



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة زيان عاشور "الجلفة"
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



السنة الجامعية: 2020/2019 المستوى: أولى ماستر	المحاضرة الرابعة	قسم العلوم المالية والمحاسبية تخصص: - محاسبة وجباية معمقة مقياس: النظم الضريبية الدولية
	"التهرب الضريبي الدولي"	

تمهيد :

إن فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة، بل هي قديمة قدم الضريبة غير أن انتشارها في الوقت الحاضر خاصة على المستوى الدولي، يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي، من جهة وإلى اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصادات المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى، فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الذي تحمونه على الصعيدين الداخلي والخارجي. وإذا كانت القوانين الوطنية قد تمكنت إلى حد كبير من وضع إجراءات لرصد وتتبع ظاهرة التهرب الضريبي الداخلي ومحاصرة المكلف بالضريبة المتهرب، لما يحمله من خطورة على الإيرادات الضريبية للدولة، فالوضعية مختلفة بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي، إذ تقلّ الأحكام والقوانين المكافحة هذه الظاهرة رغم خطورتها، والنص القانوني الوحيد الذي يتضمن أحكاما لمحاربة التهرب الضريبي الدولي هي اتفاقيات الازدواج الضريبي الدولي.

أولاً- تعريف التهرب الضريبي:

يتعين لوضع تعريف دقيق للتهرب الضريبي على المستوى الدولي، ضبط الإطار الاصطلاحي الذي سنستمد من خلاله المفاهيم الخاصة بهذا الموضوع، ومن أمثلة ذلك التهرب الضريبي على المستوى الداخلي، الغش الضريبي، التجنب الضريبي والتهرب الضريبي، فكل هذه الظواهر قد تختلط وتنفصل عن ظاهرة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي.

1- التهرب الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الداخلي:

يقتضي تحديد التهرب الضريبي على المستوى الدولي التفرقة بينه وبين التهرب الضريبي الداخلي: فالتهرب الضريبي الداخلي، يعني جميع السلوكيات التي تتم خارج إطار القانون الضريبي، أي أنها كلها ممارسات غير شرعية. فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة.

أما التهرب الضريبي على المستوى الدولي فهو تهرب اقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة بل الأثر المترتب عليها. وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع.

يحدث التهرب الضريبي الداخلي داخل إقليم الدولة بمخالفة التشريع الضريبي الداخلي، وذلك دون الأخذ بعين الاعتبار جنسية المكلف بالضريبة وما إذا كان من مواطني الدولة أو شخصا أجنبيا عنها. فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب عن التهرب من خسارة في الإيرادات الجبائية. ونجد كذلك القطاع الموازي أو غير المرئي، معنيا بالتهرب الضريبي، حيث أن مبالغ نقدية تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوطات الاجتماعية.

لذلك تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على محاربة التهرب الضريبي الداخلي بواسطة إجراءات وقائية تهدف إلى منع المكلف بالضريبة من استغلال الثغرات التي تشوب بعض النصوص الضريبية من أجل التهرب من عبء الضريبة، وكذلك عن طريق وضع عقوبات ردية متدرجة على كل من يخالف القانون.

يعتبر التهرب الضريبي الدولي، شكلا من أشكال التهرب الضريبي بصفة عامة، وما يميزه هو الخاصية الدولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، بين دولتين أجنبيتين أو أكثر. فيحاول المكلف بالضريبة التخفيف من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق المشروعة وغير المشروعة. فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة المتواجد بها ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالامتيازات الجبائية المرصودة في ذلك القانون في البلد المضيف.

