

## International Tax Evasion: Methods, Impacts and Means of Combating It Through International Cooperation and National Legislation

Saaduldeen Dirbal 

Department of Law, Faculty of Sharia and Law Al-Ajailat, University of Zawia, Zawia, Libya.

Corresponding author email: [s.dirbal@zu.edu.ly](mailto:s.dirbal@zu.edu.ly)

Received 08 /04/2025 | Accepted 29 /04/2025 | Available online 30 /06/2025 | DOI:10.26629/uzjls.2025.05

### ABSTRACT

Tax evasion is one of the most widespread forms of corruption in many countries, negatively impacting economic growth and the overall investment climate. The issue has taken on a global dimension, as individuals and corporations conceal their profits or shift them to jurisdictions with low or no taxation in order to illegally reduce their tax burden. International tax evasion has become one of the major challenges facing modern financial and economic systems, particularly with the rise of capital mobility and multinational corporations.

The main mechanisms of international tax evasion include profit shifting to tax havens, transfer pricing manipulation, shell company registration, and financial concealment. These practices undermine public revenues, reduce the ability of states to fund public services, violate the principle of tax fairness, and grant large corporations unfair advantages over local economies. Therefore, it is essential to highlight these aspects and identify the measures states use to counter this phenomenon. Several international bodies, such as the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), have launched initiatives like the BEPS Project, and implemented systems like the \*Common Reporting Standard (CRS) to enhance tax transparency. However, the effectiveness of these efforts largely depends on international cooperation and the modernization of domestic legislation. At the national level, weak legal and regulatory frameworks and limited participation in international agreements hinder efforts to combat tax evasion. Nonetheless, introducing legislative reforms, strengthening oversight, and joining international tax information exchange systems are vital steps toward reducing this issue.

**Keywords:** International tax evasion, profit shifting, tax havens, transfer pricing, multinational corporations.

### التهرب الضريبي الدولي طرقه و آثاره وسبل مكافحته في إطار التعاون الدولي والتشريعات الوطنية

سعد الدين علي سعد دربال

قسم القانون، كلية الشريعة والقانون، جامعة الزاوية، ليبيا

Email: [s.dirbal@zu.edu.ly](mailto:s.dirbal@zu.edu.ly)

تاريخ النشر الإلكتروني: 2025/06/30م

تاريخ القبول: 2025/04/29م

تاريخ الاستلام: 2025/04/08م

## ملخص البحث

يعد التهرب الضريبي أحد أهم أشكال الفساد المستشري في الكثير من البلدان، مما يؤثر سلباً على النمو الاقتصادي وعلى ملاءمة مناخ الاستثمار بشكل عام، بل إن الأمر أصبح على نطاق عالمي، حيث يقوم الأفراد أو الشركات بإخفاء أرباحهم، أو نقلها إلى دول ذات نظم ضريبية مخفضة، أو معدومة، بهدف تقليل العبء الضريبي بشكل غير قانوني. فالتهرب الضريبي الدولي يعد من أبرز التحديات التي تواجه الأنظمة المالية والاقتصادية في العصر الحديث، نتيجة لتنامي حركة رؤوس الأموال والشركات متعددة الجنسيات.

وتشمل أبرز آليات التهرب الضريبي الدولي، نقل الأرباح إلى الملاذات الضريبية، والتسعير التحويلي، وتسجيل الشركات الوهمية، والإخفاء المالي؛ الأمر الذي يؤثر سلباً على الإيرادات العامة للدول، ويضعف من قدرتها على تمويل الخدمات الضريبية، كما يخل بمبدأ العدالة الضريبية، ويمنح الشركات الكبرى ميزة غير عادلة على حساب الاقتصاد المحلي. وبالتالي وجب علينا إبراز كل هذه الجوانب ومن ثم بيان الوسائل التي تستعين بها الدول للحد من الظاهرة، حيث بادرت عدة جهات دولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD إلى إطلاق مبادرات مثل مشروع BEPS كما تم اعتماد نظام التبادل التلقائي للمعلومات المالية CRS لتعزيز الشفافية الضريبية إلا أن فعالية هذه الجهود تعتمد بشكل كبير على تعاون الدول وتحديث تشريعاتها المحلية.

وعلى الصعيد الوطني فإن ضعف البنية القانونية والرقابية، وقلة الانخراط في الاتفاقيات الدولية، يعرقل جهود مكافحة التهرب الضريبي. ومع ذلك، فإن إدخال إصلاحات تشريعية، وتعزيز الرقابة، والانضمام إلى المنظومة الدولية لتبادل المعلومات الضريبية، يمثل خطوات ضرورية للحد من هذه الظاهرة.

**الكلمات المفتاحية:** التهرب الضريبي الدولي، نقل الأرباح، الملاذات الضريبية، التسعير التحويلي، الشركات متعددة الجنسيات.

## المقدمة:

رغم إن ظاهرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة، غير أن انتشارها في الوقت الحاضر، وخاصة على المستوى الدولي، يرجع إلى عدة أسباب أهمها الانفتاح الاقتصادي من جهة، واتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى.

## أهمية الموضوع:

تنبع أهمية البحث في موضوع التهرب الضريبي الدولي من كونه أحد أبرز التحديات الاقتصادية والقانونية التي تواجه الدول في العصر الحديث، خصوصاً في ظل تنامي العولمة الاقتصادية وتعقيد الأنشطة المالية العابرة للحدود، فالتهرب الضريبي لا يقتصر أثره على تقليص الإيرادات العامة فحسب، بل يمتد ليُقوّض سيادة الدول على أنظمتها الضريبية ويُهدد قدرتها على تحقيق العدالة الاجتماعية وتوفير الخدمات الأساسية لمواطنيها.

وعليه: فإن البحث في هذا المجال يُوفر أساساً علمياً لفهم آليات التهرب الضريبي الدولي، وتحليل آثاره الاقتصادية والاجتماعية، واقتراح حلول تشريعية وتنظيمية قائمة على التعاون الدولي والحوكمة الرشيدة. كما يُسهم في دعم صناعات القرار لوضع سياسات ضريبية أكثر عدالة وفعالية، تُعزز من شفافية النظام المالي وتحد من تسرب الإيرادات السيادية.

**إشكالية البحث:**

يُعد التهرب الضريبي الدولي من الظواهر المعقدة والمتشابكة التي تُواجهها الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم، خصوصًا في ظل الانفتاح الاقتصادي وتنامي حركة رؤوس الأموال عبر الحدود. إذ تسعى العديد من الشركات والمؤسسات، وخاصة متعددة الجنسيات، إلى استغلال الثغرات القانونية واختلاف النظم الضريبية بين الدول لتحقيق منافع ضريبية غير مشروعة، الأمر الذي يُؤثر سلبيًا على الموارد المالية للدولة ويُعيق تحقيق أهدافها التنموية. ومن هنا، تتمثل الإشكالية الرئيسة لهذا البحث في التساؤل التالي: كيف يؤثر التهرب الضريبي الدولي على اقتصاديات الدول، وما مدى فعالية الجهود الوطنية والدولية في مكافحته؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي عدة تساؤلات فرعية، من أبرزها:

- ما هي الأساليب الأكثر شيوعًا في التهرب الضريبي الدولي؟
- ما مدى كفاءة التشريعات الوطنية في الحد من التهرب الضريبي؟
- كيف يُمكن تعزيز التعاون الدولي لتحقيق عدالة ضريبية عالمية؟

**أهداف البحث:**

تتمثل أهداف البحث في بيان أهم الجهود الدولية والوطنية، في مكافحة التهرب الضريبي، سواء دور منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في مكافحة التهرب الضريبي، أو التشريعات الوطنية، ومن ثم تقييم الجهود الدولية والوطنية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي واقتراح حلول فعالة لمكافحته.

**منهجية البحث:**

يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال دراسة المفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي الدولي، وتحليل وسائله وآثاره على الاقتصاد، خصوصًا في الدول النامية. كما يستند البحث إلى المنهج المقارن في استعراض تجارب بعض الدول في مكافحة التهرب الضريبي، مع التركيز على أطر التعاون الدولي وآليات تبادل المعلومات الضريبية.

