



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميله

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

الجنات الضريبية ودورها في تآكل القاعدة الضريبية:

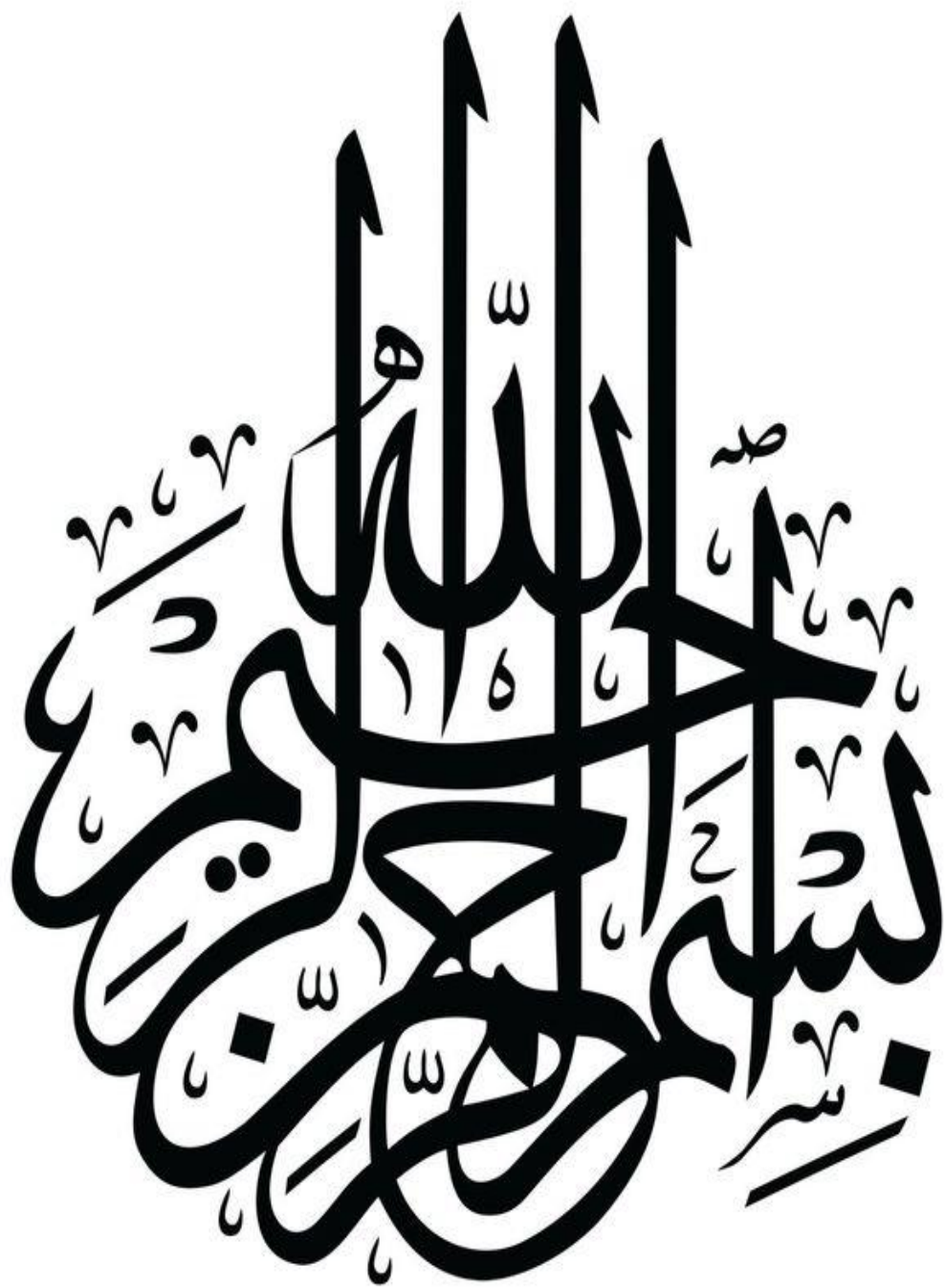
دراسة تحليلية لخسائر النظام الضريبي العالمي خلال الفترة 2019-2023

المشرف	اعداد الطلبة	
د. وداد بوقلع	1	إسكندر قطيش
	2	عبد المالك غجاتي

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميله	د. رقية بوفنش
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميله	د. وداد بوقلع
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميله	د. بشرى نمديلي

السنة الجامعية: 2025/2024



شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه. وصلى الله وسلم وبارك على الحبيب المصطفى الهادي الأمين، وعلى آله وصحبه أجمعين
أتقدم بجزيل الشكر والامتنان والتقدير إلى أستاذتي المشرفة .

الدكتورة بوقلح وداد

التي تفضلت بالإشراف على هذه المذكرة

وخصّتنا من وقتها وجهدها بالتوجيه والإرشاد والدعم والتشجيع طوال مسيرة هذا
البحث فجزاها الله عني خير الجزاء، وأتمنى لها دوام التوفيق والنجاح في مسيرتها
الأكاديمية.

كما لا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر والعرفان

إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

لما قدموه لنا من علم ومعرفة طوال سنوات دراستنا.

وأخص بالشكر والتقدير السادة أعضاء لجنة المناقشة، لتفضّلهم بقبول مناقشة هذه
المذكرة وتقييمها،

مع بالغ امتناني واحترامي لجهودهم المباركة.

الإهداء

إلى من كلل العرق جبينه وعلمني ان النجاح لا يأتي إلا بالقوة والإصرار، إلى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره بقلبي أبداً، إلى من بذل الغالي والنفيس واستدميت منه قوتي واعتزازي بذاتي... والدي العزيز

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها وسهلت لي الشدائد بدعائها إلى الإنسانية العظيمة التي لطالما تمنيت أن تقر عينها لرؤيتي في يوم كهذا ...أمي العزيزة

إلى ظلعي الثابت وأمان أيامي، إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع ارتوي منها إلى خيرة أيامي وصفوتها الى قرة عيني الى أختاي الغاليتان

إلى من رحلت عن دنيانا وبقيت حية في قلوبنا... إلى من كانت رمزاً للعطاء والصفاء، أرفع هذا العمل إهداء لروحها الطاهرة، وأسأل الله أن يجمعنا بها في جنة النعيم ... جدتي العزيزة.

إلى كل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق إلى الأصدقاء الأوفياء ورفقاء السنين إلى كل من أفاضني بمشاعره ونصائحه المخلصة اليكم عائلتي أهدىكم هذا النجاح الذي لطالما تمنيته ها أنا اليوم أكملت وأتممت أول ثمراته بفضلته سبحانه وتعالى، فالحمد لله على ما وهبني وأن يجعلني مباركاً، وأن يعينني أينما كنت

فمن قال أنا لها نالها، فأنا لها وإن أبت رغماً عنها أتيت بها فالحمد لله حباً وامتناناً على البدء والختام، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

قطيش إسكندر

بسملة	١
شكر وتقدير	١
الإهداء	١
فهرس المحتويات	١
فهرس الجداول	١
فهرس الأشكال	١
ملخص الدراسة	١
مقدمة:.....أ-و	
الفصل الأول: الإطار النظري للجناات الضريبية وتأكل القاعدة الضريبية	20
تمهيد	21
المبحث الأول: ماهية الجناات الضريبية	22
المطلب الأول: مفهوم الجناات الضريبية	22
الفرع الأول: تعريف الجناات الضريبية	22
الفرع الثاني: خصائص الجناات الضريبية	23
المطلب الثاني: أنواع الجناات الضريبية	24
الفرع الأول: معيار الشمول	24
الفرع الثاني: معيار فرض الضرائب	25
الفرع الثالث: معيار الشفافية والسرية	
.....	26
المطلب الثالث: أسباب انتشار جناات الضريبية	26
المطلب الرابع: أثار الجناات الضريبية	27
الفرع الأول: الأثار الاقتصادية على الدول المصدرة	27

28.....	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية على البلد المضيف
29.....	الفرع الثالث: الانعكاسات السلبية لوجود الجنات الضريبية
31.....	المبحث الثاني: القاعدة الضريبية وتآكلها
31.....	المطلب الأول: مفهوم القاعدة الضريبية
33.....	المطلب الثاني: مكونات القاعدة الضريبية
33.....	الفرع الأول: الدخل الخاضع للضريبة
35.....	الفرع الثاني: رأس المال الخاضع للضريبة
36.....	الفرع الثالث: الاستهلاك (السلع والخدمات)
38.....	المطلب الثالث: مفهوم تآكل القاعدة الضريبية وآثاره
40.....	المبحث الثالث: العلاقة بين الجنات الضريبية وتآكل القاعدة الضريبية
40.....	المطلب الأول: الاساليب المالية والمحاسبية
40.....	الفرع الأول: التسعير التحويلي
41.....	الفرع الثاني: الفواتير الوهمية
42.....	الفرع الثالث: صناديق الاستثمار الوهمية
43.....	المطلب الثاني: استغلال الهياكل القانونية والسرية المصرفية
43.....	الفرع الأول: الهياكل الشركاتية المعقدة
44.....	الفرع الثاني: الفروع الوهمية أو الشركات القابضة
45.....	الفرع الثالث: السرية المصرفية
46.....	المطلب الثالث: استغلال الثغرات والأنظمة الضريبية
46.....	الفرع الأول: اتفاقية منع الازدواج الضريبي
48.....	الفرع الثاني: تجزئة الشركات
49.....	الفرع الثالث: الإعفاءات الضريبية

51	خلاصة
52	الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العمليات الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023
53	تمهيد
54	المبحث الأول: التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية
57	المطلب الأول: منطقة الجنات الضريبية الأوروبية
58	المطلب الثاني: الجنات الضريبية البريطانية
59	المطلب الثالث: منطقة الجنات الضريبية الأمريكية
62	المطلب الرابع: أماكن هامشية غير مصنفة
63	المبحث الثاني: خسائر النظام الضريبي العالمي
64	المطلب الأول: خسائر النظام الضريبي العالمي موزعة حسب المناطق وفئات الدخل
68	المطلب الثاني: الجهات المسؤولة عن خسائر النظام الضريبي العالمي موزعة حسب المناطق وفئات الدخل
75	المطلب الثالث: خسائر الجزائر بسبب الجنات الضريبية
77	المبحث الثالث: الجهود الدولية في مكافحة الجنات الضريبية
77	المطلب الأول: جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: Erreur ! Signet non défini.
80	المطلب الثاني: جهود صندوق النقد الدولي ومجموعة العشرين: Erreur ! Signet non défini.
81	المطلب الثالث: إجراءات على المستوى الداخلي للدول
83	خلاصة:
84	خاتمة:
87	النتائج: Erreur ! Signet non défini.
87	التوصيات:

قائمة المراجع:	89
----------------	----

قائمة الجداول

- الجدول رقم(01): أكبر الملاذات الضريبية في العالم لسنة 2017.....55
- الجدول رقم(02): الجناات الضريبية الأوروبية57
- الجدول رقم(03): الخسائر الضريبية الناتجة عن الجناات الضريبية موزعة حسب فئات الدخل خلال الفترة 2019-202364
- الجدول رقم (04): الخسائر الضريبية الناتجة عن الجناات الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية خلال الفترة 2019-202366
- الجدول رقم(05): الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب فئات الدخل خلال الفترة 2019-202369
- الجدول رقم(06): الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية خلال الفترة 2019-202371
- الجدول رقم(07): خسائر الجزائر من الجناات الضريبية مقارنة بدول مختارة سنة 2023 ! Erreur !

Signet non défini.

قائمة الأشكال

- الشكل رقم(01): خريطة الجنات الضريبية في العالم لسنة 2016 55
- الشكل رقم(02): الخسائر الضريبية الناتجة عن الجنات الضريبية موزعة حسب فئات الدخل خلال الفترة 2019-2023 65
- الشكل رقم (03): أسوء الجنات الضريبية لسنة 2021 Erreur ! Signet non défini.
- الشكل رقم(04): الخسائر الضريبية الناتجة عن الجنات الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية خلال الفترة 2019-2023 Erreur ! Signet non défini.
- الشكل رقم(05): الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب فئات الدخل خلال الفترة 2019-2023 72
- الشكل رقم(06): الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية خلال الفترة 2019-2023 Erreur ! Signet non défini.
- الشكل رقم(07): خسائر الجزائر من الجنات الضريبية مقارنة بدول مختارة سنة 2023 76

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الجنات الضريبية وتحديد دورها في تآكل القاعدة الضريبية وذلك من خلال تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي خلال الفترة 2019-2023، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي في عرض الأدبيات النظرية للدراسة والمنهج التحليلي من خلال عرض وتحليل الجداول والأشكال التي إعدادها بالاعتماد على التقارير السنوية لشبكة العدالة الضريبية، أظهرت نتائج الدراسة أن النظام الضريبي العالمي يخسر جزء كبير من إيراداته الضريبية لصالح الجنات الضريبية وأن الدول المتقدمة هي أكبر المسببين والمتضررين من هذه الظاهرة، وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة تنسيق الجهود بين مختلف الدول والمنظمات من أجل الحد من مخاطر الجنات الضريبية وتوسعها.

الكلمات المفتاحية: جنات ضريبية، قاعدة ضريبية، تآكل قاعدة ضريبية، نظام ضريبي.

Abstract :

This study aims to examine tax havens and identify their role in the erosion of the tax base by analyzing the losses sustained by the global tax system during the period 2019–2023. The study adopts a descriptive approach to present the theoretical literature, alongside an analytical method through the presentation and interpretation of tables and figures based on the annual reports of the Tax Justice Network. The findings reveal that the global tax system is losing a significant portion of its tax revenues to tax havens, with developed countries being both the primary contributors to and victims of this phenomenon. Ultimately, the study recommends enhanced coordination among countries and international organizations to mitigate the risks and expansion of tax havens.

Keywords: Tax havens, Tax base, Base erosion, Tax system.

مقدمة

أصبحت قضايا العدالة الضريبية وتآكل القاعدة الضريبية من أبرز التحديات التي تواجه الأنظمة المالية في العالم المعاصر، خاصة في ظل العولمة الاقتصادية وتحرير حركة رؤوس الأموال. وقد برزت في هذا السياق الجنات الضريبية كعامل مؤثر يهدد استقرار السياسات المالية للدول، من خلال ما توفره من تسهيلات ضريبية ومزايا قانونية وتشريعية تشجع على التهرب الضريبي ونقل الأرباح خارج الدول الأصلية. وفي ظل التطورات المتسارعة التي يعرفها الاقتصاد العالمي، أصبحت قضايا العدالة الضريبية والشفافية المالية من أبرز الانشغالات التي تثير اهتمام الدول والمنظمات الدولية على حد سواء. فقد أدت العولمة الاقتصادية، وما رافقها من تحرير لحركة رؤوس الأموال والسلع والخدمات، إلى خلق بيئة دولية أكثر انفتاحًا، لكنها في الوقت نفسه زادت من تعقيد التحديات الضريبية، خاصة فيما يتعلق بقدرة الدول على فرض الضرائب بشكل عادل وفعال.

هذا الوضع أسفر عما يعرف بـ "تآكل القاعدة الضريبية"، وهي ظاهرة تتمثل في انخفاض الإيرادات الضريبية للدول بسبب تحويل الأرباح، وتخفيض الالتزامات الضريبية عبر وسائل قانونية أو شبه قانونية. وقد أدت هذه الممارسات إلى خسائر مالية جسيمة للعديد من الحكومات، خاصة في الدول النامية التي تعتمد بشكل كبير على الضرائب كمصدر أساسي لتمويل برامجها التنموية والاجتماعية. حيث تشير تقارير دولية إلى أن الخسائر السنوية المرتبطة بالتهرب الضريبي وتحويل الأرباح عبر الجنات الضريبية تتجاوز 400 مليار دولار، ما يُعد نزيلاً حاداً في الموارد المالية العامة على المستوى العالمي، وللحد من هذه الظاهرة، أطلقت منظمات دولية، أبرزها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)، مبادرات كبرى مثل مشروع BEPS، الذي يهدف إلى مكافحة تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح عبر تدابير تشريعية وتنظيمية دولية.

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحليل الدور الذي تلعبه الجنات الضريبية في تآكل القاعدة الضريبية العالمية بالاعتماد على ما يخسره النظام الضريبي العالمي من ضرائب بسبب الجنات الضريبية كمؤشر لتآكل القاعدة الضريبية، مع دراسة الآليات التي تعتمد عليها الشركات في استغلال هذه النظم، وتقييم مدى فعالية الجهود الدولية المبذولة للحد من هذه الممارسات.

الإشكالية:

انطلاقاً من الطرح السابق يقودنا إلى طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة الجناات الضريبية في تآكل القاعدة الضريبية خلال الفترة 2019-2023؟

الأسئلة الفرعية:

تتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من الأسئلة الفرعية:

1. ما المقصود بالجناات الضريبية؟
2. ما المقصود بتآكل القاعدة الضريبية وكيف تؤثر على النظام الضريبي؟
3. فيما تتمثل الأساليب التي تتيحها الجناات الضريبية للمكلفين بالضريبة للتهرب من دفعها؟
4. ما نسبة الخسائر التي يتكبدها النظام الضريبي العالمي نتيجة استغلال الجناات الضريبية؟

الفرضيات:

1. الجناات الضريبية هي مناطق تقدم امتيازات ضريبية مفرطة، كالإعفاء الضريبي والسرية المالية، بهدف جذب رؤوس الأموال الأجنبية، دون وجود نشاط اقتصادي حقيقي داخلها.
2. تآكل القاعدة الضريبية ناتج عن تحويل الأرباح إلى مناطق أو دول ذات ضرائب منخفضة، بفعل التهرب من دفع الضرائب، مما يؤثر على الإيرادات الضريبية للدول.
3. تلجأ الشركات متعددة الجنسيات إلى أساليب عدة مثل التسعير التحويلي، تسجيل الملكية الفكرية في الجناات الضريبية، وإنشاء شركات وهمية بهدف تقليل الالتزامات الضريبية في دول النشاط الاقتصادي الفعلي.
4. يخسر النظام الضريبي العالمي نسبة كبيرة من إيراداته لصالح الجناات الضريبية، وهو ما يضعف الاستقرار المالي للدول ويقلص من قدرتها على تمويل الخدمات العمومية.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج أحد أحدث وأبرز المشاكل والتحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية عالمياً، وهو تآكل القاعدة الضريبية نتيجة استغلال الجنات الضريبية، وما يترتب عن ذلك من خسائر مالية كبيرة وخاصة للدول النامية، كما تبرز أهميتها في تحليل الأساليب المستخدمة لنقل الأرباح، وعرض الجهود الدولية لمواجهة الظاهرة، ما يجعله مساهمة علمية وعملية لفهم أعمق لمشكلة تآكل القاعدة الضريبية وما تخلفه من خسائر للإيرادات الضريبية سنوياً.

أهداف الدراسة:

من خلال هذه الدراسة نسعى لتحقيق جملة من الأهداف أهمها:

- التعريف بالجنات الضريبية، والتعريف بخصائصها وأسباب لجوء الشركات والأفراد إليها.
- تحليل ظاهرة تآكل القاعدة الضريبية، مع تحديد آثارها السلبية خاصة على النظام الضريبي العالمي.
- استكشاف الأساليب التي تتيحها الجنات الضريبية للأفراد والشركات للتهرب من أداء التزاماتهم الضريبية.
- قياس حجم الخسائر من الإيرادات الضريبية التي تتكبدها الدول خلال الفترة التي تغطيها الدراسة.

فترة الدراسة:

- الإطار الزمني: يغطي الإطار الزمني للدراسة الفترة الممتدة من 2019 إلى 2023.
- الإطار المكاني: النظام الضريبي العالمي.

منهج الدراسة:

اعتمدنا في معالجتنا لهذا الموضوع على مزيج من المنهج الوصفي والتحليلي، فقد تم استعمال المنهج الوصفي في عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع، أما المنهج التحليلي فكان من خلال تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023 بالاعتماد على البيانات والمعلومات المتوفرة.

أدوات الدراسة:

تم الاعتماد على تقارير رسمية صادرة عن منظمات دولية مثل:

- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)
- صندوق النقد الدولي (IMF)
- شبكة العدالة الضريبية (Tax Justice Network)

أسباب اختيار الموضوع:

- ❖ لقد تم اختيار هذا الموضوع لأن الإشكالية المذكورة سابقا:
- ❖ لم يتم التطرق إليها أبدا في المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميله؛
- ❖ لرغبة خاصة في فهم الموضوع وتحليله، اقتراح حلول لمعالجة الإشكالية؛
- ❖ أيضا لإثراء مكتبة الطالب والمساعدة في تقديم معلومات للطلبة.