و يتم عادة ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات، مما دفع العديد من الخبراء والكتاب الاقتصاديين إلى اعتبار التهرب الضريبي الدولي مرادفا للتهرب الضريبي للشركات دولية النشاط، على اعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطها ومالها من فروع متعددة في دول مختلفة. فعادة ما توجد الشركة الأم في دولة معينة، تعتبر هي المقر الاجتماعي للشركة، وتنشئ لها عدة شركات تابعة أو وليدة في دول أخرى أجنبية تتباين في أنظمتها الضريبية. فتستفيد من الامتيازات الضريبية واليد العاملة ذات الكلفة المتدنية ونظام التأمينات بغرض التخفيف من تكاليفها ونفقاتها إلى أقل حد ممكن، وفي نفس الوقت تنهرب من الضريبة في الدولة الأم (إذا كان معدل الضريبة فيها مرتفعا) عن طريق تحويل الأرباح إلى هذه الشركات الفرعية.

2- التهرب الضريبي الدولي والغش الضريبي:

يفرق العديد من الاقتصاديين بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي، باعتبار أن الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع أي منظور إليه من الجانب القانوني، بينما يشير الثاني إلى التهرب الضريبي المشروع منظورا إليه بمفهومه الاقتصادي، فالغش الضريبي هو اعتداء على القانون، ويفترض مخالفة مباشرة، وإرادة المكلف بالضريبة، للقواعد الضريبية عن طريق استخدام أساليب غير مشروعة. فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا ومتعمدا.

ومن أشكال الغش الضريبي عدم التصريح بالدخول أو بالثروة، أو تعمد الكذب في مضمون التصريح بالدخول، أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة الذمة المالية للمكلف بالضريبة، أو عدم إتباع القواعد المحاسبية المقررة من طرف المصالح الضريبية، أو إخفاء وعاء الضريبة ماديا كما هو الحال فيما يتعلق بالسلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.

و بمقارنة بين كل التهرب الضريبي الدولي والغش الضريبي، نجد بالنسبة للأول أن نية المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي إلا أنه ينتهج من أجل هذه الغاية طرقاً مشروعة. فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أية عقوبة، وقد يتضمن التهرب الضريبي الدولي على أحد عناصر الغش الضريبي وهو العنصر المعنوي، دون العنصر المادي.

أما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك من أجل تحقيق ذلك طرقاً غير قانونية تصل به إلى حدّ التدليس والاحتيال. فنية المكلف بالضريبة يشوبها السوء، مما يتوجب ملاحقته على جرمته.

3- التهرب الضريبي الدولي والتجنب الضريبي:

يقصد بالتجنب الضريبي، أن تفرض الضريبة على سلوك معين، مثل البيع والشراء، لكن المكلف بالضريبة، ورغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأة لها. فتصرفه يكون سلبياً، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء. يشير إذن التجنب الضريبي إلى التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك أحكام القانون، حيث يستخدم المكلف بالضريبة حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرّيته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً. ومن ثم لا يتابع المكلف بالضريبة عن سلوكه السليبي نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.

و من هنا تبرز التفرقة بين التهرب الضريبي الدولي والتجنب الضريبي، حيث يشترط حدوث تهرب ضريبي، تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف بما يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً كما رأينا سابقاً، عن طريق الاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي قد يعتري أحكامه.

و من أشكال التجنب الضريبي أن ينقل المكلف نشاطه أو أمواله إلى منطقة حرّة لا تخضع لنفس أحكام التشريع الضريبي، أو إلى دول أخرى تتبنى نظاماً ضريبياً أكثر اعتدالاً.

و مع ذلك فقد وقع بعض اللبس في أوساط الاقتصاديين للتفرقة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، بالرغم من أن التهرب الضريبي فكرة أوسع وأشمل، حيث أشار هؤلاء إلى أن التجنب الضريبي يستند إلى القاعدة القائلة بحرية المكلف بالضريبة في تنظيم أعماله وثروته ومستوى معيشته بحيث يدفع أقل ضريبة أو لا يدفعها بالمرّة، بشرط ألا يخالف في ذلك الأحكام القانونية المقرّرة. لكن ذلك لا يعني، أن التجنب الضريبي خراج عن إطار التهرب الضريبي، فيما لو تم النظر إليه من الزاوية الاقتصادية، مادام أن التجنب الضريبي سلوك سلبى ويؤدي ولو بطريقة غير مباشرة إلى ضياع مورد من موارد الدولة.