**خطة البحث:**

**المطلب الأول:** ماهية التهرب الضريبي.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي وتمييزه عن غيره من المتشابهات.

الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي الدولي.

**المطلب الثاني:** الآثار المترتبة على التهرب الضريبي الدولي وسبل مكافحته

الفرع الأول: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي الدولي

الفرع الثاني: سبل مكافحة التهرب الضريبي الدولي

**المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي**

تقتضي المعالجة العلمية للتهرب الضريبي أن يتم البدء بتحديد المفهوم الدقيق لهذه الظاهرة، بما يسمح بالتمييز بينها وبين غيرها من الأفعال المتصلة بالإخلال بالواجبات الضريبية. كما يتعين التعرف على الأساليب والوسائل التي تعتمد في

ممارسة التهرب، لا سيما في صورته الدولية، والتي باتت تتخذ أشكالاً أكثر تعقيداً في ظل العولمة والانفتاح المالي. وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة مفهوم التهرب الضريبي (الفرع الأول)، ثم بعد ذلك سندرس طرق التهرب الضريبي الدولي (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي وتمييزه عن غيره من المتشابهات

إن التهرب الضريبي لا يعد مجرد سلوك مالي معزول، بل هو ظاهرة متعددة الأبعاد تتطلب فهماً دقيقاً لطبيعتها القانونية والاقتصادية. ولا يمكن التصدي لها بفعالية دون التمييز الواضح بينها وبين مفاهيم أخرى قريبة لما يترتب على ذلك من اختلاف في الآثار والمواقف القانونية تجاه كل منها. وانطلاقاً من ذلك: يتطلب التحليل أولاً الوقوف على مفهوم التهرب الضريبي تمهيداً لتبيان أوجه التداخل والاختلاف بينه وبين المفاهيم ذات الصلة.

#### أولاً: مفهوم التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي بشكل عام محاولة شخص توافر في حقه شروط الخضوع للضريبة، التهرب من الوفاء بالتزامه الضريبي كلياً أو جزئياً متخذاً بذلك موقفاً مخالفاً للقانون.

بمعنى آخر هو إتباع شخص لطرق احتيالية وملتوية غير مشروعة للامتناع عن دفع الضريبة على الرغم من توافر شروط خضوعه لها<sup>(1)</sup>. كما يمكن تعريفه بأنه: تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشئة لها<sup>(2)</sup>.

كما يعرف التهرب الضريبي على المستوى الدولي بأنه: كل انتهاك إرادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب الدخل ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة<sup>(3)</sup>.

وفي غالب الأحيان قد يحدث التهرب الضريبي بمخالفة القانون بشكل صريح ومقصود ومتضمن سوء نية الممول، إذ يتضمن التهرب الضريبي غشاً وتحايلاً على القانون من خلال مخالفة التشريعات الضريبية والأحكام القانونية، والتعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبة، وقد تكون هذه المخالفة في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك الممول لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، وإن كان الجهل بالقانون عذراً لا يعتد به.

غير أن هناك فرق كبير بين التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الدولي، إذ يرى العديد من الكتاب الاقتصاديين أن هذه الظاهرة لم تظهر على المستوى الدولي إلا بعد ظهور ما يعرف بالشركات دولية النشاط<sup>(4)</sup> ويكمن هذا الفرق في النطاق الجغرافي وطبيعة الأنشطة التي تتسبب في التهرب الضريبي. وفيما يلي توضيح لأبرز الفروقات:

- النطاق الجغرافي: يحدث التهرب الضريبي الداخلي داخل حدود الدولة فقط، بينما يمتد التهرب الضريبي الدولي عبر حدود الدول ويتضمن نشاطات متعلقة بشركات أو أفراد يعملون على مستوى عالمي.
- الأطراف المعنية: الأطراف المعنية في التهرب الضريبي الداخلي، الأفراد أو الشركات المحلية التي تخفي دخلها أو تقلل التزاماتها الضريبية. بينما الأطراف المعنية في التهرب الضريبي الدولي هم الشركات متعددة الجنسيات أو الأفراد ذوو الدخل العالي الذين يستخدمون وسائل دولية للتهرب الضريبي.
- الآليات المستخدمة: تتمثل الآليات المستخدمة في التهرب الضريبي الداخلي، في تقديم بيانات غير صحيحة عن الأرباح أو الإيرادات، أو إخفاء مصادر الدخل. وكذلك استغلال الثغرات القانونية في التشريعات الضريبية المحلية.

بينما تتمثل هذه الآليات في التهرب الضريبي الدولي في تحويل الأرباح إلى دول أو مناطق تعرف بكونها "ملاذات ضريبية" استغلال اتفاقيات منع الازدواج الضريبي بين الدول أو إنشاء شركات وهمية أو كيانات قانونية في دول ذات نظام ضريبي منخفض أو معدوم.

ويرى الباحث: انه في الواقع يصعب تحديد الصور التي يتبعها المكلف للتهرب من الضريبة، كما تختلف هذه الصور في الضرائب المباشرة عنها في الضرائب غير المباشرة، فقد يتم التهرب عند تحديد وعاء الضريبة تمهيدا لتطبيق السعر الضريبي المقرر بالنسبة له، أو قد يقع قبل ذلك ففي مجال الضرائب على الدخل قد يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله وفي هذه الحالة يكون التهرب كلياً أو يقوم بتقديم إقرار كاذب أو غير صحيح، أو أن يببالغ في تكاليف الدخل الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي، وفي هذه الحالة يعد التهرب جزئياً والشكل الواضح للتهرب في الضرائب غير المباشرة هو تهريب السلعة المستوردة من الخارج إلى داخل الحدود الجمركية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عليها، أو أن تمر بالحدود الجمركية إلا أن المكلف يقوم بمساومة رجال السلطة الضريبية بتخفيض التقدير الضريبي أو إخفائه مقابل منحهم مبالغ مالية مجزية "رشوة" معتمداً على استعداد بعض أفراد السلطة الضريبية إلى مخالفة القوانين في سبيل الحصول على المكاسب غير المشروعة،<sup>(5)</sup> كما قد يتم التهرب الضريبي بعد تحديد وعاء الضريبة وربطها وذلك على النحو الذي سندرسه في القسم الخاص بطرق التهرب الضريبي.

### ثانياً: الفرق بين التهرب الضريبي وغيره من المتشابهات

في سياق الدراسات الضريبية، تتعدد المفاهيم التي تتناول سلوك الأفراد والمؤسسات تجاه التزاماتهم الضريبية، وهو ما يستدعي قدرًا عاليًا من الدقة في التمييز بينها. إذ أن الخلط بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي والغش الضريبي والتخطيط الضريبي قد يؤدي إلى اضطراب في الفهم القانوني والاقتصادي لهذه الظواهر، لا سيما عند تحليل أثرها على مالية الدولة وعدالة النظام الضريبي. إذ تُعد المفاهيم المرتبطة بالسلوك الضريبي للأفراد والكيانات الاقتصادية من أكثر الموضوعات تعقيدًا، نظراً لتقاطعها بين ما هو مشروع وما هو مخالف للقانون، إذ إن التداخل أو الخلط بينها يؤدي إلى غموض في تفسير الأفعال الضريبية، ويؤثر على دقة تقييمها من الناحية القانونية والاقتصادية، لا سيما فيما يتعلق بانعكاساتها على إيرادات الدولة ومبدأ الإنصاف الضريبي.<sup>6</sup>

وتزداد الحاجة إلى هذا التمييز في ظل اتساع نطاق المعاملات الاقتصادية العابرة للحدود، وما يصاحبها من تنوع في أساليب التهرب والتحايل على القوانين، سواء باستخدام أدوات غير مشروعة أو باستغلال الثغرات في التشريعات الوطنية والدولية.<sup>7</sup> ومن ثم، يصبح من الضروري الوقوف على الخصائص المميزة لكل من هذه المفاهيم، من حيث الأساس القانوني، والمشروعية، والأثر المالي، والجزاء المترتب عليها أو الإعفاء الممكن في إطار القانون. ويكتسب هذا التمييز أهمية خاصة في ظل ازدياد تعقيد المعاملات المالية العابرة للحدود، وتطور وسائل التهرب والاستغلال القانوني للثغرات التشريعية. ومن هنا، تبرز الحاجة إلى تحديد الفروق الجوهرية بين هذه المفاهيم، من حيث طبيعتها القانونية، ومشروعيتها، وأثارها الاقتصادية، ومدى خضوعها للعقوبة أو الحماية القانونية.