الدراسات السابقة:

توجد العديد من الدراسات تناولت بالبحث والتحليل موضوع الجناات الضريبية وتآكل القاعدة الضريبية نذكر منها:

الدراسة الأولى: أحمد صديق إكرام وعبد أمانة، الجناات الضريبية وخسائر النظام الجبائي العالمي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة عين تيموشنت، الجزائر، 2021-2022:

تكم أهمية الدراسة في الاهتمام المتزايد مؤخرا بظاهرة الجناات الضريبية، باعتبارها ظاهرة عالمية تتطلب الانتفاة نحوها، وتسلط الضوء على حجم الخسائر التي تلحقها بالنظام الجبائي العالمي، ومعرفة الطرق والوسائل المتبعة من طرف الشركات والأشخاص في تهريب أموالهم لدى دول الجناات الضريبية من أجل معرفة التدابير التي يجب إتباعها لمكافحة هذه الظاهرة ووضع حد لها، بناءا على نتائج الدراسة قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات:

- إن التهرب الضريبي الدولي يعرقل التنمية الاقتصادية على مستوى العالم ويتسبب بأضرار كبيرة على مستوى الاقتصاد العالمي ولا يمكن معالجته إلا من خلال إلغاء سرية الحسابات النقدية والمعاملات التجارية ويمكن أن يتم ذلك من خلال التنسيق الضريبي الدولي؛
- إصلاح الأنظمة الضريبية العالمية لتحسين كفاءتها من أجل تكييفها مع الأوضاع الراهنة؛
- يجب على الدول النامية العمل على تطوير البنية التحتية الخاصة بها.

الدراسة الثانية: وداد بوقلح ومصباح حراق، **الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي**، المجلة الدولية للأداء والاقتصاد، المجلد 4، العدد 1، جوان، 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على حجم مسؤولية الجنات الضريبية عن خسائر النظام الضريبي العالمي ومحاولة تقدير خسائره من الإيرادات الضريبية المفقودة في الجنات الضريبية، وتوصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج نذكر منها:

- قدرت شبكة العدالة الضريبية إجمالي خسائر النظام الضريبي العالمي من الإيرادات الضريبية بسبب التهرب الضريبي الدولي ب 427 مليار دولار منها 245 مليار دولار ناتجة عن تهرب الشركات والباقي عن تهرب الأفراد.

الدراسة الثالثة: إسراء كاطع فياض وآخرون، **الملاذات الضريبية الآمنة (التوزيع الجغرافية والآثار الاقتصادية)**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 125، أوت، 2020،

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم الملاذات الضريبية وتوزيعها الجغرافي وأثارها الاقتصادية وأهم المعاملات التي تتعامل بها تلك الملاذات، وتوصل الباحث إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات من ضمنها:

- تعد الجنات الضريبية أماكن لتلقي رؤوس الأموال الهاربة من النظم الضريبية وذلك لأنها توفر الأمان والأرباح والإعفاءات الضريبية لتلك الأموال فضلا عن السرية العالية في التعاملات التجارية وهناك آثار مباشرة وأخرى غير مباشرة لانتقال رؤوس الأموال نحو الخارج مما يؤثر سلبا على حركة النشاط الاقتصادي. والاستثمارات المحلية ويعطل الكثير من مفاصل الاقتصاد الوطني؛

- ضرورة التعاون على المستوى الدولي من أجل مجابهة سياسات الجنات الضريبية السلبية التي تدعو إلى جذب رؤوس الأموال من موطنها الأصلي بحثا عن الأرباح، وإصلاح النظم الضريبية بما يتلاءم مع مصلحة البلد من حيث تشجيع الاستثمارات المحلية وكسب رؤوس الأموال وإعطاء حوافز مادي ومعنوية لمستثمرين.

هيكل الدراسة:

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع رأينا تقسيم بحثنا إلى فصلين رئيسيين:

الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان الإطار النظري للجنات الضريبية وتأكل القاعدة الضريبية حيث تناولنا فيه مفاهيم الأساسية للجنات الضريبية وأنواعها وأسباب انتشارها وأثارها سواء كان اقتصاديا على البلدين المصدر والمضيف، والانعكاسات السلبية على وجودها، ينما خصص **المبحث الثاني** لمفاهيم القاعدة الضريبية وأسباب تأكلها وأنواعها وأهميتها، ما بالنسبة **المبحث الثالث** فقد تناولنا فيه العلاقة بين الجنات الضريبية وتأكل القاعدة الضريبية والأساليب المالية والمحاسبية وسوء استخدام الهياكل القانونية والسرية.

الفصل الثاني فقد خصص للإطار التطبيقي للدراسة حيث احتوى هو الآخر على ثلاث مباحث أيضا: **تطرق المبحث الأول** إلى التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية ثم **المبحث الثاني** الذي يتحدث عن خسائر النظام الضريبي العالمي موزعة حسب المناطق وفئات الدخل مع الإشارة إلى خسائر الجزائر بسبب الجنات الضريبية، **المبحث الثالث** تطرقنا فيه إلى الجهود الدولية في مكافحة الجنات الضريبية من جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين ودور صندوق النقد الدولي في مكافحة التهرب الضريبي IMF.

الفصل الأول:

الإطار النظري للجنات

الضريبية وتآكل القاعدة

الضريبية

تمهيد:

في ظل التطورات السريعة التي يشهدها الاقتصاد العالمي، أصبحت "الجنات الضريبية" ظاهرة مالية مثيرة للجدل، تجمع بين الفرص الاستثمارية والتحديات التنظيمية. يتجه العديد من الشركات متعددة الجنسيات والأفراد ذوي الثروات الكبيرة إلى هذه المناطق التي تتميز بسياسات ضريبية مرنة أو شبه معدومة، مستفيدين من الثغرات القانونية والبيئة التنظيمية المواتية لتعزيز أرباحهم وتقليل التزاماتهم الضريبية، رغم أن هذه السلوكيات قد تعود بالنفع على الأفراد والشركات وحتى الدول المصنفة كجنات ضريبية إلا أنها من بين أهم أسباب تآكل القاعدة الضريبية لأغلب الدول بسبب فقدان جزء كبير من إيراداتها الضريبية وما لذلك من آثار سلبية على النفقات العامة للدولة.

وعلى ضوء ما سبق، يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** ماهية الجنات الضريبية.
- **المبحث الثاني:** القاعدة الضريبية وأسباب تآكلها.
- **المبحث الثالث:** العلاقة بين الجنات الضريبية وتآكل القاعدة الضريبية.

المبحث الأول: ماهية الجنات الضريبية

تعد الجنات الضريبية من الظواهر الاقتصادية والمالية التي أثارت اهتمامًا واسعًا في العقود الأخيرة، سواء على مستوى الدول أو المؤسسات أو الأفراد، فقد أضحت هذه الظاهرة محورا للنقاش بين الباحثين وصناع القرار، نظرًا لما تثيره من إشكاليات تتعلق بالعدالة الضريبية، والشفافية المالية، والتنافسية الاقتصادية بين الدول، في هذا الجزء سوف نتعرف على الجنات الضريبية وخصائصها وتصنيفاتها

المطلب الأول: مفهوم الجنات الضريبية

ظهرت وانتشرت عدة مصطلحات للجنات الضريبية، منها: الجنات أو الملاذات الضريبية Tax Havens، والملاجئ الضريبية Shelters Tax، والتشريعات السرية Jurisdictions Secrecy، والمراكز المالية الخارجية Offshore Financial Centers، والمراكز المالية الدولية International Financial Centers، ودول الإعفاء الضريبي States Without Taxation. ويمكن توضيح الجنات الضريبية من حيث مفهومها وأسباب ظهورها، وتصنيفاتها المختلفة، والآثار الاقتصادية لانتشارها في العالم، كما يلي:

الفرع الأول: تعريف الجنات الضريبية

بشكل عام لا يوجد تعريف واحد يحظى بالقبول العام للجنات الضريبية وهنا نذكر بعض التعريفات:

حيث تعرف بأنها: "تلك الدول التي تفرض بعض الضرائب أو لا تفرض أي ضرائب على الإطلاق، تتميز هذه الدول بأنظمتها المصرفية التي تضع قوانين صارمة للحفاظ على سرية حسابات عملائها الأجانب، مما يسهل عليهم التهرب من دفع الضرائب في بلدانهم الأصلية، هذا الأمر يفتح المجال أمام الأفراد والشركات للانتقال إلى دول تتمتع بمعدلات ضرائب منخفضة، مما يؤدي إلى خلق حالة من التنافس الضريبي بين هذه الدول".¹

وتعرف أيضا: "بأنها الدول التي تقدم إعفاءات أو تخفيضات ضريبية للأثرياء من الأفراد والشركات بهدف جذب الأموال والاستثمارات إليها، كما توفر هذه الجنات حماية وحصانة للأثرياء من

¹سيد شاهين، الجنات الضريبية وفعالية السياسة النقدية في الدول النامية، المجلة العالمية للبحوث والدراسات التجارية مجلد 36، عدد 03، مصر، 2022، ص 173.

ملاحظات محققي ومحصلي الضرائب الدوليين، مما يجعل من الصعب عليهم تتبع هذه الأموال التي قد تكون خاضعة لضرائب كبيرة في دولهم الأصلية، وقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها تلك الدول التي تتمتع بالقدرة على تمويل خدماتها العامة دون الحاجة إلى فرض ضرائب مرتفعة أو بمعدل ضريبة منخفض، مما يجعلها وجهة مفضلة للغير مقيمين الذين يسعون للتهرب من الضرائب في دولهم الأصلية".¹

وانطلاقاً من التعريفات السابقة نستنتج تعريف الجنات الضريبية:

هي عبارة عن مناطق ودول تقدم إعفاءات أو تخفيضات ضريبية للأثرياء من الأفراد والشركات بهدف جذب الأموال والاستثمارات إليها، وتوفر حماية وحصانة للأثرياء من ملاحظات محصلي الضرائب، كما يمكننا القول أن القوانين الضريبية تعتبر وسيلة من وسائل التهرب الضريبي حيث تستخدم هذه القوانين من قبل الأفراد والشركات للقيام بالتهرب الضريبي.

الفرع الثاني: خصائص الجنات الضريبية

يتبين من المفاهيم التي تم تناولناها سابقاً أن للجنات الضريبية مجموعة من الخصائص التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:²

- تُعتبر جميع الجهات الضريبية سرية بطرق مختلفة؛
- يُعتبر انخفاض معدلات الضرائب بمثابة انعدامها؛
- تقدم هذه الجهات الضريبية خدمات مالية متطورة مقارنةً بالاقتصاديات الوطنية؛
- تعزز هذه الأماكن الاقتصادية الداخلية من خلال التسهيلات التي تقدمها لتقادي الوقوع في فخ التهرب الضريبي، على سبيل المثال، قد تقدم إحدى الجهات الضريبية تسهيلات للكيانات التي تدعم مواد معينة، بينما تفرض ضرائب كاملة على الكيانات الأخرى؛

¹ نسرين بدوي، الجنات الضريبية وفعالية السياسة النقدية في الدول النامية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث التجارية، مجلد 36، عدد 3، 2022، ص ص 173-174.

² ووداد بوقلع، مصباح حراق، الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي، المجلة الدولية للأداء والاقتصاد، مجلد 4، عدد 1، جوان 2021، ص 6.

- يتم التحكم في السياسة الداخلية من خلال الأفراد الذين يمتلكون السلطة، سواء من الداخل أو الخارج، حيث قد تكون هذه السلطة مرتبطة أحياناً بالقوانين؛
 - هناك ضرائب خاصة تتعلق بالسلع والخدمات، والتي قد تكون موجودة في بعض الحالات؛
 - يفتقر النظام القضائي إلى تبادل المعلومات الضريبية مع الدول الأخرى، مما يؤدي إلى ضعف التعاون؛
 - تفتقر الشفافية في النظام الضريبي، حيث تمنح الجهات الإدارية إعفاءات بناءً على بيانات معينة قد لا تكون شاملة؛
 - تسهل الإجراءات المتعلقة بإنشاء الشركات، حيث تتطلب القليل من الشكليات، مع وجود بعض القوانين التي تنظم التجمعات؛
 - تساهم الشركات في تعزيز المجتمعات، بما في ذلك التكتلات الأجنبية.
- تتشارك هذه الخصائص بين معظم الجنات الضريبية، إلا أن لكل جنة ضريبية خصوصياتها، فعلى سبيل المثال، تُعتبر سويسرا واحدة من أشهر الجنات الضريبية على مستوى العالم، حيث تضمن قوانينها سرية تامة، ومع ذلك، فإن انتهاك هذه السرية يُعتبر جريمة تستحق العقاب، لكن هناك إمكانية لرفع الحماية عن السرية في حالات نادرة، مثل التحقيقات المتعلقة بجرائم غسل الأموال.

المطلب الثاني: أنواع الجنات الضريبية

توجد عدة أنواع للجنات الضريبية، يمكن تصنيفها وفق عدة معايير نذكر أهمها فيما يلي:

الفرع الأول: معيار الشمول

وفقاً لهذا المعيار تصنف الجنات الضريبية لنوعين:

أولاً. الجنات الضريبية العامة:

وهي النوع الأكثر شيوعاً وانتشاراً في العالم، إذ تمتاز تلك الأقاليم بأن تشريعاتها الضريبية والاستثمارية تتضمن نظاماً ضريبياً خاصاً يطبق على الجميع، ويقدم حوافز ضريبية ومالية للاستثمارات الأجنبية بوجه عام.¹

ثانياً. الجنات الضريبية الخاصة:

وهي دول أو أقاليم تنشئ أنظمة ضريبية خاصة لأنواع معينة من الشركات فقط، وخير مثال على هذا النوع لوكسمبورغ، التي تقدم نظاماً ضريبياً خاصاً للشركات القابضة وفقاً لتشريعها الصادر عام 1929، فالشركات القابضة هناك لها معاملة خاصة فيما يتعلق بمعدل الضريبة مختلفة عما هو مطبق على المشروعات الوطنية أو الأجنبية الأخرى.²

الفرع الثاني: معيار فرض الضرائب

وفقاً لهذا المعيار تصنف الجنات الضريبية إلى ثلاث أنواع تتمثل في:

أولاً. الجنات الضريبية عديمة العبئ الضريبي: (Tax Havens- Nil)

هي دول أو مناطق لا تفرض أي ضرائب مباشرة على الدخل أو الأرباح أو رأس المال أو الميراث. غالباً ما تقتصر هذه الجنات إلى اتفاقيات تبادل المعلومات الضريبية مع الدول الأخرى، مما يعزز من خصوصية وحماية الأصول المالية. من أمثلتها: أنجويلا، موناكو، جزر كايمان، جزر توركس وكايكوس.³

ثانياً. جنات تعفى من الضرائب على المصادر الأجنبية: (Foreign Source Exempt Havens)

هي دول لا تفرض ضرائب على الدخل أو الأرباح التي يتم الحصول عليها من مصادر أجنبية، شرط ألا يكون لها نشاط محلي داخل تلك الدول، من أمثلتها: كوستاريكا، هونغ كونغ، سيشل، سنغافورة، بنما.⁴

¹ منصور فرج السعيد، النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في ظل قانون الاستثمار الجديد: دراسة قانونية مقارنة، مجلة الحقوق، عدد 03، الكويت، 2003، ص 27.

² يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 20.

³ ريمة ضافري ومحمد سعد الدين بالخير، الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي، مجلة اقتصاد المال والأعمال، مجلد 4 عدد 1، أبريل، 2020، ص 80.

⁴ وداد بوقلغ ومصباح حراق، مرجع سبق ذكره، ص ص 68-69.

ثالثاً. جنات منخفضة العبء الضريبي:

تفرض هذه الجنات ضرائب منخفضة على دخل الأفراد والشركات في جميع أنحاء العالم، وتوفر مزايا ضريبية وفرصاً للاستفادة من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لتقليل العبء المالي، من أمثلتها: النمسا، بربادوس، سويسرا، هولندا.¹

الفرع الثالث: معيار الشفافية والسرية:

يمكن أيضاً تصنيف الجنات الضريبية حسب الخصائص الأخرى مثل الشفافية فإما تكون متعاونة رسمياً، غير متعاونة أو جزئياً، تشمل إعفاءات كاملة أو جزئية من الضرائب على أنواع معينة من الدخل أو الأرباح، أيضاً السرية حيث تفرض قوانين صارمة تحمي سرية حسابات العملاء الأجانب، مما يسهل التهرب الضريبي²

المطلب الثالث: أسباب انتشار جنات الضريبية

شهدت ظاهرة الجنات الضريبية انتشاراً ملحوظاً في العقود الأخيرة، نتيجة لتعقيد الاقتصاد العالمي وزيادة حركة رؤوس الأموال عبر الحدود. يعود هذا الانتشار إلى عدة عوامل جعلت هذه المناطق وجهة مغرية للأفراد والشركات على حد سواء. من أبرز هذه العوامل السعي لتقليل الأعباء الضريبية، والاستفادة من الأنظمة القانونية المرنة، بالإضافة إلى السرية المصرفية التي توفرها بعض الجنات، مما يتيح فرصاً لإخفاء الثروات وإجراء معاملات مالية غير خاضعة للرقابة. كما ساهمت العولمة الاقتصادية، وتقدم التكنولوجيا المالية، والفجوات الكبيرة في السياسات الضريبية بين الدول، في تعميق هذه الظاهرة وجعلها جزءاً مؤثراً في النظام المالي العالمي³، ومن هذه الأسباب:⁴

- أسباب أخلاقية تتعلق بالالتزام بدفع الضريبة كواجب يحقق المصلحة العامة؛

¹ نفس المرجع، ص 69.

² الموسوعة العربية، الملاحظات الضريبية، 2023، متاح على الرابط: <https://mail.arab-ency.com.sy/law/details/164929>، تاريخ الزيارة: 13 ماي 2025، 22:44.

³ أحمد نوري، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم السياسية والحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018-2019، ص14.

⁴ سيد شاهين، مرجع سبق ذكره، ص ص173-174.

- أسباب تنظيمية وفنية تتعلق بعدم وجود نظام فعال للرقابة ومتابعة الأفراد والشركات في دفع الضرائب وكيفية حساب معدل الضريبة الفعلية؛
- أسباب سياسية تتعلق بالسياسات المتبعة في الدولة بشأن كيفية التصرف في الضرائب المحصلة، وما إذا كانت ستعود بالنفع على الأفراد أم لا؛
- أسباب اقتصادية تتعلق بالوضع الاقتصادي العام، حيث تؤدي حالة الرواج إلى تقليل التهرب الضريبي، بينما تزداد هذه الظاهرة في حالات الكساد؛
- أسباب جزائية تتعلق بالتهرب الضريبي؛
- زيادة العبء الضريبي، مما يحفز الأفراد على التهرب؛
- نقص الشفافية في الإجراءات، بالإضافة إلى عدم نشر الدولة لنسب الضرائب المستحقة والإعفاءات المتكررة والقوانين غير المدروسة، مما يؤدي إلى عدم العدالة الضريبية؛
- ظاهرة الازدواج الضريبي.

المطلب الرابع: آثار الجنات الضريبية

تترك الجنات الضريبية تأثيرات اقتصادية على كل من البلد المضيف والبلد المصدر، وهناك العديد من الدراسات التي تثبت هذه التأثيرات على اقتصاديات الدول، ورغم المزايا الضريبية التفضيلية التي تقدمها هذه الجنات، إلا تخلف آثار سلبية كبيرة خاصة على الدول المصدرة، في هذا الجزء سنستعرض الآثار الاقتصادية حيث سنناقش تأثيرها على البلد المصدر وكذلك على البلد المضيف، كما سنتناول في القسم الثالث الانعكاسات السلبية للجنات الضريبية

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية على الدول المصدرة

يمكن تقسيم هذه التأثيرات إلى تأثيرات اقتصادية مباشرة وأخرى غير مباشرة.

أولاً. الآثار المباشرة: ولعل أهمها: ¹

¹إسراء كاطع فياض وآخرون، الملاذات الضريبية الآمنة: التوزيع الجغرافية والآثار الاقتصادية، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد 125، جوان، 2021، ص118.

