

آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي

Mechanisms to combat international tax evasion

م.د مهى حاجي شاهين

كلية الامام الجامعة الاهلية – العراق

الاختصاص – قانون عام – الاختصاص الدقيق – القانون المالي والتشريع
الضريبي

Dr. Mahi Haji Shahin * Iraq

الملخص

العولمة ظاهرة حديثة وسممة من سمات القرن الحادي والعشرين، واحد ابرز مظاهرها هو ظهور الشركات متعددة الجنسيات والتي تطوف العالم بنشاطها وبرؤوس اموالها مستهدفة تحقيق اقصى الارباح ومدعية السعي لتحقيق التنمية الاقتصادية للدول التي تستهدفها بنشاطها، والتي تكون في الغالب من الدول النامية. ولما كان من اهم اهداف تلك الشركات هو تحقيق اقصى الارباح والسعي الى التخلص من القيود الضريبية الثقيلة التي تفرض عليها. فهي تلجأ الى التهرب الضريبي لتحقيق تلك الاهداف، مما ولد نوع جديد من التهرب الضريبي والمسمى (التهرب الضريبي الدولي).

الكلمات المفتاحية : (الجنات الضريبية، التنسيق الضريبي الدولي – المساواة في المعاملة الضريبية – الشفافية المصرفية)

Summary

Globalization is a modern phenomenon and a feature of the twenty-first century. One of its most prominent manifestations is the emergence of multinational companies whose activities and capital are roaming around the world, aiming at achieving maximum profits and calling for the economic development of the countries that are targeted by their activity, which are mostly from developing countries. As one of the most important goals of these companies is to achieve maximum profits and seek to get rid of the heavy tax restrictions imposed on them. It resorted to tax evasion to achieve those goals, creating a new kind of tax evasion called (international tax evasion).

مقدمة

العولمة ظاهرة حديثة وسممة من سمات القرن الحادي والعشرين، واحد ابرز مظاهرها هو ظهور الشركات متعددة الجنسيات والتي تطوف العالم بنشاطها وبرؤوس اموالها مستهدفة تحقيق اقصى الارباح ومدعية السعي لتحقيق التنمية الاقتصادية للدول التي تستهدفها بنشاطها، والتي تكون في الغالب من الدول النامية. ولما كان من اهم اهداف تلك الشركات هو تحقيق اقصى الارباح والسعي الى التخلص من القيود الضريبية الثقيلة التي تفرض عليها. فهي تلجأ الى التهرب الضريبي لتحقيق تلك الاهداف، مما ولد نوع جديد من التهرب الضريبي والمسمى (التهرب الضريبي الدولي). ولأجل تقدم كافي للموضوع لابد من دراسة النقاط التالية:

اولاً/ اهمية الدراسة: تنبع اهمية موضوع الدراسة من خطورة النتائج المترتبة عن غض الطرف عن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي حيث تتسبب باستنزاف موارد الدول التي تكون عرض له كما انه يعرقل التنمية الاقتصادية في الدول النامية وهي الدول التي تسعى دائماً باي وسيلة لتلحق بركب الدول المتقدمة اقتصادياً ولذلك تقع بسهولة في فخ التهرب الضريبي الدولي عن طريق استقدام الشركات المتعددة الجنسيات.

ثانياً/ اشكالية الدراسة: تتجلى مشكلة الدراسة في ايجاد الاليات الكفيلة بمكافحة التهرب الضريبي الدولي والذي اصبح ظاهرة مستشريه وسممة من سمات عصرنا الحالي والتي تستنزف أكثر ما تستنزف اقتصاد الدول النامية فتفقد الموارد وتضعف اقتصادها لا بل تنتهك حقوق الانسان فيها.

ثالثاً/ فرضية الدراسة: تنطلق الدراسة من فرضية مفادها ان استخدام مجموعة من الاليات لمكافحة التهرب الضريبي الدولي (التنسيق الضريبي الدولي - المساواة في المعاملة الضريبية - الشفافية المصرفية) يمكن ان

تسهم اسهاما كبيرا في الحد من اثار التهرب الضريبي الدولي، وتحافظ على اقتصاد الدول التي تعاني منه وخصوصا النامية منها، كما انها تعزز التنمية واحترام حقوق الانسان فيها وتدفع باقتصادها الى الامام.

رابعاً/ منهجية الدراسة: لأثبات صحة فرضيات الدراسة تم الاعتماد على الاسلوب الوصفي التحليلي استنادا الى البيانات والمعلومات المتاحة عن الجوانب ذات الصلة بالموضوع.

خامساً/ هيكلية الدراسة: سيتم تقسيم الدراسة الى مبحثين، نخصص الاول للبحث في الاطار المفاهيمي للتهرب الضريبي الدولي وسائل تحقيقه، فيما نخصص المبحث الثاني لدراسة اثار التهرب الضريبي الدولي واليات مكافحته.

المبحث الاول

الاطار المفاهيمي للتهرب الضريبي الدولي و وسائل تحقيقه

ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر ظاهرة حديثة يرتبط تاريخ ظهورها بتاريخ ظهور الشركات المتعددة الجنسيات والتي تطوف بنشاطها العالم ساعية الى تحقيق اقصى ربح ممكن، ومدعيه السعي الى مساعدة الدول التي تمارس نشاطها فيها لتحقيق التنمية الاقتصادية والوصول بها الى مصاف الدول المتقدمة، ولتبيان حقيقة التهرب الضريبي الدولي و الوسائل التي يتحقق بها سوف نتناول في هذا المبحث تعريف التهرب الضريبي الدولي في المطلب الاول، اما في المطلب الثاني فسوف نتناول وسائل تحقق التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الاول

تعريف التهرب الضريبي الدولي

لغرض تبيان معنى التهرب الضريبي الدولي لا بد من محاولة تحديد المقصود من الضريبة والتي هي موضوع التهرب، فقد احتلت الضريبة مركز الصدارة بالنسبة للإيرادات العامة للدولة، لذلك ينبغي تحديد المقصود بها.¹ ويوجد عدة تعاريف لتحديد ماهية الضريبة، ومن أكثر التعاريف حداثة هو كون الضريبة (مبلغ نقدي يدفع جبرا من طرف المكلفين حسب مقدرتهم، وبصورة نهائية، ودون مقابل، لتغطية نفقات الدولة وتحقيق

¹ - عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي ، اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل 1989، ص38.

أهدافها).² التهرب الضريبي على المستوى الداخلي اسبق في الظهور من التهرب الضريبي على المستوى الدولي.³ وقد اوردت كتب المالية العامة تعاريف عديدة للتهرب الضريبي بشكل عام، فهناك من يرى ان التهرب الضريبي هو (تلك الظاهرة التي يحاول بواسطتها الشخص المكلف بدفع الضريبة التخلص من دفعها كلها او بعضها مستخدما في ذلك احدى الوسائل المختلفة التي يتشبه بها لكي لا يلتزم بدفعها).⁴ ويعتبر التهرب الضريبي ظاهرة قديمة ظهرت مع الضريبة، رغم هذا لم يتوصل الفقهاء الاقتصاديين والقانونيين الى وضع تعريف دقيق وشامل لهذه الظاهرة فتعددت التعاريف واختلفت باختلاف اراء الباحثين والمختصين. فياسر صالح الفريجات يعرفه على انه (محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كليا او جزئيا متبعا في ذلك طرق احتيالية واساليب مخالفة للقانون). في حين يعرفه سعيد علي لعبيدي (يقصد به محاولة المكلف عدم دفع الضريبة جزئيا او كليا بعد استحقاقها)، بينما يضيف الدكتور عبد المنعم فوزي (التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها وهو عادة يقسم الى تهرب مشروع و اخر غير مشروع). ويلاحظ من التعريفات السابقة انه ورغم وجود اختلاف في الصياغة اللغوية الا انها تنصب في معنى واحد وتمكن أي قارئ من استخلاص النقاط الاساسية التي يقوم عليها التهرب الضريبي بشكل عام والمتمثلة في:-

1- استعمال طرق مشروعة او غير مشروعة.

