكترونية.

حيث ثمة اتجاه قوي على الصعيد العالمي، لترك الشبكة العنكبوتية وما يجري عبرها من تعاملات تجارية دون خضوعها للضرائب ، فقد دعت الحكومة الأمريكية والتحالف من أجل الأعمال الدولية إلى جعل الشبكة العنكبوتية منطقة تجارة حرة.

والحقيقة أن القول بعدم فرض الضريبة على إطلاقه من شأنه تحقيق عدم المساواة بين الشركات التجارية، رغم أنها تمارس نشاطاً تجارياً واحداً، إلا أن أحدها تمارسه بطريقة تقليدية، وبالتالي يخضع وعاؤها للضريبة والأخرى تمارس ذات النشاط ولكن عبر الشبكة العنكبوتية، فلا تفرض عليها ضرائب مع أن أرباح التجارة الإلكترونية قد تصل أضعاف التجارة التقليدية، ويكفي أن نعلم أن دولة مثل الولايات المتحدة الأمريكية تخسر سنوياً مليار دولار بسبب عدم فرض ضرائب على التجارة الإلكترونية[١].

١- د. فارس فضيل – حمزة ضويفي "الأبعاد القانونية والضريبية للتجارة الإلكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة"، ورقة عمل مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي الرابع تحت عنوان (عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر)، المنعقد في الجزائر يومي:٢٦-٢٧ أبريل ٢٠١١، ص١٥ منشور على الشبكة العنكبوتية في الموقع موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي تم الدخول يوم الاثنين الموافق ٢٠١٣/٣/٤ في الساعة ٧:٠٠م منشور في: http://iefpedia.com

وكنا قد ذكرنا سابقاً، أن بعض الدول استخدمت فكرة المنشأة الثابتة لتحديد السيادة الضريبية بين الدول، بحيث يكون من حق الدولة التي تعمل فيها الشركات عابرة القوميات من خلال الوجود المادي أو عن طريق ممثل لها أن تفرض الضريبة على الأرباح المحققة نتيجة مزاولة النشاط عن طريق هذا الكيان المادي، إلا أنه وفي نطاق التجارة الإلكترونية صار بالإمكان ممارسة المنشأة لنشاطها دون الحاجة لوجود كيان مادي، أو ممثلٍ مقيمٍ لتقديم السلعة أو الخدمة في الدولة المضيفة[١]، مما يجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة على دخل وربح التجارة الإلكترونية أمراً صعباً إن لم يكن مستحيلاً، خصوصاً فيما يتعلق بتحديد السيادة الضريبية التي تمنح الدولة الحق في فرض الضريبة، وتعيين مصدر الدخل ونوعه، ومدى تطبيق أحكام المنشأة الثابتة الواردة في النماذج الاتفاقية والاتفاقيات الضريبية الثنائية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي[٢].

وهكذا نجد أن الصعوبة الحقيقية تكمن في اشتراط وجود تنظيم مادي للمنشأة الثابتة في نطاق التجارة الإلكترونية، مما أوجد خلافاً فقهياً حول مدى اعتبار أي من وسائل التجارة الإلكترونية دليلاً على الوجود المادي للمنشأة الثابتة، وبالتالي تحديد السيادة الضريبية للدولة.

١- حراق مصباح " المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية"، ورقة عمل مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي الرابع تحت عنوان(عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر)،المنعقد في الجزائر يومي:٢٦-٢٧ أبريل ٢٠١١، ص٥ منشور على الشبكة العنكبوتية في الموقع موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي تم الدخول يوم الاثنين الموافق ٢٠١٣/٣/٤ في الساعة ٧:٠٠م منشور في:http://iefpedia.com

٢- د. رمضان صديق محمد "مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة"، مجلة الحقوق، الكويت، العدد الثالث، السنة ٢٦ سبتمبر ٢٠٠٢، ص٢٥١.

أولاً- جهاز الحاسوب (COMPUTER):

يبدو لأول وهلة أن جهاز الحاسوب الذي يقوم بتخزين موقع الشبكة الخاص بالمشروع، يشكل المكان الثابت للمشروع، ولكنه لا يكفي وحده لتقرير أن لهذا المشروع منشأة ثابتة في الدولة التي يوجد فيها هذا الجهاز، إذ يتطلب أن يتوافر في هذا المكان قدر من الثبات والدوام، وهو الأمر الذي يسهل على المشروع الإفلات منه عن طريق الانتقال من مخدم إلى آخر يوجد في دولة أخرى، وفي حالة افتقاد عنصر الوقت المعقول يكون التخزين الذي تم في الدولة مؤقتاً، وبالتالي لا تتواجد المنشأة الثابتة[١].

وقد أكدت معظم الدول الأعضاء في منظمة OECD على حتمية عدم الاعتماد على وجود أجهزة الحاسوب التابعة للمشروع الأجنبي في دولة ما، كعنصر للدلالة على أن هذا المشروع يمتلك منشأةً ثابتةً في تلك الدولة، لأنه قد يتمكن المشروع من نقل تلك الأجهزة إلى دولٍ لا تفرض ضريبةً على التجارة الإلكترونية، أو أنها تفرض ضريبةً ولكن بمعدلٍ منخفض[٢].