يختلف التهرب الضريبي بمعناه السابق عما اصطلح على تسميته بالهروب المشروع من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، مثل ذلك قيام الشخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته، أو أن تقسم الشركة إلى عدة شركات فرعية للتهرب من الضريبة التصاعدية كشركة مقاولات عامة تقسم على شركة للبناء، وشركة للصيانة، وشركة للطرق والمهايط، وشركة لأعمال المجاري، وشركة لاستصلاح الأراضي، وبالرغم من توفر سوء النية في بعض هذه الحالات إلا أن هذا التهرب يظل دائماً محتفظاً بصفة المشروعية؛ لأن الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون، ومن ثم فإن التزام الفرد الضريبي لم ينشأ أصلاً<sup>(8)</sup>. كما يختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي الذي يتمثل في استخدام الوسائل القانونية المتاحة أو الثغرات التشريعية لتقليل العبء الضريبي دون خرق القانون. فيعد هذا التصرف تصرفاً قانونياً، لكنه قد يُعد غير أخلاقي إذا استُغل بشكل مفرط.

وتتضح صورة التجنب الضريبي في أن تفرض ضريبة على تصرف معين مثل البيع أو الشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها، فتصرفه يكون سلبياً، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء؛ فالتجنب الضريبي يعني إذن: التخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، ومن أبرز الأمثلة على ذلك امتناع المكلف عن شراء سلعة استهلاكية مفروض عليها ضريبة مرتفعة؛ ففي هذه الحالة لم يخالف المكلف أو ينتهك أحكام القانون، لكونه يستعمل حقه في الاختيار وتقديره الشخصي في إتيان التصرف من عدمه، أما التهرب الضريبي وفقاً للتعريفات السابقة فيفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فعلاً، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً، وذلك بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه<sup>(9)</sup>. وقد يخلط البعض بين التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي الذي يتمثل في استخدام الأدوات القانونية لتقليل الالتزامات الضريبية بشكل مشروع، من خلال تنظيم الأنشطة الاقتصادية بطريقة تحقق الكفاءة الضريبية. فهذا الإجراء أو التصرف إجراء قانوني ومشروع إذا تم وفقاً لنصوص القانون وروحه، ومن أبرز الأمثلة على ذلك، الاستفادة من الإعفاءات والخصومات التي ينص عليها القانون.

وأخيراً: يختلف التهرب الضريبي عن الغش الضريبي الذي يعد أشد خطورة منه؛ إذ يتضمن تزويراً متعمداً في الوثائق أو تقديم مستندات مزيفة بغرض الاحتيال على الإدارة الضريبية، مما يمثل جريمة جنائية متكاملة الأركان. ومن أبرز الأمثلة على ذلك، تزوير إقرارات ضريبية، أو اختلاق نفقات غير حقيقية.

### الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي الدولي:

لقد بينا سابقاً أن ظاهرة التهرب الضريبي ارتبطت ظهورها بشكل واضح على المستوى الدولي بظهور الشركات دولية النشاط، فهذه الشركات عبارة عن شركة أم وشركات وليدة كائنة في عدة دول وتهدف إلى تحقيق أقصى ربح ممكن بأقل عبء ضريبي ممكن، وتسعى إلى فرض سيطرتها على السوق العالمي وتحاول أن تتحلل من كافة القيود وتزيل كافة العوائق التي تقف أمامها، ومن أهم السبل التي تستخدمها هي التهرب الضريبي أو تخفيف العبء الضريبي لأقل حد ممكن وذلك من خلال استفادتها من تباين الأنظمة الضريبية، وما تقرره من إعفاءات أو امتيازات ضريبية، فعندما تختار الشركة الأم دولة معينة لإنشاء شركة وليدة لها فإنها لا تقوم بذلك اعتباطاً أو بدون دراسة أو تخطيط، بل إنها تقوم

بدراسات متعددة وعلى أعلى مستوى للنظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي بشكل عام والنظام الضريبي بشكل خاص<sup>(10)</sup>.

وبالإضافة إلى تباين الأنظمة الضريبية التي تستفيد منه هذه الشركات للتهرب من دفع الضريبة فإنها تلجأ أيضاً لتحقيق ذلك الغرض إلى العديد من الطرق، كتزوير سجلات أو تقديم فواتير أو مستندات مزورة لإخفاء الإيرادات أو تضخيم التكاليف، أو وضع الممتلكات أو الأصول بأسماء أشخاص آخرين أو كيانات غير خاضعة للضريبة. وإجمالاً يمكن رد طرق التهرب الضريبي الدولي إلى ثلاث طرق وهي المنشأة الدائمة والجنات الضريبية وأسعار التحويل كما يتم التهرب من الضرائب نتيجة لضعف التشريع أو الإدارة الضريبية، ونبين هذه الطرق بشيء من التفصيل على النحو التالي:

#### أولاً: المنشأة الثابتة أو المستقرة:

فكرة المنشأة الثابتة ليس لها مفهوم واضح ودقيق لدى الفقه الاقتصادي، كما أن غالبية القوانين الداخلية والمعاهدات الضريبية الدولية لم تهتم بوضع تعريف محدد لها، هذا الأمر ساعد بقدر كبير على وجود التهرب الضريبي باعتبار أن فكرة المنشأة الثابتة تعد ضابط إسناد ضريبي بالنسبة للشركات التي تباشر نشاطها في بلد أجنبي، إذا عدت هذه الشركات بمثابة منشأة ثابتة يعني خضوعها للضريبة<sup>(11)</sup>.

إلا أنه بالرغم من عدم وجود معنى محدد للمنشأة الثابتة، إلا أن هناك العديد من المحاولات لتحديد مفهوم هذه الفكرة، والتي يمكن ردها إلى نظريتين رئيسيتين توصل إليهما الفقه الاقتصادي في هذا الصدد وهما:

- نظرية تحقق الدخل أو مصدر الدخل والتي بمقتضاها تعرف المنشأة الثابتة بأنها: تلك المنشأة التي تمارس نشاطاً يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح. وبالتالي لا يعد التنظيم منشأة ثابتة إلا إذا كان يمارس نشاطاً يحقق مباشرة دخلاً للمشروع الأجنبي التابع له، كأن تأخذ المنشأة الثابتة شكل المصنع أو المنجم أو الورشة، وبالتالي إذا لم يحقق هذا النشاط دخلاً أو إيرادات بصورة مباشرة فلا يعد منشأة ثابتة، ومن ثم لا يخضع للقانون الضريبي للدولة الكائن بها، حتى وإن كان يحقق دخلاً بصورة غير مباشرة، مثل مكاتب الشراء والإعلان والدعاية ومراكز البحوث<sup>(12)</sup>.

- نظرية التبعية الاقتصادية والتي بمقتضاها تم التوسع في تحديد المقصود بالمنشأة الثابتة. إذ يعد من قبيل المنشأة الثابتة كافة المنشآت التي تعد جزءاً متكاملاً من اقتصاد الدولة، باعتبار أن أي نشاط يتزاو له يعد من الأنشطة الحيوية والأساسية، ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة سواء ساهم بصورة مباشرة أم غير مباشرة في تحقيق دخل أو إيرادات للمشروع الأجنبي، وبالتالي فإن أي نشاط يمارس داخل الدولة يعد منشأة ثابتة، سواء أكان النشاط صناعياً أم تجارياً أم زراعياً أم حتى وإن كان مجرد مكتب للإعلان والدعاية<sup>(13)</sup>.