2- عدم نقل العبء الضريبي الى شخص اخر.

3- التخلص من الضريبة قد يكون جزئيا او كليا.

4- المكلف بالضريبة قد يكون شخصا معنويا او طبيعيا.⁵

إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة، والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته. لهذا

²- رحمة نباتي: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي -دراسة مقارنة-، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014، ص10-11.

³- د. سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص1.

⁴- جمال طارق: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن والاربعون، 2016، ص385.

⁵- وردة بوميو: الآليات القانونية لمحاربة التهرب الضريبي في ظل قانون الإجراءات الجبائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، 2014، ص6-7.

فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة. وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة، خصوصا مع انتشار الآن ما يسمى بدول الجنات الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم للمكلف بقصد التهرب من الضريبة ويتم ذلك في إطار شرعي مستغلة بذلك الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف. لهذا يركز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات (التصدعات) الموجودة في الأنظمة القانونية، وليس بانتهاك القواعد.⁶ كما ان التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب اقتصادي، بمعنى انه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد هام من الموارد الأساسية و الحيوية للدولة في الظروف العادية، أي يمكن القول إن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و المجتمع. فالتهرب الضريبي على المستوى الدولي، يختلف الوضع فيه عن التهرب الضريبي على المستوى الداخلي، نظرا لكونه أحادي المفهوم على عكس التهرب الداخلي ذي المفهوم الثنائي، فالأول لا يمكن تصوره إلا من خلال منظور اقتصادي بحت، وذلك نظرا لعدم وجود تشريعات دولية تحدد المقصود منه. وبداية، نقرر إن التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو صورة من صور التهرب الضريبي بصورة عامة، وان ما يميزه انه ذو صفة دولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، يستوي في ذلك إن يكون بين دولتين أو أكثر، فالمكلف يحاول أن يخفف من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق و السبل المشروعة و غير المشروعة. ويتضح ذلك عندما يلجأ المكلف إلى تهريب أمواله إلى خارج البلاد حتى لا تتمكن الدوائر الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة عليه، عندما تكون بعض مصادر الدخل الخاضعة لضريبة موجودة في خارج البلاد، ويعتمد المكلف إلى عدم التصريح بوجود هذه المصادر بالمرّة أو يخفي جزء منها.⁷ وبذلك يقصد بالتهرب الضريبي الدولي (ممارسة تهدف إلى الاستفادة من امتيازات أو التملص من نظام ضريبي لدولة معينة، و ذلك دون الخرق الواضح للنصوص القانونية، و باللجوء إلى تشويه واقع التحويلات المالية).⁸ وقد عرفه البعض بأنه (يغطي كل

⁶ - زهرة جبو: التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص420.

⁷ - معاشو مليكة: اليات مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة د. الطاهر مولاي - سعيدي - ، الجزائر، 2016، ص23-24.

⁸ - Jonathan BURGER, les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux, thèse de doctorat, université Nancy 2, 2011, p 23.

انتهاك ارادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب الدخول ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة).⁹ كما ناقش الخبير المستقل خوان بابلو بوهوسلافسكي في دراسته المؤقتة تحت عنوان (الدراسة النهائية عن التدفقات المالية غير المشروعة، وحقوق الإنسان، وخطة التنمية المستدامة لعام 2030)، بانه يمكن للولايات القضائية التي لديها مستويات مرتفعة من السرية المصرفية أن تجتذب جميع أنواع الأموال غير المشروعة. فهذه الولايات القضائية، بالاقتران مع معدلات ضريبية منخفضة، تصبح أماكن مثلى لأموال التهرب الضريبي. وكثير من الولايات القضائية الهامة التي تأخذ بالسرية تستضيف قطاعاً مصرفياً خاصاً كبيراً ييسر التهرب الضريبي بطريقة منهجية أمام الأفراد ذوي الأرصدة المالية الضخمة. فعن طريق استخدام شركات "صورية" وأدوات أخرى من أدوات الشركات، يمكن جعل الحسابات مجهولة، ويمكن أن تبقى الأموال غير خاضعة للضرائب أو يُدفع عنها أقل القليل من الضرائب مع عدم وجود وسائل لتحديد هوية من تخصه هذه الأموال.¹⁰ ويمكننا في نهاية هذا المطلب ان نورد التعريف الذي توصلنا اليه بان التهرب الضريبي الدولي هو (ذلك النوع من التهرب الضريبي الذي يستند الى اليات، سواء اكانت قانونية ام غير قانونية، والتي تعكس النية الواضحة للشخص الذي يديرها ، سواء اكان طبيعي ام معنوي، للتحايل على التشريع الضريبي للدولة او الدول المستهدفة، والهدف الوحيد الذي يسعى اليه هو التقليل من الضرائب الى ادنى حد ممكن).

المطلب الثاني

وسائل تحقق التهرب الضريبي الدولي

لم يظهر التهرب الضريبي الدولي لدى العديد من الاقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات العابرة القارات، ويرجع ذلك إلى نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس فتح أسواق جديدة بين اقتصاديات الدول المختلفة.¹¹ ويحدث التهرب الضريبي الدولي بواسطة عدة وسائل وهي ما سنتناوله في الأفرع التالية.

⁹ - د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص 12.

¹⁰ - الامم المتحدة، الجمعية العامة، مجلس حقوق الانسان: تعزيز وحماية جميع حقوق الإنسان، المدنية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، بما في ذلك الحق في التنمية، 15 كانون الثاني 2016، الوثيقة رقم

61/31/A/HRC، ص 5.

¹¹ - زهرة جبو، مصدر سابق، ص 421.

الجنات الضريبية

يطلق البعض على اللجنة الضريبية (خاصة في الدول الفرنكوفونية) بالملجأ الضريبي (refuge fiscale)، و يفضل البعض الآخر تسميتها بالواحة الضريبية (oasis fiscale) باعتباره أكثر ملائمة من مصطلح الجنات الضريبية أو بلدان العطل الضريبية (les vacances fiscales) أما الدول الأنجلو سكسونية فأطلقت عليها (Tax Haven) و التي تسمى بالفرنسية (les Paradis Fiscaux) أي الجنات الضريبية، وهناك من حاول تعريف اللجنة الضريبية بأنها (إقليم وطني تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في مجموعها أقل من غيرها في أي مكان آخر، وحيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق). ولقد ركز هذا التعريف على فكرة الاقتطاعات أو الإيرادات الضريبية، فكلما انخفض معدل الضريبة كلما تقلصت الإيرادات الجبائية وما يترتب على ذلك، ويؤدي ذلك إلى آثار سلبية على اقتصاد الدولة. والبعض الآخر عرفها بأنها (دولة ذات سيادة يتضمن تشريعها الضريبي جملة من المعاملات التفضيلية أو التمييزية اتجاه الدخل ذات المصدر الأجنبي). ونلاحظ تركيز هذا التعريف على الامتيازات الجبائية المتعلقة بالدخول ذات المصدر الأجنبي، الواردة في التشريع الضريبي لدولة معينة.¹² كما تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) الملاجئ الضريبية على أنها (نظام يعفي من تأدية الضرائب، أو نظام ضريبي متساهل، حيث تفرض ضرائب بسيطة على العائدات المالية أو على العائدات الناتجة من نشاط الخدمات، أو ينظر إليه كمكان يوفر لغير المقيمين فيه إمكانية التهرب من دفع الضريبة العائدة إلى محل إقامتهم).¹³ و تتمتع الجنات الضريبية بمجموعة من الخصائص والمزايا ليست فقط جبائية، و التي نذكر من بينها:-(غياب او انخفاض مستوى الضريبة، الاستقرار السياسي والاقتصادي، الحفاظ على سرية المعلومات

¹² - محمد عباس محرز: نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 81-82.

¹³ - جاد خليفة: الملائات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 52، حريف 2010، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، مصر، ص 113.