كما أنه لا يمكن اعتبار جهاز حاسب المشتري منشأة ثابتة للبائع، حتى في حالة حصول المشتري على المنتجات الرقمية بطريقة التحميل مباشرة من موقع الشبكة الخاص بالبائع إلى حاسوبه، وذلك لافتقاد سلطة البائع في السيطرة على حاسوب المشتري، كما أن عملية التحميل من الموقع إلى هذا الحاسب تمت من خلال خادم يقوم بالاستجابة لطلب المشتري ثم ينفصل هذا المخدم عن العميل، وبناءً عليه لا يُعتبر

١- د. محمد ربيع مصطفى شلاش (الضريبة على التجارة الإلكترونية)، المرجع السابق، ص٤٣٧.
٢- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٢٩٨.

حاسوب المشتري مكاناً ثابتاً للبائع في دولة المشتري، كما أن تخزين بيانات البائع على حاسوب المشتري هي عملية مؤقتة تفتقد الدرجة المعقولة للثبات والاستقرار[١].

ثانياً- المخدم (SERVER):

تحتاج الشركة لأن تخزن موقعها عبر مخدمٍ خاصٍ بها، أو قد تستأجر مجالاً أو حيزاً على مخدم خاص لمزودي خدمة الشبكة العنكبوتية، ويمكن للشركة أن تستخدم أكثر من مخدم، وفي أماكن مختلفة في العالم للوصول بشكل أسرع إلى زبائنها، وخاصة بالنسبة للشركات التي تبيع وتسلم المنتجات الرقمية، و المخدم هو جهاز حاسوب مرتبط بالشبكة له قدرة ضخمة على تخزين البيانات، ويمكن وضعه في أي مكان في العالم. ويبقى السؤال هل يتوافر في المخدم الذي يستضيف الموقع الشروط المطلوبة ليكون منشأة ثابتة[٢]؟

حتى يُعتبر المخدم منشأة ثابتة يجب أن يكون المشروع مالكاً للمخدم أو المستخدم الوحيد له، أي أن المخدم يكون تحت سلطة الشركة ، أما في حالة تأجير مساحة على المخدم لمزود خدمة الشبكة فهذا مشابه لحالة تأجير مكتب أو مبنى تدير الشركة أعمالها من خلاله، ففي كلتا الحالتين تستأجر الشركة مكاناً مادياً ملموساً، حيث إن الفارق الوحيد هو أنه في حالة استئجار المكتب أو المبنى يكون للشركة الخيار في اختيار الدولة التي ستعمل فيها، بينما في حالة المخدم فقد لا يكون للشركة هذا الخيار، لأن مزود هذه الخدمة ISP عندئذ هو الذي يتحكم بالمخدم ويشغله[٣].

١- د. محمد ربيع مصطفى شلاش (الضريبة على التجارة الإلكترونية)، المرجع السابق، ص٤٣٨.
٢- المرجع السابق، ص٤٣٨.
٣- المرجع السابق، ص٤٤٥.

وقد أكدت اللجنة المالية في OECD على ضرورة النظر إلى الأعمال التي يؤديها المخدم ، للحكم عليه بأنه منشأة ثابتة أم لا، بمعنى أنه إذا كانت الأعمال المؤداة ذات طبيعة إنتاجية، أي أنها أعمال أساسية تولد دخلاً للمشروع بشكل مباشر، فإن هذه الأعمال من شأنها جعل المخدم يشكل منشأة ثابتة للمشروع. أما إذا كانت الأعمال المؤداة من خلال تلك الآلات، تمثل أعمالاً تحضيرية أو مساعدة ، فلا يمكنها أن ترقى بالمخدم ليكون معتبراً كمنشأة ثابتة للمشروع الأجنبي. ولمعرفة نوع نشاط المخدم ، هل هو نشاط إنتاجي أم أنه نشاط تمهيدي، فلا بد من أن يتم النظر إلى طبيعة المشروع الذي يمتلك موقعاً على الشبكة التي يديرها المخدم، فإن كان النشاط الأساسي لهذا المشروع هو بيع برامج جاهزة أو منتجات معينة، فإن أعمال المخدم هنا لا تعدو أن تكون أعمالاً تحضيرية أو مساعدة، لأن الاتصال بين البائع والمستهلك عن طريقه لا يختلف عن اتصالهما بواسطة خط هاتفي عادي لإنجاز مثل هذه الصفقة، كما أن البيانات والمعلومات المنشورة وأنشطة الدعاية التي يقوم بها المخدم تُعتبر من قبيل أعمال الإعداد والمعاونة في مزاولة نشاط المشروع الأساسي، أما إذا كان النشاط الأساسي للمشروع هو توفير خدمة الاتصال بالعملاء ، أو الدعاية والإعلان للغير، وكذلك جمع المعلومات ودراسة الأسواق لصالح مشاريع أخرى، فعندئذ يعتبر المخدم منشأة ثابتة للمشروع الأجنبي، وذلك في الدولة التي يزاول فيها النشاط[١].

يعتقد الباحث إمكانية اعتبار المخدم منشأة ثابتة في حال توفر الشرطين الآتيين:

١ – أن يكون المخدم تحت ملكية الشركة وسلطتها.

٢– أن تكون الأعمال التي يؤديها المخدم ذات طبيعة إنتاجية.

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٣٠١.

أما إذا كان مستأجر من قبل الشركة ويؤدي أعمالاً ذات طبيعة إنتاجية ، فلا يمكننا اعتبار المخدم منشأة ثابتة ، نظراً لعدم إمكانية إثبات الوجود المادي للمنشأة الثابتة كون الشركة خاضعة لسلطة مزود الخدمة من حيث تشغيل المخدم واختيار الدولة.

