

التهرب الضريبي الدولي

إشراف الأستاذ الدكتور

الياس نجمة

إعداد طالبة الماجستير

زهرة حيو

كلية الاقتصاد

جامعة دمشق

الملخص

برزت العولمة في الساحة الدولية لتعبر عن ظاهرة عالمية هي ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، التي لم تكن لتصل إلى ما هي عليه الآن لولا وجود عوامل مساعدة، وأخرى وفرت لها المناخ المناسب والملائم لتتطور، من بينها ظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تهدف من خلال استثماراتها إلى جني أكبر قدر ممكن من الأرباح وتخفيف أعبائها بالتهرب من أداء الضريبة باللجوء إلى آليات متعددة وهي: آلية الملاجئ الضريبية، آلية أسعار التحويل وآلية المنشأة الثابتة.

مقدمة

تعرف الساحة الاقتصادية تطورات وتحولات غير مسبوقه منذ بداية عقد التسعينيات، تمثلت أساساً في تكريس بوادر العولمة الاقتصادية عبر فتح الأسواق وإزالة مختلف القيود، والزيادة السريعة للتجارة الدولية للسلع والخدمات والأصول التي أصبحت واحدة من الارتباطات الأكثر قوة بين اقتصاديات العالم المختلفة، وتعتمد الكثير من الأمم اعتماداً كبيراً على البلدان الأجنبية لإمدادها بالسلع المهمة.

أخذت ظاهرة العولمة بعداً كبيراً واهتماماً أكبر من الكتاب والمفكرين، ما جعلهم يتناولون هذه الظاهرة بفيض من الدراسات مست مختلف الجوانب الاقتصادية والسياسية والثقافية، وهذا لما يترتب عليها من آثار مباشرة وغير مباشرة على النمو الاقتصادي الوطني، من بينها سيطرة كيانات اقتصادية هائلة الضخامة تجوب منتجاتها مختلف أرجاء المعمورة والمعروفة اصطلاحاً بالشركات متعددة الجنسيات أو الشركات عابرة القوميات، التي تسعى جاهدة لتحقيق هدفها الأساسي والمتمثل في جني أكبر قدر ممكن من الأرباح من خلال الاستثمارات التي تديرها، - وهذا ما حصل فعلاً،⁽¹⁾ وجعلت من دولها الأصلية المتقدمة تحقق ثلاثة أرباح التجارة العالمية - مستفيدة من التفاوت الموجود في مستوى التطور الاقتصادي بينها وبين البلدان المضيفة من جهة، وبسبب الطابع الاحتكاري لعمل هذه الشركات في الأسواق الوطنية للدول المضيفة من جهة أخرى. ومن هذا المنطلق يجب على حكومات هذه الأخيرة أن تستفيد من جهتها من وجود الشركات متعددة الجنسيات فوق أراضيها إلى أقصى حد ممكن، ومن أوجه هذه الاستفادة جباية الضرائب المترتبة عليها، وهذا لما للضرائب من أهمية في مجال السياسة الاقتصادية والاجتماعية سواء في الدول المتقدمة أو النامية، فضلاً عن أنها تمثل مورداً مهماً لخزينة الدولة.

مشكلة الدراسة:

تأتي مشكلة الدراسة في التساؤل عن مدى التزام هذه الشركات العملاقة بالقوانين الضريبية في مختلف الدول، وهل تلتزم فعلاً بتسديد الضرائب المترتبة عليها أم تتهرب منها عن طريق آلياتها المختلفة والمتطورة؟ وكيف تتمكن الشركات متعددة الجنسيات من التهرب من دفع مستحققاتها؟

فرضيات البحث:

1- تسعى الشركات متعددة الجنسيات لتعظيم أرباحها والتخفيف من أعبائها بالاستفادة من الثغرات القانونية للدول المضيفة.

2- التعاون الدولي -الاتفاقيات الدولية- تقلل من التهرب الضريبي الدولي.

الدراسات السابقة:

- 1- أيمن حسن ديوب، نموذج مقترح للتنمية الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات، رسالة دكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2006. ركز الباحث في دراسته على هذه الشركات دون التطرق إلى التهرب الضريبي الدولي، ولم يُشر إلى موضوع الضرائب على الإطلاق، ومن ثم إلى آلياتها (الملاجئ الضريبية، أسعار التحويل، المنشأة الثابتة).
 - 2- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
 - 3- جميل عبد الرحمن، صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه، 2005.
- على الرغم من أهمية الدراستين السابقتين والتميز في طريقة عرضهما، إلا أن ما يجعل دراستنا مختلفة هي الكيفية التي تطرقنا إليها في معالجة التهرب الضريبي الدولي -التي كانت مختلفة تماماً- والدليل على ذلك حداثة البيانات المعطاة والتطرق إلى أعمال منظمة (OCDE).

أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من الدور المهم للضرائب والرسوم في تمويل الخزينة العامة بالإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة، ومن ثم تحقيق مستوى من الرفاهية الاقتصادية من جهة، أو من الدور الاجتماعي في تقليل التفاوت الاجتماعي بإعادة توزيع الدخل القومي من جهة أخرى. ويبقى التهرب الضريبي موجوداً قبل ظهور الشركات متعددة الجنسيات إلا أنه ازداد ونما بمو معظم هذه الشركات الكبرى وتطورها - التي تتسم بالحجم الكبير سواء من ناحية المبيعات أو العمالة أو الاستثمارات وتنوع نشاطاتها وتحقيقها أكبر قدر من الأرباح - التي تستخدم أساليب وطرائق للتهرب من دفع أعبائها الضريبية على المستوى الدولي، وبهذا الضرر الذي تلحقه في الحصيلة الضريبية للدولة الأم والدولة المضيفة يحدث خللاً في السياسة الاقتصادية ومن هنا تأتي ظاهرة التهرب الضريبي الدولي التي تستدعي محاربتها، وهذا ما سنراه لاحقاً.