التجارية والبنكية، تطور القطاع المالي مقارنة مع حجم البلد واقتصاده، توفر البنية التحتية للاتصالات و النقل، انخفاض القيود على عمليات صرف العملة، وتجنب عقد اتفاقيات جبائية مع دول أخرى).¹⁴ ولقد خلقت عولمة الاقتصاد العالمي، فضلاً عن الخرق الذي نشأ في النظام الضريبي الدولي وصقل الاستراتيجيات المالية مناهجاً مؤثراً لتطوير جنة مالية قوية.¹⁵ وما ذكرناه سابقاً من خصائص هو ما تتمتع به أغلب الجنات الضريبية، إلا أن كل جنة ضريبية لها خصوصيتها واستعمالاتها. نلاحظ أن بعضها يقدم ميزات للأشخاص الطبيعيين مثل موناكو أو أندور. فمثلاً معظم الدول المعنية التي تعد كجنات ضريبية، السرية المصرفية فيها يمكن أن تعرف درجات مختلفة من الحماية، ففي سويسرا - وهي من أشهر دول الجنات الضريبية على المستوى العالمي - نجد أن قانون المصرف السويسري محاط بسرية مطلقة وخرق هذه السرية في هذا البلد مخالفة جزائية تستحق العقاب (السجن، غرامة كبيرة) بمعزل عن الإقصاءات والطرده من المهنة، مع ذلك هناك إمكانية رفع هذه الحماية والسرية للمصارف في حالات نادرة ومحدودة جداً كالتحقيقات في الجريمة المتعلقة بغسيل الأموال.¹⁶ وفي حين أنه ليست جميع الثروات المحتفظ بها في الخارج ربما تكون مخففة عن السلطات الضريبية الوطنية، فإنه يُعتقد أن قدرًا كبيراً منها لا يُعلن عنه على النحو المناسب. وبالنظر إلى طبيعة السرية المعنية، يكون من الصعب تقدير كم الثروات الخاصة المخففة في الملاذات الضريبية، ويجب أن يُجرى هذا التقدير بصورة غير مباشرة. وتتباين التقديرات تبايناً كبيراً في هذا الصدد، ولكن الأرقام كبيرة في جميع الحالات. إذ يُقدَّر أحد التقارير أن مبلغ 7.6 تريليونات دولار (8 في المائة من الثروة المالية العالمية للأسر المعيشية) كان يُحتفظ به في ملاذات ضريبية في نهاية عام 2013 - مع عدم تسجيل ما يُقدَّر بنسبة 80 في المائة من هذا المبلغ.¹⁷ ووفقاً لشبكة العدالة الضريبية، التي تحلل الملاذات الضريبية، فإن الولايات المتحدة تحتل الآن المرتبة الثانية في "السرية المالية"، وراء سويسرا فقط. فقد ارتفعت الولايات المتحدة من المركز الثالث في العام الماضي، متجاوزة جزر كايمان بالنسبة للحجم وسرية أنشطتها المالية الخارجية، وتقدر

¹⁴ - بوقرة إيمان: كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، 2010، ص30.

¹⁵ - Daniela Iuliana Radu: Tax havens impact on the world economy, Procedia - Social and Behavioral Sciences, 62, 2012, p398-399.

¹⁶ - زهرة جبو، مصدر سابق، ص425.

¹⁷ - G. Zucman: Taxing across borders: tracking personal wealth and corporate profits, Journal of Economic Perspectives, vol. 28, No. 4, 2014, pp. 121-148.

شبكة العدالة الضريبية أن هناك ما بين 21 تريليون دولار و 32 تريليون دولار من الثروة المالية الخاصة المتوقفة في ما تسميه "الاختصاصات السرية" في جميع أنحاء العالم. لقد زادت الولايات المتحدة بشكل مطرد حصتها السوقية للخدمات المالية الخارجية، وتطالب الآن بنحو 22 في المائة من السوق العالمية. في ما يلي أهم 15 بلداً في مؤشر السرية المالية لعام 2018 وهي حسب التسلسل التالي:-(1-سويسرا، 2-الولايات المتحدة الأمريكية، 3- جزر كايمان، 4- هونغ كونغ، 5- سنغافورة، 6- لوكسمبورغ، 7- ألمانيا، 8- تايوان، 9- الامارات العربية المتحدة (دبي)، 10- غيرنزي، 11- لبنان، 12- بناما، 13- اليابان، 14- هولندا، 15- تايلاند).¹⁸

الفرع الثاني

الية المنشأة الثابتة

يعتبر مفهوم المنشأة الثابتة من أهم المفاهيم التي تتناولها الاتفاقيات، و يسمح تحديدها بفرض الضريبة فقط من طرف الدولة التي توجد بها هذه المنشأة، دون أن تخضع للضريبة مرة أخرى في الدولة التي يوجد بها المقر الرئيسي للمؤسسة المالكة للمنشأة المستقرة.¹⁹ وهي تعتبر كيانات ذات اغراض خاصة، اي شركات أجنبية منتسبة، منشأة لغرض خاص أو لها هيكل قانوني خاص؛ وغالباً ما تُنشأ في البلدان التي تمنح مزايا ضريبية محددة للكيانات ذات الأغراض الخاصة. وهي تستخدم لتحويل الأموال من بلدان ثالثة أو إليها.²⁰ فكرة المنشأة الثابتة غير محددة على نحو دقيق في الفقه الضريبي، و لم يرد لها تعريف واحد و محدد سواء في القوانين الضريبية الداخلية أو في المعاهدات الضريبية الدولية، وهذا من شأنه أن يساعد ويقدر كبير على وجود التهرب الضريبي باعتبار أن المنشأة الثابتة بمثابة ضابط إسناد جبائي تعتمد عليه الدول في إخضاع أرباح المؤسسات التي تعد من قبيل المنشأة الثابتة للضريبة في الدولة المضيفة، إلا أن الشركات الدولية النشطة قد تستغل هذه الفكرة من أجل تحقيق أعلى ربح ممكن بأقل عبء ضريبي، حيث تحاول هذه الشركات توزيع نشاطها الإنتاجي و التسويقي على عدة دول، و ذلك بقصد التخلص من أكبر عبء ضريبي ممكن، والاستفادة من التباين في النظم الضريبية والتشريعات الجبائية المختلفة، وهذا عن طريق إنشاء منشأة ثابتة

¹⁸ -Michael Rainey: The 15 Top Tax Havens in the World,

<http://www.thefiscaltimes.com/2018/01/31/15-Top-Tax-Havens-World> (13/7/2018)

¹⁹ - بوقرة إيمان، مصدر سابق، ص66.

²⁰ - الامم المتحدة: سلاسل القيمة العالمية: الاستثمار والتجارة من اجل التنمية، تقرير الاستثمار العالمي، نيويورك،

2013، ص6.

للشركة في دولة تعفي نشاط المنشأة من الضرائب، أو عن طريق إضفاء صفة الأعمال التحضيرية أو التمهيديّة للمنشأة كالأعمال المساعدة في البيع، الإشراف على الشركات الوليدة، وهذه الأعمال تنتفي عنها صفة المنشأة الثابتة و بالتالي لا تخضع للضريبة.²¹

الفرع الثالث

الاسعار القابلة للنقل والتحويل

السعر التحويلي هو طريقة لتسعير السلع والخدمات المنقولة داخل شركة متعددة الجنسيات أو عبر وطنية من أجل تقليل الأعباء الضريبية وتحقيق أقصى قدر من الأرباح. إنه أحد أسباب زيادة العولمة ولماذا يمكن أن يكون العمل في أكثر من إقليم مفيداً للشركات التي تسعى إلى تقليل مسؤوليتها الضريبية الكلية. الغرض من التسعير التحويلي هو دفع الأرباح إلى مناطق يكون فيها معدل الضرائب أكثر تفضيلاً، أو حيث توجد ثغرات أكثر تستغل.²² ويرى تزنكوتا وزملاؤه أن سعر التحويل هو السعر المحدد لتحويل السلع أو بيعها بين الشركات المرتبطة ببعضها بعضاً، أو بين المركز الرئيسي للشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولية أو هو عبارة عن الثمن المحدد لبيع السلع بين أعضاء عائلة الشركة الواحد.²³ ان السعر التحويلي هو تحديد أسعار المعاملات الداخلية (داخل الشركات) في السلع والخدمات والأصول غير المادية وتدفقات رأس المال داخل الشركات متعددة الجنسيات. وتؤثر أسعار التحويل على الأرباح السابقة للضريبة التي يكسبها كل طرف من معاملة عبر الحدود ومقدار ضريبة الشركات المستحقة في كلا البلدين.²⁴ وتقوم آلية السعر التحويلي وفقاً لما يلي: إذا كانت الضرائب على أرباح الشركات مرتفعة في الدولة الأم عنه في الدولة المضيفة، وكانت الشركة الأم تصدر إلى الشركة التابعة لها فأنتها في هذه الحالة تسعر صادراتها إلى فرعها في الدولة المضيفة بسعر أقل

²¹ - عزوز علي: آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع و التحديات"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة "حسيبة بن بوعلي" الشلف، 2014، ص55.