- يعتبر إعادة توزيع الدخل من أهم العوامل، حيث يتمكن أصحاب الدخل المرتفع من نقل دخلهم بفضل الثغرات الضريبية، مما يتيح لهم تجنب دفع الضرائب، وفي المقابل يفتقر أصحاب الدخل المنخفض إلى هذه القدرة، مما يؤدي إلى تفاقم الفجوة في توزيع الدخل؛
- تراجع عملية استقطاب الاستثمار، حيث يسهم في تقليل القدرة على توليد الدخل؛
- تتأثر قيمة العملة المحلية سلباً نتيجة التقلبات في العرض والطلب، مما يؤثر على سعر الصرف مقابل العملات الأجنبية؛
- تراجع إيرادات الضرائب وهذا يخلف أثراً سلباً على الإيرادات العامة، حيث أن انخفاض الإيرادات العامة ينعكس بشكل مباشر على الإنفاق العام، مما يؤدي إلى تراجع برامج التنمية الاقتصادية.

ثانياً. الآثار غير المباشرة: من بينها:

- ارتفاع أسعار السلع والخدمات، مما يؤثر على الشركات، خاصة الذين قد يلجؤون إلى التهرب من دفع الضرائب، هذا التهرب يؤثر بشكل خاص على الشركات الصغيرة والمتوسطة، حيث تزداد الأعباء الضريبية عليها، مما ينعكس سلباً على أسعار السلع والخدمات التي تنتجها؛
- تعميق الفجوة في الحقوق الاجتماعية، خاصة بالنسبة للأشخاص ذوي الدخل المحدود، مما يؤدي إلى تفاقم الفجوة في الدخل بين الفئات المختلفة؛
- تراجع الخدمات العامة نتيجة لارتفاع تكاليف المواد، مما يؤثر سلباً على جودة الخدمات الأساسية مثل البنية التحتية؛
- الاختلال في ميزان المدفوعات، خاصة في حساب رأس المال، مما ينعكس سلباً على بقية المؤشرات الاقتصادية؛

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية على البلد المضيف

- يعتبر الهدف الرئيسي للجنات الضريبية هو جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية المباشرة، مما يسهم في زيادة معدلات النمو الاقتصادي في الدولة المضيضة، ويمكننا أن نستنتج من ذلك أن تأثير الجنات الضريبية على جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة هو تأثير معقد، حيث يعتمد في بعض

الأحيان على مدى تكامل الأسواق المالية للدولة المضيفة، بالإضافة إلى طبيعة الحكومة والبنية التحتية، ويمكن تقسيم هذه التأثيرات إلى آثار مباشرة وآثار غير مباشرة:¹

أولاً. الآثار المباشرة: منها:

- جذب رؤوس الأموال للاستثمار في تطوير البنية التحتية للبلاد؛
- استقطاب الاستثمارات الأجنبية لزيادة معدلات النمو الاقتصادي؛
- تعزيز التكامل مع الاستثمارات الأجنبية لرفع معدلات النمو الاقتصادي؛
- ارتفاع قيمة العملة المحلية؛

ثانياً. الآثار غير المباشرة: منها:

- تحسين واقع الخدمات الأساسية مثل البنية التحتية في البلاد؛
- خلق فرص عمل جديدة مما يسهم في تقليل معدلات البطالة؛
- تعزيز ميزان المدفوعات من خلال تدفقات نقدية إيجابية.

الفرع الثالث: الانعكاسات السلبية لوجود الجنات الضريبية

تترتب على ظاهرة الجنات الضريبية العديد من الآثار سلبية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:²

1. **تهديد التوازن الاقتصادي:** حيث يفضل أصحاب الثروات تهريب أموالهم وأرباحهم، بالإضافة إلى استثماراتهم في البلدان التي تقدم مزايا مثل الإعفاءات الضريبية. وهذا يؤدي إلى مجموعة من الانعكاسات السلبية على اقتصاديات الدول ذات الضغط الضريبي المتوسط أو المرتفع؛
2. **المخاطر الأمنية:** خاصة من قبل المنظمات الإجرامية، بما في ذلك التنظيمات الإرهابية التي تستغل الخدمات البنكية التي تلتزم بحماية المعلومات، مثل بيانات التحويلات البنكية، لتمويل عملياتها في دول

¹ هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على مستوى الدولي، 2015، ص 10، متاح على الرابط :

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2684810، تاريخ الزيارة : 22/05/2025 .

² رواق الحواس، محاضرات في مقياس نظم ضريبية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص جباية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019-2020، ص20.

أخرى، هذه المعلومات دفعت المنظمات الدولية، مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، إلى وضع مجموعة من الإجراءات للحد من ظاهرة الجنات الضريبية؛

3. انخفاض الإيرادات الضريبية: تعتبر الجنات الضريبية بمثابة عائق كبير أمام الأنظمة المالية للدول، حيث تساهم في تقليص الإيرادات الضريبية نتيجة لعدد سكانها المحدود وفرض ضرائب مرتفعة. ومع ذلك، تجد هذه الدول نفسها مضطرة إلى البحث عن طرق لتحصيل الأموال، مما يدفعها إلى فرض ضرائب على الأرباح التي تُحقق خارج حدودها، وذلك من خلال مجموعة من الإعفاءات الضريبية الممنوحة للشركات والأفراد، وخاصة الأثرياء، هذا الأمر قد يؤدي إلى تدهور الموارد المالية للدولة، مما يجعلها غير قادرة على تمويل البرامج الحكومية في مجالات مثل البنية التحتية، مما يزيد من تفاقم الأوضاع الاجتماعية، خاصة في الدول النامية التي تعاني من نقص حاد في الموارد المالية؛

4. تشكل الجنات الضريبية "علبة سوداء" تعيق الأنظمة المالية للدول، حيث توفر وسائل وآليات قانونية تسمح بالتغاضي عن مصادر الأموال، مما يجعل من الصعب تحديد هوية أصحابها. كما أنها ترفض التعاون مع الدول الأخرى في التحقيقات الضريبية أو الجنائية المتعلقة بهذه الأموال، وتساهم هذه الملاحظات في تعزيز شبكة التحويلات المالية غير المشروعة، مما يؤدي إلى تقشي الفساد ويعزز من قوة المنظمات الإجرامية، بما في ذلك التنظيمات الإرهابية؛

5. تشكل الجنات الضريبية عائقاً يحمي المتهربين من الضرائب، مثل أصحاب الثروات الكبيرة؛

6. تعتبر الجنات الضريبية وسيلة آمنة لإخفاء الأموال الناتجة عن عمليات الفساد الضخمة، من خلال الخدمات التي تقدمها البنوك عبر تغيير مسار الأموال عدة مرات، مثل إنشاء شركات وهمية أو إجراء صفقات غير حقيقية، مما يسهل عملية تبييض مصدر تلك الأموال؛

7. تزداد أهمية الجنات الضريبية في ظل تزايد أزمات الاقتصاد العالمي، حيث تؤثر على تدفق المدخرات وتتركز في مناطق معينة. كما تسهل تداول الأموال دون رقابة، وتؤثر على البيانات المحاسبية والنتائج المالية للشركات، خاصة الشركات متعددة الجنسيات التي تعتمد على بعض الاستراتيجيات للتهرب من الالتزامات الضريبية؛

8. تساهم هذه الجنات في تسريع حركة الأموال دون رقابة، مما يؤثر سلباً على النمو الاقتصادي في البلدان النامية.

المبحث الثاني: القاعدة الضريبية وتآكلها

القاعدة الضريبية بمثابة الأساس الذي يقوم عليه أي نظام مالي مستدام، حيث تمثل مجموع الأنشطة والدخول الخاضعة للضريبة، وتعد المصدر الرئيسي للإيرادات العامة التي تعتمد عليها الحكومات لتمويل الإنفاق العام وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، كلما اتسعت القاعدة الضريبية وتنوعت مصادرها، زادت قدرة الدولة على جمع الإيرادات بكفاءة وعدالة، مما يقلل الحاجة إلى فرض أعباء ضريبية مفرطة على فئات معينة من المجتمع. غير أن هذه القاعدة أصبحت عرضة للتآكل نتيجة عوامل متعددة، بعضها داخلي يرتبط بالسياسات الوطنية، وبعضها خارجي يتعلق بالعولمة والتهرب الضريبي العابر للحدود.

في هذا المبحث، سنتطرق على مفهوم القاعدة الضريبية وآثار تآكلها.

المطلب الأول: مفهوم القاعدة الضريبية

تعتبر القاعدة الضريبية ذات أهمية بالغة لأن تحديد الإيرادات التي يتم تحصيلها من الضرائب يتم خلالها، حيث تحتاج الحكومات إلى تحقيق الإيرادات من أجل تغطية النفقات العامة التي تتكبدها، كما وتكتسب القواعد الضريبية أهمية إضافية لكونها تعكس الوضع الاقتصادي لدولة ما، وتعتبر القاعدة الضريبية كذلك العنصر الأساسي في تحديد حجم الالتزامات الضريبية لأي دولة، هذا ويتناسب مقدار الضريبة المحصل من كل دافع ضرائب تناسبا طرديا مع حجم قاعدته الضريبية، فكلما اتسعت القاعدة، زادت الإيرادات الضريبية المتدفقة إلى الحكومة، لذا تسعى كل دولة جاهدة لزيادة حجم القاعدة الضريبية قدر الإمكان.

وتعرف القاعدة الضريبية بأنها عبارة عن: "إجمالي الدخل، أو الممتلكات، أو الأصول، أو الاستهلاك، أو المعاملات، أو أي نشاط اقتصادي آخر يخضع للضريبة من قبل سلطة ضريبية، وتتميز القاعدة الضريبية الضيقة بكونها غير محايدة وغير فعالة، بينما تخفض القاعدة الضريبية الواسعة تكاليف إدارة الضرائب، وتتيح تحصيل المزيد من الإيرادات بمعدلات أقل".¹

¹ Tax foundation, tax base, sit in : <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/tax-base/>, 01/02/2025, 22:00.

وتعرف القاعدة الضريبية وفقا لـ "harverd business review" بكونها: "مصطلح اقتصادي يشير إلى كل شيء تخضعه السلطات الضريبية للضرائب، وقد تشمل الممتلكات، الأصول، الدخل والأنشطة الاقتصادية".¹

ويمكن تعريف القاعدة الضريبية أيضا بأنها: "الكائن أو العنصر الذي يتم جمع الضريبة عليه، ويمكن أن يكون هذا هو الدخل ورأس المال والاستهلاك وما إلى ذلك".²

ويتم تقدير القاعدة الضريبية (الوعاء) وفقا للطرق التالية:³

أولا. التقدير غير المباشر:

ووفقا لهذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة وفقا لأحد المؤشرات التالية:

1. **التقدير وفقا للمظاهر الخارجية:** حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة الوعاء الضريبي على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر الممول مثل القيمة الإيجارية عدد العمال، عدد السيارات، سكن الممول... الخ، أي أنها تفرض على مظاهر خاصة يحددها القانون، فالضريبة وفقا لهذه الطريقة لا تفرض على المادة الخاضعة للضريبة وإنما تفرض في الواقع على المظاهر الخارجية للمكلف؛
2. **التقدير الجزائي:** ويقصد به أن المادة الخاضعة للضريبة يتم تحديدها استنادا على بعض القرائن والأدلة التي تدل عليها مثل الاستدلال على الربح التجاري برقم الأعمال؛

ثانيا. التقدير المباشر:

ووفقا لهذه الطريقة يمكن أن نميز بين حالتين:

1. **التقدير بواسطة إقرار من المكلف:** ويقصد به الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف والذي يصرح فيه عن ثروته ودخله والأنشطة التي قام بها خلال الفترة المعد عنها القرار استنادا على حسن نية المكلف مع احتفاظ الإدارة الضريبية بحق الرقابة للتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بالإقرار؛

¹ هارفرد بزنس ريفيو، القاعدة الضريبية، متاح على الرابط: <https://2u.pw/Zhbgm> ، تاريخ الزيارة: 2025/03/12، ص 16:36.

² سامي عبد القادر سعيد، مبادئ إدارة الأعمال، دار الكتب المصرية، ط1، مصر 2023، ص 78.

³ بشير البنا وناهد إبراهيم، أثر تطبيق الاقرارات الالكترونية والفحص الالكتروني في تحديد الوعاء الضريبي: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 45، عدد2، مصر، أبريل 2021، ص 12.

2. التقدير بواسطة الإقرار من الغير: وبمقتضى هذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة على المكلف وفقا للمعلومات والبيانات المقدمة من شخص يتعامل معه المكلف بحيث يكون هذا الشخص مدينا للمكلف بمبالغ تعبر عن الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة للمكلف.

المطلب الثاني: مكونات القاعدة الضريبية

يقسم أغلب الباحثين في المجال الضريبي والسلطات الضريبية القاعدة الضريبية إلى الفئات التالية:

الفرع الأول: الدخل الخاضع للضريبة

وشمل الدخل الخاضع للضريبة الدخل الخاص بالأفراد والشركات، ويشير إلى القيمة المستخدمة لحساب ضريبة الدخل المستحقة.

أولا. تعريف الدخل الإجمالي:

يمكن تعريف الدخل الإجمالي بالنظر إلى وجهتين إحداها قانونية والأخرى اقتصادية¹:

1. **الوجهة القانونية:** الدخل هو الثمار المنتظمة المتحصل عليها من مصدر دائم، والذي يمكن أن يكون عملا، حيث تشكل الثمار أجرا أو أتعابا، كما يمكن أن يكون رأسمال، حيث تشكل الثمار بدلا للإيجار أو أرباحا ناتجة عن رأس المال؛

2. **الوجهة الاقتصادية:** يأخذ الدخل في هذا المنحى مفهوما أوسع، يقوم على فكرة الإثراء، فالدخل هو عبارة عن إثراء ملحوظ خلال فترة معينة، عند الخاضع للضريبة، بمعنى كل ما يمكنه إنفاقه دون أن يؤدي إلى إفقاره، مهما كان مصدر هذا الإثراء سواء كان منتظما، ربعا مفاجئا أو فائض قيمة رأس المال.

ثانيا. مميزات الدخل الخاضع للضريبة:

وفقا لما جاء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة الجزائي تميز الدخل الخاضع للضريبة بالخصائص التالية: ²

1. **الدخل الخاضع للضريبة هو دخل إجمالي:** لا يخضع المكلف بالضريبة على الدخل، لكل صنف على حدة، وإنما يخضع لها في إطار مجموع المداخل الصافية التي يحققها؛

¹ عائشة بو عزم، جرائم جباية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، عمان، 2020، ص59.

² نفس المرجع، ص60.

2. الدخل الخاضع للضريبة هو دخل سنوي محقق: تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها، خلال السنة نفسها؛

3. الدخل الخاضع للضريبة هو دخل صافي: يشكل الربح الصافي من حاصل الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة. يقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة.

ثالثا. أشكال فرض الضريبة على الدخل:

تعتبر ضريبة الدخل من أهم الضرائب المفروضة في التشريعات الضريبية المعاصرة وذلك بسبب حصيلتها الوفيرة وبما تتسم به من العدالة باعتبار أن الدخل هو أفضل مقياس لقدرة المكلف على الدفع، ويستند المشرع الضريبي في فرض الضرائب على الدخل بأحد أسلوبين:¹

1. الضريبة على مجموع الدخل: يعرف هذا الشكل من ضرائب الدخل بالضريبة الموحدة على الدخل بحيث يصبح وعاء الضريبة الدخل الكلي للفرد من كافة مصادره خلال فترة زمنية معينة مع السماح بخصم إجمالي التكاليف والخصومات التي يسمح بها القانون وصولاً إلى الدخل الصافي الذي يمثل وعاء الضريبة. ووفق هذا المفهوم فإن المكلف يلتزم بتقديم إقرار ضريبي واحد إلى الإدارة الضريبية يتضمن كافة أنواع الدخول التي حصل عليها المكلف خلال العام من مصادر الدخل المختلفة من أجور ورواتب وإيجارات وأرباح وفوائد... الخ؛

2. الضرائب النوعية على الدخل: من خلال هذا النوع من الضرائب يتم تقسيم الدخل وفقاً لمصدره إلى عدة أنواع، مثلاً (دخل العمل، دخل رأس المال، دخل المشاريع الصناعية، دخل المهن، وغيرها). ووفقاً لنوع ومصدر الدخل يتم الاختلاف في المعاملة الضريبية فكل نوع من أنواع الدخل معاملة ضريبية مستقلة، ويترتب على ذلك تعدد الضرائب التي تصيب الأنواع المختلفة من الدخل فهناك ضريبة الأرباح التجارية، وضريبة على الأرباح الصناعية، وضريبة رؤوس الأموال المنقولة، وهكذا. ونتيجة لذلك سوف

¹ محمد لخصاونة، المالية العامة النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2014، ص ص 101-103.

تختلف طرق وأساليب تقدير الوعاء الضريبي وطرق وأساليب التحصيل وكذلك إجراءات الطعن وفض المنازعات الضريبية.

الفرع الثاني: رأس المال الخاضع للضريبة

من الناحية الضريبية يقصد برأس المال مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص في لحظة معينة سواء أكانت هذه الأموال منتجة أو غير منتجة للدخل، فالأرض والعقارات والنقود والأسهم والسندات تعتبر من رأس المال، لذلك فإن الوعاء الضريبي على رأس المال هو رأس المال ذاته.¹ ولتقدير ثروة شخص في لحظة معينة يجب جرد أصول ذمته المالية وخصوماتها في تلك اللحظة، وتشمل الأموال المادية من عقارات ومنقولات، والأموال المعنوية كالأسهم والسندات، وما له من ديون للغير. وتعتبر ثروة الشخص عبارة عن مقدار الزيادة في قيمة الأصول على قيمة الخصوم وتقرض هذه الضريبة على رأس المال بصفة دورية بمعنى أن تقدر قيمة العقارات مثلاً بصفة دورية كل مرة وتستوفى الضريبة على أساس نسبة من الزيادة على قيمة العقارات أو قد تقرض هذه الضريبة بصفة غير دورية بحيث يتم استيفاء الضريبة عند حدوث واقعة معينة مثل في حالة انتقال ملكية العقار من يد إلى أخرى.²

أولاً. مزايا الضريبة على رأس المال:

- تتميز الضريبة على رأس المال بالعديد من الخصائص نذكر منها: ³
1. إن هذه الضريبة تصيب الثروات التي لا تشارك في النشاط الاقتصادي؛
2. تهدف الضريبة على رأس المال التمييز بين الدخل من حيث مصدرها لتحقيق العدالة في فرض الضريبة؛
3. تلعب الضريبة على رأس المال دوراً هاماً في رقابة الإقرارات المقدمة من المكلفين بشأن دخولهم.

ثالثاً. أنواع الضرائب على رأس المال:

تأخذ الضرائب على رأس المال أحد الأشكال التالية: ⁴

¹ زيد عبوي وسامي حريز، مدخل إلى النظرية العامة بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الشروق، عمان، 2005، ص201.

² خليل أحمد الكايد، الإدارة المالية الدولية والعالمية: التحليل المالي والاقتصادي، ط1، دار كنوز المعرفة، عمان، 2009، ص152.

³ زيد عبوي وسامي حريز، مرجع سبق ذكره، ص202.

⁴ خليل أحمد الكايد، مرجع سبق ذكره، ص153.

1. **الضريبة العادية على رأس المال:** وتفرض هذه الضريبة على قيمة الثروة للمكلف كلها أو على بعض عناصرها، وعادة تكون أسعارها منخفضة لأن وعاءها من الضخامة مما يسمح في الحصول على إيرادات غزيرة؛

2. **الضريبة الاستثنائية على رأس المال:** تفرض هذه الضريبة بسعر أعلى بحيث تؤدي إلى تحقيق نوع من الإيراد المالي الغزير يمكن الدولة من تغطية الظروف الاستثنائية. وعرفت هذه الضريبة في كثير من دول أوروبا بعد الحرب العالمية الأولى والثانية واستخدمت إيراداتها لتسديد الدين العام بشكل رئيسي، وتؤدي هذه الضريبة إلى حصر شامل للثروات وتؤدي إلى تفتيت رأس المال وتدفع أصحاب رأس المال إلى تهريب رؤوس أموالهم إلى خارج الدولة؛

3. **الضرائب على التركات:** هي الضرائب التي تفرض على مجموع ما يملكه الفرد في لحظة زمنية معينة هي الوفاة، وتتخذ هذه الضرائب أنواعاً مختلفة فهي إما تفرض على مجموع التركة أو على نصيب كل وارث أو على مجموع التركة ثم على نصيب كل وارث.