أهداف البحث:

- نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:
- § تعرف ظاهرة التهرب الضريبي الدولي (من قبل الشركات متعددة الجنسيات).
 - § محاولة التفرقة بين التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الدولي.

§ إزالة التناقض الموجود بين أهمية وجود الشركات متعددة الجنسيات في الدول المضيفة التي تسعى كل الدول النامية منها أو المتقدمة لجذب هذا النوع من الشركات عن طريق الاستثمار الأجنبي المباشر (وهذا لميزاتها المتعددة التي سوف نراها لاحقاً) من جهة، ومن جهة أخرى مطالبة البلدان المضيفة بفرض نوع من الرقابة على هذه الشركات من قبل منظمات وهيئات دولية كمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE ومنظمة الأمم المتحدة للتخفيف من حدة التهرب الضريبي الذي تلجأ إليه قصد تخفيض أعبائها، وهذا ما يُضعف حصيلتها الضريبية، ومن ثمَّ يقلل فرصها من تحقيق التنمية الاقتصادية.

المنهج المتبع: نتبع في دراستنا المنهج التحليلي الوصفي.

المبحث الأول

التهرب الضريبي الدولي

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 فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة⁽²⁾. وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة، خصوصاً مع انتشار الآن ما يسمى بدول الجناات الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم للمكلف قصد التهرب من الضريبة ويتم ذلك في إطار شرعي مستغلة بذلك الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف. لهذا يرتكز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات (تصدعات) les failles الموجودة في الأنظمة القانونية، وليس بانتهاك القواعد⁽³⁾.

وبناء عليه يمكن الإشارة إلى ما يميز التهرب الضريبي الدولي عن التهرب الضريبي الداخلي، لكن قبل ذلك نحاول تقديم تعريف لهذا الأخير، إذ عرفه LUCIEN MEHL وذكر بأن الغش الضريبي هو مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض الأساس (الوعاء) الضريبي⁽⁴⁾.

ومنه فكلتا الظاهرتين تحدث بمخالفة الأحكام والنصوص التشريعية، أما ما يميزهما فنجد على سبيل الذكر:

- الاختلاف في التسمية:

فالتهرب الضريبي الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، في حين التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب من الضريبة في البلد التي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة.⁽⁵⁾ وفي هذه الحالة التهرب الدولي يلحق خسارة نهائية بالخرزاة العامة للدولة، لأن الوعاء الضريبي في هذه الحالة يخرج من إقليم تلك الدولة ويُعدّ نقصاً في ثروتها القومية.

- طريقة المكافحة:

تكون الوقاية والمعالجة من التهرب الضريبي الداخلي عن طريق تشريعات ضريبية داخلية والتي تستطيع الدولة في هذه الحالة أن تتحكم فيه، فهي تلجأ في بعض الحالات إلى إجراءات ردية صارمة كالسجن وغرامات...، في حين التهرب الضريبي الدولي يتم التنسيق لمواجهة بالجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف. فدولة نامية مثلاً لا تستطيع الحصول على معلومات تخص رعاياها في الخارج إلا بالتبادل الدولي للمعلومات الذي يساعد في مواجهة التهرب الضريبي الدولي باعتبار أن الدول النامية هي الأكثر تضرراً مقارنة بالدول المتقدمة خصوصاً في الدور الذي تمثله الضريبة فيها.

المبحث الثاني

آليات التهرب الضريبي الدولي

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات عابرة القارات، ويرجع ذلك إلى نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس فتح أسواق جديدة بين اقتصاديات الدول المختلفة. وقبل الحديث عن آليات التهرب الضريبي الدولي، رأينا من الضروري إعطاء مفاهيم حول هذه الشركات العملاقة، خصوصاً أن في بحثنا هذا نتطرق إلى التهرب الضريبي الدولي الذي تمارسه هذه الأخيرة.

أولاً: تعريف الشركات متعددة الجنسيات:

اختلف المتخصصون في تعريف الشركات متعددة الجنسيات بدليل التسميات المختلفة التي أطلقت عليها⁽⁶⁾. وفي هذا الإطار سنقدم بعض التعاريف أهمها:

تُعرف الشركات العابرة للقارات أو متعددة الجنسيات بأنها كيان يقوم بإنتاج السلع والخدمات وتسويقها وذلك بمساعدة مؤسسات تقع في عدة دول⁽⁷⁾.

بينما يُعرف (Cullen&Parboteeah) الشركة متعددة الجنسيات بأنها الشركة التي تتعاطى في مجال الأعمال خارج حدودها المحلية، سواء كانت شركة كبيرة أم صغيرة⁽⁸⁾.

وحسب محمد السيد سعيد⁽⁹⁾ فإن لجنة المجلس الاقتصادي الاجتماعي التابع للأمم المتحدة لجأت عند وضع تقريرها إلى التمييز بين تعريف ضيق وآخر واسع للشركات الدولية:

فبالمعنى الواسع يمكن وصف المؤسسة متعددة الجنسيات بأنها مؤسسة ذات فرع أو شركة تابعة أجنبية واحدة أو أكثر، وتتخبط في الاستثمار في أصول إنتاجية أو مبيعات أو إنتاج أو تشغيل الفروع...، أما التعريف الضيق فيتجه إلى استيفاء شروط معينة لأحكام التعريف مثل نمط النشاط فهي شركات إنتاجية، أو حد أدنى من الشركات المنتسبة وليكن ست شركات، أو حد أدنى من المساهمة الأجنبية في النشاط وليكن 25% من إجمالي الأصول أو المبيعات أو العمالة.