²² - Economics Online: Transfer pricing http://www.economicsonline.co.uk/Business_economics/Transfer_pricing.html (29/07/2018)

²³ - زهرة حبو، مصدر سابق، 427.

²⁴ - Li Liu, Tim Schmidt-Eisenlohr and Dongxian Guo: International transfer pricing and tax avoidance: Evidence from linked trade-tax statistics in the UK, Working paper series, Oxford University Centre for Business Taxation, July 2017 , p.5.

من السعر الفعلي (مدعية عدم تحقيق أرباح) ناقلة بذلك الأرباح من الشركة الأم إلى الشركة التابعة لها، وبهذا تقلل من العبء الضريبي الكلي للشركة، و ترفع السعر في الحالة العكسية، أي إذا كانت الضرائب على أرباح الشركات مرتفعة في الدولة المضيفة. ويستخدم السعر التحويلي للتهرب من الضرائب الجمركية على الواردات فكلما كانت مستويات هذه الضرائب مرتفعة في الدولة المستوردة كلما لجأت الشركات لتسعير السلعة بسعر أدنى من الواقع لتجنب دفع الضريبة. كما قد يستخدم السعر التحويلي كأداة للتهرب من القيود التي تفرضها الدولة المضيفة على مقدار الأرباح التي تحولها الفروع إلى الشركة الأم، فعندما ترغب هذه الشركات في أن تعيد أرباحها من الشركة التابعة إلى الشركة الأم تلجأ لتسعير الصادرات من الشركة التابعة إلى الأم بسعر أدنى من الواقع أو العكس أي بسعر أعلى من الواقع، و تكون الأرباح بذلك قد تحولت فعلا من الشركة التابعة إلى الشركة الأم.²⁵ ويتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل:-

- إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات متعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تُؤخذ الأسعار الجارية والمتداولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة متعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار

- التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، بحيث تحفض من النفقات، ومن ثم تزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجناح الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد.

- عند توزيع الأرباح ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم؛ وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم.²⁶ وفي ختام هذا المبحث لا بد لنا ان نؤكد على ان الشركات المتعددة الجنسيات انما تستهدف بنشاطها دول معينة وخصوصا النامية التي تتوفر فيها الظروف التي تراها تلك الشركات ملائمة لاستثماراتها، من حيث حجم التنازلات والتسهيلات الضريبية التي تقدمها بهدف جذب رؤوس الاموال لغرض دفع عجلت التنمية فيها متناسية او غير عاملة بان

²⁵ - عزوز علي، مصدر سابق، ص 57.

²⁶ - زهرة جبو، مصدر سابق، ص 427-428.

تلك الشركات انما تستثمر فيها ليس لغرض تنشيط اقتصادها وانما لغرض تحقيق اكبر قدر ممكن من الارباح عن طريق التهرب الضريبي، وتسبب تلك الدول بأضرار كبيرة باقتصادها نظرا لحجم الموارد المالية الكبيرة التي تنحرم منها تلك الدول، وكذلك ان اغلب تلك الشركات لا تقوم بنقل راس المال التكنولوجي والذي في الغالب تكون الدول النامية في حاجة ماسة اليه لتطوير اقتصادها.

المبحث الثاني

اثر التهرب الضريبي الدولي واليات مكافحته

يتسبب التهرب الضريبي الدولي بأضرار كبيرة للاقتصاد الوطني للبلدان التي تكون ضحية لهذا النوع من التهرب الضريبي، ولغرض الاحاطة بجميع مفاصل موضوع التهرب الضريبي الدولي كان لزاما علينا ان نحاول ابراز بعض اهم اثار التهرب الضريبي الدولي. كما ان مكافحة التهرب الضريبي الدولي ضرورة ملحة تتطلب وضع اليات فعالة للتصدي له، كل هذا سوف نعرض له في مطلبين خصصنا الاول لإبراز اهم اثار التهرب الضريبي الدولي، وسقنا في المطلب الثاني اهم الليات لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الاول

آثار التهرب الضريبي الدولي

تمتلك الشركات المتعددة الجنسيات رؤوس اموال ضخمة في العادة، وتستثمر تلك الشركات رؤوس اموالها في مشاريع عملاقة مستهدفة تحقيق اقصى الارباح ومحاوله الحفاظ على تلك الاموال عن طريق التهرب الضريبي الدولي، لذلك عادة ما يكون حجم التهرب الضريبي الدولي اضخم من حجم التهرب الضريبي الداخلي وهذا ينعكس بشكل واضح من خلال اثاره.

الفرع الاول

اثر التهرب الضريبي الدولي على التنمية

تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية احدى الاهداف الرئيسية للحكومات في الدول النامية، مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، بحيث اصبح من الممكن التعميم بالقول انها تعد احدى الاهداف النهائية للسياسة الاقتصادية لتلك المجتمعات. ولا جدال في ان التهرب الضريبي يشكل احد المعوقات في سبيل الوصول الى

تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العامة لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها، ذلك لما للضريبة من دور رئيسي في التنمية يتمثل في النقطتين التاليتين:-

1. ان الضريبة هي احدى الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية، فضلاً عن كونها تساعد على عدم احداث اية ضغوط تضخمية.

2. بالإضافة الى النتيجة السابقة للتهرب فيما يحدثه في الدور التمويلي للضريبة، فان التهرب من الضريبة يتعداه الى اضعاف فاعلية الضريبة في امكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم اغراض التنمية، ويحقق العدالة، ويحسن توزيع المدخول، ويقلل الفوارق بين الطبقات، مع ضمان مساهمة عادلة للأعباء الضريبية كما يساهم في تقييد الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب التنمية.²⁷

ويوجد اتجاه مفاده أن نصيب الفرد الواحد من الإيرادات الضريبية للبلدان النامية أصغر بكثير من مثيله لدى البلدان المتقدمة، ووفقاً لحسابات مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد) تبلغ الفجوة الضريبية للبلدان النامية ما بين 66 مليار دولار و84 مليار دولار في العام - أي نحو ثلثي مجموع المساعدة الإنمائية الرسمية.²⁸ ومما سبق يتضح حجم الضرر الذي يمكن ان يلحقه التهرب الضريبي الدول بالتنمية خصوصاً وان الضرائب تعد وسيلة رئيسية لتحقيق التنمية، كما ان التهرب الضريبي الدولي قد يؤدي الى افشال جميع خطط التنمية التي تضعها الحكومات لكونه يضعف دور الضرائب ويجعلها اداة لتحقيق عدم العدالة في توزيع الاعباء المالية ويوجه اقتصاد الدولة الوجهة التي تريدها الشركات المتعددة الجنسيات.