الفرع الثالث: الاستهلاك (السلع والخدمات)

ينتج عن واقعة الاستهلاك ما يعرف بالضرائب على الاستهلاك، والتي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك، تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلعة الاستهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع، أي في صورة نوعية على الاستهلاك، كالرسم الداخلي عليه، وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك، كالرسم على القيمة المضافة¹.

أولاً. أنواع السلع الاستهلاكية:

توجد ثلاث أنواع من السلع الاستهلاكية الخاضعة للضريبة وهي:²

¹ حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2014، ص45.

² خليل أحمد الكايد، مرجع سبق ذكره، ص154.

1. السلع الضرورية: هي سلع لا يستغني عنها أحد، سواء كان فقيراً أو غني حيث أن هذه السلع الضرورية تعتبر مطلوبة باستمرار من كافة الأفراد في المجتمع، مثلاً سلعة الخبز، الأدوية، الملح، السكر؛

2. السلع الشائعة الاستعمال: وهي التي تستهلك من قبل كافة أفراد المجتمع، كالسجائر، الشاي، البن. مثل هذه الضريبة تحقق مورد مالي جيد للدولة. والطلب على هذه السلع يتسم بالمرونة أي أن الأفراد يستطيعون أن يخفضوا من نسبة استهلاكهم من هذه السلع كلما ارتفع ثمنها دون أن يلحق بهم ضرر من ذلك؛

3. السلع الكمالية: وهي مقصورة على الطبقة الغنية، وتؤثر على الطبقة الفقيرة، وإن الطلب على هذه السلعة يتسم بالمرونة الكاملة، وتلجأ الدولة على ربط ضرائب الاستهلاك والسلع التي تختارها إلى وسائل متعددة.

ثانياً. أنواع الضرائب على الاستهلاك:

تفرض هذه الضرائب عند استعمال الدخل وانتقال الثروة وتكون على عدة أنواع منها:¹

1. ضرائب الإنتاج: تفرض على السلع المنتجة محلياً وقد تفرض مرة واحدة في بداية الإنتاج أو نهايته أو تفرض بشكل متدرج أي عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج مثلاً تفرض في مرحلة إنتاج المواد الأولية وفي مرحلة التصنيع وعند انتقالها إلى تاجر الجملة وعند انتقالها إلى تاجر المفرد وهكذا، وقد تفرض هذه الضريبة على القيمة المضافة للسلعة فقط والتي تمثل الزيادة في قيمة الإنتاج عند نهاية كل مرحلة عما هي عليه في بدايتها، ويتم ذلك من خلال دفع كل منتج ضريبة على مبيعاته مطروحاً منه الضريبة على مشترياته، وقد تفرض هذه الضرائب على جميع السلع والخدمات أو على بعضها، وتستخدم الضرائب النوعية في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية إضافة إلى الأهداف المالية؛

2. الضرائب الجمركية: تفرض على السلع المستوردة وعند عبورها الحدود الإقليمية، وقد تفرض على القيمة الكلية للبضاعة المستوردة كأن تكون 10% أو تفرض على شكل مبلغ معين من كل وحدة من وحدات السلعة، تستخدم الضرائب الجمركية لتحقيق أهداف اقتصادية مثل تشجيع الإنتاج الوطني من خلال فرض ضرائب عالية على السلع المستوردة لكي تقل المنافسة بين المنتجين أو لتقليل استيراد

¹ سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة ناشرون وموزعون، ط1، الأردن، 2011، ص ص158-159.

واستهلاك بعض السلع، إضافة إلى ما تحققه للدولة من إيرادات مالية، وأهمية هذه الضرائب تختلف حسب سياسة الدولة ودرجة تطورها الاقتصادي.

ثالثاً. مزايا الضرائب على الاستهلاك:

عادة تلجأ الدول لتطبيق الضرائب على الاستهلاك للأسباب التالية¹:

1. تحسين كفاءة الاقتصاد وتوسيع الاقتصاد الرسمي؛
2. توسيع القاعدة الضريبية والأنظمة الخاضعة للضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، بدلاً من فرض ضريبة واحدة في النهاية؛
3. زيادة الإيرادات لاحتواء العجز المرتفع والمتزايد في الموازنات العامة للدولة؛
4. زيادة الإيرادات من خلال توسعة الوعاء الضريبي بزيادة قاعدة الممولين وزيادة عدد السلع والخدمات التي يفرض عليها الضريبة فهي تفرض على جميع السلع والخدمات مع وجود بعض الاستثناءات؛
5. خفض الاستهلاك الذي يؤثر في حجم المدفوعات بالعملة الأجنبية بسبب الاستيراد.

المطلب الثالث: مفهوم تآكل القاعدة الضريبية وآثاره

ينطوي مفهوم "تآكل القاعدة" للغايات الضريبية على استخدام التدابير المالية والتخطيط الضريبي لتقليل حجم أرباح الشركة الخاضعة للضريبة في بلد ما، يتم تحقيق ذلك في كثير من الأحيان عن طريق هيكلة الدخل للحصول على معاملة ضريبية أكثر ملاءمة أو عن طريق إيجاد طرق لشطب نفقات النشاط الاقتصادي مقابل الدخل الخاضع للضريبة، هذا له تأثير الحد من فاتورة ضريبة بالشركة دون ما كان متوقعاً لدفعه.²

كما أن الممارسات التي تؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية لها آثار سلبية كبيرة على مختلف الدول من بينها³:

¹ عصام عابدين وأحمد الكشواني، ضريبة القيمة المضافة في دولة الامارات العربية المتحدة، ط1، دار محمود للنشر والتوزيع، 2022، ص18.

² جواد نيهان سلام، تآكل القاعدة وتحويل الأرباح، موسوعة القوانين وأحكام المحاكم الفلسطينية، متاح على الرابط:

<https://maqam.najah.edu/blog/articles/7>، تاريخ الاطلاع: 2025/02/12، 22:04.

³ مي الصيرفي ومحمد سيد، أثر تنفيذ الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المعاهدة الضريبية بشأن تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، مجلة البحوث الفقهية والقانونية، عدد47، مصر، أكتوبر 2024، ص ص 78-79.

1. انخفاض الإيرادات الضريبية: تمكن استراتيجيات تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح الشركات متعددة الجنسيات من تحويل أرباحها إلى ولايات قضائية ومناطق منخفضة الضرائب، ما يؤدي إلى خسائر كبيرة في إيرادات الدول ذات الضرائب المرتفعة، وقد ينعكس ذلك سلباً على تمويل الخدمات العامة والبنية التحتية والبرامج الاجتماعية؛
2. اتساع الفجوة في العدالة الاجتماعية: ففي الغالب تتحمل البلدان ذات الدخل المنخفض والمتوسط أكبر الأضرار، نظراً لكونها تعتمد بدرجة كبيرة على الضرائب المفروضة على الشركات، مما يفاقم من مستويات التفاوت الاجتماعي ويحد من الموارد الموجهة للخدمات الأساسية؛
3. تشويه المنافسة: تؤدي ممارسات المرتبطة بتآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح إلى خلق بيئة تنافسية غير عادلة، إذ تجد الشركات المحلية أو الصغيرة التي لا تستطيع ممارسة تخطيط ضريبي عدواني نفسها تدفع معدلات ضريبية فعلية أعلى، مما يؤدي إلى اختلالات في السوق؛
4. تعقيد البيئة التنظيمية: تستجيب الدول لممارسات تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح بوضع قواعد وتشريعات ضريبية معقدة، مما يزيد من أعباء الامتثال الضريبي على المؤسسات ويزيد من درجة تعقيد المشهد الجبائي عموماً؛
5. فقدان الثقة في النظام الضريبي: تؤدي انتشار الممارسات المرتبطة بتآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح إلى تقويض ثقة المواطنين في العدالة الضريبية، مما يثير مطالب بإصلاحات شاملة، وقد يعرض المؤسسات المتورطة لمخاطر السمعة؛
6. إعادة تخصيص الموارد: تضطر الحكومات إلى تخصيص موارد إضافية لتعزيز قدرات الإدارة الضريبية ومكافحة ممارسات تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح، هذا الأمر من شأنه أن يحرم قطاعات أخرى من الحصول على تمويل حيوي؛
7. التوترات الدولية: تتنافس بعض الدول لجذب الاستثمارات الأجنبية من خلال خفض الضرائب بشكل مفرط، هذا الأمر من شأنه أن يخلق ما يُعرف بالحروب الضريبية، وذلك قد يؤدي إلى مزيد من تآكل القاعدة الضريبية ويحتمل أن يتسبب في نشوء نزاعات تجارية؛
8. التحديات التشريعية: غالباً ما تجد الدول صعوبة في تنسيق سياساتها الضريبية على الصعيد الدولي لمجابهة ممارسات تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح بفعالية، مما يؤدي إلى وجود ثغرات تنظيمية وصعوبات في التنفيذ.

المبحث الثالث: العلاقة بين الجنات الضريبية وتآكل القاعدة الضريبية

العلاقة بين الجنات الضريبية وتآكل القاعدة الضريبية علاقة وثيقة، حيث أن الجنات الضريبية وبسبب إتاحة التهرب الضريبية للأفراد والشركات فأنها تضر بالقاعدة الضريبية لمختلف الدول وخاصة النامية ومنها، ولتوضيح هذه العلاقة أكثر سنطرق إلى الأساليب المختلفة للتهرب الضريبي عبر الجنات الضريبية والذي يؤثر سلبا على تآكل القاعدة الضريبية.

المطلب الأول: الأساليب المالية والمحاسبية

توجد العديد من الأساليب المالية والمحاسبية التي تتيحها الجنات الضريبية للمتهربين من دفع الضرائب، ومن بين الأساليب الشائعة نجد التسعير التحويلي، الفواتير وصناديق الاستثمار الوهمية.

الفرع الأول: التسعير التحويلي

يشكل التسعير التحويلي (Transfer Pricing) أسلوبا ممنهجا تتبعه الشركات متعددة الجنسيات لإعادة توزيع أرباحها من الدول ذات الضرائب المرتفعة اتجاه تلك التي تتسم بمرونة ضريبية أو بالإعفاء الضريبي أي الجنات الضريبية، وذلك عن طريق ضبط أسعار المعاملات التجارية بين فروعها العالمية. ففي هذه الآلية، يبيع فرع الشركة في بلد تطبق فيه معدلات ضريبية مرتفعة سلعا أو خدمات إلى فرع آخر في جنة ضريبية بأسعار منخفضة بصورة غير واقعية، فتتراجع الأرباح المعلنة في الدولة الأولى وتكبر في الثانية، مما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.

على سبيل المثال، تقوم شركة تقنية فرعها في ألمانيا بتقديم برمجيات إلى فرعها في أيرلندا بسعر يقل عن تكاليف الإنتاج، ثم يعاد طرحها بالسوق الأوروبية بالسعر السائد، فتتحوّل الأرباح إلى أيرلندا التي تطبق ضريبة بنسبة 12.5% مقارنة بنسبة 30% في ألمانيا.¹ نظريا ينظم هذا الإجراء بموجب مبدأ المقارنة بالسوق المفتوحة (Arm's Length Principle)، الذي يفرض استخدام أسعار تراعي ظروف معاملات مستقلة، إلا أن التعقيدات التشريعية الدولية تتيح للشركات استغلال ثغراتها.

ومن الأساليب البارزة في هذا السياق ما يُسمّى بإيرلندي مزدوج (Double Irish)، حيث تسجل شركتان في أيرلندا إحداها تدار من جنة ضريبية مثل برمودا، للنقل الكامل للأرباح دون الخضوع

¹ Zucman, G. *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. University of Chicago Press, 2015, p72.

للضريبة.¹ كما تستخدم فروع وهمية في هولندا أو لوكسمبورغ في إطار الشطيرة الهولندية (Dutch Sandwich)، لتكون وسيطا في توريد الأرباح إلى الملاذ الضريبي دون تحمل أي التزام ضريبي فعلي.² تشكل هذه الممارسات تهديدا حقيقيا للنظام الضريبي العالمي، إذ تقدر الخسائر التي تنتج عنها سنويا بين 100 و 240 مليار دولار وفقا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية،³ بينما تشير شبكة العدالة الضريبية (Tax Justice Network) إلى خسائر تصل إلى 427 مليار دولار للدول النامية سنوياً بسبب هذه الأساليب.

أشارت عدة تقارير إلى أن شركة آبل قامت بتحويل أرباح بقيمة نحو 214 مليار دولار إلى فروعها في أيرلندا وجزر الكاريبي خلال الفترة من 2009 إلى 2016، مستفيدة من الفارق الضريبي بين الولايات المتحدة (35%) وأيرلندا،⁴ كما أن شركة (Google) قد اعتمدت هيكلًا ضريبيا معقدا لتحويل إيرادات الإعلانات إلى برمودا عبر هولندا، حيث لا تفرض ضرائب على أرباح الشركات الأجنبية،⁵ وهذا يبين لنا كيف تستغل الشركات تسلسلا معقدا من الفروع الوهمية وضعف الأطر القانونية الدولية وغياب الشفافية في الإفصاح عن التدفقات المالية.

الفرع الثاني: الفواتير الوهمية

تعد الفواتير الوهمية إحدى الوسائل الدقيقة التي توظفها الشركات متعددة الجنسيات والمؤسسات الكبرى لنقل أرباحها إلى الجنات الضريبية، من خلال إعداد سجلات مالية مزورة تبين معاملات افتراضية بين فروعها. وتتمثل آلية العمل في إصدار فواتير لبيع سلع أو تقديم خدمات وهمية، أو تضخيم أسعار معاملات حقيقية بين منشأة في دولة تخضع لمعدلات ضريبية مرتفعة وفرع آخر في جنة ضريبية، فيتضاءل الربح المعلن في الأولى ويتضخم في الثانية. فعلى سبيل المثال، قد تباع شركة فرنسية منتجاً إلى فرعها في سويسرا بسعرٍ دون تكلفة الإنتاج، ليعاد طرحه في السوق الأوروبي بالسعر التجاري، فتنتقل الأرباح إلى سويسرا منخفضة الضريبة.⁶

¹ Drucker, J, *Google's \$2.4 Billion Offshore Shell Game*, Bloomberg Businessweek, 2010, p34.

² OECD, BEPS Action 13: *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting*, 2015, p89.

³ I pid, p15.

⁴ ICIJ, *Paradise Papers: Secrets of the Global Elite*, 2017, p 7.

⁵ Dharmapala, D, *What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting?*, National Bureau of Economic Research, 2014, p112.

⁶ Zucman, G, *op. cit*, p102.

يزداد الأمر تعقيدا حين تستعين هذه الشركات بكيانات وهمية مسجلة في دول مثل بنما أو جزر كايمان، فتصدّر هذه الكيانات فواتير لخدمات استشارية أو إدارية لم تقدم فعليا، مما يمنح العملية غطاء قانونيا ظاهريا، وتكشف تقديرات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن نحو 55% من محاولات التهرب الضريبي الدولي تعتمد على دمج آليات التسعير التحويلي مع الفواتير الوهمية،¹ وفي مثال صارخ، أظهرت أوراق بنما شبكة شركات وهمية أصدرت فواتير بقيمة 4.3 مليار دولار بين 2008 و2014 لشركات في البرازيل والهند، دون وجود أي نشاط فعلي.²

تساهم هذه الممارسات في خلق ثغرات في القوائم المالية، إذ تسجل النفقات الوهمية في الدول عالية الضرائب كنفقات قابلة للخصم، بينما تحتسب الإيرادات في الجنات الضريبية المعفاة، وتشير تقارير شبكة العدالة الضريبية لسنة 2023 إلى أن الفواتير الوهمية وحدها تسبب خسائر ضريبية سنوية تقدر بنحو 180 مليار دولار، مع تركز 70% من هذه الخسائر في الدول النامية ذات الرقابة الضعيفة.

الفرع الثالث: صناديق الاستثمار الوهمية

تعد الصناديق الاستثمارية الوهمية وسيلة متقدمة لتغطية مسارات الأموال وتحويل الأرباح إلى الجنات الضريبية، حيث ينشئها الأفراد أو الشركات في دول ذات نظم ضريبية متهاونة (كجزر كايمان أو بنما) دون أن تمارس أي نشاط اقتصادي فعلي، ويتم العملية عبر تحويل أموال من دولة ترتفع فيها الضرائب إلى هذا الصندوق الوهمي، ثم تسجل تلك الأموال على أنها استثمارات شرعية في أصول مالية (كالأسهم أو السندات)، بينما هي في الحقيقة مجرد وسيلة للتحايل على القوانين.

فعلى سبيل المثال، قد تنقل شركة بأمريكا الشمالية مبالغ إلى صندوق وهمي في جزر الكاريبي، ثم تستخدم هذه المبالغ في إدراج معاملات وهمية مع فروعها الأخرى، مما يقلل من الأرباح الخاضعة للضريبة في الدولة الأصلية،³ وتشير تقديرات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن 30% من حالات التهرب الضريبي الدولي تتضمن صناديق استثمارية غير فعالة أو وهمية، ما يسبب خسائر ضريبية تقدر بنحو 120 مليار دولار سنويا.⁴

¹ OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, Interim Report, 2018, p33.

² ICIJ, *The Panama Papers: Exposing the Rogue Offshore Finance Industry*, 2016, p09.

³ Zucman, G, *op. cit.*, p89.

⁴ OECD. *Tax Avoidance in the Global Economy: The Role of Tax Havens*, 2020, p47.

وفي مثال بارز كشفت أوراق الجنة (Paradise Papers) عن شبكة صناديق وهمية مسجلة في برمودا نقلت أكثر من 15 مليار دولار بين 2000 و2015، باسم استثمارات في عقارات أو تجهيزات لم توجد أصلاً،¹ وتعتمد هذه الصناديق على السرية المصرفية وغياب شفافية ملكية الأصول، إذ تسجل بأسماء وكلاء مزيفين أو شركات واجهة، مما يصعب على الهيئات الضريبية تتبع التدفقات، هذا ويشير تقرير شبكة العدالة الضريبية لسنة 2023، تستخدم الشركات متعددة الجنسيات ما يسمى بالافتراض الوهمي عبر هذه الصناديق لخلق مصروفات زائفة تقلل من الأرباح المحلية، فتهرب نحو 40% من أرباحها العالمية بهذه الطريقة.

المطلب الثاني: استغلال الهياكل القانونية والسرية المصرفية

من بين الأساليب الشائعة والتي تدخل ضمن هذا التصنيف نجد هياكل شركاتية معقدة، فروع وهمية أو شركات قابضة، والسرية المصرفية.

الفرع الأول: الهياكل الشركاتية المعقدة

تعتبر الهياكل الشركاتية المعقدة إحدى أكثر الآليات تطوراً التي توظفها الشركات متعددة الجنسيات للتهرب الضريبي، عبر بناء شبكات مترابطة من الفروع الوهمية والشركات التابعة الموزعة على عدة دول، بهدف تشويش السلطات الضريبية وإخفاء مسار التدفقات المالية الحقيقية، تقوم الفكرة على تسجيل كل وحدة من وحدات الشركة في إطار قانوني منفصل في بلد مختلف، بحيث توزع العمليات التجارية بين هذه الكيانات بشكل اصطناعي، فيما تتركز الأرباح في تلك التي تتبنى أنظمة ضريبية منخفضة أو معفاة، ولعل أشهر تجل لهذه الاستراتيجية تلك المعروفة بإيرلندي مزدوج مع شطيرة هولندية، والذي لجأت إليه شركات كبرى مثل قوقل وأبل، حيث تحول الأرباح أولاً من الدولة ذات الضريبة المرتفعة إلى إيرلندا حيث ضريبة الشركات تقدر بـ 12.5%، ثم تنقل إلى هولندا باعتبارها دولة وسيطة وتسفيد من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، قبل أن تحول أخيراً إلى جزر برمودا ذات الضريبة الصفرية.²

¹ ICIJ, *op. cit*, p22.

² Zucman, G, *op. cit*, p 88.