ثالثاً- موقع المنشأة على الشبكة (Internet Web Site):

إذا كان المخدم يعد العنصر المادي، فإن الموقع الإلكتروني هو العنصر اللامادي، الذي يعتبر مركز التجارة الإلكترونية، لأنه نقطة التواصل بين الشركات والمستهلكين، وكما نعلم فإن المنشأة الثابتة مرتبطة بوجود عناصر مادية على إقليم ما أكثر من وجود العناصر اللامادية، لذلك يبقى مجال البحث في المخدم أكثر من الموقع الإلكتروني غير الملموس[١]، إلا أن أهمية الموقع الإلكتروني على الشبكة العنكبوتية بالنسبة للوجود التجاري للشركة على المخدم تدفعنا للبحث في اعتباره منشأة ثابتة من عدمه.

يعتقد بعض الفقهاء أن الموقع الإلكتروني لا يعتبر شيئاً ملموساً، فمن الصعب اعتباره يشكل منشأة ثابتة، حيث أن موقع الشبكة ليس له وجود مادي ، فالملكية غير الملموسة لا يمكن أن تشكل مكاناً للعمل ليعد منشأة ثابتة، فالموقع الإلكتروني يتكون من برامج وبيانات إلكترونية لا تشكل ملكية ملموسة ، وليس له مكان يمكن أن يشكل مكان عمل أو تتوافر فيه التسهيلات كالأبنية أو الآلات أو التجهيزات[٢].

١- د. محمد ربيع مصطفى شلاش (الضريبة على التجارة الإلكترونية)، المرجع السابق، ص٤٤٨.
٢- نفس المرجع، ص٤٥٠.

ويرى جانب آخر من الفقهاء، أنه على الرغم من أن موقع الشبكة لا يشكل في ذاته أي وجود مادي، وبالتالي لا يمكن أن يوصف بأنه المكان الثابت للمشروع، إلا أنه يمكن الاستدلال على المكان الثابت للمشروع من خلال الوظائف التي يؤديها المشروع في مكان معين، ولو لم يكن له وجود مادي فيه. لذا يمكن اعتبار موقع الشبكة مكاناً ثابتاً للمشروع يدل على وجود المنشأة الثابتة، إذا كان ذلك الموقع ينهض بمهام أساسية، مثل قبول طلبات العملاء وتمكينهم من التعامل مع المتاجر الحقيقية والافتراضية لبيع السلع والخدمات عبر الشبكة العنكبوتية[١].

يؤيد الباحث الاتجاه الأخير، أن موقع الشبكة لا يُعد منشأة ثابتة، إنما ذو قيمة استدلالية، وبالتالي يمكننا من خلال موقع الشبكة تحديد المكان الثابت للمشروع إذا كان هذا الموقع ينهض بمهام أساسية، مما يسمح لدولة المصدر (بلد الموقع) التي يمارس فيها العمل عبر الموقع الإلكتروني أن تعتبر الموقع الإلكتروني منشأة ثابتة للشركة، وبالتالي تخضع لضريبة بلد الموقع، و كنا نفضل تبني الاتفاقيات الضريبية النموذجية الخاصة بالمنشأة الثابتة لمتطلبات المكان ليشمل الموقع الإلكتروني.

رابعاً- مزود الخدمة (ISP-The Internet Provider server):

وهو الذي يُمَّكن المشروع من إنشاء مواقع له على الشبكة العنكبوتية، بالاستفادة من المخدم الذي يمتلكه أو يستأجره. و يخصِص بدوره للمشروع سعةً معينة من ذاكرته لتخزين الملفات، ويحددِ للمشروع عنواناً يستطيع من خلاله المستهلك النفاذ إلى الموقع والحصول على خدماته المقدمة. ويعد ISP دليلاً بذاته على وجود المنشأة الثابتة في

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، المرجع السابق، ص٢٩٩.

الدولة التي يوجد فيها، إذا كان يقوم بنشاط الاستضافة لمواقع الشبكات لمنشآت أخرى على مخدمه الخاص. ولكن في الوقت ذاته لا يمكن اعتبار ISP وكيلاً عن المنشآت التي يستضيفها، بهدف فرض الضريبة على هذه المنشآت في الدولة التي يوجد فيها المزود، لأنه عادةً ما يرتبط بالمشروع الأجنبي بموجب عقد تقديم خدمات، فلا يرقى إلى حد اعتباره وكيلاً عنه[١].

الفرع الثاني

نظرية المنشأة الثابتة بالنسبة لأعمال المقاولات

سبق وذكرنا أنه لابد لقيام المنشأة الثابتة من توافر الوجود المادي الثابت للتنظيم من خلال الاستقرار المكاني و الزماني، وهذا الشرط لا يثير أي مشكلة بالنسبة لأعمال المقاولات، في حال وجود نص قانوني أو اتفاقي يعتبر موقع البناء أو الإنشاء منشأة ثابتة، لكننا وفي حال عدم وجود النص المنظم لأعمال المقاولات نجد صعوبة حقيقية في شرط الاستقرار.

حيث يمكن حل هذه المشكلة من خلال المعيارين الآتيين:

- **المعيار الأول:** وهو معيار المدة الزمنية التي يستغرقها العمل في الموقع حتى يعتبر منشأة ثابتة.حيث كنا قد أشرنا سابقاً إلى أن مكان العمل ذا الطبيعة المؤقتة أو العارضة ليس ثابتاً، ولكن هذا لا يعني أن مكان العمل يجب أن يكون أبدياً ليفي بشرط الاستقرار، بل يكفي أن يستمر لحدٍ أدنى من الزمن، ووجدنا تبايناً في

١- نفس المرجع، ص٣٠١-٣٠٢.