الفرع ثاني

اثر للتهرب الضريبي الدولي على الاقتصاد

من مساوئ ظاهرة التهرب الضريبي الدولي انها تسبب في إنقاص السيولة المالية اللازمة للاقتصاد مما يمنع قيام اقتصاد نقدي جيد في هذه الدول. وخلق مشكل اقتصادي سيتبعه بالضرورة إعاقة للتنمية. والآثار السلبية هذه يقابلها آثار ايجابية تستفيد منها الشركات متعددة الجنسية مما يساهم في عدم تكافؤ العلاقة الاقتصادية

²⁷ - صالح حسن كاظم: مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية، هيئة النزاهة، 2010، ص31-32.

²⁸ - United Nations: Trade And Development Report, United Nations Conference On Trade And Development Geneva, 2014, P.17.

بين الدولة النامية والشركة التي تمارس التهرب الضريبي.²⁹ اما بالنسبة للآثار والمشكلات الجبائية فأنها تظهر على مستويين: الأول يتمثل في النقص الكبير الذي يمكن أن يحصل في الموارد الجبائية المعول عليها من طرف الدولة. و تزداد حدة هذا المشكل بالنسبة للدول النامية التي تعتمد في تسديد نفقاتها العامة على الموارد الجبائية مما يعمق من اختلال توازن الاقتصاد الجبائي. أما المستوى الثاني فيتمثل في الحد من دور السياسة الجبائية المشجعة للاستثمارات. اذ ما الفائدة من مثل هذه التشجيعات إذا كان بإمكان هذه الشركات التهرب من أداء الضرائب؟³⁰ كما تظهر تجليات آثار التهرب الضريبي الدولي على اقتصاد الدول النامية حيث انه يسعى الى خلق نوع من التعرية المنصبة على المادة الخاضعة للضريبة اي تضاول حجم الموارد الضريبية، هذه الاخيرة التي تعتمد عليه الدول النامية بشكل كبير لتمويل التنمية، واي نقص في تحصيل الضرائب ينعكس على المسار التنموي لهذه الدول، وبالرغم من نسبة الضرائب الهزيلة وغير الكافية لتغطية حجم النفقات مما سبب عجز على مستوى الميزانية العامة للدول النامية.³¹ ولما كانت هذه النفقات تعتمد في تمويلها على الجبايات إلى جانب مصادر أخرى فإن التهرب الضريبي يؤثر بشكل سلبي على النفقات العمومية، وهكذا فقد أصبحت ميزانية الدولة تعاني من عجز هيكلي.³² كما ان هناك من يربط التهرب الضريبي بالفقر والذي يكون له تأثير على اقتصاد، حيث يزعم البعض أن التهرب الضريبي يحسن مستويات المعيشة من خلال ترك المزيد من الدخل بين الشعوب، في حين يزعم آخرون أن التهرب من الضرائب يساهم في زيادة الفقر، لأنه يجرم الحكومات من الموارد اللازمة للاستثمار في التنمية الاقتصادية التي من شأنها أن تساعد الشرائح الضعيفة من السكان. وباستخدام اليونان كدراسة حالة، فإنه يمكن القول إن هناك علاقة قوية بين النشاط الاقتصادي غير المصرح به والتهرب الضريبي ومستويات الفقر المرتفعة نسبياً، خاصة بين كبار السن والمزارعين والمتقاعدين والعاطلين عن العمل.³³ ومما سبق يتضح لنا مدى التأثير الكبير للتهرب

²⁹ - فاطمة حمدان بحير: الوضع الجبائي للشركات متعددة الجنسية بالمغرب، دبلوم الدراسات العليا المعمقة، الرباط، 1992، ص 148-149.

³⁰ - التهرب الضريبي الدولي، بحث متاح على الرابط التالي: <http://mdroit.com/404.html>

³¹ - محمد امبارك حجيرة: السياسة المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر، المؤسسة المصرية القومية للتأليف والانباء، دون تاريخ نشر، ص 99.

³² - احمد حليبة: التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، المغرب، 2008، ص 148.

³³ - Constantine P. Danopoulos and Boris Znidaric: Informal Economy, Tax Evasion, and Poverty in a Democratic Setting: Greece, Mediterranean Quarterly, Volume 18, Number 2, Spring, 2007, p.

الضريبي الدولي على اقتصاد الدول التي تكون عرضه له، فبينما تعتبر تلك الدول ان تقديم التسهيلات للشركات المتعددة الجنسيات ينفع اقتصادها، لكنه في الحقيقة يدمر اقتصاد البلد ويجرمه من موارد مالية كبيرة ويسبب انتشار الفقر والبطالة والجريمة المنظمة.

الفرع الثالث

اثر التهرب الضريبي الدولي على حقوق الانسان

ويترتب على التدفقات المالية غير المشروعة ومنها الاموال الناتجة عن التهرب الضريبي تهديد استقرار المجتمعات وأمنها وتقويض قيم الديمقراطية والأخلاق والعدالة الضريبية، وتعرّض التنمية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للخطر، خصوصاً عندما تتيح التدابير القاصرة المتخذة على الصعيدين الوطني والدولي إلى الإفلات من العقاب. فالفساد وتحويل الأموال غير المشروعة والحوافز القانونية وغيرها من الحوافز التي تحول دون إعادة هذه الأموال لا تتسبب فقط في حجب الموارد عن الأنشطة اللازمة للقضاء على الفقر ومكافحة الجوع وتعزيز التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، بل تقوّض أيضاً التمتع بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والمدنية والسياسية والحق في التنمية.³⁴ وتؤدي التجاوزات الضريبية من جانب الشركات عبر الوطنية والأفراد ذوي الأرصدة المالية الضخمة إلى إجبار الحكومات على تدبير إيرادات من مصادر أخرى، بما في ذلك تدبيرها عن طريق الضرائب التنالزية التي تقع وطأها أشد ما تقع على الفقراء، وينطوي ذلك على آثار هامة على حقوق الإنسان لأن هياكل الضرائب التنالزية تحد من تأثير البرامج الاجتماعية المتعلقة بإعادة توزيع الثروة لأن الأمر ينتهي فعلاً إلى أن تُموّل هذه البرامج من الفقراء أنفسهم الذين يُفترض فيها أن يستفيدوا منها. وهكذا، فإن الحاجة إلى التعويض عن العجز في الإيرادات باللجوء إلى الضرائب التنالزية إنما يزيد من تقويض أعمال الحقوق الاقتصادية والاجتماعية لأكثر الفئات ضعفاً. ولهذا الأمر آثار أخرى على المساواة بين الجنسين. فعندما تواجه الأسر المعيشية المنخفضة الدخل تدهور الخدمات العامة، يُضطر كثير من النساء والبنات إلى تحمّل التكاليف الإضافية المرتبطة باحتياجات الرعاية غير المدفوعة، وأخيراً، تقوّض المستويات المرتفعة من التجاوزات الضريبية مبدأ المساواة وعدم التمييز، بالنظر إلى أن المتهربين من دفع الضرائب ينتهي بهم الأمر إلى أن يدفعوا أقل مما يدفعه دافعو الضرائب ذوي القدرة

³⁴ - الامم المتحدة، الجمعية العامة، مجلس حقوق الانسان: التدفقات المالية غير المشروعة، وحقوق الإنسان، وخطة التنمية لما بعد عام 2015، الدورة الثامنة والعشرون، الوثيقة رقم (60/28/A/HRC)، 2015، ص4.

المساوية لهم أو الأقل منهم على الدفع.³⁵ ومما سبق يتضح لنا مدى التأثير الذي يتسبب به التهرب الضريبي الدولي على حقوق الانسان حيث يسبب فقدان للعدالة الاجتماعية وتقويض التمتع بجميع حقوق الانسان كما تؤدي الى فقدان المساواة بين الجنسين.