وتشير تقديرات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن نحو 40% من الشركات متعددة الجنسيات تعتمد على مثل هذه الهياكل، مما يؤدي إلى خسائر ضريبية سنوية تقدر بحوالي 200 مليار دولار.¹ وتعتمد فعالية هذا الأسلوب على ثلاثة أعمدة رئيسية:

1. الفروع الوهمية: في دول وسيطة لا تقوم بأي نشاط سوى تحويل الأموال؛
2. استغلال الثغرات: في معاهدات منع الازدواج الضريبي بين الدول؛
3. الشركات القابضة: المسجلة في جنات ضريبية لامتلاك حقوق الملكية الفكرية، التي تولد بدورها إتادات كبيرة؛

هذا وقد كشفت أوراق الجنة عن حالات لشركات أنشئت فيها أكثر من عشرون فرعاً وهمياً في عشر دول مختلفة بهدف تشتيت التدفقات المالية وإخفاء الأرباح الحقيقية،² وتزداد خطورة هذه الممارسات عندما تدمج مع أدوات أخرى، مثل الفواتير الوهمية أو صناديق الاستثمار الوهمية، ما يخلق درجات من التعقيد يصعب على السلطات الضريبية تعقبها، ووفقاً لتقرير شبكة العدالة الضريبية لسنة 2023، تعتمد نحو 60% من الثروات المخفية في الجنات الضريبية على مثل هذه الهياكل المعقدة.

الفرع الثاني: الفروع الوهمية أو الشركات القابضة

تعتبر الفروع الوهمية والشركات القابضة من بين الأدوات الأساسية التي تلجأ إليها الشركات متعددة الجنسيات وبعض الأفراد لتحويل الأرباح إلى الجنات الضريبية، وذلك من خلال إنشاء كيانات قانونية مسجلة في دول تتمتع بأنظمة ضريبية منخفضة أو معفاة كلياً، دون أن يكون لتلك الكيانات أي نشاط اقتصادي فعلي، وتنفذ هذه الآلية عبر تسجيل فرع أو شركة قابضة في دول مثل جزر كايمان أو بنما، حيث تحول الأرباح من الدول ذات الضرائب المرتفعة إلى تلك الكيانات تحت مسميات مثل رسوم الإدارة أو الخدمات الاستشارية، رغم أن هذه المعاملات في الغالب إما وهمية أو مبالغ فيها بشكل كبير.

وكتوضيح لآلية عمل هذه الطريقة، قد تقوم شركة تعمل في مجال التكنولوجيا بإنشاء فرع لها في سنغافورة التي تقدر فيها الضريبة على أرباح الشركات 17%، وترغم أن هذا الفرع يقدم خدمات بحثية للشركة الأم في ألمانيا والتي تصل الضريبة فيها إلى 30%، مما يتيح لها تحويل جزء من أرباحها

¹ OECD, Corporate Tax Statistics: Third Edition, 2021, p88.

² ICIJ, op. cit, p41.

الألمانية إلى سنغافورة بتكلفة ضريبية أدنى،¹ وقد أشارت تقارير صادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن 60% من التحويلات المالية بين الشركات التابعة على المستوى الدولي تتم عبر فروع وهمية، ما يؤدي إلى خسائر ضريبية تقدر بنحو 200 مليار دولار سنوياً.² كما وقد كشفت أوراق بنما عن شبكة تضم 214,000 شركة وهمية مسجلة في بنما، استخدمت من قبل شركات كبرى مثل نايكي وبيبيسي لتحويل أرباح بمليارات الدولارات للتهرب من دفع الضرائب،³ وتعتمد هذه الاستراتيجيات على قوانين السرية التي تمكن من إخفاء الهوية الحقيقية للملاك، حيث تُسجل الشركات القابضة بأسماء وكلاء محليين أو مؤسسات صورية، مما يصعب على الحكومات تتبع حركة الأموال.

ووفقاً لدراسة زوكمان يتم تخزين حوالي 8% من الثروة العالمية حالياً عبر شركات قابضة وفروع وهمية في الجنات الضريبية، حيث يتركز 70% من هذه الثروات في دول مثل سويسرا ولوكسمبورغ،⁴ وتزداد المشكلة تعقيداً باستخدام ما يعرف بالهياكل الهجينة التي تدمج بين الفروع الوهمية والشركات القابضة، لتوليد مستويات متعددة من الغموض القانوني، كما في نموذج الإيرلندية المزدوجة مع الشطيرة الهولندية، الذي مكن شركات مثل قوقل من نقل أرباحها بين ثلاث دول دون دفع ضرائب تذكر.⁵

الفرع الثالث: السرية المصرفية

السرية المصرفية من بين الدعائم الجوهرية التي تركز عليها الجنات الضريبية في استقطاب رؤوس الأموال العالمية، إذ تعتمد هذه الدول على أطر تشريعية مشددة تحظر الإفصاح عن هوية أصحاب الحسابات أو تفاصيل معاملاتهم المالية للجهات الأجنبية، وتتمثل هذه الآلية في قيام أفراد أو شركات بفتح حسابات مصرفية في دول مثل سويسرا، لوكسمبورغ، أو جزر البهاما، حيث تلتزم المؤسسات المالية في هذه البلدان بعدم مشاركة معلومات العملاء مع الحكومات الأخرى، حتى في حالات الاشتباه في التهرب الضريبي.

لتوضيح هذه الآلية، قد يقوم أحد الأفراد المقيمين في دولة ما خارج سويسرا بإيداع أموال غير مصرح بها في أحد البنوك السويسرية، مستفيداً من قانون السرية السويسري، لا سيما المادة 47 من قانون البنوك، التي تجرم إفشاء أي معلومات عن العملاء، باستثناء الجرائم الجنائية الجسيمة وتصبح

¹ Dharmapala, D, *op. cit*, p 68.

² OECD, *Corporate Tax Statistics: Second Edition*, 2021, p29.

³ ICIJ, *The Panama Papers: Exposing the Rogue Offshore Finance Industry*, 2016, p14.

⁴ Zucman, G, *op. cit*, p 117.

⁵ Drucker, *op. cit*, p 41.

المشكلة أكثر تعقيدا عندما تدمج هذه السرية مع أدوات أخرى مثل الشركات الوهمية أو الصناديق الاستثمارية، إذ تفتح الحسابات المصرفية باسم كيانات قانونية صورية تخفي هوية المالكين الفعليين.¹

ويظهر تقرير شبكة العدالة الضريبية لسنة 2023 أن ما يقدر بنحو 32% من الثروات العالمية المهربة يتم الاحتفاظ بها ضمن حسابات سرية في الجنات الضريبية، مما يكلف الحكومات ما يقارب 189 مليار دولار سنويا من العائدات الضريبية المفقودة، كما وتظهر وثائق بنما عن حالات موثقة مثل تأسيس شركة وهمية في بنما مرتبطة بحساب بنكي في سويسرا، استخدم لإخفاء نحو 4.6 مليار دولار من أرباح غير معلنة تعود لشركات روسية خلال الفترة ما بين 2005 و2015.²

وللإشارة فإن هذه الممارسات لا تقتصر على الأفراد فقط، بل تستغلها أيضا الشركات متعددة الجنسيات لتحويل أرباحها إلى فروع وهمية داخل الجنات الضريبية، حيث تسجل تلك الأرباح على شكل قروض أو استثمارات دون الإفصاح عن مصدرها الحقيقي، حيث تشير تقديرات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن نحو 55% من التدفقات المالية غير المشروعة تستفيد من أنظمة السرية المصرفية، مع وجود ما يقدر بـ 10 تريليون دولار من الأصول المالية المخبأة في هذه الدول.³

وعلى الرغم من وجود العديد من المبادرات الدولية مثل نظام الإبلاغ المشترك، لا تزال بعض الدول كبنما وجزر كايمان ترفض الانخراط الكامل في تبادل المعلومات الضريبية بشكل تلقائي، ما يحول دون قدرة المجتمع الدولي على تتبع الأصول المخفية وتعزيز الشفافية.

المطلب الثالث: استغلال الثغرات والأنظمة الضريبية

تعتبر اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، تجزئة الشركات والإعفاءات الضريبية من بين الآليات التي يستغلها الأفراد والشركات للتهرب من دفع الضرائب عبر الجنات الضريبية.

الفرع الأول: اتفاقية منع الازدواج الضريبي

اتفاقيات منع الازدواج الضريبي (Double Taxation Treaties) هي عبارة عن أطر قانونية صممت لمنع فرض الضرائب المزدوجة على نفس الدخل عبر توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول

¹ Zucman, G, *op. cit*, p 63.

² ICIJ, *op. cit*, p 17.

³ OECD, *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, 2020, p38.

المتعاقد، غير أن بعض الشركات متعددة الجنسيات والجنات الضريبية تستغل الثغرات الموجودة في هذه الاتفاقيات لنقل أرباحها إلى دول منخفضة أو معفاة من الضرائب، وتقوم هذه الاستراتيجية على الاستفادة من بنود تسمح بالإعفاء الجزئي أو الكلي لأنواع معينة من الدخل كالفوائد أو الإتاوات أو أرباح الشركات مما يتيح توجيه التدفقات المالية عبر دول وسيطة موقعة على الاتفاقيات مع كل من الدول ذات المعدلات المرتفعة والجنات الضريبية.

ففيما يعرف بالآلية المعروفة باسم الإيرلندية المزدوجة مع الشطيرة الهولندي يتم نقل الأرباح أولاً من دولة ذات معدل ضريبي مرتفع إلى إيرلندا حيث أن ضريبة الشركات فيها تقدر بـ 12.5%، ثم تحول إلى هولندا بموجب اتفاقية منع الازدواج بينهما، وأخيراً تنقل إلى جزر برمودا حيث أن معدل الضريبة فيها معدوم (0%)، مستفيدة من الإعفاءات الخاصة بالإتاوات المنصوص عليها في هذه الاتفاقيات.¹ وأشارت بيانات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن نحو 35% من التحويلات المالية الدولية بين الشركات التابعة تستغل أحكام هذه المعاهدات، مما يسفر عن خسائر ضريبية سنوية تقدر بحوالي 100 مليار دولار.² ومن الحالات الواقعية اللافتة، استخدام شركة ستاربكس لاتفاقية بين سويسرا والمملكة المتحدة لنقل أرباحها عبر فرع في سويسرا (الضريبة 5%)، فتجنبت دفع 33 مليون جنيه إسترليني في المملكة المتحدة خلال الفترة من 2009 إلى 2014.³

ويشير تقرير شبكة العدالة الضريبية لسنة 2020 إلى أن، بعض الدول تلجأ لإبرام إتفاقيات مريبة مع جنات ضريبية تمنح امتيازات غير مبررة، كما في حالة اتفاقية موريشيوس مع الهند والتي سمحت للمستثمرين الأجانب بتفادي ضرائب الأرباح الرأسمالية عبر التحويل عبر موريشيوس (ضريبة 0%)، فأدت إلى خسارة الهند نحو 2.8 مليار دولار سنوياً قبل إلغاء الاتفاقية عام 2016، كما ويعتمد الخاضعون للضريبة كذلك على قواعد الإقامة الضريبية التي تمكنهم من تحديد مركزهم القانوني في الدولة الأقل ضرائب رغم تركيز نشاطهم الفعلي في مكان آخر، ويشير ذات التقرير إلى أن ما يقدر بنحو 25% من هذه الاتفاقيات هي عبارة عن اتفاقيات مفترسة تقلص قدرة الدول النامية على تحصيل عوائدها الضريبية.

¹ Dharmapala, D, *op. cit*, p 112.

² OECD, *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, 2021, p45.

³ UK Parliament, *Tax Avoidance and Starbucks*, 2016, p 08.

الفرع الثاني: تجزئة الشركات

تجزئة الشركات (Corporate Fragmentation) عبارة استراتيجية ضريبية تقوم على تفكيك الكيان القانوني للشركة إلى وحدات فرعية مسجلة في دول متعددة، بهدف توزيع الأرباح اصطناعياً نحو الجنات الضريبية، وتتطوي هذه الآلية على تأسيس شبكة من الشركات التابعة، يكلف كل فرع منها بمهمة محددة كالإدارة أو البحث والتطوير أو إدارة الملكية الفكرية، حيث تسجل الأرباح لدى الوحدات الموجودة في الجنات الضريبية، في حين تتحمل الفروع في الدول ذات الضرائب المرتفعة الخسائر أو التكاليف.

لفهم طريقة عمل هذه الآلية، قد تنشئ شركة تقنية في دولة أمريكا فرعاً لها في أيرلندا ليمتلك براءات الاختراع، وفرعاً آخر في سنغافورة للإشراف على المبيعات في آسيا، مما يتيح لها تحويل أرباح المبيعات العالمية إلى أيرلندا حيث تقدر الضريبة فيها بـ 12.5% وسنغافورة والتي تقدر الضريبة بها بـ 17% بدلاً من الولايات المتحدة والتي تكون معدلات الضرائب فيها مرتفعة وتقدر بـ 21%، ويتم ذلك عبر فواتير تحويلية لقاء استخدام الملكية الفكرية أو خدمات إدارية¹، ووفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فإن ما يقدر بـ 40% من أرباح الشركات متعددة الجنسيات تنقل بهذه الطريقة، ما يؤدي إلى خسارة الحكومات حوالي 245 مليار دولار سنوياً من الإيرادات الضريبية.² ومن بين الشركات التي استخدمت هذه الآلية نجد مايكروسوفت حيث استخدمت هيكلًا تجزئياً لنقل 39.8 مليار دولار من الأرباح إلى فرعها في بورتوريكو بين 2011 و 2015، مستفيدة من الإعفاءات الممنوحة للشركات الصناعية هناك.³

وهذا النوع من الممارسات ترتكز على قواعد التسعير التحويلي لتوفير غطاء قانوني ظاهري لتحويل الأرباح، عبر تضخيم تكاليف الإنتاج المسجلة في الدول التي تفرض ضرائب مرتفعة الضرائب خفض أسعار بيع السلع بين الفروع، ويشير زوكمان في كتابه إلى أن ما نسبته 55% من أرباح الشركات الأمريكية يسجل في الخارج في خمس جنات ضريبية فقط (برمودا، هولندا، لوكسمبورغ، أيرلندا، سويسرا)، رغم شح النشاط الاقتصادي الفعلي فيها.⁴ وتزداد التعقيدات باستخدام الشركات الوهمية ذات الأغراض الخاصة، التي تنشأ لغرض وحيد هو تحويل الأرباح بلا أصول ملموسة أو موظفين، فقد كشفت أوراق

¹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation, Report on Pillar One Blueprint, 2020, p62.

² OECD, Corporate Tax Statistics: Third Edition, 2021, p 74.

³ U.S. Senate, Subcommittee Investigation into Microsoft's Tax Practices, 2020, p12.

⁴ Zucman, G, op. cit, p 89.

بنما لسنة 2016 عن شركة استخراج موارد طبيعية جرّأت نفسها إلى 12 فرعا في دول مثل جزر فيرجن البريطانية وقبرص، ما مكنها من خفض الضرائب على أرباحها بنسبة 98%.¹

الفرع الثالث: الإعفاءات الضريبية

الإعفاءات الضريبية عبارة عن إطار ذا طبيعة قانونية يهدف في الأساس إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية أو دعم قطاعات اقتصادية معينة، إلا أنه يتم استغلالها من قبل الشركات متعددة الجنسيات والأفراد لنقل الأرباح إلى دول تمنح إعفاءات كاملة أو جزئية على دخل محدد مثل أرباح الشركات، الفوائد أو الإتاوات، وتقوم هذه الآلية على منح الجنات الضريبية للشركات التي لا تمارس نشاطا فعليا على أراضيها إعفاءات ضريبية مقابل تسجيلها قانونيا فيها، بينما تستخدم هذه الكيانات كواجهات لجمع الأرباح المحولة من دول أخرى.

حيث تمنح أيرلندا إعفاءات على الإتاوات المتأتية من الملكية الفكرية إذا كانت الشركة المالكة مسجلة لديها، الأمر الذي مكن شركات مثل آبل من نقل حقوق براءات الاختراع إلى فرع أيرلندي ودفع إتاوات وهمية إليه، فخفضت بذلك معدل ضريبيتها على الأرباح العالمية من 35% في الولايات المتحدة إلى 0% في أيرلندا،² وفي ذات السياق تشير بيانات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن ما يقدر بنحو 50% من الإعفاءات الضريبية الممنوحة في الجنات تستغل لتحويل أرباح غير مشروعة، مما يسفر عن خسائر ضريبية سنوية تقدر بنحو 150 مليار دولار.³ وفي سياق مشابه أيضا فقد كشفت أوراق باراداييس عن لجوء شركات طاقة كبرى إلى الإعفاءات الضريبية في جزر برمودا لخفض معدلات ضرائبها الفعلية إلى 1%، رغم تحقيقها أرباحا بمليارات الدولارات.⁴

كما وترتكز هذه الممارسات على قواعد الإعفاء الإقليمي التي تعتمد على بعض الدول مثل سنغافورة، والتي تعفي الدخل الأجنبي المكتسب خارج أراضيها من الضرائب، فاستجلبت بذلك مقرات إقليمية لشركات عالمية بغرض تحويل أرباح فروعها الدولية، وقد بينت شبكة العدالة الضريبية في تقريرها الصادر سنة 2023 أن 60% من الإعفاءات الضريبية في الجنات تمنح لشركات وهمية توظف عددا قليلا من العمال المحليين دون وجود لأي نشاط اقتصادي حقيقي، هذا وما يزيد الأمر تعقيدا دمج

¹ ICIJ, *op. cit.*, p 21.

² Zucman, G, *op. cit.*, p 104.

³ OECD, *Global Revenue Statistics Report*, 2022, p58.

⁴ ICIJ, *Paradise Papers: Secrets of the Global Tax Avoidance Industry*, 2017, p34.

الإعفاءات مع أدوات أخرى كالشركات القابضة أو صناديق الاستثمار الوهمية، حيث تنقل الأموال عبر درجات متعددة من الكيانات القانونية لتجنب أي ضرائب، فمثلا يمكن أن نجد أن بعض الشركات تستفيد من الإعفاءات على أرباح الأسهم في هولندا بموجب نظام التناغم الضريبي لنقل الأرباح من دول ذات ضرائب مرتفعة إلى جزر كايمان دون خضوعها لأي اقتطاع ضريبي.¹

¹ Dharmapala, D, **op. cit**, p 93.

خلاصة:

الفصل الأول يوضح أن الجنات الضريبية هي أماكن توفر بيئة ضريبية مخفضة وسرية مالية عالية، مما يسهل التهرب الضريبي الدولي ويؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية للدول، مع خسائر ضخمة في الإيرادات الضريبية عالمياً. كما يبرز أهمية التعامل مع هذه الظاهرة من خلال التعاون الدولي والشفافية للحد من تأثيرها السلبي على الاقتصاد العالمي والوطني.

الفصل الثاني:

تحليل خسائر النظام الضريبي

العالمي الناتجة عن الجنات

الضريبية خلال الفترة

2023-2019

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

تمهيد:

شهد النظام الضريبي العالمي خلال السنوات الأخيرة توسعا كبيرا في ظاهرة الجنات الضريبية، التي تحولت من أدوات جذب للاستثمارات الأجنبية إلى آليات رئيسية للتهرب الضريبي الدولي، هذا التحول أدى إلى خسائر ضخمة في الإيرادات الضريبية للدول، يهدف هذا الفصل إلى تقديم دراسة تحليلية معمقة حول حجم وآثار الخسائر التي تكبدها النظام الضريبي العالمي نتيجة لظاهرة الجنات الضريبية خلال الفترة من 2019 إلى 2023، سيتم في هذا الإطار تسليط الضوء على أبرز المؤشرات والإحصاءات ذات الصلة، مع تحليل الفروقات بين الدول المتقدمة والنامية من حيث حجم الخسائر، وكذلك مناقشة الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على هذه الظاهرة. كما سيتناول الفصل جهود المنظمات الدولية والحكومات للحد من هذه الخسائر، والتحديات التي واجهت هذه الجهود في السنوات الأخيرة.