وبالتالي فإن المنشأة تعد ثابتة حتى وإن كانت تمارس نشاطها في بلد عن طريق فرع يتبع منشأة أصلية أو منشأة أم في الخارج<sup>(14)</sup>

ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هو: كيف تستخدم الشركات دولية النشاط فكرة المنشأة الثابتة للتخفيف من عبء الضريبة أو للتهرب منها؟

للإجابة على هذا التساؤل نود الإشارة إلى أن الشركات دولية النشاط تحاول أن توزع نشاطها الإنتاجي والتسويقي على أكثر من دولة وذلك بقصد التخلص من عبء الضريبة بأكبر قدر ممكن، سواء أكان بطريقة مشروعة أم غير مشروعة فقد تقوم الشركة الأم بإنشاء منشأة ثابتة لها في دولة تعفى نشاط هذه المنشأة من الضريبة بالتالي لا تثار أي مشكلة هنا، إلا أنه في بعض الأحيان تقوم الشركة الأم بإنشاء منشأة ثابتة لها في دولة لا تقرر أي إعفاءات أو مميزات ضريبية للنشاط الذي تمارسه هذه المنشأة، في هذه الحالة ستلجأ هذه الشركة إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بحيث لا تعد منشأة ثابتة وفقاً للنظريتين السابقتين وخاصة في الدول التي تأخذ بنظرية مصدر الدخل أو تحقيق الدخل، وبالتالي لا تخضع للضريبة باعتبارها ضابط إسناد ضريبي، فتقوم الشركة الأم بإنشاء وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بأنشطة متعددة تخدم بها الشركة الأم بحيث أن كلا منها لو أخذ منفرداً لا يمثل منشأة ثابتة، بينما لو نظرنا إليها مجتمعة لاعتبرت منشأة ثابتة، كأن تقوم الشركة الأم بإنشاء وحدة اقتصادية مهمتها التوزيع والثانية مهمتها كمرکز للخدمات المتميزة والمستقلة، كخدمات ما بعد البيع ووحدة ثالثة للتنسيق أو الإشراف والمتابعة على عمل الشركات الوليدة، فهذه الوحدات الثلاث كل منها منفردة لا تعد منشأة ثابتة، عليه فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع للضريبة باعتبارها منشأة ثابتة، وبالتالي تستطيع الشركة الأم التخفيف من عبئها الضريبي، فهذا نوع من التحايل من أجل التهرب الضريبي.

### ثانياً: نقل الأرباح إلى ملاذات ضريبية:

يقصد بنقل الأرباح إلى ملاذات ضريبية: هو تحويل الأرباح إلى دول ذات ضرائب منخفضة أو معدومة لتجنب الضرائب في الدولة الأم.

والمقصود هنا بالملاذات الضريبية: هي الأقاليم أو الدول التي تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في مجموعها أقل من غيرها في أي مكان آخر، حيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق. في حين يعرفها بعضهم الآخر: بأنها دولة ذات سيادة يقر تشريعها الضريبي معاملة تفضيلية أو متميزة بالنسبة للدخول ذات المصدر الأجنبي.<sup>(15)</sup> وبالتالي ووفقاً لذلك: فإن دول الملاذات الضريبية: هي الدول التي تقرر خفض سعر الضريبة أو تقرر إعفاءات ومميزات للدخول الأجنبية، كما أن هناك بعض الدول كفرنسا تعد الجنة الضريبية هي الدول التي يكون سعر الضريبة فيها أقل من غيرها من الدول.

وتجدر الإشارة إلى: إن الملاذات الضريبية لها أكثر من معنى، فقد تسمى دول الجنات الضريبية، أو الواحة الضريبية، أو الملجأ الضريبي، أو الإجازة الضريبية.

وتتميز دول الملاذات الضريبية بسعر ضريبي منخفض واستقرار سياسي واقتصادي وقانوني واجتماعي وسرية معاملات البنوك والمعاملات التجارية واستقرار العملة الوطنية وقوتها واتصالات ومواصلات حديثة ومتطورة، ومن أهم هذه الدول سويسرا وهولندا ولكسمبورج، ونتيجة لهذه الخصائص نجد أن هذه الدول تكون دائماً أرضاً خصبة للشركات دولية النشاط حيث تقوم الشركة الأم عادة بإنشاء شركات وليدة أو منشآت ثابتة تابعة لها فيها للاستفادة بأكبر قدر من المميزات والإعفاءات التي يقرها النظام الضريبي للأنشطة التي تمارس في تلك الدول، وخاصة بالنسبة للمشروعات

الأجنبية كبيرة الحجم. وبالتالي فإن هذه الدول توفر امتيازات ضريبية كبيرة قد تصل إلى عدم فرض الضريبة أصلاً على المشروعات الأجنبية.

وإذا كان الأمر كذلك. فما الغاية من التهرب الضريبي في دولة لا تفرض ضريبة أصلاً؟ وبعبارة أخرى كيف تستفيد الشركات دولية النشاط من هذه الدول للقيام بالتهرب من دفع الضريبة إذا كانت هذه الدول تمنحها مميزات قد تصل إلى عدم فرض الضرائب عليها؟

للإجابة على هذا التساؤل نشير إلى: إن الشركات دولية النشاط تلجأ إلى هذه الدول ليس من أجل التهرب من الضرائب في هذه الدول، وإنما للتهرب من الضريبة في الدول الأخرى التي يوجد لها بها نشاط، والتي يفرض نظامها الضريبي ضرائب على المشروعات الأجنبية، حيث نجد أن الشركات الدولية تقوم على أساس تقسيم العمل الدولي لأنشطتها فتختص الشركة الأم التي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مرتفع بالقيام بأنشطة لا تولد ربحاً مباشراً، كأنشطة البحث العلمي والتكنولوجيا والمعرفة الفنية لضمان تخفيف العبء الضريبي في البلد الأم باعتبار أن هذه الأنشطة عادة ما تكون معفاة من الضرائب أو مقرر عليها ضرائب بسيطة جداً، أما الشركات الوليدة والتابعة لها والتي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مخفف، أو من دول الجناح الضريبية فإنها تختص بالأنشطة الإنتاجية والتسويقية والتوزيعية والتي تخلق أرباحاً ودخولاً لهذه الشركات، إلا أن هذه الأرباح والدخول تتمتع بمميزات وإعفاءات ضريبية، وبذلك تكون الشركة تهربت من الضريبة في الدولة الأم والدولة المضيفة على السواء وفقاً لمفهوم التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية، فالشركة دولية النشاط استطاعت أن تخفف من عبئها الضريبي الإجمالي وبالتالي تقل التكاليف والنفقات فتزيد الأرباح وهذا ما تسعى إليه هذه الشركات.

وقد يتم التهرب الضريبي باستخدام الجناح الضريبية إما قبل توزيع الأرباح وذلك عن طريق زيادة أو نقصان النفقات والتكاليف بطريقة صورية بحيث تقلل من العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن في الدولة ذات النظام الضريبي المرتفع وتزيد منه في دول الجناح الضريبية، وقد يتم التهرب بعد توزيع الأرباح وذلك بأن لا تقوم الشركة الوليدة الكائنة في الجناح الضريبية بتحويل تلك الأرباح إلى الدولة الأم لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة، بل تقوم إما بإعادة استثمار هذه الأرباح في الجناح الضريبية، وإما بتحويلها إلى دولة أخرى تقرر نظاماً ضريبياً مخففاً بالنسبة للاستثمارات الأجنبية، أو تحويلها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة.