المطلب الثاني

اليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي

من المسلم به أن لكل دولة مطلق الحرية في وضع نظامها الضريبي. إلا أن تزايد وتيرة التهرب الضريبي الدولي من خلال نشاط الشركات متعددة الجنسيات و انعكاساته على النظام الجبائي العالمي قفز بالاهتمام بموضوع التهرب الضريبي من النطاق الثنائي إلى النطاق العالمي، و تعددت المبادرات و التحالفات الدولية لمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة.³⁶ ومن هنا كان لزاما السعي الى ايجاد اليات كفيلة بمكافحة التهرب الضريبي الدولي ومن هنا سعينا في هذا المطلب الى عرض اهم اليات مكافحة هذه الظاهرة الدولية وذلك في الثلاث الفروع التالية.

الفرع الاول

التنسيق الضريبي الدولي

التنسيق الضريبي يمثل مجموعة من القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينهم أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح لدول والمستثمرين أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد وتهدف تلك الاتفاقيات أساسا إلى تنمية الاستثمارات المشتركة و التجارة لصالح الأطراف المعنية.³⁷ ان المشاكل الناجمة عن الاختلافات في

³⁵ - الامم المتحدة، الجمعية العامة، مجلس حقوق الانسان: الدراسة النهائية عن التدفقات المالية غير المشروعة، وحقوق الإنسان، وخطة التنمية المستدامة لعام 2030، التي أعدها الخبير المستقل المعني بآثار الديون الخارجية للدول، وما يتصل بها من التزامات مالية دولية أخرى عليها، في التمتع الكامل بجميع حقوق الإنسان، وخاصة الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، الدورة الحادية والثلاثون، الوثيقة رقم (61/31/A/HRC)، 2016، ص14.

³⁶ - د. مهداوي عبد القادر: الآليات القانونية للاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني عشر، 2015، ص5.

³⁷ - د. فريد النجار: الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000، ص81.

معدلات ضريبة الدخل الوطنية تمت مناقشتها بشكل مطول. في الواقع، على مدى العقد الماضي، بذلت جهود متضافرة "المواءمة" أو "تنسيق" معدلات الضرائب الوطنية، ولا سيما في مجال ضرائب دخل رأس المال. وأدت هذه الجهود إلى اعتماد اتفاق مؤقت بين أعضاء الاتحاد الأوروبي بشأن كيفية فرض ضريبة على الدخل الذي يحققه المستثمر الأجنبي. على الرغم من أن التنفيذ النهائي لهذه الاتفاقية لا يزال موضع شك.³⁸ ولقد ارتبطت فكرة التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية، وازدادت أهميتها على الصعيد الدولي مع تنامي ظاهرة الاعتماد الاقتصادي المتبادل وتداول عملية الإنتاج والاستهلاك في العالم وما نتج منها من مشكلات ضريبية تثيرها العلاقات الاقتصادية الدولية في ظل نظام اقتصاد السوق السائد في العالم. وقد ظهرت نظرية التنسيق الضريبي من خلال الاتحادات الجمركية، وبدأت تأخذ أبعاداً دولية، لمنع الازدواج الضريبي الدولي الذي يستنفد الجانب الأكبر من أرباح الشركات ويحد من حجم الاستثمارات الدولية، ومنع التهرب الضريبي الدولي الذي يؤثر سلباً في الأدوار التي تقوم بها الضريبة على صعيد كل دولة في جميع المجالات، وخصوصاً بعد انخفاض أهمية الرسوم الجمركية في الهيكل الضريبي للدول، وخاصة المتقدمة منها، وازدياد أهمية ضرائب الدخل فيها مع سيطرة الشركات دولية النشاط على معظم النشاطات الاقتصادية في العالم، وأصبح هنالك ثلاثة أسباب رئيسة لتنسيق الاختصاصات الضريبية على الصعيد الدولي، تتعلق بعدالة توزيعها بين الدول وتحقيقها للعدالة تجاه المكلفين، وتحقيق حيادية مواقع الإنتاج فيما بينها، مما أدى إلى ظهور التنسيق الضريبي الدولي الذي يدعو إلى التعاون بين الدول من أجل العمل ما أمكن على تحقيق الأهداف السابقة.³⁹ زيادة على هدف التكامل الاقتصادي يهدف التنسيق الضريبي إلى تشجيع الاستثمارات المشتركة و تميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة، و تشير تجارب الدول إلى توفر مخزون هائل من أدوات التنسيق الضريبي كما أن أهداف التنسيق الضريبي تختلف وفق الأفق الزمني في المدى القصير و المدى البعيد من جهة، و مستوى العلاقات الاقتصادية بين الدول من جهة أخرى.⁴⁰ لقد اتسع نطاق التهرب على المستوى الدولي مما يجعل التعاون ضرورة حتمية، لأن الإجراءات المحلية لا تكون فعالة إلا بوجود معلومات وافية حول نشاط المكلف في الداخل والخارج. لذلك تلجأ الدول للتعاون فيما بينها عن طريق تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، لكن على الرغم من الجهود التي

³⁸ - Julie Roin: Taxation Without Coordination, University of Chicago Public Law & Legal Theory Working Paper No. 20, 2002, p.2.

³⁹ - محمد خير العكام: التنسيق الضريبي بين الدول، الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، القانون الدولي، الرضاغ-الضمان المصري، المجلد الرابع، الناشر هيئة الموسوعة العربية، سوريا، 2010، ص519.

⁴⁰ - عزوز علي، مصدر سابق، ص89.

تبيدها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي، الا انها لا تبدي نفس الاهتمام اتجاه مكافحة التهرب، كما أن منظمة التجارة العالمية تعارض مبدأ التعاون الدولي لما قد ينطوي عليه من إجراءات قد تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول.⁴¹ ونحن لا نؤيد من جهتنا هذا التوجه من حيث ان تهديد التهرب الضريبي الدولي قد يكون مساوي او اكبر من الضرر الذي يسببه الازدواج الضريبي كون التهرب الضريبي الدولي يعرقل التنمية الاقتصادية على مستوى العالم ويتسبب بأضرار كبيرة للاقتصاد العالمي ولا يمكن معالجته الا من خلال الغاء سرية الحسابات النقدية والمعاملات التجارية ويمكن ان يتم ذلك من خلال التنسيق الضريبي الدولي.

الفرع الثاني

المساواة في المعاملة الضريبية

يعني مبدأ المساواة أمام الضريبة خضوع المكلفين جميعهم الذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم او بذواتهم. ولذلك يعد اخلاصا بهذا المبدأ تقرير امتياز أو استثناء من قاعدة عامة على أساس انتماء المكلف إلى طبقة معينة أو فئة من فئات المجتمع.⁴² ولقد كان النظام الضريبي القائم في الدول الرأسمالية المتقدمة متميز بموقفه الحيادي اتجاه النشاط الاقتصادي خاصة وأن هذه الدول لم يكن يعينها التدخل للحد من عدم المساواة في الظروف الاقتصادية والاجتماعية بين أصحاب عوامل الإنتاج، فكانت الضريبة مجرد أداة مالية تمكنها الدولة من تغطية الإنفاق العام⁴³. كما يجب تطبيق القانون بالتساوي على جميع قطاعات المجتمع، فلا ينبغي التعامل مع الشركات الكبيرة بشكل مختلف عن الشركات الصغيرة.⁴⁴ ويعمل تجانس الضرائب غير المباشرة على تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية بين السلع

⁴¹ - طرشي إبراهيم: التهرب الضريبي وآليات مكافحته، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مراح - ورقلة، 2015، ص33.

⁴² - د. حيدر وهاب عبود: مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، مجلة الحقوق، الجامعة المستنصرية، المجلد 2، العدد 5، 2009، ص126.

⁴³ - العاقر جمال الدين: التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي-دراسة حالة بلدان المغرب العربي-، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009، ص13.