الفترات الزمنية التي تتطلبها الاتفاقيات والمعاهدات الضريبية في مواقع البناء والمنشآت ليطلق عليها وصف المنشأة الثابتة، ففي نموذج OECD يشترط أن تزيد الفترة الزمنية عن ١٢ شهراً، حتى تعتبر منشأة ثابتة. أما الاتفاقية السورية المصرية فكانت تشترط أن تزيد الفترة الزمنية عن ٦ أشهر فقط حتى تعتبر منشأة ثابتة.

- **المعيار الثاني:** وهو معيار أهمية الأعمال المنفذة في الموقع لاعتبار الموقع منشأة ثابتة، ويمكن الاستدلال على تلك الأهمية من خلال الاعتماد على عناصر موضوعية خاصة كعدد العمال مثلاً[١]، يمكن من خلالها التأكد من استمرارية المشروع، وبالتالي تحقق شرط الاستقرار والثبات في المنشأة الثابتة.

تعليقاً على ما سبق، نجد فعالية المعيار الزمني، وانتشاره الواسع في معظم الاتفاقيات النموذجية والنصوص الضريبية الاتفاقية والمعاهدات الثنائية، وإن كانت تختلف في تحديد المدة الزمنية اللازمة لتعتبر أعمال المقاولات منشأة ثابتة، والقليل منها تبنى معيار أهمية الأعمال المنفذة مع معيار المدة، مثال ذلك الاتفاقية الضريبية الموقعة بين فرنسا والهند عام ١٩٦٩[٢].

١- د. جميل عبد الرحمن صابوني (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، نفس المرجع، ص٢٩٥.
٢- د. مختار عبد الحكيم طلبه (المعاملة الضريبية للشركات)، المرجع السابق، هامش ص٦٣.

الخاتمـــة

إن ظاهرة التهرب الضريبي بشكل عام والدولي بشكل خاص تساهم بشكل كبير في إحداث جزءٌ هامٌ من النقص الموارد المالية، التي تشكل مصدراً لتمويل الميزانية العامة للدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية، كما تساعد على تمويل الاستثمار في المجالات الاقتصادية والاجتماعية. وبالتالي فإن التهرب الضريبي يبقى هاجساً أمام السلطات العامة لكونه يستنزف هذه الضرائب التي تشكل ركيزة أساسية لتمويل النفقات وتأهيل الاقتصاد الوطني، ليصبح أكثر قدرة خاصة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق الخارجية.

❖ **النتائج**

- إن دراسة ظاهرة التهرب الضريبي على مدار هذا البحث، برهنت لنا أنه يمكننا الفصل بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي والغش الضريبي على الصعيد النظري تحت مسمى نظرية التدرج، ولاحظنا أن هذا الموضوع أصبح يشغل جميع مكونات المجتمع الوطني من سلطات عامة والمجتمع الدولي على حدٍ سواء، حيث أصبحت الدول تفكر بشكل جدي في إيجاد حلول تقلل من انتشار هذه الظاهرة.

- اتضحت لنا المسببات الرئيسة للتهرب الضريبي من خلال دراسة حيثيات الأطراف الأساسية للعملية الضريبية، ودور كل منها في التهرب من الضريبة، فالتهرب ليس قدراً مقدراً، وإنما ظهوره وانتشاره كان نتاج خلل حقيقي في أحد الأطراف الثلاثة للعملية الجبائية.

- إن معظم الدول –خاصاً النامية منها– في ظل الانفتاح الاقتصادي تسعى لجذب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية لتنمية اقتصادها، فلا تملك هذه الدول سبيلاً لذلك إلا بتقديم امتيازات وتسهيلات تستغلها الشركات عابرة القوميات في التهرب الضريبي الدولي.

- إن الشركات عابرة القوميات تنتمي الغالبية منها للدول المتقدمة، لذلك لاحظنا تمسك الدول المتقدمة بالمفهوم الضيق للمنشأة الثابتة، لأن أرباح كل منشأة لا تتوفر فيها خصائص المنشأة الثابتة تخضع لضريبة بلد الشركة الأم.

- وجود المنشأة الثابتة مرتبط بتوافر خصائصها مجتمعة في حال تخلف أي منها لا نكون أمام منشأة ثابتة بل نكون أمام مشروع يخضع في ضريبته للبلد المصدر.

- إن الأخذ بنظرية القوة الجاذبة الموسعة أو بنظرية الرابطة الفعلية المضيقة، كأساس لتحديد أرباح المنشأة الثابتة، يتطلب إدارة ضريبية على درجة عالية من الخبرة والكفاءة.

- يشكل اشتراط الوجود المادي للمنشأة الثابتة في الوقت الحالي عائقاً حقيقاً في تطبيق نظرية المنشأة الثابتة في ظل التجارة الإلكترونية، وعدم قدرته الاتفاقيات النموذجية الضريبية على مواكبة مثل هذا النوع من التجارة.

في هذا الإطار نورد بعض المقترحات التي يمكن للدول اللجوء إليها للحد من التهرب الضريبي الوطني والدولي، ولكن نجاعة هذه المقترحات تختلف من بلد إلى آخر وذلك عبر:

❖ إحكام بناء النصوص التشريعية الضريبية بحيث لا تدع مجالاً لوجود الثغرات القانونية التي يستغلها المكلف الضريبي.

❖ خلق مناخ قانوني سليم قادر على محاربة الفوارق الاجتماعية والمحسوبية والرشوة، وجعل المكلف يثق في نظامه القانوني عموماً والضريبي خصوصاً.