لذا فنرى أن التعريف الأكثر دقة هو الذي عرف الشركات متعددة الجنسيات بأنها منظمة تقوم بالأعمال في بلدين أو أكثر، وهذه الشركات تملك مكاتب مبيعات، وفي حالات كثيرة تسهيلات تصنيعية في العديد من البلدان وعادة ما تحدد مجال عملياتها بشكل عالمي⁽¹⁰⁾.

وبهذا أصبحت هذه الشركات، إحدى ركائز العولمة ومن أهم الظواهر في الاقتصاد الدولي المعاصر بحكم الخصائص والميزات التي تتمتع بها.

ثانياً: خصائص الشركات متعددة الجنسيات:

تتميز الشركات متعددة الجنسيات بـ:

- ضخامة حجم الشركة متعددة الجنسية سواء من ناحية رقم أعمالها أو العمالة أو الاستثمارات،⁽¹¹⁾ حيث نجد رقم مبيعات الشركة اليابانية للتلفون نحو 39519 مليون دولار أمريكي عام 1999.

- تمتلك الشركات متعددة الجنسيات فروعاً عديدة في مختلف النشاطات عبر مختلف دول العالم، لتشمل الدول المتقدمة والمتخلفة على حد سواء بقصد الحصول على أية ميزة نسبية في دولة دون دولة أخرى.

وحسب تقرير الاستثمار العالمي في 2007 أن المبيعات والقيمة المضافة والصادرات لدى نحو 78000 شركة من الشركات متعددة الجنسيات ونحو 780000 فرع من فروعها الأجنبية قد زادت بنسبة 18% على السنوات السابقة، وشكل ذلك ما يعادل 10% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي وثلاث الصادرات العالمية⁽¹²⁾.

تتميز هذه الشركات بوجود تنوع كبير في نشاطاتها الإنتاجية، فهي لا تستقر في قطاع معين، فضلاً عن خبرتها الإنتاجية وكفاءتها ومعرفتها بالفنون التسويقية، هذا ما يوفر لها القدرة على ابتكار أنواع جديدة من السلع والخدمات، فنجد شركات بترولية افتتحت قطاعي السياحة والصناعات الالكترونية، وهي تتبع هذا الأسلوب لتقليل احتمالات الخسارة، فالخسارة في نشاط يمكن تعويضه بربح في نشاط آخر.

- استمرار الشركات متعددة الجنسيات في النمو من ناحية العدد والحجم ومن ناحية التأثير المستمر في طبيعة الاقتصاد الدولي، ومن ملامح ذلك⁽¹³⁾:

✓ زيادة في العدد وفي قوة الاقتصاد وقوة السياسة لمثل هذه المشروعات.

✓ زيادة الاندماج والمكتسبات ونموها على المستوى الدولي.

✓ اندماج الأسواق العالمية من ناحية الإدارة والقوة العاملة خاصة مهارات العمل.

✓ زيادة الاستثمارات سواء المباشرة أو غير المباشرة.

✓ زيادة محاولات الرقابة على المشروعات الدولية من خلال المنظمات الدولية، ومن خلال وضع الحكومات للقواعد الخاصة بالأعمال الدولية.

يفوق الوزن الاقتصادي لهذه الشركات وزن بعض البلدان، فكما يشير تقرير مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) أن شركة جنرال "موتورس" (56 مليار دولار) أكبر من اقتصاد الجزائر (53 مليار دولار) عام 2000، وشركة "رويال داتش شل" (36 مليار دولار) أكبر من اقتصاد المغرب (33 مليار دولار)، وأن شركة "سيمنز" (32 مليار دولار) مقاربة لاقتصاد ليبيا (31 مليار دولار).

بناء عليه وبحكم الخصائص التي تميزها عن بقية الشركات الأخرى، فهي 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 التكنولوجيا 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.

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

- آلية الملاجئ الضريبية Les Paradis Fiscaux.

- آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل Les Prix de Transfert.

- آلية المنشأة الثابتة L'établissement Stable.

ففي دراسة أجريت في الصين عام 2003 توصلت إلى أن حجم الخسارة التي تتكبدها سنوياً الخزنة العامة للدولة بسبب الشركات عابرة القوميات العاملة فيها قد بلغ 30 مليار يوان صيني، أي ما يقارب (3,26 مليار دولار أمريكي)، وقد أكد مسؤول مكتب الشؤون الضريبية الأجنبية التابع لمكتب الخزنة العامة في بكين في تقدير له أن 34% من مكاتب هذه الشركات وفروعها الموجودة في الصين لم تكن تدفع ضرائب عن إيراداتها بانتظام⁽¹⁴⁾.

🚩 آلية الملاجئ الضريبية: Les paradis Fiscaux:

شهد التهرب الضريبي الدولي رواجاً واسعاً لافتتاح اقتصاديات دول العالم على بعضها بعضاً وهذا بسبب زيادة نشاط الشركات متعددة الجنسيات التي تشكل اليوم شبكات ضخمة لتهرب رؤوس الأموال والبحث عن سبل ومنافذ للتخفيف من حدة الاقتطاعات الجبائية التي تمس أرباحها، وهذا باللجوء إلى دول ذات نظام ضريبي متميز، وهي ما تُعرف بدول الجناات الضريبية Les Paradis Fiscaux ونستطيع تعريفها بالتطرق إلى خصائصها، نذكر منها⁽¹⁵⁾:

- الاستقرار السياسي لهذه الدول الذي يضمن استقرار القواعد القانونية.