4- التهرب الضريبي الدولي والتهريب الضريبي:

لا يمكن تصور التهريب الضريبي إلا في نطاق قانون الجمارك، إذ هو كلّ مخالفة لأحكام هذا القانون بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية أو التخفيف من عبئها.

فالتهريب الضريبي، وفقاً لهذا المنظور، لا يمكن أن يختلط بالتهرب الضريبي، إذ هو بالمفهوم القانوني وليس، كالتهرب الضريبي، تهرباً بالمفهوم الاقتصادي. حيث أنه يقتصر على التهرب من ضريبة معينة بالذات، هي الضريبة الجمركية، بمخالفة أحكام قانون الجمارك.

أما التهرب الضريبي فهو، باعتباره مفهوما اقتصاديا، أوسع نطاقا، إذ نجد تحته جميع أشكال الهروب من تحمل عبء الضريبة، أيا كان نوعها، كليا أو جزئيا، وبغض النظر عما إذا كانت تلك الصور مشروعة أو غير مشروعة. ومن ثم يدخل في إطارها التهرب الضريبي.

يعرف التهرب الضريبي على أنه: عدم إقرار المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر الضريبية، أو الإفلات من تسديد الضريبة سواء باستخدام الطرق المشروعة أو غير المشروعة، وهنا قد يتخلص المكلف من دفع الضريبة إما بشكل جزئي أو كلي.

ثانيا- آليات التهرب الضريبي الدولي :

1- التهرب الضريبي الدولي بواسطة الجنات الضريبية:

يقوم تنظيم الشركات المتعددة الجنسيات على أساس تقسيم العمل الدولي لنشاطاتها، فتختص الشركة الأم، التي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مرتفع، بالقيام بأنشطة لا تولد ربحا مباشرا، كأنشطة البحث العلمي والتكنولوجيا والمعرفة التقنية، لضمان تخفيف العبء الضريبي في البلد الأم باعتبار هذه الأنشطة عادة ما تكون معفاة من الضريبة، أو تقع عليها ضرائب متدنية نسبيا. أما الشركات الوليدة والتابعة لها والتي تتواجد في دولة ذات نظام ضريبي مخفف، أو من دول الجنات الضريبية، فإنها تختص بالنشاطات الإنتاجية، التسويقية والتوزيعية والتي تدرّ أرباحا ودخولا لهذه الشركات. إلا أن هذه الأرباح والدخول تتمتع بمميزات وإعفاءات ضريبية، بالتالي، تكون الشركة قد تهربت من الضريبة في الدولة الأم والدولة المضيفة على حدّ السواء، وفقا لمفهوم التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية. فقد تمكنت الشركة متعددة الجنسيات من أن تخفف من عبئها الضريبي الإجمالي، ومنه تقلل التكاليف فتزيد الأرباح وهذا ما تسعى إليه هذه الشركات.

بصفة عامة يتم التهرب الضريبي الدولي باستخدام اللجنة الضريبية إما قبل توزيع الأرباح، أو بعد توزيعها. فقبل توزيع الأرباح، يتم التهرب عن طريق زيادة أو نقصان النفقات والتكاليف بطريقة شكلية، بحيث تقلل من العبء الضريبي إلى أقل مستوى ممكن في الدول ذات النظام المرتفع، وتزيد منه في دول الجنات الضريبية.

أما بعد توزيع الأرباح، لا تقوم الشركات الوليدة الكائنة في اللجنة الضريبية بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة بل تقوم إما بإعادة استثمار هذه الأرباح في اللجنة الضريبية وإما بتحويلها إلى دولة أخرى تقرّر نظاما ضريبيا مخففا بالنسبة للاستثمارات الأجنبية أو تحويلها إلى الشركة الأم تحت تسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة.

فالتهرب الضريبي باستخدام اللجنة الضريبية يتم على أساس الاستفادة من اختلاف العبء أو الضغط الضريبي بين الدول.

2- التهرب الضريبي الدولي باستخدام أسعار التحويل:

تمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة لشركات المتعددة الجنسيات. حيث تحدد قيمة الأرباح مسبقا وفقا لأسعار التحويل التي تتم على أساسها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات. ومن ثم، فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقا لهذه الآلية.