- ❖ تقويم الإدارة الضريبية وجعلها قادرة على القيام بمهامها على أحسن وجه، ودعمها مادياً وبالكوادر البشرية ذات الكفاءة العالية والأخلاق الحسنة، من خلال استخدام تكنولوجية المعلومات الحديثة، واستقطاب موارد بشرية مؤهلة عملياً وفنياً وتقنياً حسب الحاجات المطلوبة في تدبير العمل الجبائي. إلى جانب تفعيل وتعزيز مختلف أشكال الرقابة عليها.

- ❖ بالإضافة لنشر التوعية وبعث الاطمئنان لدى المكلفين بتطبيق العدالة الضريبية دون محاباة.

- ❖ نشر الحوار من خلال المؤسسات الدستورية قد يؤدي إلى الإقناع الذي سيضع قدراً من القبول بالضريبة وفهم أهمية الإنفاق الضريبي الواقع ، وبالتالي تيسير إدماج المكلفين في صنع العمل الضريبي ،فالمشاركة في هذا المجال تُعتبر الآلية الأكثر فاعلية، باعتبارها تُمثل منحاً ديمقراطياً في تدبير الشأن الضريبي، وتُساهم في تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلفين، إضافة إلى كونها تُمثل في جوهرها تجاوزاً للأشكال الروتينية، وقنوات الاتصال السلطوية لاعتمادها الإقناع والتوعية وتعظيم المسؤولية، باعتبار أن المكلف يُعد مسؤولاً في تدبير الشأن الضريبي.

- ضرورة وجود قواعد قانونية تحكم التعاملات الضريبية الدولية، وهي ما يطلق عليها تسمية القانون الضريبي الدولي، حيث تسعى الدول إلى رسم ملامح القانون الضريبي الدولي، نظراً لحاجتها الماسة في معالجة حالات تنازع دولتين أو أكثر على دخل أو سلعة أو ثروة.

- لابد من تفعيل التنسيق الضريبي الدولي بين مختلف الدول والمنظمات في سبيل متابعة نشاط الشركات عابرة القوميات، ومكافحة آفة التهرب الضريبي الدولي، عبر إنشاء شبكة عالمية تُمثل تكتل من المعلومات والموارد المتداولة، والتبادل الحقيقي والشفاف للمعلومات الضريبية، فمحاربة التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات مشروط بالتنسيق والتعاون الدولي الشفاف، والحصول على المعلومات، خصوصاً ما يتعلق نشاط المنشأة الثابتة.

- تأسيس منظمة عالمية للحد من المزاحمة والمنافسة الضريبية غير المنطقية الهادفة إلى استقطاب الشركات عابرة القوميات، وبالتالي يُعهد إلى تلك المنظمة مهمة إحداث اتفاق عالمي حول صيغة متكاملة لفرض الضرائب على الشركات عابرة القوميات.

- كما نجد أن منح الدول الإعفاءات الضريبية للشركات عابرة القوميات يجب أن يكون جزئياً ولمدة محدودة، كأن تعفى٥٠% من الأرباح التي تحققها الشركة في الدولة المضيفة من جميع الضرائب والرسوم لمدة خمس سنوات أو أقل من تاريخ مباشرتها لنشاطها.

- ضرورة اعتبار أن فكرة النشاط المعتاد هي بمثابة معيار بديل عن فكرة المنشأة الثابتة حيث أن الخضوع للضريبة معلق على وجود منشأة ثابتة بالمفهوم الواسع (إنشاءات ثابتة–وكيل تابع ومفوض)، فإن لم تتوافر حالة المنشأة الثابتة، فيكفي مزاولة المشروع الأجنبي لدورة أعمال كاملة (نشاط معتاد).

- ضرورة تبني الاتفاقيات الضريبية النموذجية –في التجارة الإلكترونية– للمخدم كمنشأة ثابتة، في حال كان تحت ملكية الشركة وسلطتها من جهة، وأن الأعمال التي يؤديها المخدم ذات طبيعة إنتاجية.

- ضرورة تبني الاتفاقيات الضريبية النموذجية –في التجارة الإلكترونية– موقع الشبكة كقيمة استدلالية على الوجود المادي للمنشأة الثابتة.

وأخيراً، تبقى فعالية هذه الاقتراحات وجدواها معلقاً على إرادة دولية شفافة في رسم ملامح التهرب الضريبي الدولي وتعريف، فالجهود الدولية لن تبلغ هدفها في منع

الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب مالم تتفق على تعريف قانوني موحد للتهرب الضريبي الدولي على المستوى الدولي، ينظم الإطار العام للاتفاقيات، ويحدد السياسة الضريبة الدولية في مكافحة هذه الظاهرة، بالإضافة لشفافية المعلومات والتبادل الحقيقية لبيانات المكلفين في مختلف دول العالم.

----------﴿والله ولي التوفيق﴾----------

﴿قائمة المراجع﴾

أولاً–الكتب:

١. د. **أحمد زهير شاميه – د. خالد الخطيب** (المالية العامة)، دار زهران للنشر، عمان، ١٩٩٧.

٢. د. **أحمد فتحي سرور** (الجرائم الضريبية)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.

٣. د. **أشرف فايز اللمساوي – فايز السيد اللمساوى** (موسوعة التهرب الضريبي)، دار العدالة، القاهرة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، ٢٠١٠.

٤. د. **أمين السيد أحمد لطفي** (المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسية)، دار المكتبات الكبرى، القاهرة، ٢٠٠٤.

٥. د. **جلال الشافعي** (مبادئ المحاسبة الضريبية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥–٢٠٠٦.

٦. د. **حسن عواضة** (المالية العامة – دراسة مقارنة) دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة، ١٩٨٣.