- قطاع مصرفي وقضائي متطور وذو كفاءة عالية.
- شبكة الاتصالات والربط متطورة.
- غياب الرقابة على الأفراد غير المقيمين، الذي يسمح بتنظيم حرية مطلقة لحركة رؤوس الأموال.
- معدلات ضريبية منخفضة ومنعدمة في بعض الحالات، بحيث نجد في بعض دول الجنات الضريبية (الجنة الضريبية الصحيحة) تتميز بغياب الضرائب المباشرة على الدخل، وعلى القيمة الزائدة، وعلى الأرباح، وعلى رأس المال أو على الثروة⁽¹⁶⁾، أو بمعدل ضعيف لهذه الاقتطاعات.
- غياب الاتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل للمعلومات لمواجهة التهرب الضريبي.
- السرية المصرفية المطلقة التي تمثل أهم أسباب جذب العملاء.
- سهولة خلق أو إنشاء مؤسسات في دول الجنات الضريبية، حيث تمنح هذه الأخير امتيازات في هذا المجال منها (صغر حجم رأس المال، حقوق المشاركة قليلة جدا وأحيانا ترافقها إعفاءات، عدم الخضوع لشروط الإقامة أو الجنسية، حضور الجمعيات العامة أو مجالس الإدارة غير إجباري ويمكن الأخذ به عن طريق التوكيل أو عن طريق الهاتف،...).
- ما ذكرناه سابقا 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 Andorre، وبعضها للأشخاص الطبيعيين مثل جرسى Jersey أو باهاماس Bahamas⁽¹⁷⁾. فمثلا معظم الدول المعنية التي تعدُّ 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 الإقصاء والطرده من المهنة، مع ذلك هناك إمكانية رفع هذه الحماية والسرية للمصارف في حالات نادرة ومحدودة جدا كالتحقيقات في الجريمة المتعلقة بغسيل الأموال.
- للإشارة فقط إلى ما يحدث مؤخراً فقد تسببت السرية المصرفية في فضائح تشهدها مختلف دول العالم اليوم - خصوصا المتقدمة منها - مثال على ذلك ما تشهده ألمانيا في فضيحة الرئيس السابق لشركة بريرية ألمانية كلاوس تسومفينكل وغيره من الأثرياء الذين تهربوا من الضرائب بتوظيف أموالهم في إمارة لشتنشتاين مستفيدين من قوانين السرية المصرفية⁽¹⁸⁾، وطالبت ألمانيا هذه الأخيرة بتقديم

معلومات عن هؤلاء المتهربين مثلما تفعل مع مصلحة الضرائب الأمريكية التي تفرض على إمارة لشتنتاين رفع جزء لسريتها المصرفية.

يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية عن طريق:

1- إنشاء الشركات الوسيطة أو الساترة: écrans, relais, trusts في الجنة الضريبية، وهو المبدأ الذي يركز عليه النظام والتركيب الدولي، هذه المنشآت -في الواقع- لها دور في الوساطة وفي تمركز مداخيل منظمي هذه التعاملات والذين يتمنون أن لا يتم ضبطهم من قبل الإدارة الضريبية في بلد إقامتهم⁽¹⁹⁾، إذ ينهض كيان الشركة الساترة على مجموعة عناصر معينة، وهذه العناصر هي⁽²⁰⁾:

§ أنها شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبة منخفض أو لا تفرض ضرائب فيها نهائياً (كما في الملاجئ الضريبية).

§ يتم تأسيس هذه الشركة والسيطرة عليها من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في بلد ذي معدل ضريبة مرتفع.

§ استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أساس إدارة الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الساترة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل.

والصعب في هذه الطريقة تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات ومكانهم، فالمقر في الجنة الضريبية وهمي، في حين أن المقر الحقيقي في البلد الأم، ومن هناك تقوم هذه الأخيرة بالإدارة والتوجيه.

2- تخفيض التكاليف ومنه تقليل من العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع وتزيد منه في الدول ذات الجنات الضريبية، وهذا قبل توزيع الأرباح.

3- أمّا بعد توزيع الأرباح فإن الشركات الوليدة الموجودة في الجنات الضريبية لا تقوم بتحويل أرباحها إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة، وإنما تعيد استثماره في الجنات الضريبية نفسها أو تحويلها إلى دول أخرى أقل خضوعاً للضريبة.

آلية الأسعار القابلة للنقل والقابلة للتحويل: Les Prix de Transfert

وهذه آلية أخرى يمكن بواسطتها أن تتهرب الشركة الأم من دفع التزاماتها الضريبية، لكن قبل التطرق إلى كيفية سير هذه الآلية نحاول تعريف سعر التحويل.

إذ يرى تزكوتا وزملاؤه Czinkota, et al أن سعر التحويل هو السعر المحدد لتحويل السلع أو بيعها بين الشركات المرتبطة ببعضها بعضاً، أو بين المركز الرئيسي|الشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولية. أو هو عبارة عن الثمن المحدد لبيع السلع بين أعضاء عائلة الشركة الواحدة⁽²¹⁾.

وبناءً عليه نستخلص أن أسعار التحويل تُستخدم لتحويل الأرباح بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها في الخارج أو بين فروع هذه الشركات. وبهذا يمكن لهذه الشركات أن تتلاعب بتحديد الأسعار بما يُناسب حاجتها، وهذا بتخفيض نفقاتها وأعبائها خصوصاً العبء الضريبي وزيادة أرباحها.

يتم التلاعب بأسعار التحويل manipulation of the prices قصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خصوصاً في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن، أو أن البلد المضيف يفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح، وتمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة إلى الشركات دولية النشاط،⁽²²⁾ فقيمة الأرباح تتحدد مقدماً وفقاً لأسعار التحويل التي يتم بناءً عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات، ومن ثم فإنّه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقاً لهذه الآلية.

يتم 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⁽²³⁾.

- 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 تخفض

من النفقات، ومن ثمّ تزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجنات الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد.

- عند توزيع الأرباح ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة Société intermédiaire⁽²⁴⁾، 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 ثمّ تتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم.