والملاحظ على هذا النوع من التهرب أنه تهرب بمفهومه الاقتصادي فلا يترتب عليه انتهاك للقانون، بل يتم التهرب بالاستفادة من المميزات والإعفاءات التي يقرها القانون، فالتهرب هنا يمس الاقتصاد القومي ككل، حيث يضيع جزء كبير من الإيرادات الضريبية الخاصة بتلك الدول، كما أن التهرب الضريبي باستخدام الجناح أو الملاذات الضريبية يتم على أساس الاستفادة من اختلاف العبء أو التفاوت في المعاملة الضريبية بين الدول<sup>(16)</sup>.

### ثالثاً: التلاعب بالتسعير التحويلي:

وذلك باستخدام أسعار غير حقيقية بين فروع الشركة الواحدة في دول مختلفة لتقليل الإرباح في الدول ذات الضرائب العالية. وهو ما يعرف بأسعار التحويل، حيث يعرف جانب من الفقه أسعار التحويل بأنها الأسعار التي تتبع بها الشركة

الأم السلع والخدمات إلى إحدى شركاتها الوليدة الموجودة في الخارج، أو انه السعر الذي تباع به الشركة الوليدة سلعة أو خدمة إلى شركة وليدة أخرى<sup>(17)</sup>.

ولكن ما يؤخذ على هذا التعريف: أنه ربط أسعار التحويل بالشركة الأم وشركاتها الوليدة فقط، في حين يمكن أن تتم أسعار التحويل بين الشركة الأم والشركات أو الفروع التابعة لها في الخارج حتى وإن لم تكن وليدة أو حديثة الإنشاء. كما تعرف بأنها "أثمان المعاملات المنظورة وغير المنظورة التي تتم بين الوحدات الإنتاجية المختلفة التابعة لوحدة أو مجموعة مترابطة بين الشركات عابرة القوميات"، فهي وإن كانت تنصب أساساً على الصادرات والواردات السلعية إلا أنها تمتد لتشمل أسعار الخدمات التكنولوجية والعلامات التجارية وبراءة الاختراع ورسوم خدمات التدريب والاستشارة وأسعار الفائدة على القروض<sup>(18)</sup>.

ومن خلال هذه المفاهيم يتضح: إن أسعار التحويل هي أسعار داخلية أو أسعار لتسوية المعاملات الداخلية في إطار الشركات دولية النشاط أو مجموعة من الشركات الدولية، ولا يتم التعامل بها خارج هذا النطاق؛ وبصورة أدق لا يتم التعامل بهذه الأسعار بين الشركات دولية النشاط وأي شركة أجنبية أخرى، إذ أن في هذه الحالة تطبق الأسعار العادية التي تخضع لمعايير ثابتة داخل سوق المنافسة تتمثل في العرض والطلب على نفس السلعة والخدمة<sup>(19)</sup>، في حين نجد أن أسعار التحويل لا تخضع لمعايير ثابتة بشأن تحديد أسعار أي سلعة، إذ أنه أداة في يد الشركة الأم صاحبة سلطة اتخاذ القرار تستخدمه في تحقيق أكبر ربح ممكن بأقل عبء ضريبي ممكن بينها وبين فروعها في الخارج أو بين الفروع بعضها بعضاً، ولهذا فإن أهم ما يشغل الشركة الأم عند تحديد أسعار التحويل في المعاملات مع الشركة التابعة أو فيما بين الشركات التابعة بعضها بعض هو النظام الضريبي للدول المختلفة الكائن بها هذه الشركات ومستوى أسعار الضريبة على الأرباح فيها، فإذا كانت الدولة المضيفة ذات نظام ضريبي مرتفع فإن أسعار التحويل تكون مرتفعة أيضاً بالنسبة للمشتريات أو المبيعات بغرض تقليل نسبة الربح الذي يمثل الفرق بين سعر البيع وتكلفة الخدمة في حين تقوم الشركة التابعة الكائنة في دولة ذات نظام ضريبي منخفض بتخفيض أسعار التحويل على المشتريات والمبيعات بغرض زيادة نسبة الربح.

كما قد يتم التهرب باستخدام أسعار التحويل إذا كانت الدولة المضيفة لا تسمح للشركة التابع أن تخصص من دخلها الخاضع للضريبة المرتبات والأجور الواجب دفعها للشركة الأم مقابل خدمات أو براءات الاختراع، ففي هذه الحالة تقوم الشركة التابعة بتحويل الأرباح أو الدخل بسعر مرتفع؛ لأنه في الحقيقة أمر يتضمن تلك الأجور المرتبات وتستطيع الشركة الأم في هذه الحالة أن تقرر فاتورة بسعر المنتجات التي تسلمتها من الشركة التابعة بسعر مرتفع، وتقوم فيما بعد خصم هذه المرتبات والأجور من الدخل عند حساب الأرباح الخاضعة للضريبة في الشركة الأم، وبذلك تكون الشركة التابعة قد استفادت من ارتفاع أسعار التحويل للتهرب من دفع الضريبة في بلدها بإضفاء صفة غير حقيقية على هذه المدفوعات دون أن تدفع ضريبة إجمالية عنها، ومن ثم فإن إجمالي الضريبة المدفوعة يصبح اقل مما يجب أن يكون ويمكن نهج الأسلوب نفسه سواء بالنسبة للضرائب الجمركية، أو أسعار الفائدة، أو العمولات، وأيضاً كافة المعاملات التي تتم داخل إطار الشركة دولية النشاط.

وبذلك يتضح أن أسعار التحويل تعد من أهم طرق التهرب الضريبي الدولي بالنسبة للشركات دولية النشاط، فقيمة الأرباح تتحدد مقدماً وفقاً لأسعار التحويل التي تتم بناء عليها عمليات البيع والشراء والسلع والخدمات داخل مجموعة شركات، ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقاً لهذه الطريقة، ويتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل أما قبل توزيع الأرباح وذلك بالتلاعب في المادة الخاضعة للضريبة سواء بالزيادة أو بالنقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية المختلفة والاستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملاءمة لها ولتحقيق مصالحها، وقد يتم التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة دولية النشاط تسمى بالشركة الساترة يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المتحققة بالفعل من شركة أخرى تم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقاً لحاجة المجموعة، وبذلك تكون الشركة دولية النشاط قد استطاعت أن تهرب من الضريبة ذات السعر المرتفع في البلد الأم عن طريق تحويل هذه الأرباح إلى الشركة الوسيطة ليعاد استثمارها في الخارج في ظل ظروف ضريبية أخف<sup>(20)</sup>.

#### رابعاً: استغلال ضعف التشريع والإدارة الضريبية:<sup>(21)</sup>

نتيجة لتعدد بعض التشريعات الضريبية وعدم وضوحها أحياناً وخاصة فيما يتعلق بنظام الإعفاءات الضريبية، وكذلك بسبب كثرة التعديلات التي ترد على هذه التشريعات وما قد تؤدي إليه من عدم استقرار في النظام الضريبي، قد يترك عدداً من الثغرات التي تمكن المكلفين من اتخاذها كوسيلة للتهرب من دفع الضريبة، وكذلك قد يستفيد المكلف بالضريبة من ضعف الإدارة الضريبية وسوء أخلاق بعض موظفيها للتهرب من دفع الضريبة، كنتيجة لما تملكه الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية في تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وكذلك تعدد طرق تقدير الضريبة وتعدد الإجراءات الخاصة بتقدير الضريبة وعدم وجود العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل مسؤولية تطبيق أحكام القانون الضريبي، وكذلك انخفاض مستوى التكوين الأخلاقي لبعض موظفي الإدارة الضريبية، ذلك كله قد يستفيد منه المكلف بدفع الضريبة في التهرب منها سواء على المستوى الداخلي أم الدولي، فقد تعتمد الشركات الدولية للتهرب من الضريبة على دراسة التشريعات الضريبية للدول المختلفة وإنشاء نشاطاتها في الدول التي تتسم بضعف تشريعاتها الضريبية وكثرة الثغرات فيها.