المبحث الأول: التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية

المبحث الثاني: خسائر النظام الضريبي العالمي

المبحث الثالث: الجهود الدولية في مكافحة الجنات الضريبية

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

المبحث الأول: التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية

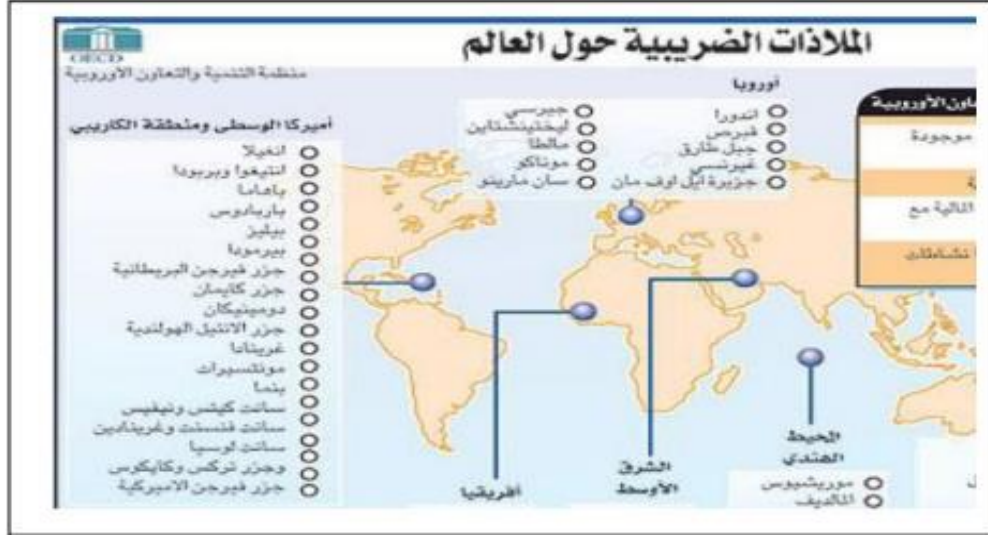
يشكل التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية أحد الجوانب المحورية لفهم طبيعة هذه الظاهرة وأبعادها الاقتصادية والسياسية، فالجنات الضريبية لا تتركز في منطقة محددة من العالم، بل تنتشر عبر قارات متعددة، سواء في الجزر الصغيرة أو في الدول المتقدمة التي توفر مناطق مالية خاصة، ويعكس هذا الانتشار الجغرافي الواسع تعدد الأهداف التي تسعى الدول لتحقيقها من خلال تبني سياسات ضريبية ميسرة، سواء لجذب الاستثمارات الأجنبية، أو لتعزيز مكانتها كمراكز مالية إقليمية أو دولية.

هناك خريطة التوزيع الجغرافي لنفوذ مناطق وجزر الجنات الضريبية، فمدراء الثروات في سويسرا يستهدفون الأثرياء الألمان والفرنسيين والإيطاليين، أي الجيران المباشرين الذين يتحدثون بلغاتها الثلاث، في حين تستهدف موناكو أموال النخب الفرنسية، والإسبان يستخدمون منطقة أندورا المحصورة بين البلدين، ويستخدم أثرياء النمسا مناطق الجنات الضريبية في المحيط الهادي مثل جزر فانواتو، بينما يفضل الأفارقة خاصة في منطقة الشمال القارة السمراء مالطا، ويستخدم بارونات المال في أمريكا بنما ومناطق جزر الكاريبي.¹

¹ إسراء كاطع فياض وآخرون ، الملائات الضريبية الآمنة التوزيع الجغرافي، والآثار الاقتصادية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 125 ، أيلول 2020 ، ص 116.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

الشكل رقم (01): خريطة الجنات الضريبية في العالم لسنة 2016



المصدر: إسراء كاطع فياض وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 116

بالنسبة لهونكونغ وسنغافورا وماكاو، فهي مناطق الأوفشور المفضلة لأباطرة المال الصينيين وذلك في حين يفضل الروس وخاصة بارونات الأموال القذرة "الأوفشور" قبرص وجبل طارق، هولندا، لوكسمبورغ فهي إحدى أفضل مناطق الجنات الضريبية في أوروبا، ولتي تنافس بقوة سويسرا ولا يلتفت إليهما الكثيرون، مثلما لا يلتفت الكثيرون إلى جزر موريشيوس القريبة من الساحل الأفريقي بالمحيط الهندي باعتبارها أفضل المناطق للهند، وبها أكثر من 40% من الاستثمارات الأجنبية التي تدخل إلى الهند.¹

الجدول رقم(01): أكبر الملاذات الضريبية في العالم لسنة 2017

الترتيب	الجنة الضريبية	أموال الأوفشور	وتيرة النمو السنوية ما بين 2017-2012	مصادر الأموال
4	سويسرا	2.3 تريليون دولار	3%	ألمانيا، فرنسا، السعودية.
2	هون كونغ	1.1 تريليون دولار	10%	الصين، تايوان، اليابان.

¹فاتح أحمي، أسباب وآليات التهرب الجبائي الدولي وطرق مكافحته، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 9، العدد 2، الجزائر، 2020، ص 76

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

3	سنغافورة	0.9 تريليون دولار	11%	الصين، اندونيسيا، ماليزيا.
4	الولايات المتحدة	0.7 تريليون دولار	5%	المكسيك، الصين، الأرجنتين.
5	جز قناة الإنجليزية وجزيرة مان	0.5 تريليون دولار	2%	المملكة المتحدة، الصين، روسيا
6	الامارات	0.5 تريليون دولار	4%	السعودية، العراق، إيران.
7	لوكسمبورغ	0.3 تريليون دولار	2%	ألمانيا، فرنسا، المملكة المتحدة.
8	المملكة المتحدة (بريطانيا)	0.3 تريليون دولار	2%	الصين، السعودية، روسيا.
9	موناكو	0.2 تريليون دولار	1%	فرنسا، إيطاليا، المملكة المتحدة.
10	البحرين	0.2 تريليون دولار	5%	السعودية، العراق، إيران.

المصدر: إسراء كاطع فياض وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 117.

بالرغم من تصنيف الدول إلى جنات ضريبية فهي تتفاوت فيما بينها داخل هذا التصنيف طبقاً لاتفاقيات تبادل المعلومات التي تعقدها هذه الدول، أو تعهدها الالتزام بتبادل المعلومات بالرغم من عدم وجود تغيرات لتنفيذها، وطبقاً لتصنيف منظمة (OECD) ويمكن التفريق بين ثلاث قوائم أو مجموعات من الجنات الضريبية: "القائمة الرمادية" وهي الدول التي التزمت "القائمة البيضاء" وهي البلدان التي تنفذ معايير الجودة المتفق عليها، وبهذا المعيار ولم تنفذ التغيرات اللازمة لتنفيذ هذه المعايير، و" القائمة السوداء " وهي الدول التي لم تنفذ هذه المعايير ولم تلتزم بها، الجدير بالذكر أنه يوجد بعض الدول المتقدمة لها بعض خصائص الجنات الضريبية.¹

التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية يشمل عدة مناطق رئيسية، منها:²

¹ هيثم محمد نصر الدين حامد، مرجع سبق ذكره، ص ص 5-6.

² وداد بوقلع، مرجع سبق ذكره، ص ص 71-72.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

- منطقة البحر الكاريبي وجزر الهند الغربية، والتي تضم دولا مثل أنغيلا وأنتيغوا وباربودا وغيرها؛
- المناطق الأوروبية، التي تعد من أبرز مناطق الجنات الضريبية في العالم؛
- المناطق البريطانية، والتي تشمل بعض الأقاليم التابعة للمملكة المتحدة التي تتمتع بوضع جنات ضريبية؛
- المناطق الأمريكية، حيث توجد بعض الدول والمناطق التي توفر مزايا ضريبية خاصة؛
- أماكن هامشية غير مصنفة تقع في مناطق مختلفة حول العالم.

المطلب الأول: منطقة الجنات الضريبية الأوروبية

تعد أوروبا من المناطق الرئيسية التي تضم عددا من الجنات الضريبية ذات التأثير الكبير على النظام الضريبي العالمي، حيث تقدم بعض الدول الأوروبية امتيازات ضريبية جذابة للأفراد والشركات بهدف جذب الاستثمارات وتنشيط الاقتصاد، رغم الجدل حول دور هذه الجنات في تسهيل التهرب الضريبي.

الجدول رقم(02): الجنات الضريبية الأوروبية

الدولة	الامتيازات الضريبية	ملاحظات إضافية
المجر وبلغاريا	معدلات ضريبة شركات منخفضة 9% في المجر و 10% في بلغاريا.	جذب للاستثمارات في أوروبا.
أيرلندا وقبرص	ضريبة شركات 12.5%، إعفاءات ضريبية واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.	جنات ضريبية فعالة داخل الاتحاد الأوروبي.
البرتغال	نظام ضريبي خاص للكفاءات العالية، ضريبة دخل شخصي 20% لمدة 10 سنوات.	إعفاءات جزئية على الدخل الأجنبي، ضرائب على المعاشات الأجنبية
مالطا وقبرص	برامج إقامة وضريبية جذابة، معدلات منخفضة اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي.	قبرص: لا ضرائب حتى 19,500 يورو. مالطا: نظام ضريبي مغري للمستثمرين

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

المصدر: إسرائ كاطع فياض وآخرون، مرجع سبق ذكره، 116.

المطلب الثاني: الجناات الضريبية البريطانية

منطقة الجناات الضريبية البريطانية تشمل مجموعة الجزر التابعة للتاج البريطاني ممثلة في جرتي، جورنزي وأيل أوف مان، بجانب المناطق الواقعة عبر البحار مثل جزر كايمان، برمودا، فيرجن، الترك وكايكوس، جبل طارق، تخضع هذه المناطق لسيطرة بريطانيا، وفي نطاق هذه المنطقة نجد أيضا هونغ كونغ، جزر البهاما وجزر فانواتو جنوب المحيط الهادي، إضافة إلى أيرلندا.¹

- **جزر كايمان:** تعد من أشهر الجناات الضريبية في العالم، حيث تستقطب الشركات متعددة الجنسيات والأفراد الأثرياء لتسجيل أموالهم وأصولهم. وفقًا لتقارير، ساعدت جزر كايمان في تجنب دفع ضرائب بقيمة تصل إلى 70 مليار دولار سنويًا، أي ما يعادل دولارًا من كل ستة دولارات تُفقد من إيرادات الضرائب العالمية بسبب التهريب.²

- **جزر فيرجن البريطانية:** تحتل مكانة بارزة كملاذ ضريبي، حيث تدير الشبكات المالية فيها نحو 6.4% من مجمل أموال التهريب الضريبي العالمي، وتستضيف 2.3% من النشاط المالي للشركات متعددة الجنسيات.³

- **جزر برمودا البريطانية:** تستحوذ على نسبة 5.7% من أموال التهريب الضريبي العالمية، وتحتضن 1.6% من النشاط المالي للشركات العالمية.

- **جزيرة جيرزي:** تمثل نحو 3.9% من مجمل أموال التهريب الضريبي عالميًا، وتحتضن حوالي 0.51% من النشاط المالي للشركات العالمية.⁴

¹وداد بوقلع، مرجع سبق ذكره، صص 71-72.

² منظمة الإتحاد الأوروبي، ضريبة العملات المشفرة في جزر كايمان، 2024، متاح على الرابط: <https://rue.ee/ar/blog/cayman-islands-crypto-tax>، تاريخ الإطلاع: 2025/04/15، 11:58.

³ مجلة البيان، القائمة السوداء للملاذات الضريبية، 2019، متاح على الرابط: <https://albayanmagazine.com>، تاريخ الاطلاع: 2025/04/02، 12:54.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

1. الخصائص والميزات الضريبية للجناات الضريبية الأوروبية:¹

- السرية المالية: توفر هذه الجناات سرية مصرفية عالية، مما يصعب على السلطات الضريبية في الدول الأصلية تتبع الأموال والأصول؛
- معدلات ضريبية منخفضة أو معدومة: لا تفرض هذه المناطق ضرائب على الدخل أو الأرباح أو الثروات، مما يجعلها جذابة لتسجيل الشركات والأصول؛
- سهولة تأسيس الشركات: تسمح بتأسيس شركات بسرعة وسهولة دون الحاجة لوجود فعلي على أراضيها، مما يسهل عمليات التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: منطقة الجناات الضريبية الأمريكية

في المجموعة الثالثة نجد الجناات الضريبية المرتبطة بالولايات المتحدة، والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة مستويات، المستوى الأول يضم البنوك التي تسمح قانونيًا بإيداع عائدات جرائم ارتكبت خارج الولايات المتحدة، مثل سرقة الممتلكات، أما المستوى الثاني فيشمل بنوكًا تخدم الجاليات اللاتينية، خصوصًا في ولاية فلوريدا، والتي اشتهرت بتعاملها مع أموال عصابات المخدرات، بالتعاون مع جناات ضريبية في منطقة الكاريبي، ويأتي المستوى الثالث متمثلًا في الجزر التابعة للولايات المتحدة مثل جزر مارشال، المعروفة بتسجيل السفن الأجنبية، وبما التي توصف بأنها مركز رئيسي لغسل الأموال عالميًا.

تضم منطقة الجناات الضريبية الأمريكية مجموعة من الولايات والمناطق التي توفر بيئات ضريبية جذابة للشركات والأفراد، تتميز بمعدلات ضرائب منخفضة أو معدومة، بالإضافة إلى تسهيلات قانونية ومالية تساعد في تقليل الالتزامات الضريبية وتحقيق كفاءة مالية عالية.²

¹ مفتاح فاطمة، مطبوعة دروس في مقياس النظم الضريبية، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، 2020، ص 57

² وداد بوقلع ومصباح حراق، مرجع سبق ذكره ص ص 71-72.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

أولاً. الولايات الأمريكية ذات الضرائب المنخفضة أو المعدومة: أشهرها:¹

1. وايومنغ: (Wyoming)

تعتبر وايومنغ جنة ضريبية حقيقية داخل الولايات المتحدة، حيث لا تفرض ضريبة دخل على الأفراد أو الشركات، ولا توجد ضرائب على الميراث أو التركات، مما يجعلها وجهة مفضلة للمتقاعدين والأثرياء الباحثين عن تخفيض العبء الضريبي؛

2. ألاسكا: (Alaska)

لا تفرض ألاسكا ضريبة دخل على مستوى الولاية، كما تعفي دخل الضمان الاجتماعي والمعاشات التقاعدية من الضرائب، وتخلو من ضرائب الميراث، مما يزيد من جاذبيتها؛

3. فلوريدا: (Florida)

تشتهر فلوريدا بعدم وجود ضريبة دخل على مستوى الولاية، مع معدلات ضريبة مبيعات أقل من المتوسط الوطني، مما يجعلها وجهة شهيرة للمتقاعدين والمستثمرين؛

4. نيفادا: (Nevada)

لا تفرض نيفادا ضريبة دخل على مستوى الولاية، وتتميز بنظام ضريبي ملائم للأعمال، مع ضرائب ممتلكات منخفضة نسبياً؛

وهناك ولايات أخرى مثل داكوتا الجنوبية، تكساس، واشنطن، نيو هامبشاير، وتينيسي تقدم أيضاً مزايا ضريبية مشابهة؛

ثانياً. جزر وأقاليم أمريكية ذات سمعة كجنات ضريبية: نذكر منها:

1. برمودا:

¹ SyriaSite، أقل الولايات الأمريكية في الضرائب لعام 2024-2025، 29 جوان 2024، متاح على الرابط: https://syriasite.com/lowest-tax-states-in-usa-2024-2025/#google_vignette، تاريخ الإطلاع: 2025/05/26، 17:45.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

تقع في شمال المحيط الأطلسي، وتشتهر بسياساتها الضريبية الجذابة التي لا تفرض ضريبة على الدخل، مما يجعلها ملاذًا للشركات والأفراد الباحثين عن بيئة معفاة من الضرائب. تتميز برمودا بشواطئها الخلابة وتكاليف المعيشة المرتفعة نسبيًا.¹

2. جزر الباهاما:

من الجنات الضريبية المعروفة في منطقة الكاريبي، تقدم إعفاءات ضريبية كاملة على الدخل، وتستقطب المستثمرين والأثرياء من مختلف أنحاء العالم؛

ثالثًا. الخصائص المشتركة للجنات الضريبية الأمريكية:

تتميز الجنات الضريبية الأمريكية بمجموعة من المزايا منها:²

- **عدم وجود ضرائب على الدخل:**معظم الولايات والجنات المذكورة لا تفرض ضرائب دخل على الأفراد أو الشركات، مما يقلل من العبء الضريبي بشكل كبير؛
- **غياب ضرائب الميراث والضرائب العقارية:**بعض الولايات مثل وايومنغ وألاسكا تخلو من ضرائب الميراث، مما يعزز جاذبيتها للأثرياء؛
- **سهولة تأسيس الأعمال:**توفر هذه الولايات إجراءات مبسطة لتأسيس الشركات، مع قوانين مرنة تحمي خصوصية الملاك.

رابعًا. التعديلات الضريبية وتأثيرها:

أصدرت مصلحة الضرائب الأمريكية تعديلات على مبالغ الإعفاء الضريبي لعام 2025، حيث زاد مبلغ الإعفاء للأفراد غير المتزوجين إلى 88,100 دولار، مما يؤثر على الالتزامات الضريبية للأفراد والشركات في الولايات المختلفة.³

¹ مفتاح فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 57-58.

² نفس المرجع، ص 56.

³ CNBC Arabia، كيف سيؤثر مشروع قانون الضرائب الجديد في الولايات المتحدة على الأموال الشخصية للأمريكيين؟، 11 يونيو 2023، متاح على الرابط: <https://www.cnbcarabia.com/>، تاريخ الإطلاع: 2025/06/01، 17:52.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

خامسا. دور الولايات المتحدة في النظام الضريبي العالمي:

رغم وجود هذه الجناات الضريبية داخل الولايات المتحدة، إلا أن البلاد تلعب دورا مركزيا في النظام المالي العالمي، حيث تستضيف مقرات العديد من الشركات متعددة الجنسيات التي تستفيد من هذه البيئات الضريبية لتقليل التزاماتها الضريبية عبر تحويل الأرباح والاستفادة من القوانين المحلية.¹

المطلب الرابع: أماكن هامشية غير مصنفة

في سياق دراسة الجناات الضريبية وتوزيعها الجغرافي، توجد مجموعة من المناطق والأماكن التي تعتبر هامشية وغير مصنفة رسميا ضمن القوائم المعروفة للجناات الضريبية، لكنها تلعب أدوارا مهمة في عمليات التهرب الضريبي وغسيل الأموال. هذه الأماكن تتميز بعدم وضوح وضعها القانوني أو التنظيمي، مما يجعلها جناات ضريبية غير رسمية يصعب رصدها أو تنظيمها دوليا.²

أولا. تعريف الأماكن الهامشية غير المصنفة:

هي مناطق أو كيانات جغرافية لا تندرج ضمن التصنيفات الرسمية للجناات الضريبية، لكنها توفر تسهيلات مالية وقانونية مشابهة، مثل السرية المصرفية، ضعف الرقابة، أو غياب الاتفاقيات الضريبية الدولية. غالبا ما تكون هذه الأماكن صغيرة الحجم أو تابعة لدول أخرى، وتستخدم كواجهات مالية غير رسمية.³

ثانيا: أمثلة على أماكن هامشية غير مصنفة: من بين الجناات الضريبية المصنفة كمناطق هامشية نذكر:⁴

- بعض الجزر الصغيرة والمناطق النائية: مثل جزر صغيرة في المحيط الهادئ أو الكاريبي لا تظهر في القوائم الرسمية لكنها تستقبل شركات وأموالاً بهدف التهرب الضريبي؛

¹ مفتاح فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 59.

² بوقلغ وداد ومصباح حراق، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ نفس المرجع.

⁴ عرايسية سليم وعواسة هارون، المنافسة التجارية غير النزيهة، مذكرة ماستر تخصص علوم اقتصادية، جامعة عبد الحميد مهري (قسنطينة 2)، الجزائر، 2020، ص 42.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

- المناطق الحرة الاقتصادية غير المنظمة: بعض المناطق الحرة في دول مختلفة تقدم امتيازات ضريبية وجمركية، لكنها تقتصر إلى التنظيم والشفافية، مما يجعلها جنات غير رسمية؛
- المناطق التابعة لدول ذات أنظمة قانونية ضعيفة: حيث تستغل ضعف البنية القانونية والمؤسساتية لعدم تطبيق القوانين الضريبية بشكل فعال.

ثالثاً. خصائص هذه الأماكن: تتميز المناطق الهامشية بالخصائص التالية:¹

- غياب التنظيم والرقابة: مما يسمح بتسهيل عمليات نقل الأموال وتسجيل الشركات دون التزام بالمعايير الدولية؛
- عدم وجود اتفاقيات تبادل معلومات: مما يعزز من سرية العمليات المالية ويصعب كشف التهرب الضريبي؛
- تعدد الواجهات القانونية: تستخدم هذه الأماكن هياكل قانونية معقدة لتغطية العمليات المالية غير المشروعة.