⁴⁴ - Anthony Thomas: Equal treatment and selective enforcement, Tax Adviser, 2 May 2013, p.1. www.taxadvisermagazine.com/article/equal-treatment-and-selective-enforcement

المستوردة والسلع الوطنية، بطريقة تضمن حسن سير قوى التنافس وتحقيق توزيع أفضل للموارد بين الدول الأعضاء وتحقيق حرية انتقال السلع بين الدول المتعاقدة تحقيقاً للمنافسة السليمة ذلك عن طريق عدم التمييز الضريبي حسب الجنسية سواء بالنسبة للسلع أو الأشخاص أو الأموال ومراعاة تحاشي الازدواج الضريبي وتجنب تطبيق سياسة ضريبية تعرقل السياسة التجارية المطبقة بين الدول الأعضاء.⁴⁵ فأي بلد يدخل في معاهدة يحرص على ضمان معاملة المقيمين فيه الذين يقومون بأعمال تجارية في دولة متعاقدة أخرى على قدم المساواة مع المقيمين في تلك الدولة الأخرى ممن يقومون بالأنشطة ذاتها، ويتمثل هدف إضافي ثان في تيسير التعاون الإداري بين الدول المتعاقدة. ولهذا التعاون الإداري ثلاثة أبعاد رئيسية: تبادل المعلومات والمساعدة في جباية/تحصيل الضرائب، وتسوية المنازعات.⁴⁶ ان اعتماد نفس المعدلات الضريبية بين مجموعة من الدول يؤدي إلى تحفيز الأسواق الداخلية و يعمل على تطوير قدرات وطاقات المستهلكين والمستثمرون على اتخاذ القرارات دون الأخذ بعين الاعتبار المعدلات الضريبية المختلف للدول و يمنحهم ردود فعل سريعة، مما ينتج عنه زيادة المنافسة بين الشركات، القضاء على السلوكيات غير الفعالة، وتخفيض التكاليف وكذا خلق الرفاهية الاقتصادية.⁴⁷ مما تقدم يتضح لنا انه مبدأ دستوري ينص على المساواة في الحقوق والمساواة في الواجبات والاعباء العامة، كما انه له أهمية كبيرة في التصدي للتهرب الضريبي الدولي من حيث انها تشجع الاستثمار الى اقصى حد، حيث الافراد والشركات لا يخشون من وقوعهم ضحية للازدواج الضريبي.

الفرع الثالث

الشفافية المصرفية

تعرف الشفافية الضريبية بأنها الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم، و يتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات واجراءات التحاسب وكل ما يتعلق بعملية تقدير

⁴⁵ - العاقر جمال الدين، مصدر سابق، ص100.

⁴⁶ - بريان ج. أرنولد: لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية، ص14. متاح على الموقع التالي:

[http://www.un.org/esa/ffd/wp-](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf)

[content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf) اخر زيارة(2018/7/24).

⁴⁷ - العاقر جمال الدين، مصدر سابق، ص100.

واستقطاع الضريبة وذلك عن طريق وسائل النشر المعتمدة التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين، حيث نجد انه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تقوم بشرح القاعدة القانونية مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على اليات تطبيق القانون الضريبي.⁴⁸ وتشير عدم الشفافية المالية إلى الحالات التي لا تضمن فيها المراكز المالية الخارجية بان يتم الإبلاغ عن نتائج الهياكل التي يسهلونها حيث تنشأ هذه النتائج. وتعني الأنشطة الخارجية أن المراكز المالية تقدم الخدمات للعملاء غير المقيمين (على النقيض من المراكز المالية داخل البلد). في حالة عدم الشفافية المالية، الحكومات ليس لديها معرفة كافية أو كاملة عن الأصول المالية للمقيمين في البلد، والتي يحتفظون بها في الخارج. نتيجة لذلك، قد يحاول مالكو الأصول تجنب التنظيم، والتهرب من الضرائب من خلال عدم الإفصاح عن ملكيتهم للأصول أو حجمها الحقيقي. ومن الواضح أن المراكز المالية الخارجية قد تجذب العملاء لأسباب عديدة مثل جودة أو تكلفة الخدمات، ولكن مع وجود عدم شفافية مالية وبالتالي عدم كفاية الرقابة الحكومية، توفر المراكز المالية الخارجية فرصة كبيرة لإخفاء الأصول.⁴⁹ مؤخرًا، وباتت دولا عريقة بالسرية المصرفية مثل سويسرا أصبحت تعتمد مبادئ جديدة في قطاعها المصرفي. وأصبحنا نرى أن تقصي أثر المال وتعبه قد أصبح ممكنًا من خلال نظم تبادل المعلومات بين وحدات الاخبار المالي (Egmont) أو من خلال التعاون القضائي الدولي الذي أصبح يعمل بسرعة وسهولة أكثر من السابق.⁵⁰ والتركيز الرئيسي للعمل الدولي لدعم جمع الإيرادات المحلية كان من خلال اليات تحقق المزيد من الشفافية، وتهدف في المقام الأول إلى توفير مزيد من المعلومات للسلطات الضريبية ووكالات إنفاذ القانون ومن هذه الاليات: التبادل التلقائي للمعلومات.⁵¹ وسجلات المالك المستفيد، واعداد التقارير الخاصة بكل بلد على حدة.⁵² كل هذه

⁴⁸ - مروة عاطف أبو عودة: اثر مؤشرات الحكم الرشيد والفساد على العوائد الضريبية دراسة قياسية لحالة فلسطين للفترة (1996-2013)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2015، ص64-65.

⁴⁹ - Patrick Emmenegger: The Politics of Financial Intransparency: The Case of Swiss Banking Secrecy, Swiss Political Science Review, Vol. 20(1), Swiss Political Science Association, 2014, p.147-148.

⁵⁰ - نقابة خبراء المحاسبة المحازين في لبنان: منتدى مكافحة الفساد وتبييض الأموال وتمويل الإرهاب والتهرب الضريبي مصلحة وطنية، 6-7 اذار 2017، لبنان، ص4.

⁵¹ - بريان ج. أرنولد، مصدر سابق، ص3.

⁵² - Maya Forstater: International Tax, Transparency, and Finance for Development: A Short Guide for the Perplexed, center for global development, 2016, p.5.

الليات تساهم في زيادة الشفافية المصرفية والتي تعتبر مفتاح التصدي للتهرب الضريبي الدولي حيث بدون مساهمة الدول في تحقيق الشفافية يصبح من العسير تتبع الاموال المهربة وحماية اقتصادها من هذه الافة الكبيرة.

الخاتمة

وفي نهاية بحثنا الموسوم (ليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي) توصلنا الى جملة من الاستنتاجات والتوصيات:

اولاً/ الاستنتاجات:

1- مما يمكن التوصل اليه في هذا الشأن ان التهرب الضريبي الدولي نوع من التهرب الضريبي يستند الى اليات، سواء اكانت قانونية ام غير قانونية، والتي تعكس النية الواضحة للشخص الذي يديرها، سواء اكان طبيعي ام معنوي، للتحايل على التشريع الضريبي للدولة او الدول المستهدفة، والمهدف الوحيد الذي يسعى اليه هو التقليل من الضرائب الى الادنى حد ممكن.

2- يتم التهرب الضريبي الدولي من خلال عدة وسائل من اهمها الجنات الضريبية وهي نظام يعفي من تأدية الضرائب أو نظام ضريبي متساهل، أو ينظر إليه كمكان يوفر لغير المقيمين فيه إمكانية التهرب من دفع الضريبة العائدة إلى محل إقامتهم. كما يتم التهرب الضريبي الدولي عن طريق المنشأة الثابتة وذلك يعتمد على ما اذا كانت تلك المنشأة الثابتة في دولة تعفي المنشأة الثابتة بشكل كامل من الضرائب او في دولة لا تعفي المنشأة الثابتة من الضرائب ففي هذه الحالة تعتمد الشركات المتعددة الجنسيات الى تقسيم المنشأة الثابتة إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التنسيق، التوزيع،... الخ. ويتم التهرب الضريبي الدولي كذلك من خلال الاسعار القابلة للنقل والتحويل وهو طريقة لتسعير السلع والخدمات المنقولة داخل شركة متعددة الجنسيات أو عبر وطنية من أجل تقليل الأعباء الضريبية وتحقيق أقصى قدر من الأرباح.

https://www.cgdev.org/sites/default/files/International-Tax-Transparency-Development-Finance_Short-Guide_CGD-brief.pdf (28/07/2018)

3- ان للتهرب الضريبي الدولي اثار سيئة جدا على التنمية خصوصا وان الضرائب تعد وسيلة رئيسية لتحقيق التنمية. كما ان للتهرب الضريبي الدولي تأثير كبير على اقتصاد الدول التي تكون عرضه له، فبينما تعتبر تلك الدول ان تقديم التسهيلات للشركات المتعددة الجنسيات ينعف اقتصادها، لكنه في الحقيقة يدمر اقتصاد البلد ويحرمه من موارد مالية كبيرة. ويتسبب التهرب الضريبي الدولي بأضرار كبيرة على حقوق الانسان حيث يسبب فقدان للعدالة الاجتماعية، وتقويض التمتع بجميع حقوق الانسان.