٧. د. **حسين سلوم** (المالية العامة)، دار الفكر اللبناني، بيروت، الطبعة الأولى، ١٩٩٠.

٨. **د. حسين محمد سمحان – د. محمود حسين الوادي – د . إبراهيم خريس – د. زياد ذيبة** (المالية العامة من منظور إسلامي)، دار صفاء للنشر، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.

٩. **د. خالد سعد زغلول حلمي** (تنازع القوانين في المجال الضريبي)، لجنة التأليف والتعريب والنشر، الكويت، ٢٠٠٧.

١٠. **د. دريد محمود علي** (الشركة المتعددة الجنسية)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩.

١١.**د. سعيد علي محمد العبيدي** (اقتصاديات المالية العامة)، دار دجلة، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠١١.

١٢.**د. سوزي عدلي ناشد** (ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية)، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، ١٩٩٩.

١٣. **د. السيد عبد المولى** (الضرائب والمعاملات الدولية)، دار النهضة، القاهرة ، ١٩٩٧.

١٤. **د. صخر عبد الله الجنيدي** (نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٤.

١٥. **صلاح الدين حسن السيسي** (الشركات متعددة الجنسيات)، منشورات عالم الكتب، كلية التجارة، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣.

١٦. د. **طارق الحاج**(المالية العامة)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٩.

١٧. د .**طالب نور الشرع** (الجريمة الضريبية)، دار وائل للنشر، بغداد، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨.

١٨. د. **عبد الفتاح مراد** (موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي)، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ٢٠٠٦.

١٩. د. **عبد المولى محمد مرسي** (قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبية)، مكتبة شادي، القاهرة ، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩ .

٢٠. د. **عصام بشور**(التشريع الضريبي السوري)، مؤسسة بحسون، ٢٠٠٩.

٢١. د.**علي كنعان** (المالية العامة والإصلاح المالي في سورية)، دار الرضا، دمشق، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣ .

٢٢. د. **عماد الفقي** (المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية)، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠.

٢٣. د. **فاطمة السويسي** (المالية العامة: موازنة–ضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ٢٠٠٥ .

٢٤. د. **فوزي عطوي** (المالية العامة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٣.

٢٥. د. **فوزي فرحات** (المالية العامة)، مؤسسة بحسون، بيروت، ١٩٩٧.

٢٦. د. **قبس حسن عواد البدراني** (المركز القانوني للمكلف الضريبي)، دار المناهج، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥.

٢٧. د. **محمد الحلاق–د. عبد الهادي الحردان** (دراسات في التشريع الضريبي)، مطبعة دار الكتاب، جامعة دمشق، ٢٠٠٤.

٢٨.د. **محمد إبراهيم طه السقا** (الاقتصاد الخفي في مصر)، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٩٦.

٢٩. د. **محمد خالد المهايني** (التهرب الضريبي وأساليب مكافحته)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ٢٠١٠.

٣٠. **محمد زياد رمضان** (جريمة الغش الضريبي وآثارها)، المنشورات الحقوقية صَادر، بيروت، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤.

٣١. د. **محمد شاكر عصفور**(أصول الموازنة العامة)، دار المسيرة، عمان، ٢٠٠٨.

٣٢. د. **محمد نجيب جادو** (ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤.

٣٣. د. **مختار عبد الحكيم طلبه** (المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.

٣٤. **مصطفى سيد أحمد الصياد** (عدم دستورية عقوبة التهرب الضريبي)، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٥.

٣٥. د. **مصطفى كامل السعيد إبراهيم** (الشركات متعددة الجنسية والوطن العربي)، الهيئة المصرية العامة للكتاب، جامعة الدول العربية، ١٩٧٨.

٣٦. د. **موريس صادق** (موسوعة التهرب الضريبي)، دار الكتاب الذهبي، لم تذكر بلد النشر،١٩٩٠.

٣٧. **هشام علي توحيد** (التهرب الضريبي)، المكتب الاستشاري الحديث، دار زهران للنشر، لم تذكر بلد النشر، الطبعة الأولى،١٩٩٠.

٣٨. د. **يوسف شباط** (المالية العامة والتشريع المالي)، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠٠٢-٢٠٠٣.

٣٩. د. **يوسف شباط** (المالية العامة والتشريع المالي)،الجزء الأول، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٠.

٤٠. د. **يوسف شباط – د. محمد خير العكام** (المالية العامة)، مطبعة جامعة دمشق، ٢٠٠٧.

ثانياً- رسائل علمية:

١. **إيهاب خضر أحمد منصور**(العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحه التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٤.

٢. **إلياس سليمان حداد** (دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٩.

٣. **د. جميل عبد الرحمن صابوني** (التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥ .

٤. **حسام فايز أحمد عبدالغفور**(العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية)، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٨.

٥. **رانيا محمد ادلبي** (دور الشركات متعددة الجنسيات في تطوير عقود الاستثمار الدولية)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠٠٩.

٦. **د. رمضان صديق محمد حسين** (المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٣.

٧. **محمد حسين قاسم حسين** (الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(٢٥) لسنة ١٩٦٤م)، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٤ .

٨. **د. محمد خير أحمد عكام** (دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٣.

٩. **د. محمد ربيع مصطفى شلاش** (الضريبة على التجارة الإلكترونية)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٠.

١٠. **د. محمد عبده إسماعيل سعيد** (الشركات المتعددة الجنسية ومستقبلها في الدول النامية)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٨٦.

١١. **هبة محمود** (الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع العملي)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١١.