رابعاً. أثر الأماكن الهامشية على النظام الضريبي العالمي: من بين آثارها:²

- تزيد من صعوبة مكافحة التهرب الضريبي وغسيل الأموال بسبب غموضها القانوني والمالي؛
- تساهم في فقدان الدول لإيرادات ضريبية مهمة تؤثر على التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛
- تشكل تحدياً للجهود الدولية الرامية إلى تعزيز الشفافية والتعاون الضريبي.

المبحث الثاني: خسائر النظام الضريبي العالمي

يستعرض هذا المبحث طبيعة هذه الخسائر وانعكاساتها المتعددة، من خلال تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي موزعة حسب المناطق وفئات الدخل، الجهات المسؤولة عن خسائر النظام الضريبي العالمي موزعة حسب المناطق وفئات الدخل، بالإضافة إلى خسائر الجزائر بسبب الجنات الضريبية.

¹ محمد عبد السلام صالح، الملاذات الضريبية والعقبات القانونية، مجلة آفاق للأبحاث السياسية والقانونية، المجلد 7،

العدد 2، نوفمبر 2024، ص 22.

² دوداد بوقلوع ومصباح حراق، مرجع سبق ذكره، ص ص 71-72.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

المطلب الأول: خسائر النظام الضريبي العالمي موزعة حسب المناطق وفئات الدخل

تكلف الجنات الضريبية النظام الضريبي العالمي خسائر معتبرة مما يؤدي إلى فقدان الدول لجزء من إيراداتها الضريبية ويؤثر على قدرتها على تمويل برامج الإنفاق العام، نوضح في هذا الجزء خسائر النظام الضريبي العالمي موزعة حسب المناطق وفئات الدخل اعتماداً على تقارير شبكة العدالة الضريبية.

أولاً. خسائر النظام الضريبي العالمي موزعة حسب فئات الدخل:

يوضح الجدول والشكل المرافق له الخسائر الضريبية موزعة حسب فئات الدخل والتي تنقسم وفقاً لتقارير شبكة العدالة الضريبية إلى الدول والمناطق ذات الدخل المرتفع والدول والمناطق ذات الدخل المنخفض:

الجدول رقم (03): الخسائر الضريبية الناتجة عن الجنات الضريبية موزعة حسب فئات الدخل خلال الفترة 2019-2023

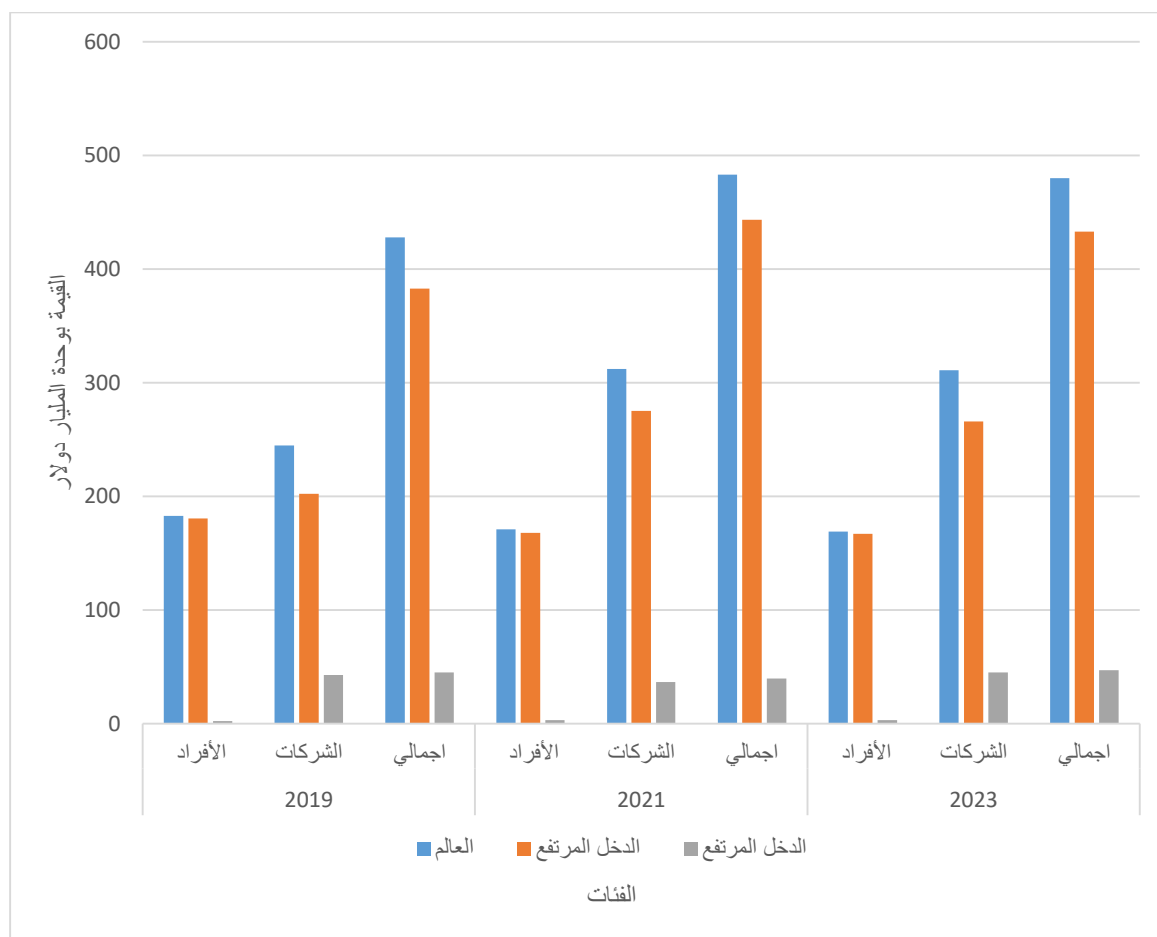
الوحدة: مليار دولار

الفئات	2019			2021			2023		
	الأفراد	الشركات	إجمالي	الأفراد	الشركات	إجمالي	الأفراد	الشركات	إجمالي
العالم	182.8	244.9	427.7	171	312	483	169	311	480
الدخل المرتفع	180.5	202.2	382.7	168	275.3	443.3	167	266	433
الدخل المنخفض	2.3	42.7	45.0	3	36.7	39.7	3	45	47

المصدر: تقارير شبكة العدالة الضريبية للسنوات 2019-2023.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

الشكل رقم(02): الخسائر الضريبية الناتجة عن الجنات الضريبية موزعة حسب فئات الدخل خلال الفترة 2019-2023



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (03)

من خلال ما سبق نلاحظ أن: الخسائر الضريبية الناتجة عن اللجوء إلى الجنات الضريبية سجلت على المستوى العالمي أرقاماً مرتفعة خلال الفترة 2019-2023، حيث بلغت 427.7 مليار دولار سنة 2019، لترتفع إلى 483 مليار دولار سنة 2021 ثم تنخفض قليلاً إلى 480 مليار دولار سنة 2023، وقد استحوذت الشركات على الحصة الأكبر من هذه الخسائر، إذ تجاوزت 310 مليار دولار في عامي 2021 و2023، بينما حافظت خسائر الأفراد على استقرار نسبي في حدود 169-182 مليار دولار، إذ تبين البيانات أن الدول ذات الدخل المرتفع هي الأكثر تضرراً من التهرب الضريبي، حيث تجاوزت خسائرها 430 مليار دولار في 2023، منها أكثر من 260 مليار دولار مصدرها الشركات، مما يعكس

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

التحدي الذي تفرضه الشركات متعددة الجنسيات على الأنظمة الضريبية في هذه الدول، أما الدول ذات الدخل المنخفض، فرغم انخفاض خسائرها من حيث القيمة المطلقة (تراوحت بين 39 و 47 مليار دولار)، إلا أن تأثيرها يكون أشد نظرًا لمحدودية مواردها، وتؤكد هذه الأرقام أن التهرب الضريبي عبر الجناات الضريبية يظل ظاهرة عالمية معقدة، تتطلب تعاونًا دوليًا وإصلاحات عميقة لتعزيز العدالة الضريبية وحماية الإيرادات العمومية.

ثانياً. الخسائر الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية

يوضح الجدول الموالي والشكل المرافق له الخسائر الضريبية الناتجة عن الجناات الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية السبعة وذلك خلال الفترة 2019-2023.

الجدول رقم(04): الخسائر الضريبية الناتجة عن الجناات الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية خلال الفترة 2019-2023

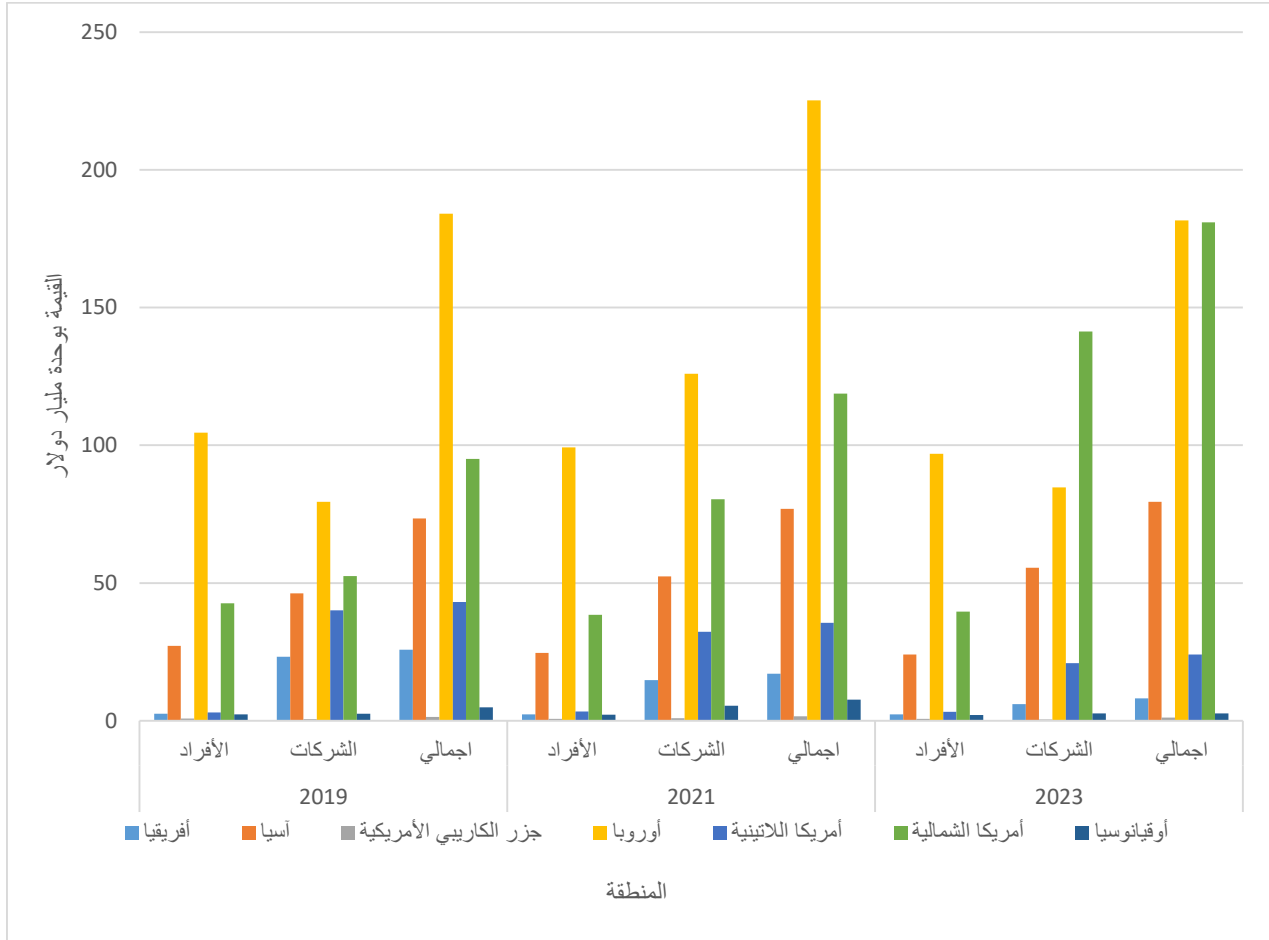
الوحدة: مليار دولار

2023			2021			2019			المناطق/السنوات
الأفراد	الشركات	إجمالي	الأفراد	الشركات	اجمالي	الأفراد	الشركات	اجمالي	
2.3	6.04	8.07	2.32	14.8	17.12	2.5	23.2	25.8	أفريقيا
24.03	55.5	79.53	24.6	52.39	76.95	27.2	46.2	73.4	آسيا
0.7	0.5	1.2	0.66	0.94	1.6	0.8	0.6	1.4	جزر الكاريبي الأمريكية
96.9	84.7	181.6	99.21	126.0 1	225.2	104.6	79.5	184.1	أوروبا
3.2	20.9	24.1	3.34	32.3	35.6	3.0	40.1	43.1	أمريكا اللاتينية
39.6	141.3	180.9	38.41	80.4	118.8	42.6	52.5	95.1	أمريكا الشمالية
2.07	2.7	2.7	2.24	5.4	7.64	2.3	2.6	4.9	أوقيانوسيا

المصدر: التقارير السنوية لشبكة العدالة الضريبية للفترة 2019-2023.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

الشكل رقم(03): الخسائر الضريبية الناتجة عن الجناات الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية
خلال الفترة 2019-2023



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 04

تظهر النتائج أن الخسائر الضريبية الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023 تختلف بشكل واضح حسب المناطق الجغرافية، سواء من حيث الحجم أو التوزيع بين الشركات والأفراد، فقد سجلت أوروبا أعلى الخسائر على الإطلاق، حيث بلغت 225.2 مليار دولار سنة 2021 ثم تراجعت إلى 181.6 مليار دولار في 2023، مع ملاحظة أن الأفراد في هذه المنطقة يمثلون جزءًا كبيرًا من التهرب، بعكس معظم المناطق الأخرى، أما أمريكا الشمالية، فقد شهدت قفزة كبيرة في الخسائر من 95.1 مليار دولار في 2019 إلى 180.9 مليار دولار في 2023، وجاء معظمها من الشركات (141.3 مليار دولار)، ما يشير إلى تصاعد دور الشركات متعددة الجنسيات في نقل الأرباح نحو

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

الجنات الضريبية ، و في المقابل، سجلت أفريقيا تراجعًا مستمرًا في الخسائر من 25.8 مليارًا في 2019 إلى 8.07 مليارات فقط في 2023، ورغم أن الخسائر تبدو منخفضة رقمياً، إلا أن أثرها النسبي كبير نظراً لهشاشة الأنظمة الضريبية في القارة. أما آسيا فقد حافظت على خسائر مرتفعة نسبياً طوال الفترة، متجاوزة 79 مليار دولار في 2023، ما يعكس استمرار التحديات الضريبية في الاقتصادات الآسيوية الصاعدة. ومن الملفت أيضاً أن مناطق مثل أمريكا اللاتينية وأوقيانوسيا سجلت تراجعاً في إجمالي الخسائر، بينما بقيت جزر الكاريبي الأمريكية تسجل أرقاماً منخفضة ولكن مستقرة، مما قد يشير إلى استقرار دورها كوجهة لتسجيل الأصول وليس كمصدر مباشر للتهرب، تعكس هذه الأرقام تباين قدرة الدول والمناطق على التصدي للتهرب الضريبي، وتبرز الحاجة إلى تعاون دولي أوسع لمكافحة استغلال الجنات الضريبية بما يضمن عدالة مالية عالمية.

المطلب الثاني: الجهات المسؤولة عن خسائر النظام الضريبي العالمي موزعة حسب المناطق وفئات الدخل

في هذا الجزء من الدراسة سنقوم بتحليل الخسائر الضريبية حسب الجهات المسؤولة عن هذه الخسائر حيث أن الدول المتقدمة تتحمل مسؤولية أكبر عن الخسائر الضريبية التي تلحق بالدول والمناطق المختلفة مقارنة بالدول النامية.

أولاً. الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب المناطق:

يوضح لنا الجدول والشكل المرافق له الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب فئات الدخل خلال الفترة 2019-2023.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية
خلال الفترة 2019-2023

الجدول رقم (05): الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب فئات الدخل خلال الفترة

2023-2019

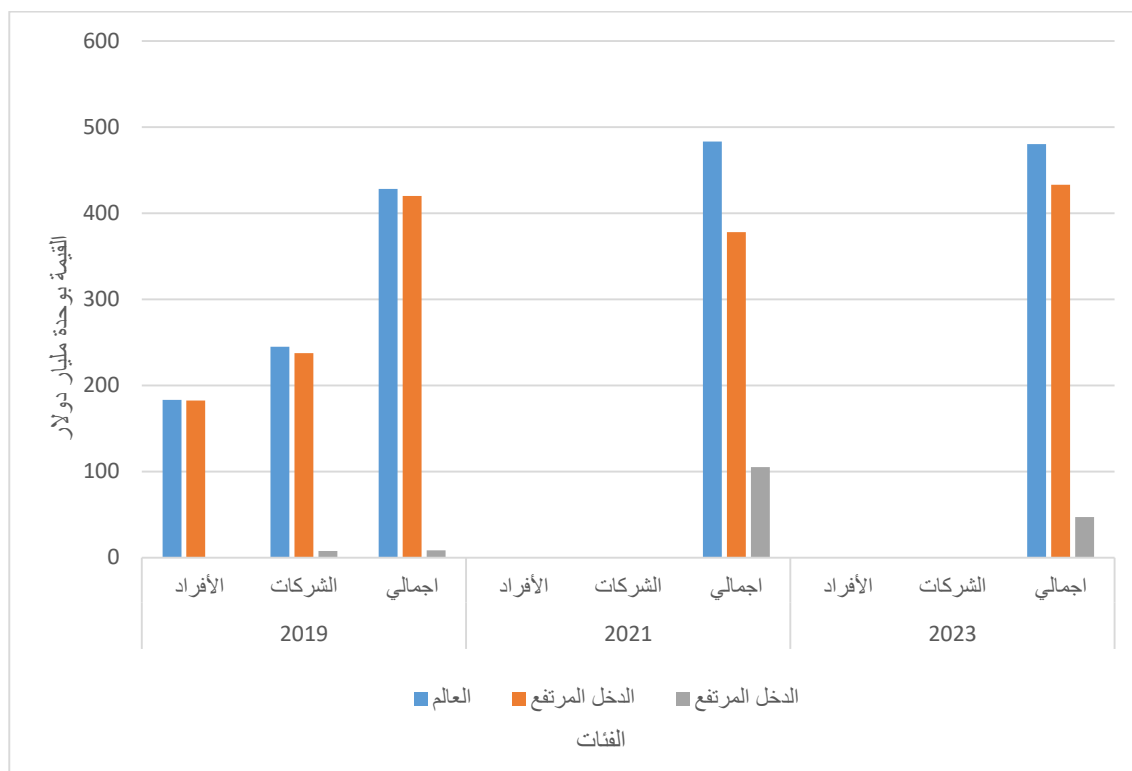
الوحدة: مليار دولار

2023				2021				2019				الفئات
%	الأفراد	الشركات	إجمالي الخسائر	%	الأفراد	الشركات	إجمالي الخسائر	%	الأفراد	الشركات	إجمالي الخسائر	
100%	/	/	480	100%	/	/	483	100%	183	245	428	العالم
99.3%	/	/	433	78%	/	/	378	98.08%	182.2	237.3	419.6	الدخل المرتفع
0.7%	/	/	47	22%	/	/	105	1.92%	0.6	7.6	8.21	الدخل المنخفض

المصدر: تقارير شبكة العدالة الضريبية للسنوات 2019-2023.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

الشكل رقم (04): الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب فئات الدخل خلال الفترة 2019-2023



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 05

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه توزيع الخسائر الضريبية العالمية الناتجة عن الجنات الضريبية حسب فئات الدخل خلال الفترة 2019-2023، ويكشف عن تفاوت صارخ في حجم المسؤولية بين الدول ذات الدخل المرتفع وتلك ذات الدخل المنخفض حيث أنه في سنة 2019، بلغت الخسائر الإجمالية على مستوى العالم نحو 428 مليار دولار، منها 419.6 مليار دولار (بنسبة 98.08%) تتحملها الدول ذات الدخل المرتفع، مقابل 8.21 مليار دولار فقط (بنسبة 1.92%) من الدول ذات الدخل المنخفض، ويؤكد هذا التوزيع أن التهرب الضريبي هو في الغالب ظاهرة تتركز في الدول الغنية، التي تمتلك شركات كبرى ومتعددة الجنسيات وأفرادا يملكون ثروات ضخمة يسهل تحويلها أو إخفاؤها في الجنات الضريبية، وفي سنة 2021، على الرغم من عدم توفر التفاصيل الدقيقة حسب الفئات، إلا أن النسب المئوية تشير إلى تغير مؤقت حيث تراجعت مساهمة الدول ذات الدخل المرتفع إلى 78%، وارتفعت نسبة الدول ذات الدخل المنخفض إلى 22%، وهي قفزة غير معتادة، ربما تعود إلى تغييرات

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

ظرفية في النشاط الاقتصادي أو محدودية البيانات ، أما في عام 2023، فقد عادت النسب إلى نمطها السابق، حيث سجلت الدول ذات الدخل المرتفع 99.3% من إجمالي الخسائر البالغة 480 مليار دولار، في مقابل 0.7% فقط للدول منخفضة الدخل، هذا التفاوت الكبير يُبرز بوضوح أن العبء الأكبر من التهرب الضريبي يقع على كاهل الدول الغنية، لكن التأثير النسبي يكون أشد وطأة على الدول الفقيرة التي تفقد نسبا حيوية من إيراداتها الضريبية، ويؤكد هذا الجدول أن معالجة التهرب الضريبي لا بد أن تكون ضمن إطار دولي من العدالة الضريبية يأخذ بعين الاعتبار تفاوت القدرات الرقابية والاقتصادية بين الدول.