ومن هنا يتضح لنا: إن التهرب الضريبي قد يكون كلياً أو جزئياً، كما قد يكون التهرب الضريبي داخلياً أي يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لأحكام القانون الضريبي الداخلي وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول وما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصاً أجنبياً عنها، وبالتالي فإن التهرب الضريبي الداخلي يكون من منظور قانوني، كما قد يكون من منظور اقتصادي يتمثل في استغلال ثغرات ونقص التشريعات الضريبية الداخلية للهروب من عبء الضريبة. وقد يكون التهرب دولياً والذي يعد صورة من صور التهرب الضريبي بصورة عامة وإن ما يميزه عنه إنه يحدث خارج حدود إقليم الدولة، يستوي في ذلك أن يحدث بين دولتين أجنبيتين أو أكثر<sup>(22)</sup>، كما أن التهرب الضريبي الدولي لا يمكن تصوره في الغالب إلا من خلال منظور اقتصادي فقط، وذلك لعدم وجود تشريعات دولية تبين المقصود منه، 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، فالذي يؤخذ في الاعتبار في هذا المقام ليست الوسيلة بل الأثر المترتب عليها، وبذلك يمكن القول: إن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع<sup>(23)</sup>.

### المطلب الثاني: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي الدولي وسبل مكافحته والحد من تفاقمه:

بعد استعراض مفهوم التهرب الضريبي الدولي، يقتضي التحليل الانتقال إلى دراسة ما يخلفه هذا السلوك غير المشروع من تداعيات اقتصادية وقانونية خطيرة على الدول، ولا سيما الدول النامية التي تعاني من ضعف البنية الرقابية والشفافية المالية. كما تبرز الحاجة إلى تسليط الضوء على الوسائل والإجراءات التي من شأنها الحد من استفحال هذه الظاهرة على المستويين الوطني والدولي.

وانطلاقاً من ذلك، سيتم في هذا المطلب التطرق إلى الآثار المترتبة على التهرب الضريبي الدولي (الفرع الأول)، ومن ثم استعراض أبرز السبل القانونية والمؤسسية المعتمدة لمكافحة أو الحد من تفاقم التهرب الضريبي الدولي (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي الدولي:

تسعى الدول إلى تحقيق تنمية اقتصادية مستدامة وشاملة من خلال استخدام أدوات مالية فعالة، يأتي في مقدمتها النظام الضريبي. فالضرائب تمثل مورداً سيادياً أساسياً لتمويل الإنفاق العام، وتوجيه الاقتصاد نحو تحقيق أهداف استراتيجية، إلا أن التهرب الضريبي يبرز كعائق خطير يهدد فعالية هذا النظام، ويُضعف من قدرته على أداء وظائفه.

### أولاً: أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية:

تمثل التنمية الاقتصادية هدفاً مركزياً في السياسات العامة للدول، وتسعى لتحقيقها عبر تعبئة الموارد وتعزيز الإنتاجية وتطوير البنى التحتية<sup>24</sup>. ويُعد النظام الضريبي من الوسائل الرئيسة لتحقيق هذه الأهداف، إذ يؤدي أدواراً متعددة، أبرزها:<sup>25</sup>

- رفع الناتج المحلي الإجمالي من خلال تشجيع الإنتاج والاستثمار.
- تحقيق التوازن في الميزان التجاري بتقليل الاعتماد على الواردات وزيادة الصادرات.
- تحفيز التوظيف وتقليل معدلات البطالة.
- تعزيز العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل.
- توجيه الإنفاق العام لخدمة أهداف التنمية القطاعية.

غير أن التهرب الضريبي يُحدث خللاً بنيوياً في هذه المسارات، حيث يؤدي إلى تراجع العائدات العامة، ما يُجبر الدولة على تقليص الإنفاق على مشاريع التنمية الحيوية. كما يؤدي إلى تشوهات اقتصادية تتمثل في اختلال أسعار السلع، وانخفاض القدرة التنافسية للمنتجات المحلية أمام السلع الأجنبية. إضافة إلى تخفيض الاستثمارات التي تنفذها الدولة، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض الدخل القومي وعرقلة مشروعات الدولة في التنمية الاقتصادية<sup>26</sup>.

وتتفاقم المشكلة حين يتسبب التهرب في انكماش الاقتصاد الرسمي وتوسع الاقتصاد الموازي، الأمر الذي يحدّ من فاعلية السياسات الاقتصادية والمالية ويُضعف من قدرة الدولة على التدخل لتصحيح الاختلال الاقتصادي.

### ثانياً: أثر التهرب الضريبي على الاستثمار:

يشكل الاستثمار أحد المحركات الأساسية للنمو والتنمية الاقتصادية. وتكمن أهميته في كونه أداة لزيادة الطاقة الإنتاجية وخلق فرص العمل وتعزيز نقل التكنولوجيا. وتبذل الدول جهودًا كبيرة لتوفير بيئة جاذبة للاستثمار من خلال الحوافز والتسهيلات والاستقرار التشريعي والمالي.

غير أن التهرب الضريبي يُلقى بظلاله السلبية على مناخ الاستثمار، من خلال:<sup>27</sup>

- تقليص الموارد العامة، مما يضعف من قدرة الدولة على توفير بنية تحتية وخدمات داعمة للمستثمرين.
  - خلق بيئة ضريبية غير متوازنة، تؤدي إلى منافسة غير عادلة بين المستثمرين الملتزمين ضريبياً والمتهربين.
  - إثارة المخاوف لدى المستثمرين الأجانب نتيجة غياب الشفافية وضعف إنفاذ القوانين، مما يحدّ من تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة.
  - زيادة معدلات المخاطرة المرتبطة بتغيرات غير متوقعة في السياسات الضريبية التي تلجأ لها الدولة لتغطية عجز الميزانية الناتج عن التهرب.
  - كما يُسهم التهرب في توجيه الاستثمارات نحو قطاعات غير إنتاجية، أو خارج إطار الاقتصاد الرسمي، ما يعيق تحقيق أهداف النمو طويل الأجل. كما يؤثر التهرب الضريبي على الاستثمار من خلال التأثير على المنافسة بين المشروعات الاستثمارية المختلفة، فالمشروع الذي لا يدفع ضريبة من خلال التهرب تقل تكلفته في الإنتاج بالمقارنة بالمشروعات الملتزمة بأداء الضريبة؛ لأن أموال الضريبة غير المدفوعة تذهب كريح وإيرادات للمشروعات.<sup>28</sup>
- وقد يؤدي ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي إلى قيام الحكومة بزيادة معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة، وذلك عندما يستفحل أثره ويتسع نطاقه وتزداد الحاجة إلى الموارد، الأمر الذي يترتب عليه زيادة معدل الضرائب عن الحدود الطبيعية مما يؤدي إلى ضعف الحافز نحو الاستثمار في هذه الدول<sup>(29)</sup>. إذ تؤثر هذه الممارسات على الإيرادات العامة مما يسبب خسائر ضخمة للدول، خاصةً الدول ذات الأنظمة الضريبية المرتفعة. فالتهرب الضريبي الدولي أكثر تعقيداً وأثراً بسبب تعدد الأطراف والقوانين المعنية، مما يستدعي جهوداً دولية لمكافحة مثل التعاون في إطار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، على النحو الذي سنتناوله في الفرع الثاني.

### الفرع الثاني: وسائل الحد من التهرب الضريبي الدولي:

لا نعني بمعالجة التهرب الضريبي القضاء عليه نهائياً بل التخفيف منه، فالقضاء عليه أمر يصعب تحقيقه، ولكن التقليل من حالاته والحد من آثاره أمر ممكن وهو ما تسعى الدول إلى تحقيقه بمختلف الوسائل، سواء عن طريق تشريعاتها الداخلية أم عن طريق الاتفاقيات الدولية أو المنظمات الدولية<sup>(30)</sup>، فعلى الصعيد الداخلي نجد أن العديد من الدول، وإن كانت تنص على أن ربط الضريبة يتم من خلال الإقرار المقدم من الملتزم بها، إلا أنها مع ذلك إذا رأت الإدارة الضريبية أن الممول لم يقدم الإقرار في الموعد المحدد أو قام بالتلاعب والغش في الإقرار فإنها تقوم بتقدير الضريبة بإرادتها المنفردة<sup>(31)</sup>.