ثالثاً– مواقع الشبكة العنكبوتية:

١. **د. حيان سلمان** "اقتصاد الظل أو الاقتصاد الخفي"، ٢٠٠٦، محاضرة منشورة على الشبكة العنكبوتية تم تحميل المحاضرة في٢٠١٢/٨/٢٥ الأحد ١١:٢٥ من الموقع:

http://www.mafhoum.com

٢. **سمير سعيفان** "التهرّب والتهريب"، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، تم تحميل المحاضرة في ٢٠١١/١٠/٥ الأربعاء ٨:١٥ ص من الموقع:

http://www.mafhoum.com

٣. **د. طارق عبد العال حماد** "التخطيط الضريبي"، جامعة عين شمس، كلية التجارة ، بحث منشور على الشبكة العنكبوتية:

http://www.4shared.com/office

٤. د. **عبد الناصر نور**– د. **محمود إبراهيم** "التخطيط الضريبي – دراسة ميدانية على الشركات الأردنية المساهمة العامة في قطاع الخدمات"، بحث منشور على الشبكة الإلكترونية:

http://search.4shared.com

٥. د. **محمد الحسين** في محاضرة " الإصلاح الضريبي"، المحاضرة منشورة على الشبكة العنكبوتية في الموقع:

http ://www.mafhoum.com

٦. د. **محمد بيطار** "استراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية"، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، تم تحميل المحاضرة في ٢٠١٢/١٠/٥ الأربعاء ٩:١٥ ص من الموقع:

http://www.mafhoum.com

٧. د. **محمد جليلاتي** "النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه "، منشورة على الشبكة العنكبوتية في الموقع:

http://www.mafhoum.com

٨. **قانون ضريبة الدخل المصري** رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هذا القانون منشور في الموقع الرسمي لوزارة المالية على الشبكة العنكبوتية:

http://www.mof.gov.eg

٩. **تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة المتحدة** القرار ١٩٧٨/١٤منشورة على الشبكة العنكبوتية تم تحميل المحاضرة في٢٠١٢/٨/٢٥ الأحد ١١:٢٥ من الموقع:
WWW.IMF.ORG

١٠ .**الموقع الرسمي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية**، تقرير منشور على الشبكة العنكبوتية تم الدخول في ٢٠١٣/٧/٢٥ الخميس الساعة ١١:٠٠ ص منشور على الموقع:

http://www.oecd.org/ctp/treaties

رابعاً– مقالات:

١. **د. إبراهيم صدقي شيخ بندر، د. دريد الخطيب، عبد القادر عزوز** "دور الشركات متعددة الجنسيات في تأكيد العولمة الاقتصادية"، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد٤٣، ٢٠٠٦.

٢. **د. أحمد عبد العزيز– د. جاسم زكريا الطحان– د. فراس عبد الجليل** "الشركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد٢٠١٠.

٣. **د. خالد الخطيب** "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد(١٦)، العدد الثاني، ٢٠٠٠.

٤. **زهرة حبو** "التهرب الضريبي الدولي" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد٢٧، العدد الأول، ٢٠١١.

٥. **سالم الشوابكة– عبدالرؤوف الكساسبة** "وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٢)، العدد(٢)، ٢٠٠٦.

٦. **د. محمد الحلاق** "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد(١٠)، العددان (٣٩،٤٠)، ١٩٩٤.

٧. د. **محمد سعيد فرهود** "الضريبة المثلى"، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد ٣٨، ٢٠٠٤.

٨. **د. محمد سعيد فرهود** "النظام الضريبي والاستثمار مع تطبيق خاص على الاستثمار الأجنبي عموماً وفي المناطق الحرة خصوصاً" مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد(٤٤)، ٢٠٠٦.

٩. **مصطفى حسين المتوكل** "محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية"، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد (٣)،٢٠٠٠.

١٠. **ناصر مراد** "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الثاني، ٢٠٠٣.

١١. مقالة بعنوان "تغريم كريدي سويس في قضية تهرب ضريبي"، جريدة القبس الكويتية، الكويت، العدد ١٣٧٦١، ٢٠١١.

خامساً– القوانين:

١. القانون ٢٤ لمكافحة التهرب الضريبي في سوريا لسنة ٢٠٠٣.

٢. قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.
٣. قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

سادساً– أوراق عمل:

١) **حراق مصباح** "المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية"، ورقة عمل مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي الرابع تحت عنوان (عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر)، المنعقد في الجزائر يومي: ٢٦ – ٢٧ أبريل ٢٠١١، منشور على الشبكة العنكبوتية في الموقع موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي تم الدخول يوم الاثنين الموافق ٢٠١٣/٣/٤ في الساعة ٧:٠٠م منشور في: http://iefpedia.com

٢) **د. عابد بن عابد العبدلي** "التجارة الإلكترونية في الدول الإسلامية الواقع– التحديات– الآمال"، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى، ٢٠٠٥، منشور على الشبكة العنكبوتية في الموقع:

http://uqu.edu.sa/page/ar

٣) **د. السيد عطية عبد الواحد** "التجارة الإلكترونية ومدى استفادة العالم الإسلامي منها"، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى، ٢٠٠٥ ، منشور على الشبكة العنكبوتية في الموقع:

http://uqu.edu.sa/page/ar

٤) **د. فارس فضيل – حمزة ضويفي** "الأبعاد القانونية والضريبية للتجارة الإلكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة"، ورقة عمل مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي الرابع تحت عنوان: (عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر)، المنعقد في الجزائر يومي: ٢٦-٢٧ أبريل ٢٠١١، منشور على الشبكة العنكبوتية في الموقع موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي تم الدخول يوم الاثنين الموافق ٢٠١٣/٣/٤ في الساعة ٧:٠٠ م منشور في:

http://iefpedia.com

٥) **منور اوسرير- بوذريع صليحة** "مكافحة الجرائم الاقتصادية في الدول العربية"، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، الملتقى العلمي الدولي الخامس حول الاقتصاد الافتراضي وانعكاساته على الاقتصاديات الدولية، ٢٠١٢، ص٣، الموقع:

http://iefpedia.com

سابعاً– المراجع الأجنبية Foreign References:

1-ARPAN.S.Jeffrey & RADEBAUGH.H. Lee:

International Accounting and Multinational Enterprises, Warren, Gorham& Lamont, Inc, 1981.