آلية المنشأة الثابتة: L'établissement stable:

ظهر مصطلح المنشأة الثابتة حديثاً وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات، التي تلجأ إلى استعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي، فمشكلة وجوب خضوع الشركات متعددة الجنسيات للضريبة وتلافياً لظاهرة الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي كان لزاماً وجود حل على هذا المستوى. لهذا فقد استقر الفقه الضريبي الدولي على مبدأ مهم هو "ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة"⁽²⁵⁾.

وفي هذا المجال حاولت مختلف المنظمات الدولية والاتفاقيات الضريبية الصادرة عن بعض الهيئات الدولية تبني فكرة المنشأة الثابتة لمحاسبة الشركات متعددة الجنسيات، لكن ما المقصود بالمنشأة الثابتة؟

يمكن رصد اتجاهين أساسيين توصل إليهما الفقه الاقتصادي في هذا الصدد⁽²⁶⁾:

الاتجاه الأول: نظرية تحقق الدخل: Théorie de la réalisation De Revenue: وفقاً لهذه النظرية يتم تعريف المنشأة الثابتة بكونها تلك المنشأة التي تمارس نشاطاً يسهم إسهاماً مباشراً في تحقيق الربح، أي إنّ هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشأة الثابتة وتحقيق الربح.

الاتجاه الثاني: نظرية التبعية الاقتصادية: Théorie de L'appartenance économique: طبقاً لهذه النظرية يرتبط مفهوم المنشأة الثابتة بالمنشآت كلها التي تعدّ جزءاً متكاملًا من اقتصاد الدولة، سواء أسهم إسهاماً مباشراً أم غير مباشر في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي. باعتبار أن النشاطات التي تزاولها تعدّ نشاطات حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة.

أما منظمة OCDE⁽²⁷⁾ وفي المادة الخامسة (الفقرة الأولى) فمصطلح المنشأة الثابتة يشير إلى منشأة ثابتة للأعمال يمارس المشروع الأم بواسطتها كل أو جزء من نشاطه⁽²⁸⁾، وأضافت في الفقرة الثانية من المادة نفسها أن المنشأة الثابتة تتضمن خصوصاً:

1. مقر الإدارة ؛un siège de direction

2. الفرع ؛une succursale

3. مكتب ؛un bureau

4. مصنع ؛une usine

5. مشغل ؛Atelier

6. منجم ؛une mine

7. بئر البترول أو الغاز ؛un puits de pétrole ou de gaz

8. مكان استخراج الموارد الطبيعية ؛une carrière ou tout autre lieu d'extraction

9. موقع البناء أو التركيب ؛un chantier de construction ou de montage⁽²⁹⁾.

وقد تضمنت المادة الخامسة ضرورة ممارسة أي من النشاطات المذكورة سابقاً مدة 12 شهراً.

وحسب منظمة OCDE يجب توافر ثلاثة عناصر أساسية حتى نكون بصدد منشأة ثابتة:

- تموقع مادي أو إقامة أعمال أي محلات، آلات؛

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

- يجب أن تمارس المؤسسة نشاطها بواسطة هذه الإقامة.

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

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

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

المبحث الثالث

مكافحة التهرب الضريبي الدولي:

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

لهذا سنتطرق في هذا القسم إلى إجراءات محاربة هذه الظاهرة على المستوى الداخلي والخارجي.

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

- إلزام المصارف والمؤسسات المالية التي تتم عن طريقها التحويلات المالية بخصم قيمة الضرائب المستحقة على المداخل المحولة إلى الخارج من طرف الأجانب والناجمة عن مشاريعهم الاستثمارية داخل الوطن، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة.
- إجبار المكلفين على وضع وتقديم بيان بتصريحات⁽³⁰⁾ عن أملاكهم الموجودة في الخارج، وهذا سعياً وراء تحديد مراكزهم المالية وتحصيل الضريبة منهم.
- فرض رقابة على عملية تحويل رؤوس الأموال الداخلة من الوطن وإليه، وهذا بالتعاون مع إدارات وهيئات أخرى كإدارة الجمارك التي يمكنها إفادة الإدارة الضريبية ومساعدتها في هذا المجال.

ثانياً: على المستوى الخارجي: اتخذت ظاهرة التهرب الضريبي بعداً عالمياً مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات وتحرير حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية، ومنه زيادة إمكانية التهرب الخارجي أو الدولي بكل سهولة. هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية للمكافحة والحد من

هذه الظاهرة، ويكون ذلك في إطار التعاون الدولي لتبادل المعلومات في شكل اتفاقيات ومعاهدات ثنائية،

حاولت في هذا الإطار عدة منظمات أهمها OCDE ومنظمات أخرى كمنظمة الأمم المتحدة، ومجلس الاتحاد الأوروبي كلها توصي بضرورة تبادل المعلومات مع الجنات الضريبية. وعقدت اجتماعات كثيرة مع كبار الاقتصاديين المتخصصين في الضريبة لمواجهة التهرب الضريبي وأهم الإجراءات والتوصيات التي خلصت إليها ندرجها فيما يأتي:

- مساهمة منظمة الأمم المتحدة: تبنى المجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة القرار 14|1978 نموذج اتفاق يتضمن خطوات مكافحة التهرب الضريبي، منها (31):

1- تحقيق الصيغ المستخدمة لممارسة التهرب الضريبي، هذا فيما يخص المبادلات التجارية الجارية على المستوى الدولي.

2- مناقشة كل الحلول التي يمكن تقديمها لمشكل التهرب الضريبي كدراسة الحالات التي يكون فيها تبادل المعلومات الخاصة بالمسائل الضريبية ذات أهمية لمكافحة التهرب ودراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب.