4- هناك مجموعة من الاليات التي يمكن ان تتبع من قبل الدول المتضررة والمجتمع الدولي على حد سواء من اجل التصدي لظاهرة التهرب الضريبي الدولي ولعل من ابرزها التنسيق الضريبي والذي يتمثل بمجموعة من القواعد والاتفاقيات التي تبرم بين الدول أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح لأطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد. كما ان المساواة في المعاملة الضريبية يمكن ان تسهم بشكل كبير في مكافحة التهرب الضريبي الدولي من حيث انها تشجع الاستثمار الى اقصى حد. ولعل الشفافية المصرفية تعتبر مفتاح التصدي للتهرب الضريبي الدولي حيث بدون الشفافية المصرفية ومساهمة الدول في تحقيقها يصبح من العسير تتبع الاموال المهربة وحماية اقتصادها من هذه الافة الكبيرة.

ثانياً/ التوصيات:

- 1- تحديث التشريعات لتواكب التطور الذي طرأ على اساليب التهرب الضريبي الدولي كما يجب العمل على زيادة الرقابة على عمل المصارف والتحويلات الخارجية التي تتم عن طريقها.
- 2- ان التهرب الضريبي الدولي يعرقل التنمية الاقتصادية على مستوى العالم ويتسبب بأضرار كبيرة للاقتصاد العالمي ولا يمكن معالجته الا من خلال الغاء سرية الحسابات النقدية والمعاملات التجارية ويمكن ان يتم ذلك من خلال التنسيق الضريبي الدولي.
- 3- عقد المزيد من الاتفاقيات الاقليمية والدولية والتعاون بشكل اكبر مع المنظمات الدولية ومنها منظمة للتعاون الاقتصادي والتنمية وهي منظمة دولية تهدف إلى التنمية الاقتصادية وإلى إنعاش التبادلات التجارية.

1. الكتب:

1. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي: اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل 1989.
2. د. سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
3. محمد امبارك حجيرة: السياسة المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر، المؤسسة المصرية القومية للتأليف والانباء، دون تاريخ نشر.
4. د. فريد النجار: الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000.
5. محمد خير العكام: التنسيق الضريبي بين الدول، الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، القانون الدولي، الرضاع-الضمان المصري، المجلد الرابع، الناشر هيئة الموسوعة العربية، سوريا، 2010.

2. الرسائل الجامعية:

1. رحمة نباتي: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي -دراسة مقارنة-، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص10-11.
2. وردة بويومو: الآليات القانونية لمحاربة التهرب الضريبي في ظل قانون الإجراءات الجبائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، 2014.
3. معاشو مليكة: اليات مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة د. الطاهر مولاي - سعيدة - ، الجزائر، 2016.
4. محمد عباس محرزى: نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
5. بوقروة إيمان: كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، 2010.

6. عزوز علي: آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع و التحديات"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة "حسبية بن بوعلي" الشلف، 2014.
7. احمد حليبة: التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، المغرب، 2008.
8. طرشي إبراهيم: التهرب الضريبي وآليات مكافحته، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2015.
9. فاطمة حمدان بجزير: الوضع الجبائي للشركات متعددة الجنسية بالمغرب، دبلوم الدراسات العليا المعمقة، الرباط، 1992.
10. العاقر جمال الدين: التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي-دراسة حالة بلدان المغرب العربي-، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009.
11. مروة عاطف أبو عودة: اثر مؤشرات الحكم الرشيد والفساد على العوائد الضريبية دراسة قياسية لحالة فلسطين للفترة (1996-2013)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2015.

ج- الدراسات والبحوث:

1. جمال طارق: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن والاربعون 2016.
2. زهرة حبو: التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011.
3. جاد خليفة: الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني ، مجلة بحوث اقتصادية عربية ، العدد 52 ، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية ، القاهرة ، مصر، 2010.
4. صالح حسن كاظم: مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية، هيئة النزاهة، 2010.
5. د. مهداوي عبد القادر: الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني عشر، 2015.
6. د. حيدر وهاب عبود: مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، مجلة الحقوق، الجامعة المستنصرية، المجلد 2، العدد 5، 2009.

7. نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان: منتدى مكافحة الفساد وتبييض الأموال وتمويل الإرهاب والتهرب الضريبي مصلحة وطنية، 6-7 اذار 2017، لبنان.

د- وثائق الامم المتحدة:

1. الامم المتحدة، الجمعية العامة، مجلس حقوق الانسان: تعزيز وحماية جميع حقوق الإنسان، المدنية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، بما في ذلك الحق في التنمية، 15 كانون الثاني 2016، الوثيقة رقم 61/31/A/HRC.

2. الامم المتحدة: سلاسل القيمة العالمية: الاستثمار والتجارة من اجل التنمية، تقرير الاستثمار العالمي ، نيويورك، 2013.

3. الامم المتحدة، الجمعية العامة، مجلس حقوق الانسان: التدفقات المالية غير المشروعة، وحقوق الإنسان، وخطة التنمية لما بعد عام 2015، الدورة الثامنة والعشرون، الوثيقة رقم (60/28/A/HRC)، 2015.

4. الامم المتحدة، الجمعية العامة، مجلس حقوق الانسان: الدراسة النهائية عن التدفقات المالية غير المشروعة، وحقوق الإنسان، وخطة التنمية المستدامة لعام 2030، التي أعدها الخبير المستقل المعني بآثار الديون الخارجية للدول، وما يتصل بها من التزامات مالية دولية أخرى عليها، في التمتع الكامل بجميع حقوق الإنسان، وخاصة الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، الدورة الحادية والثلاثون، الوثيقة رقم (61/31/A/HRC)، 2016.

ثانيا/ المصادر باللغات الاجنبية:

1. Daniela Iuliana Radu: Tax havens impact on the world economy, Procedia - Social and Behavioral Sciences, 62, 2012.
2. G. Zucman: Taxing across borders: tracking personal wealth and corporate profits, Journal of Economic Perspectives, vol. 28, No. 4, 2014.
3. Constantine P. Danopoulos and Boris Znidaric: Informal Economy, Tax Evasion, and Poverty in a Democratic Setting: Greece, Mediterranean Quarterly, Volume 18, Number 2, Spring, 2007.
4. Patrick Emmenegger: The Politics of Financial Intransparency: The Case of Swiss Banking Secrecy, Swiss Political Science Review, Vol. 20(1), Swiss Political Science Association, 2014.
5. Maya Forstater: International Tax, Transparency, and Finance for Development: A Short Guide for the Perplexed, center for global

development, 2016.

https://www.cgdev.org/sites/default/files/International-Tax-Transparency-Development-Finance_Short-Guide_CGD-brief.pdf
(28/07/2018)

6. Michael Rainey: The 15 Top Tax Havens in the World, <http://www.thefiscaltimes.com/2018/01/31/15-Top-Tax-Havens-World> (13/07/2018)

7. Jonathan Burger, les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux, thèse de doctorat, université Nancy 2, 2011.

رابعاً/ صفحات الانترنت

1. بريان ج. أرنولد: لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية. متاح على الموقع التالي:

http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf
زيارة(2018/7/24).