2-ENDEL. J. Kolde : International Business Enterprise, prentice – Hall , Inc . USA, 1968.

3-Reuven. s. Avi – Yonah "World–Class Tax Evasion "University of Michigan, December 19, 2001:

بحث منشور في الشبكة العنكبوتية تم الدخول في الخميس ٢٠١٣/٣/٢١ الساعة ١:٠٠ ص في الموقع:

http://www.prospect.org/article/world–class–tax–evasion

4- Michael J. Ferrantino & XuepengLiu & Zhi Wang " Evasion behaviors of exporters and importers: Evidence from the U.S.–China trade data discrepancy" International Trade Commission, Washington, Journal of International Economics, 86, (2012), 141-157.

بحث منشور على الشبكة العنكبوتية تم الدخول في ٢٠١٣/٣/٢١ الخميس الساعة ٩:٠٠ م منشور على الموقع:

www.elsevier.com/locate.

5-Vilen Lipatov " Corporate tax evasion: The case for specialists" Frankfurt University, Germany, Journal of Economic Behavior & Organization, 81, (2012).

بحث منشور على الشبكة العنكبوتية تم الدخول في ٢٠١٣/٣/٢١ الخميس الساعة١١:٠٠ م منشور على الموقع:

www.elsevier.com/locate

6-HMRC. s. approach "Closing in on tax evasion" Working papers, HMRC Corporate Communications,2012.

بحث منشور على الشبكة العنكبوتية تم الدخول في٢٠١٣/٣/٢٣ السبت الساعة ١١:٠٠ م منشور على الموقع:

http://www.hmrc.gov.uk/

7-Brigitte Unger " Money Laundering, Tax Evasion, Capital Flight, Tax Havens, the Rule based and the Risk Based Approach: Keep it

Simple" Working papers, Utrecht School of Economics, Paper prepared for the Transnational Institute Seminar on Money Laundering, Tax Evasion and Financial Regulation, 12th and 13th June, Amsterdam, 2007.

بحث منشور على الشبكة العنكبوتية تم الدخول في٢٠١٣/٣/٢٥ الاثنين الساعة ١١:٠٠ ص منشور على الموقع:

http://search.4shared.com

«««««««««««﴿ تـــمربعـــون الله ﴾»»»»»»»»»»»»»

﴿الفـــهـرس﴾

الموضوع الفصل الأول رقم الصفحة

التهرب الضريبي الدولي

المبحث الأول: التهرب الضريبي بمفهومه العام.....١٠

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي.....١١

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي فقهاً وتشريعاً.....١١

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.....٢٦

المطلب الثاني: إشكالية المفاهيم المشابهة للتهرب الضريبي (نظرية التدرج).....٣٧

الفرع الأول: التخطيط الضريبي.....٣٨

الفرع الثاني: التجنب الضريبي.....٤١

الفرع الثالث: الغش الضريبي.....٤٤

المبحث الثاني: المعالجة الموضوعية للتهرب الضريبي.....٤٩

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي ٥٠

الفرع الأول: الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي.....٥٠

الفرع الثاني: الأسباب الإدارية والفنية للتهرب الضريبي.....٥٧

الفرع الثالث: الأسباب النفسية للتهرب الضريبي ٦٦

الفرع الرابع: الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي.....٧٠

الفرع الخامس: الأسباب السياسية للتهرب الضريبي.....٧٣

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحتها.....٧٥

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي.....٧٥

الفرع الثاني: مكافحة التهرب الضريبي.....٨١

الفصل الثاني

دور المنشأة الثابتة في التهرب الضريبي الدولي

المبحث الأول: نظرية المنشأة الثابتة.....٩٨

المطلب الأول: الشركات عابرة القوميات.....٩٩

الفرع الأول: مفهوم الشركات عابرة القوميات.....١٠٠

الفرع الثاني: خصائص الشركات عابرة للقوميات.....١١٠

المطلب الثاني: المنشأة الثابتة.....١١٩

الفرع الأول: مفهوم المنشأة الثابتة.....١٢٠

الفرع الثاني: خصائص المنشأة الثابتة.....١٤٨

المبحث الثاني: المشكلات التطبيقية لنظرية المنشأة الثابتة.....١٥٦

المطلب الأول: المنشأة الثابتة كآلية للتهرب الضريبي الدولي.....١٥٧

الفرع الأول: المحاسبة الضريبية.....١٥٧

الفرع الثاني: استغلال المنشأة الثابتة من قبل الشركات عابرة للقوميات.....١٦٨

المطلب الثاني: إشكالية اشتراط عنصر الوجود المادي.....١٧٣

الفرع الأول: نظرية المنشأة الثابتة في بيئة التجارة الإلكترونية.....١٧٣

الفرع الثاني: نظرية المنشأة الثابتة بالنسبة لأعمال المقاولات.....١٨٢

الخاتمة.....١٨٥

المراجع.....١٩٣

الفهرس.....٢٠٩