فالأصل هو أن الأرباح المحققة من طرف مجموعة الشركات المتعددة الجنسيات من عمليات محددة يجب أن تصب جميعها لدى الشركة الأم، باعتبارها مقر المركز الرئيسي للشركة وصاحبة سلطة اتخاذ القرار ولها حق الرقابة والسيطرة على مجموع الشركة. إلا أن ما قد يحدث من الناحية العملية هو ألا يتم تحويل الأرباح إلى الشركة الأم استنادا إلى ارتفاع معدل الضريبة في الدولة الواقعة فيها، بالتالي، تضيّع الدولة التي يكون فيها معدّل الضريبة مرتفعا جزءا هاما من إيراداتها الضريبية، بينما الدولة التي يكون فيها معدل الضريبة منخفضا، فإنها ستحصل على جزء هام من إيراداتها الضريبية.

و منه، يمكن أن يتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل بطريقتين: قبل توزيع الأرباح وعند توزيع الأرباح.

أ- التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح:

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

ب- التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح:

يتم التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح ليس عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، ولكن عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة متعددة الجنسيات.

تسمى تلك الشركات الوسيطة بالشركة الساترة (société écrans, relais) أو شركة الأساس (la société de base)، وأيا كانت التسمية، فهي تعدّ شركات مالية، يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقا لحاجة المجموعة.

بالتالي، تكون الشركة متعدّدة الجنسيات قد استطاعت أن تتهرب من الضريبة ذات المعدل المرتفع في البلد الأصلي عن طريق تحويل هذه الأرباح إلى الشركة الوسيطة ليعاد استثمارها في الخارج في ظل ظروف ضريبية أخف.

رابعاً. انعكاسات التهرب الضريبي الدولي على إقتصاديات الدول

تزداد حدة التهرب الضريبي الدولي وأثاره السلبية عندما يتعلق الأمر بالدول النامية، فأمام ضعف إقتصاديات هذه الأخيرة فإن الشركات متعدّدة الجنسيات تساهم بتهربها الضريبي في خلق عدة مشاكل جبائية وإقتصادية، كما تؤدي إلى دعم التخلف الإقتصادي الدولي وإلى تعميق التبعية الدولية للدول النامية

الآثار والمشكلات الجبائية: وتظهر على مستويين:

المستوى الأول: يتمثل في النقص الكبير الذي يمكن أن يحصل في الموارد الجبائية المعمول عليها من طرف الدولة.

المستوى الثاني: يتمثل في الحد من دور السياسة الجبائية المشجعة للإستثمارات، ومنه ما الفائدة من هذه الحوافز إذا كان بإمكان الشركات التهرب من أداء الضرائب .

الآثار والمشاكل الاقتصادية: يطرح مشكل التهرب الضريبي الدولي إشكالية توفير الموارد المالية اللازمة للتنمية الاقتصادية، كما يؤثر على الحجم الكمي للإنتاج وبالتالي على حجم رأس المال الوطني.

في المقابل فإن آثار التهرب الضريبي الدولي لا تقتصر على الدول النامية ، بل تمتد ليطال الإقتصاد الدولي نظرا لوجود علاقة وطيدة بين إقتصاد الدول النامية و الدول المتقدمة .

أن العديد من الدول الغربية تصدت في الآونة الأخيرة لهذه الظاهرة عبر مجموعة من الإجراءات القانونية التي جرمت الظاهرة واعتبارتها جناية يعاقب عليها القانون .

خامسا- سبل مكافحة التهرب الضريبي الدولي

ستتطرق إلى إجراءات محاربة هذه الظاهرة على المستويين الداخلي والخارجي .

1- على المستوى المحلي:

تستطيع الدولة لما لها من سلطة وسيادة على أراضيها سن نصوصا تشريعية وإجراءات صارمة وفرضها لعقوبات رديعة (غرامات التأخير، عقوبات جبائية وجنائية) بهدف فرض التزام أكثر على المكلفين بأداء الضريبة .