وفي إطار جهود مكافحة التهرب الضريبي الدولي اقترح خبراء منظمة الأمم المتحدة المتخصصون، أولاً إنشاء شبكة عالمية متكاملة للضرائب هدفها المساعدة التقنية في جباية الضرائب (وهي تكفل من المعلومات والموارد المتداولة فيما بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي)، ثانياً: تعيين لجنة من الخبراء الماليين من قبل الأمين العام للأمم المتحدة وهذا في سنة 2001 بغرض تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب (32)، لها مهمات عديدة منها تقديم المساعدة التقنية للدول، وتأمين منتدى لتطوير المعايير العالمية للضرائب والحد من المزاخمة والمنافسة الضريبية غير المنطقية الهادفة إلى استقطاب الشركات متعددة الجنسيات.

فضلاً عن ذلك اقترح مؤتمر القمة المعني بالعولمة (المؤتمر للتمويل من أجل الإجماع) المنعقد في آذار 2002 في الفوائد المحتمل تحقيقها من وراء إنشاء منظمة دولية للضرائب منها، الإشراف على آليات لتقاسم أطراف متعددة للمعلومات الضريبية مثل القائمة فعلاً داخل منظمة OCDE للحد من نطاق التهرب من الضرائب المستحقة على الإيرادات الاستثمارية المحققة في الخارج، ويكون أكثر طموحاً هو أن المنظمة باستطاعتها أن تسعى لوضع اتفاق دولي عن صيغة لتوحيد فرض الضرائب على الشركات متعددة الجنسيات والتجارة الالكترونية.

بدورها عقدت منظمة OCDE ومنظمات أوروبية في السنوات الأخيرة اتفاقيات ثنائية قصد التقليل من ظاهرة التهرب الدولي، خصوصا مع الأزمة المالية التي مر بها العالم في أواخر 2008، التي أدت إلى إفلاس أكبر الشركات والمصارف أهمها ليمان برانرز (الذي كان إفلاسه أهم أسباب الأزمة المالية العالمية)، وآثار سلبية وخطيرة أضرت بالاقتصاد العالمي. لهذا فمحاربة التهرب الضريبي على المستوى الدولي مشروط بالحصول على المعلومات خصوصا الجنات الضريبية التي من أهم خصائصها غياب تبادل المعلومات.

- عُقد في 2006 اجتماع لجنة للتشاور في البرلمان الأوروبي للمجموعة الاقتصادية والاجتماعية الأوروبية (Communication de la commission au conseil, au parlement européen au comité économique et social européen) في إطار تطوير إستراتيجية للتنسيق بقصد مواجهة التهرب الضريبي و تركزت المشاورات على مكافحة التهرب في مجال TVA (التصريحات الخاطئة، التخفيضات في غير محلها) للدول الأعضاء. وهدف الاجتماع إلى تبني إستراتيجية "Anti fraude" بمعنى مقاومة التهرب أو ضد التهرب⁽³³⁾.

- تطرقت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في اجتماعها في 21 كانون الثاني 2008 حول إدارة الضرائب من أجل وضع برامج لتخفيض الأعباء الإدارية الناتجة عن القواعد والقوانين الضريبية في بعض البلدان، وأهم ما جاء فيه وما يتعلق بموضوعنا هو وجوب تقليص مدة المراقبات الضريبية وعددها من طرف الإدارة الضريبية وتقليلها للمراقبات التي تحصل منها على مداخيل جباية قليلة أو معدومة، لأن المراقبات الضريبية يمكن أن تخلق أعباء إدارية معتبرة لدى المكلفين، واقترحت في ذلك عدة برامج بهذا الخصوص⁽³⁴⁾.

- أقيمت محاضرة دولية عن الضريبة- أعضاء لجنة الإدارة الضريبية في جنوب إفريقية- تعزيز الدولة وتطوير القدرات في إفريقية le Conférence internationale sur la fiscalité, le renforcement de l'état et le développement des capacités en Afrique في "برتوريا" Prétoria جنوب إفريقية في آب 2008 وكانت المحاضرة مبادرة لإفريقيا لتعبر من خلالها ما تريد إفريقية على المستوى الضريبي، وضم الاجتماع أعضاء لجنة الإدارة الضريبية، وكبار الممثلين للجباية ومدبرون يهتمون بشؤون الدولة لـ 39 دولة كانت حاضرة وأجانب اختصاصيين في الضريبة ومنظمات دولية. وفي إطار مواجهة التهرب الضريبي، جاء في المحاضرة ضرورة احترام الواجبات الضريبية ومحاربة القطاع غير الرسمي الذي يعرف نمواً في إفريقية والخسائر الضريبية غير المحدودة الناجمة عن هذا القطاع بتنشيط المحيط الضريبي والإدارات في إفريقية،

وعبر المشاركون عن قلقهم فيما يخص خروج رؤوس الأموال من القارة الإفريقية إلى الجنات الضريبية التي كانت بملايين الدولارات بين 1991 و 2004 وهذه الأموال كما قال المحاضر أنها كانت ستعزز القدرات الإفريقية لتعبئة الموارد المحلية، وطالبوا بفرض ضريبة للمعاملات الدولية وخاصة لأسعار التحويل، شجعت المحاضرة التعاون مع منظمة الأمم المتحدة و OCDE في مواجهة التهرب الضريبي تنفيذاً لتعاون دولي جيد⁽³⁵⁾.

- عقدت OCDE خامس اجتماع حول الإدارة الضريبية في باريس في أيار 2009⁽³⁶⁾، أهم ما جاء فيه هو التعاون لتحسين الإدارة الضريبية في العالم وإعطائها فعالية أكثر لخدمة المكلف وتطوير النظام الضريبي على المستوى الوطني والدولي، وضرورة مواصلة الجهود لمراقبة التشريعات الضريبية لتكون أكثر شفافية خصوصاً في القطاع المصرفي، والتعاون مع الأفراد الأكثر ثراء لاحترام واجباتهم الضريبية. لهذا الغرض طالب أصحاب الاجتماع بخلق وحدات خاصة مكلفة بالأفراد الأكثر ثراء L'étude sur les particuliers les plus fortunés (PLPF) وهذه الخطوة مهمة لمسؤولي إدارة الضرائب بتتبع هؤلاء الأفراد ومقاضاتهم في حالة تهريبهم.