وتجدر الإشارة: إلى أن قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010، قد تضمن بعض الإجراءات التي تستهدف التهرب الضريبي الدولي خاصة فيما يتعلق بفروع الشركات الأجنبية، رغم غياب نصوص معمقة عن التهرب الدولي بالمفهوم الحديث. أبرز هذه الإجراءات:

- المادة (67) من القانون رقم 7 لسنة 2010م، تسمح للمصلحة بتقدير دخل الشركات الأجنبية بنسبة من إجمالي إيرادات الشركة الخاضعة في الخارج، بحيث تعد دخول الفرع محققة في ليبيا، إذا لم يتم الإفصاح عنها بشفافية
- المادة (68) تُعد المدفوعات المتعلقة بأعمال الاتصالات، أو النقل من ليبيا إلى الخارج دخلاً خاضعاً للضريبة في ليبيا.

كذلك إذا لم يقدم المكلف إقراره أو كان هناك شبهة بالإفصاح الجزئي، يحق للمصلحة أن تقدر الدخل بنفسها، وربط الضريبة استناداً لذلك.

كما تسعى الدول إلى الحد من التهرب الضريبي عن طريق الاتفاقيات الدولية التي تبرم بين الدول، وإن كانت هذه الاتفاقيات عادة ما تكون لصالح الدول المتقدمة وذلك باستغلالها لحاجة الدول النامية الملحة للاستثمارات الأجنبية اعتقاداً منها بأن التضحية بإيراداتها الضريبية من أجل تنمية اقتصادها الداخلي هو أمر حتمي وضروري<sup>(32)</sup>، كما أن المنظمات الدولية كان لها دوراً كبيراً في وضع حلول للحد من ظاهرة التهرب والازدواج الضريبي.<sup>33</sup>

وقد أبرمت ليبيا عدة اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي مع بلدان مثل بيلاروس، إيطاليا، وغيرها، تضمنت بنوداً صريحة بتبادل المعلومات الضريبية بين السلطات المختصة. حيث تم توقيع الاتفاقية بين ليبيا وبيلاروسيا في 2 مارس 1981 بطرابلس، بما في ذلك بنود صريحة لتبادل المعلومات الضريبية.

كما وقعت ليبيا مع إيطاليا اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي في 10 يونيو 2009 في روما. وتمت المصادقة على الاتفاقية من قبل إيطاليا في 6 فبراير 2009، ومن قبل ليبيا في 2 مارس 2009 خلال زيارة لرئيس الوزراء بيرلسكوني إلى طرابلس. وقد تتضمن جميع هذه الاتفاقيات بنوداً صريحة لتبادل المعلومات الضريبية، بما يدعم مكافحة التهرب الضريبي.

رغم أن القانون الليبي رقم 7 لسنة 2010، ضرب على بعض النقاط الجوهرية لمكافحة التهرب عبر تقدير دخل الفروع وتفعيل الاتفاقيات الدولية عبر تبادل المعلومات، إلا أنه يفتقر إلى نظام قانوني منظم للتهرب الضريبي الدولي بالمفاهيم المعترف بها عالمياً.

ومن خلال تتبعنا لكل ما يتعلق بوسائل أو سبل مكافحة التهرب الضريبي يمكن إجمال هذه الوسائل التي تستعين بها الدول للحد من هذه الظاهرة في التالي:

- إنشاء آليات فعالة لتبادل المعلومات الضريبية بين الدول، وذلك بالانضمام إلى الاتفاقيات الدولية لتبادل المعلومات الضريبية
- التعاون الإقليمي والدولي، وذلك بتشكيل تحالفات إقليمية لتبادل المعلومات مثل مبادرة منتدى الشفافية وتبادل المعلومات الذي يضم أكثر من 160 دولة.

- التعاون مع المنظمات الدولية، مثل: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)،<sup>34</sup> وذلك بالانضمام إلى المبادرات العالمية مثل مشروع BEPS الذي تقوده منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لمكافحة تآكل القاعدة الضريبية.

- مراقبة الملاذات الضريبية وذلك بإنشاء قوائم سوداء بالملاذات الضريبية غير المتعاونة وتشديد الرقابة على التعاملات المالية معها، مع فرض عقوبات اقتصادية أو ضريبية على الدول أو المناطق التي ترفض التعاون في تبادل المعلومات.

وتجدر الإشارة إلى: إن ليبيا ليست عضوًا في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، التي تضم في عضويتها 38 دولة معظمها من الاقتصاديات المتقدمة. ومع ذلك، هناك تعاون بين ليبيا والمنظمة في مجالات متعددة. على سبيل المثال، في سبتمبر وأكتوبر 2022، نظمت المنظمة سلسلة من الحوارات بين القطاعين العام والخاص في بنغازي، استهدفت خمسة قطاعات ذات إمكانات عالية لتنوع الاقتصاد الليبي، بما في ذلك البنوك، تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، الزراعة، البنية التحتية، والنقل والخدمات اللوجستية. بالإضافة إلى ذلك، شاركت ليبيا في يونيو 2022 في المجلس الاستشاري للأعمال لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مما يعكس التزامها بالتعاون مع المنظمة لتعزيز الحوار بين القطاعين العام والخاص.

#### الخاتمة

لما كانت خاتمة أي دراسة، هي عبارة عن مجموعة من النتائج التي توصل إليها الباحث، من خلال دراسته لموضوع البحث، ليصل بها إلى مجموعة من التوصيات التي يريد أن يدلي بها، بهدف وضع الحلول لكل مشكلة صادفها في بحثه، فإننا نحاول وبجهد متواضع أن نتوج بحثنا هذا، بمجموعة من النتائج والتوصيات، يمكن إجمالها فيما يلي:

#### النتائج:

- 1- أظهرت الدراسة أن التهرب الضريبي الدولي يُشكّل تحديًا اقتصاديًا خطيرًا، إذ يؤدي إلى تقليص العائدات الضريبية التي تُعد مصدرًا رئيسيًا لتمويل ميزانيات الدول. ويؤثر هذا التراجع في الإيرادات بشكل مباشر على قدرة الحكومات على تمويل الخدمات العامة، مثل: التعليم، والصحة، والبنية التحتية؛ ويزداد الأثر حدة في الدول النامية، التي تعاني أصلاً من ضعف في قاعدة الإيرادات وتزايد في الاحتياجات الإنمائية. كما أن انخفاض الموارد المتاحة يدفع الحكومات إلى فرض ضرائب غير مباشرة، أو زيادة الضرائب على الفئات ذات الدخل المحدود، مما يزيد العبء الضريبي عليها، ويُكرّس مظاهر التفاوت الاجتماعي ويُقوّض مبدأ العدالة الضريبية.
- 2- تُسهم الفجوات القانونية واختلاف التشريعات الضريبية بين الدول في تسهيل عمليات التهرب الضريبي الدولي؛ فالشركات متعددة الجنسيات، على سبيل المثال، تستغل هذه الفجوات للتهرب من دفع الضرائب في الدول التي تُحقق فيها أرباحًا حقيقية، من خلال تحويل أرباحها إلى ولايات قضائية ذات ضرائب منخفضة أو معدومة. كما أن غياب التنسيق التشريعي بين الأنظمة الضريبية الوطنية يُوفر فرصًا لممارسات معقدة يصعب تتبعها، مما يُتيح للمتهربين استخدام استراتيجيات متقدمة لإخفاء مصادر الدخل أو تقليل العبء الضريبي بشكل غير مشروع.

3- أن غياب آليات فعالة للتنسيق والتعاون بين الدول يُمثل أحد أكبر التحديات في مواجهة التهرب الضريبي عبر الحدود؛ فقلة تبادل المعلومات الضريبية، وضعف تنفيذ الاتفاقيات الدولية ذات الصلة، يُقللان من قدرة السلطات الضريبية على تتبع الأنشطة المالية العابرة للحدود.