1-1- الإجراءات الوقائية: والمتمثلة في الإجراءات القانونية المختلفة و منها :

أ - الإجراءات الجبائية:

وهي وسيلة من الوسائل المتاحة، فهناك مثلا اعتماد التصريح الفعلي الذي يعتمد فيه على دفاتر حسابية خصوصا وأن الضريبة على الأرباح المهنية تشكل أهم ضريبة تفرض على الشركات الأجنبية بدول العام الثالث. ويكفل مبدأ السيادة الضريبية الحق للإدارة الجبائية من ان تتحقق من المعلومات التي تقدمها الشركات الأجنبية لهذه الإدارة .

ب - الإجراءات الخاصة بنظام الصرف: تتمثل في مراقبة الصرف حتى لا يتم تصريف العملات الأجنبية خارج الضوابط القانونية وذلك عن طريق إلزام المصاريف التي تتم عن طريقها التحويلات المالية بخصم قيمة الضرائب المستحقة على المداخيل المحولة الى الخارج من طرف الأجانب والناجحة عن مشاريعهم الاستثمارية داخل الوطن وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة.

ج - إقامة محاسبة وطنية متطورة:

فالمعروف أن الشركات متعددة الجنسية تتوفر على مستوى عال من التقنيات المحاسبية مما يفرض على الدول أن تطور نظام محاسبتها، حيث يمكن للإدارة الجبائية عن طريق تسهيل مراقبة هذه الشركات .

1-2- الإجراءات الرادعة :

لضمان فعالية الإجراءات السابقة، لا بد أن يصحب ذلك عقوبات جنائية رادعة، وضبط التهرب على المستوى الدولي يستوجب بالضرورة التنسيق على المستوى الداخلي بين هياكل الإدارة ومصالحها، للتمكن من مراقبة التهرب ووضع اليد عليه.

2- على المستوى الخارجي

حسب الاتفاقيات يمكن تقسيم الإجراءات الدولية كالتالي:

2-1- إجراءات تبادل المعلومات :

وهي اداة جد فعالة، اذ بفضلها يمكن لكل دولة التوفر على المعلومات الخاصة بالمواد الخاضعة للضريبة، مما ينبه الدولتين الى كثير من الحقائق التي تكون غير معروفة . وتمكن هذه المعلومات من متابعة حركات المداخيل المتنقلة من دولة الى اخرى، و كذا التعرف على الاجراءات المتخذة من طرف احد الدولتين فيما يخص الاعفاءات الضريبة .

2-2- تقديم المعلومات تحت الطلب:

هي طريقة جد عادية تتمثل في قيام الدولة المتعاقدة بارسال طلب مستعجل للدولة المتعاقدة معها، تطلب فيه ايفادها بالمعلومات الضرورية .

2-3- الاجراءات الخاصة بثمان التحويل:

من بين الحلول المقترحة في هذا الصدد الإجراءات الخاصة بثمان التحويل عن طرق اتحاد ثمن البيع كأساس لاحتساب الضرائب.

2-4- الإجراءات الجبائية الدولية، يمكن تقسيمها الى ما يلي:

أ - تنسيق الأنظمة الجبائية : يصعب تنسيق الأنظمة و التشريعات الجبائية نظرا لتعدددها مما يعني ان التنسيق لا يمكن ان يتم الا بين الاقتصاديات التي تتسم بصفات مشتركة .

ب - تنسيق السياسات الضريبية: في هذا الصدد تم تقديم تصور مفاده وضع ضريبة على الدخل الدولي للشركات الاجنبية في دول العالم الثالث، الا انه اتضح ان هذا التصور غير قابل للتطبيق بسبب عدم الرغبة في التنازل عن المنافسة في مجال التشجيعات الجبائية الخاصة برؤس الاموال.

وعلى صعيد اخر فقد وفرت تكنولوجيا المعلومات وتحرير حركة رؤس الاموال زيادة امكانية التهرب الدولي بنوع من السهولة التي لم تكن متوفرة من قبل .