- أقيمت اجتماعات مشتركة بين لجنة الأعمال الضريبية (CAF) Comité des affaires fiscales و لجنة المساعدة للتطوير (CAD) Comité d'aide au développeme في 27 كانون الثاني 2010 حول الضريبة والتطوير، أهم ما خلصت إليه هو الإلزام بالتنسيق بدقة وبالتعاون مع البلدان النامية لمحاربة التهرب الضريبي باستغلال الإمكانات الموجودة في محيط دولي أكثر شفافية، ما جاء أيضاً دعم الحوار الصادق والدائم (المستمر) وخاصة الحوار الضريبي الدولي بإشراك كل الجهات المتعاقدة لتسهم في مساعدة البلدان النامية، وإمكانية وضع برنامج مشترك بالتعاون مع منتدى دولي حول الشفافية وتبادل المعلومات لها غايات ضريبية⁽³⁷⁾.

تواجه هذه الاتفاقيات صعوبات من حيث تنفيذها، فنجد مثلاً سويسرا التي هي عضو في منظمة OCDE، إلا أنها ترفض توقيع معاهدة مكافحة التهرب الضريبي الموقعة بين الدول المنظمة. إذ تعدّ سويسرا وغيرها من الدول التي ترفض التعاون في إطار تبادل المعلومات أن هذا يمس بسيادة الدولة وسلطتها واستقلالها السياسي والاقتصادي وبسرية المعاملات.

لكن رغم ذلك يمكن أن تعطي هذه الاجتماعات والاتفاقيات صدى لدى بعض الدول، نجد مثلاً إمارة أندور La principauté d'Andorre وقعت في 24|02|2010 اتفاقيات تبادل المعلومات الضريبية مع (07) اقتصاديات من بلدان الشمال، بعدما صنفتها منظمة OCDE ضمن الجنات الضريبية غير المتعاونة⁽³⁸⁾.

أيضاً اتفاقية بين حكومة إمارة لشتنتشتاين والحكومة الجمهورية الفرنسية المتعلقة بتبادل المعلومات، تضمنت هذه الاتفاقية 12 مادة، والمادة الخامسة كانت الأهم والتي أقرت بتبادل المعلومات عند الطلب في حالة احتياجات أحد الطرفين المتعاقدين إلى معلومات لها غايات ضريبية.

خاتمة

يشكل التهرب الضريبي الدولي خطراً على الاقتصاد العالمي، فهو لا يهدد دولة واحدة فقط وهذا راجع للتوسع والانفتاح الاقتصادي والتدويل المستمر لعناصر الإنتاج، وسيطرة الشركات العملاقة كالشركات المتعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي واستغلالها للدول النامية، لأن هذه الأخيرة بحاجة لرؤوس أموال واستثمارات أجنبية لتنمية اقتصادها، فلا تملك هذه الدول سبيلاً لذلك إلا بتقديم امتيازات وتسهيلات، أهمها: الإعفاءات الضريبية، لكن الشركات الدولية تستغل هذا النظام الضريبي المميز وتتهرب من دفع مستحقاتها الضريبية، وبهذا تتضرر الدول النامية بحرمان خزintها من إيرادات مهمة.

والجدير بالذكر أن الدول المتقدمة تسعى من خلال الاتفاقيات الدولية المبرمة للحد من هذه الظاهرة إلا أنه يندرج أولاً وأخيراً لمصلحتها الخاصة وتعظيم إيراداتها.

الهوامش

- 1-Ghertman Michel, les multinationales, edition ellipses, Paris,
- 2- Paul Marie Gaudemet, Joel Moliner, **Finances Publiques |Fiscalité**, éditions Montchrestien, Tome 2, 6^{ème} édition, 1997,P242.
- 3- Cathy, Pasolini Fedida, **Evasion Fiscal International** , S.N, 2000, P4.
- 4- Lucien Mehl, **Science et technique fiscales**, Presses universitaire de France, Paris, 1959, P16.
- 5- جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحظته، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 1982، ص63.
- 6- اتخذت الشركات متعددة الجنسيات عدة تسميات منها: الشركات العابرة للقارات، الشركات الدولية، الشركات الكونية، الشركات العالمية،...
- 7- Michel Belanger, **Institutions économiques internationales**, Economica, Paris, 1997, p17.
- 8- John B.Cullen, Praveen K.Parboteeah, **Multinational management (strategic, approach)**,2005,p4.
- 9- محمد السيد سعيد، الشركات متعددة الجنسيات وآثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، 1978، ص22.
- 10- James H. Donnelly. et al, **Fundamentals of management**, 10th, Graw-Hill companies, 1998, p66.
- 11- عبد المطلب عبد الحميد، النظام العالمي الجديد: الآليات، الخصائص، الأبعاد، مكتب النهضة المصرية، مصر، 1998، ص148.
- 12- تقرير الاستثمار العالمي الصادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتنمية 2007، ص16 WWW.IMF.ORG
- 13- أيمن حسن ديوب، نموذج مقترح للتنمية الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات، رسالة دكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 2006، ص46.
- 14- جميل عبد الرحمن، صابوني ، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - دراسة مقارنة - ، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005، ص259.