4- خلصت الدراسة إلى أن أكثر وسائل التهرب الضريبي الدولي شيوعًا هما: استخدام الملاذات الضريبية والتسعير التحويلي؛ فالملاذات الضريبية تُوفر بيئة قانونية تتيح إخفاء الأصول أو الأرباح وتسجيل الشركات الوهمية دون قيود، مما يجعلها مركزًا أساسيًا للتهرب الضريبي. أما التسعير التحويلي، فهو أحد الأدوات التي تلجأ إليها الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم بتحديد أسعار تبادلية غير واقعية للسلع والخدمات بين فروعها المختلفة حول العالم، بهدف تحويل الأرباح إلى الدول ذات الضرائب المنخفضة. ويُعد غياب آليات رقابة فعالة على مثل هذه المعاملات عاملاً أساسيًا في استفحال الظاهرة.

### التوصيات:

1- تعزيز التعاون الدولي بين الدول من خلال الانضمام إلى الاتفاقيات الدولية التي تضمن تبادل المعلومات الضريبية والشفافية، حيث تلعب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية دورًا استراتيجيًا في مكافحة التهرب الضريبي الدولي من خلال وضع معايير وسياسات عالمية وتعزيز الشفافية والتعاون بين الدول. ومع ذلك، فإن النجاح الكامل لهذه الجهود يتطلب تعاونًا دوليًا أقوى وتطوير البنية الإدارية للدول النامية لتمكين من تنفيذ هذه السياسات بكفاءة.

2- العمل على تحديث القوانين الوطنية وإغلاق الثغرات التي تُستغل في التهرب الضريبي، خاصة تلك المتعلقة بالتسعير التحويلي والملاذات الضريبية.

3- تبني سياسات ضريبية عادلة تأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية لكل دولة، مع فرض رقابة صارمة على الشركات متعددة الجنسيات.

4- الاستثمار في بناء قدرات المؤسسات الضريبية من خلال توفير التدريب المتخصص لموظفي الضرائب واستخدام التكنولوجيا الحديثة لتتبع التدفقات المالية الدولية.

5- نشر الوعي بأهمية الالتزام الضريبي لدى الأفراد والشركات لتقليل حالات التهرب الضريبي. بهذه الإجراءات، يمكن للدول أن تقلل من الآثار السلبية للتهرب الضريبي الدولي وتعزز العدالة الضريبية على المستوى العالمي، مما يساهم في تحقيق التنمية المستدامة والاستقرار المالي.

## المراجع

- (1) د. عبد الهادي محمد مقبل دراسة تحليلية انتقادية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008، دار النهضة العربية، الطبعة الاولى، 2010، ص207.
- (2) د. محمد مهير سليم العيادي، السياسة الضريبية ودورها في الاستثمار، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، 2011، ص531.
- (3) د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، بدون تاريخ نشر، ص23.
- (4) تتعدد المصطلحات والتسميات التي تطلق على هذه الشركات كالشركات دولية النشاط، والشركات متعددة الجنسيات، والشركات الكونية، والشركات فوق القومية، وأي كانت تسميتها فما هي إلا شركات أموال وعلى وجه التحديد شركات مساهمة تتميز بأنها شركات اقتصادية ضخمة سواء من حيث حجمها الفعلي أو مجال نشاطها أو نطاقها أو رأسمالها أو امتدادها في المكان، تمارس نشاطها في عدة دول مختلفة إلا أن سلطة اتخاذ القرار فيها تتركز في دولة واحدة، وان فروعها تخضع لقوانين كل دولة كائنة بها. وتعرف هذه الشركات أيضا بأنها احتكارات رأسمالية دولية تنتج العديد من السلع والخدمات على أقاليم عدة دول ذات بيئات اقتصادية وتنظيمية متباينة عن طريق فروع تملكها مباشرة أو شركات منتسبة يملكها رأس المال المحلي أو مشروعات مشتركة تخضع بصفة عامة وتكنولوجيا بصفة خاصة للسيطرة المركزية للمكتب الرئيسي للشركة إلام الذي يخطط للكيان التنظيمي للشركة ويديره على الصعيد الدولي عن طريق إستراتيجيات طويلة المدى. أنظر تفصيلا حول المقصود بهذه الشركات:
- د. احمد يوسف الشحات، الشركات دولية النشاط ونقل التكنولوجيا إلى البلدان المختلفة مع، دراسة حالة للاقتصاد المصري، دار الشافعي، 1991، ص59.
- (5) انظر تفصيلا:
- د. عبد الهادي محمد مقبل، المالية العامة، مرجع سابق، ص219.
  - د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، الطبعة الثانية، 2013، ص201.
  - د. محمد مهير سليم العيادي، مرجع سابق، ص533.
- (6) منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح BEPS، تقرير عام 2015.
- (7) د. محمد الطيب، القانون الضريبي الدولي: دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2020، ص115.
- (8) د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص200.

- (9) د. احمد الجامع، المالية العامة، مكتبة سيد عبدا لله وهبه، 1965، ص242.
- (10) د. محمد الطيب، القانون الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص132.
- (11) د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص98.
- (12) د. السيد عبد المولى، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية 1997، ص56.
- (13) د. مختار عبدالحكيم طلبه، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط، في القانون المصري والقانون المقارن، دار النهضة العربية، 1998، ص68.
- (14) د. عبد الهادي محمد مقبل، الوجيز في التشريع الضريبي، مكتبة جامعة طنطا، 2016، ص58.
- (15) د.سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص124.
- (16) د. سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص131.
- (17) د. محمد الطيب، القانون الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص 148.
- (18) د. أسامة الفولي، أسعار التحويل والتهرب الضريبي الدولي، بحث منشور، 1991، ص4.
- (19) د. السيد عبد المولى، الضرائب والمعاملات الدولية، مرجع سابق، ص291.
- (20) انظر تفصيلا كل من:
- د. مختار عبد الحكيم طلبه، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، مرجع سبق ذكره، ص182-191.
  - د. السيد عبدالمولى، الضرائب والمعاملات الدولية، مرجع سابق، ص 293.
- (21) د. خالد سعد زغلول حلمي، تنازع القوانين في المجال الضريبي، جامعة الكويت، 2007، ص95.
- (22) د.سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص21.
- (23) د. جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1982، ص62.
- (24) د. صلاح الدين نعمة، نظرية التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص 302.
- (25) أ. أمال جمعة نصير، التهرب الضريبي (تعريفه وأسبابه والآثار المترتبة عليه)، محلة العلوم القانونية والشرعية، جامعة الزاوية، ليبيا، العدد 11، ديسمبر 2017م، ص 187.
- (26) د. صلاح الدين نعمة، نظرية التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص 302.
- (27) أ. أمال جمعة نصير، التهرب الضريبي (تعريفه وأسبابه والآثار المترتبة عليه)، مرجع سابق، ص188

(28) د. صبري أحمد عبد المجيد، دور الاستثمار الأجنبي في أحكام القانون الدولي الخاص، دار المطبوعات الجامعية، القاهرة 2005، ص 15  
(29) انظر تفصيلاً:

- د. محمد مهير سليم العيادي، مرجع سابق، ص 543.
- د. يحيى النجار، الآثار الاقتصادية للفساد الإداري، القاهرة، 1998، ص 122.
- د. أسراء سعيد، آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية، مجلة الصباح العراقية، العدد 2010، سنة 1983، ص 14.

(30) د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 206.

(31) انظر المواد 82، 84، 89، 90 من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 والمادة 114 من لائحته التنفيذية وانظر أيضاً المواد 3، 4، 5 من قانون ضريبة الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010.  
(32) د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص 156.

(33) د. عبد الحكيم عامر زعमित، التحكيم في المنازعات الضريبية، مجلة العلوم القانونية والشرعية، جامعة الزاوية، ليبيا، المجلد 13، العدد (2) 2024، ص 360.

(34) تأسست منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، رسمياً في عام 1961، كبديل لمنظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي (OECD) التي أنشئت عام 1948، ومقرها باريس بفرنسا.