- 15-Gilles Carrez, **Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du règlement**, la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur l'application des mesures fiscales, p55.
- 16- Jean pierre Brard, **Rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale**, Assemblée Nationale, Avril 2008, p52.
- 17- Cathy, Pasolini Fedida, **Evasion Fiscal International**, op, cit, p4.
- 18- انطلقت الفضيحة بعد التحقيق مع الرئيس السابق لشركة البريد الألمانية "دوتشيه بوست" كلاوس تسومينكل بسبب تهريبه من الضرائب وتوظيفه ملايين اليورو في مؤسسات في إمارة لشتنتشتاين، ليكتشف الرأي العام الألماني بعدها أن قضية تسومينكل وارتباطها بإمارة لشتنتشتاين ليست حالة فردية، وإنما هناك مئات المواطنين الألمان الأثرياء الذين يتهربون من الضرائب ويوظفون أموالهم في الإمارة مستفيدين من قوانين السرية المصرفية المفروضة هناك. أدى هذا إلى تعكر الأجواء بين ألمانيا ولشتنتشتاين بسبب اتهام هذه الأخيرة ألمانيا بالتعدي على سيادة لشتنتشتاين بشرائها معلومات مصرفية مسروقة من أحد مصارفها من أجل ملاحقة مواطنيها الذين يتهربون من دفع الضرائب ملمحا إلى أن العملية تهدف إلى الضغط على بلاده لإجباره على رفع سريتها المصرفية. من أجل هذا تطالب ألمانيا بالمساواة مع أمريكا لتمكن هذه الأخيرة منذ عام 2002 من أن تفرض على لشتنتشتاين رفع سريتها المصرفية جزئياً.
- 19- Jean Pierre Brard, op, cit, P55.
- 20- جميل عبد الرحمن، صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - دراسة مقارنة -، مرجع سابق، ص254.
- 21- Czinkota, M.R, Ronkainen, I.A, and Mofler, **International Business**, Third Edition, The Dryden Press, 1994.
- 22- ناشد سوزي عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008. ص101.
- 23- علي عبد الفتاح أبو شرار، الاقتصاد الدولي - نظريات وسياسات -، دار الميسرة، الطبعة الأولى، 2007، ص263.
- 24- Cathy, Pasolini Fedida, **Evasion Fiscal International**, op, cit, p4.

- 25- ناشد سوزي عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص61.
- 26- المرجع السابق، ص63.
- 27- OCDE هي منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وترجم بـ: Organisation de coopération et de développement économiques
- 28- موقع منظمة OCDE، WWW.OCDE.ORG
- 29- المادة الخامسة، الفقرة الثالثة من معاهدة منظمة التعاون الاقتصادي، متوفر في موقع المنظمة .OCDE
- 30- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، المجلد 16، 2000، ص22.
- 31- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة، القرار 1978/14، موقع الأمم المتحدة، WWW.IMF.ORG
- 32- جميل عبد الرحمن، صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات- دراسة مقارنة- مرجع سابق، ص86.
- 33- Communication de la commission au conseil au parlement européen et au comité économique et social européen sur la **nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale**, commission des communautés européennes, OCDE,2006, p03.
- 34- **Programmes de réduction des charges administratives découlant de la réglementation fiscale dans certains pays**, OCDE, 2110112008.
- 35- conférence internationale sur la fiscalité, **le renforcement de l'état et le développement des capacités en Afrique**, communiqué de Pretoria, pp04-05.
- 36- Cinquième réunion du forum de l'OCDE **sur l'administration fiscale**, OCDE, Paris, 2810512009, p01.
- 37- Réunion conjointe du Comité des Affaires Fiscales (CAF) et du Comité d'Aide au développement (CAD) **sur la fiscalité et le développement**, déclaration des coprésidents, OCDE, 2710112010.
- 38- WWW.OCDE.ORGIFISCALITE , L'Andorre progresse sur la voie de l'échange de renseignement.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية:

قائمة الكتب:

1. جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحظته، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة، 1982.
2. عبد السلام أبو قحف، التسويق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
3. عبد المطلب عبد الحميد، النظام العالمي الجديد: الآليات، الخصائص، الأبعاد، مكتب النهضة المصرية، مصر، 1998.
4. علي عبد الفتاح أبو شرار، الاقتصاد الدولي - نظريات وسياسات -، دار الميسرة، الطبعة الأولى، 2007.
5. محمد السيد سعيد، الشركات متعددة الجنسيات وآثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، 1978.
6. ناشد سوزي عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.

الأطروحات:

- 1- أيمن حسن ديوب، نموذج مقترح للتنمية الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات، رسالة دكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2006.
- 2- جميل عبد الرحمن، صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - دراسة مقارنة - كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005.

ثانياً: باللغة الأجنبية:

Ouvrages:

1. Cathy, Pasolini Fedida, **Evasion Fiscal International**, S.N, 2000.
2. Czinkota, M.R, Ronkainen, I.A, and Mofler, **International Business**, Third Edition, The Dryden Press, 1994.

3. James H. Donnelly. et al, **Fundamentals of management**, 10th, Graw-Hill companies, 1998
4. Lucien Mehl, **Science et technique fiscales**, Presses universitaire de France, Paris, 1959.
5. Michel Belanger, **Institutions économiques internationales**, Economica, Paris, 1997.
6. Paul Marie Gaudemet, Joel Moliner, **Finances Publiques |Fiscalité**, éditions Montchrestien, Tome 2, 6^{ème} édition, 1997.

Rapports:

- Jean pierre Brard, **Rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale**, Assemblée Nationale, Avril 2008.
- Cinquième réunion du forum de l'OCDE **sur l'administration fiscale**, OCDE, Paris, 2810512009.
- Réunion conjointe du Comité des Affaires Fiscales (CAF) et du Comité d'Aide au développement (CAD) **sur la fiscalité et le développement**, déclaration des coprésidents, OCDE, 2710112010.
- conférence internationale sur la fiscalité, **le renforcement de l'état et le développement des capacités en Afrique**, communiqué de Pretoria'

الإنترنت

WWW.OCDE.ORG

WWW.OCDE.ORGIFISCALITE

WWW.IMF.ORG

تاريخ ورود البحث إلى مجلة جامعة دمشق 2010/5/25.