ثانيا. الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية:

يوضح لنا الجدول والشكل المرافق له توزيع المسؤولية عن الخسائر الضريبية حسب المناطق الجغرافية السبعة خلال الفترة 2019-2023.

الجدول رقم(06): الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية خلال الفترة 2019-2023

الوحدة: مليار دولار

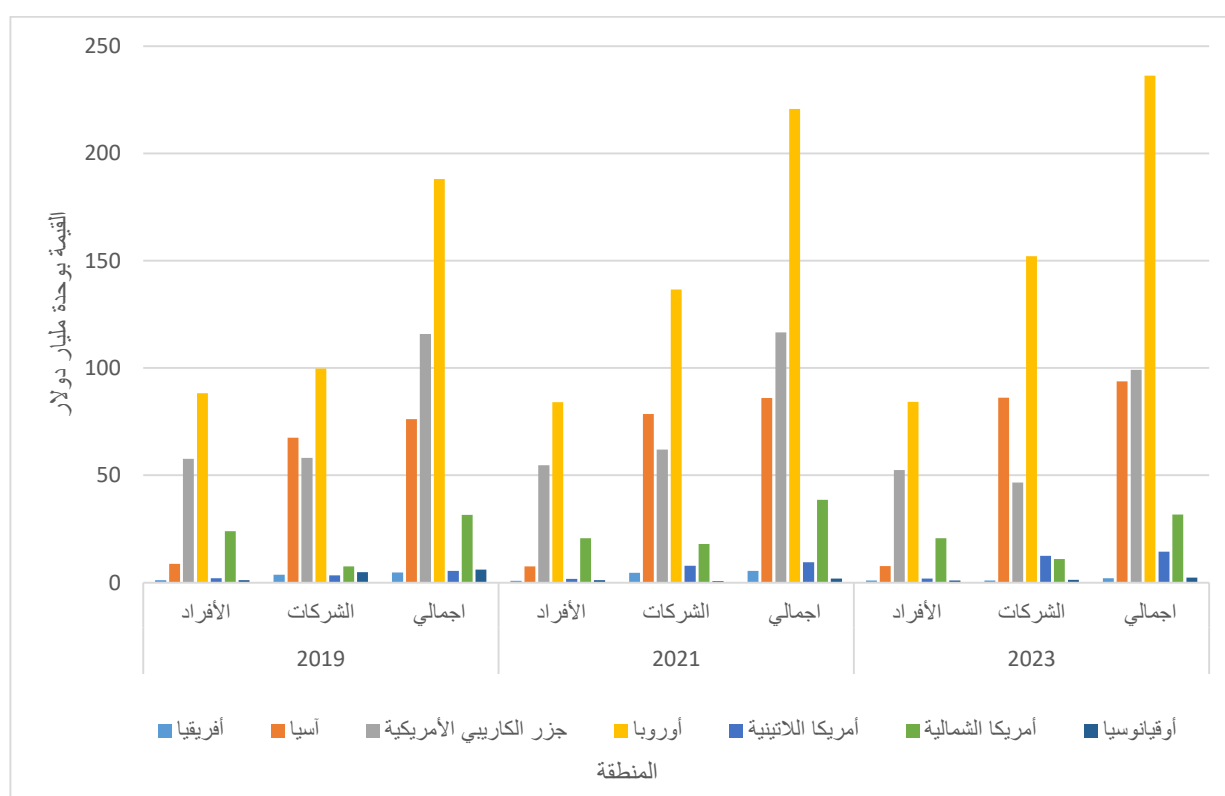
2023			2021			2019			المناطق/السنوات
إجمالي	الشركات	الأفراد	إجمالي	الشركات	الأفراد	إجمالي	الشركات	الأفراد	
2	0.97	1.03	0.89	4.53	5.42	1.2	3.6	4.7	أفريقيا
(%0.4)	(%0.3)	(0.6%)	(%0.5)	(%1.5)	(%1.12)	(%0.7)	(%1.5)	(%1.1)	
93.8	86.1	7.7	7.48	78.54	86.02	8.7	67.5	76.2	آسيا
(%19.4)	(%27.9)	(%4.5)	(%4.4)	(%25.5)	(%17.8)	(%4.8)	(%27.6)	(%17.8)	
99.1	46.7	52.4	54.65	61.93	116.6	57.7	58.1	115.8	جزر الكاريبي الأمريكية
(%20.6)	(%15)	(%31)	(%32)	(%20.1)	(%24.1)	(31.5)	(%23.7)	(%27.1)	
236.3	152.1	84.2	84.12	136.57	220.7	88.2	99.8	188	أوروبا
(%49.2)	(%48.8)	(%49.8)	(%49.3)	(%44.3)	(%45.7)	(%48.2)	(%40.7)	(%43.9)	

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

1.9 (%1.1)	12.5 (%4)	14.4 (%3)	1.73 (%1)	7.8 (%2.5)	9.53 (%2)	2.1 (%1.1)	3.4 (%3.4)	5.5 (%1.3)	أمريكا اللاتينية
20.7 (%12.3)	11 (%3.5)	31.7 (%6.6)	20.65 (%12.1)	17.95 (%5.8)	38.6 (%8)	23.9 (%13.1)	7.6 (3.1)	31.5 (%7.4)	أمريكا الشمالية
1.03 (%0.6)	1.3 (%0.4)	2.33 (%0.5)	1.2 (%0.7)	0.75 (%0.2)	1.95 (%0.4)	1.1 (%0.6)	4.9 (%2)	6.0 (%1.4)	أوقيانوسيا

المصدر: التقارير السنوية لشبكة العدالة الضريبية للفترة 2019-2023.

الشكل رقم(05): الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية موزعة حسب المناطق الجغرافية خلال
الفترة 2019-2023.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 06

نلاحظ مما سبق توزيع الجهات المسؤولة عن الخسائر الضريبية حسب المناطق الجغرافية خلال
الفترة 2019-2023، ويوضح الجدول والشكل أعلاه مدى التفاوت في مساهمة كل منطقة في إجمالي

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

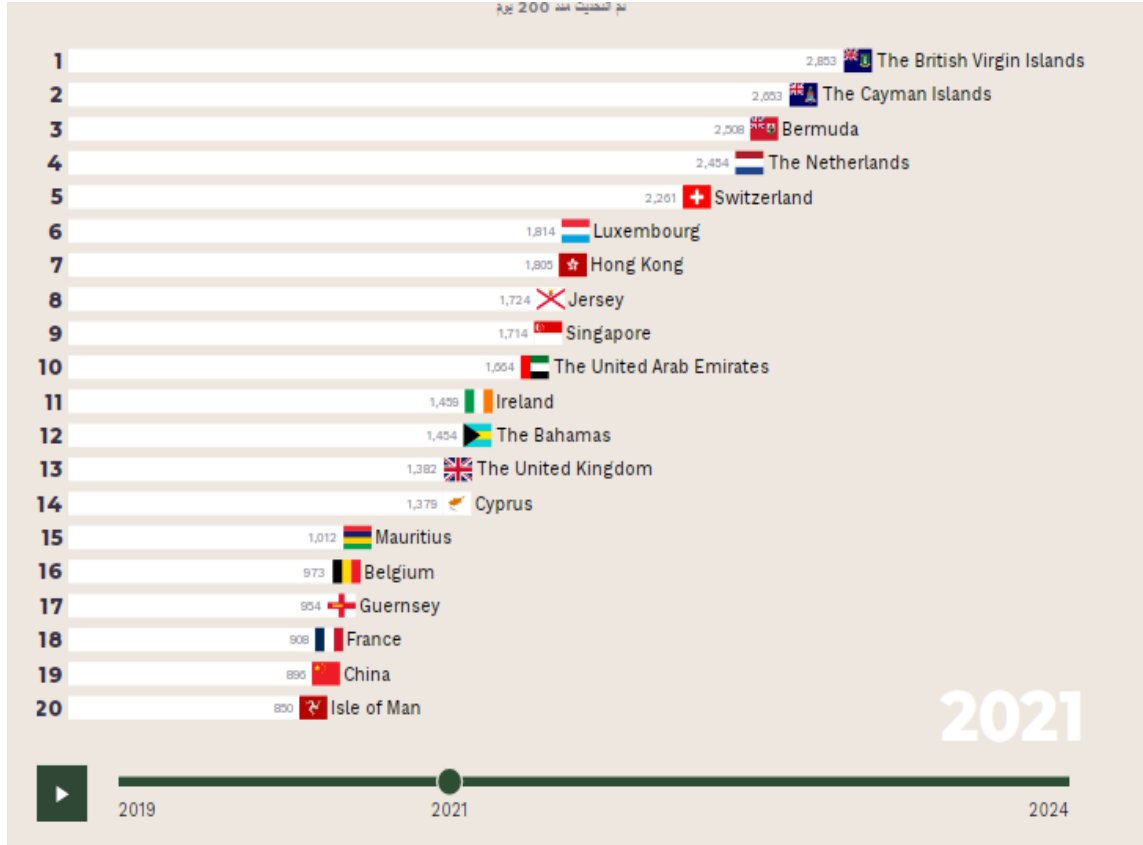
الخسائر العالمية الناتجة عن استخدام الجناات الضريبية، إذ تُسجل أوروبا النسبة الأعلى من هذه الخسائر باستمرار، حيث بلغت 43.9% سنة 2019 وارتفعت إلى 49.2% في 2023، وتعود غالبية هذه الخسائر إلى الشركات، بينما شكل الأفراد نسبة أقل، تليها جزر الكاريبي الأمريكية التي تُعد ملاذًا ضريبياً شهيراً، فقد ساهمت بنسبة 27.1% من الخسائر سنة 2019 و20.6% سنة 2023، مع توازن نسبي بين الشركات والأفراد في المسؤولية، أما آسيا، فقد شهدت زيادة تدريجية في مساهمتها، من 17.8% سنة 2019 إلى 19.4% في 2023، معظمها أيضاً ناتج عن تهرب الشركات، في المقابل، جاءت أمريكا الشمالية بنسبة مساهمة أقل بلغت 7.4% سنة 2019 و6.6% سنة 2023، بينما كانت نسبة الأفراد فيها مرتفعة نسبياً، وهو ما يشير إلى نشاط تهرب فردي أكبر في هذه المنطقة، أما المناطق الأقل تأثيراً من حيث الحجم فكانت أفريقيا وأمريكا اللاتينية وأوقيانوسيا، رغم أن الأثر النسبي لهذه الخسائر على اقتصاداتها قد يكون كبيراً؛ فقد ساهمت أفريقيا مثلاً بنسبة 1.1% فقط سنة 2019 و0.4% في 2023، لكنها تعاني من محدودية في الموارد الضريبية أصلاً. من جهة أخرى، يُلاحظ أن معظم الخسائر في هذه المناطق تنبع من الشركات لا الأفراد، ما يعكس هيمنة التهرب المؤسسي حتى في المناطق ذات الدخل المنخفض، بشكل عام، يُبرز الجدول أن أوروبا والكاريبي وآسيا تتحمل العبء الأكبر من التهرب الضريبي عبر الجناات الضريبية، ما يدعو إلى توسيع التعاون الدولي للحد من هذه الظاهرة وتعزيز الشفافية المالية عالمياً.

ثالثاً. أسوء الجناات الضريبية

نستعرض في هذا الجزء أسوء 20 جنة ضريبية في العالم لسنة 2021، وفقاً لتقرير شبكة العدالة الضريبية لسنة 2023، حيث تستقطب هذه المناطق الجزء الأكبر من أموال التهرب الضريبي في العالم من الشركات المتعددة الجنسيات والأفراد.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

الشكل رقم (06): أسوأ الجناات الضريبية لسنة 2021



المصدر: تقرير شبكة العدالة الضريبية لسنة 2024.

يعرض الشكل ترتيب أسوأ الجناات الضريبية في العالم لسنة 2021، حيث تصدرت جزر العذراء البريطانية (The British Virgin Islands) القائمة باعتبارها أكثر وجهة تُستخدم في التهرب الضريبي، مسجلة تأثيراً مقدراً بـ 2.939 نقطة ، ثم تلتها مباشرة جزر كايمان (The Cayman Islands) بـ 2.739، ثم برمودا (Bermuda) بـ 2.608، مما يشير إلى أن منطقة الكاريبي ما تزال تشكّل بؤرة رئيسية لتدفق رؤوس الأموال غير الخاضعة للضريبة. وحلت هولندا (The Netherlands) في المرتبة الرابعة بـ 2.445، متبوعة بـ سويسرا بـ 2.201، في دلالة على استمرار بعض الدول الأوروبية في تقديم تسهيلات ضريبية جاذبة. أما باقي المراتب من السادس إلى العشرين، فقد توزعت على دول ومناطق معروفة بتاريخها في التسهيلات المالية، مثل لوكسمبورغ، هونغ كونغ، جيرسي، سنغافورة، الإمارات العربية المتحدة، وأيرلند، كما يظهر أيضاً وجود دول كبرى مثل المملكة المتحدة وفرنسا وبلجيكا، مما يشير إلى

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

أن التهرب الضريبي لا يقتصر فقط على الجناات "الكلاسيكية"، بل يشمل أيضًا دولا ذات اقتصاديات متقدمة تستخدم أدوات قانونية معقدة لتقليل العبء الضريبي، ويمثل هذا التصنيف دليلًا على أن تحديات العدالة الضريبية ما تزال قائمة، وتتطلب تعاونًا دوليًا أقوى، وتنسيقًا في السياسات المالية للحد من استنزاف الإيرادات العمومية الناتج عن هذه الجناات، والتي تؤثر بشكل مباشر على قدرة الدول وخاصة النامية على تمويل خدماتها العامة وتحقيق التنمية الشاملة.

المطلب الثالث: خسائر الجزائر بسبب الجناات الضريبية

باعتبار الجزائر من الدول النامية الغنية بالموارد (دولة نفطية) فهي الأخرى عرضة لتآكل قاعدتها الضريبية من خلال قيام الشركات متعددة الجنسيات بتحويل أرباحها وكذا هروب رؤوس الأموال من قبل الأفراد ذوي الثروات، يساهم في تفاقم هذه الظاهرة غياب التدابير الفعالة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي إلى جانب محدودية اندماج الجزائر في الأنظمة المالية العالمية الرامية للحد من تآكل القاعدة الضريبية.

الجدول رقم(07): خسائر الجزائر من الجناات الضريبية مقارنة بدول مختارة سنة 2023

الوحدة: مليون دولار

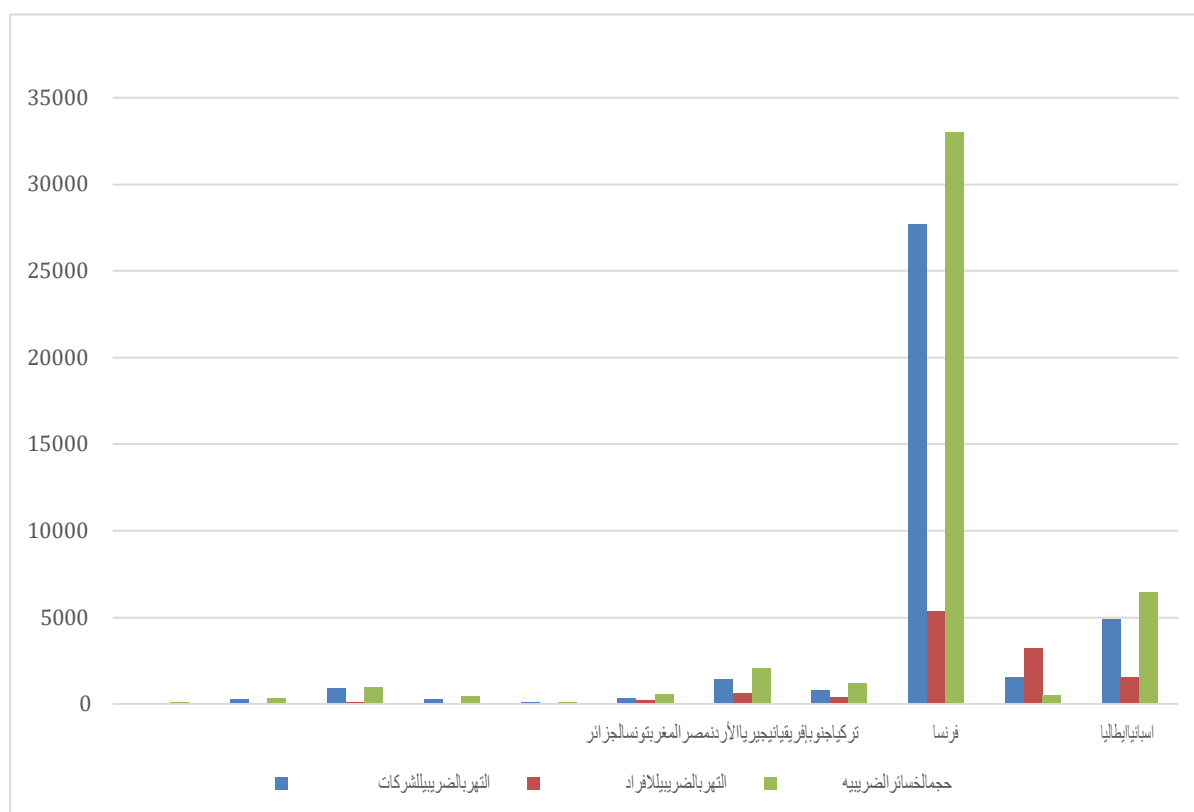
الدولة	التهرب الضريبي للشركات	التهرب الضريبي للأفراد	حجم الخسائر الضريبية	الخسارة الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي %
الجزائر	8,6	53,9	62,5	0,04 %
تونس	272,5	35,2	307,7	0,72 %
المغرب	919,5	63,1	982,5	0,77 %
مصر	262,6	175,8	438,4	0.18 %
الأردن	69,8	51,0	120,8	0,28 %
نيجيريا	329,7	224,3	554,0	0,13 %

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

جنوب إفريقيا	1389,6	616,7	2006,3	0,50%
تركيا	796,6	393,2	1188,8	0,15%
فرنسا	27718,9	5305,7	33024,6	1,18%
ايطاليا	1534,3	3236,9	4771,3	0,23%
اسبانيا	4881,2	1543,4	6424,7	0,45%

المصدر: شبكة العدالة الضريبية، تقرير حالة العدالة الضريبية لسنة 2023.

الشكل رقم(07): خسائر الجزائر من الجناات الضريبية مقارنة بدول مختارة سنة 2023



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم...

يبين الجدول أعلاه حجم الخسائر الضريبية التي تتكبدها الجزائر نتيجة التهرب الضريبي عبر الجناات الضريبية، مقارنة بدول مختارة خلال سنة 2023، حيث سجلت الجزائر خسائر قدرها 62,5 مليون دولار، منها 53,9 مليون دولار ناتجة عن تهرب الأفراد، و 8,6 مليون دولار عن تهرب الشركات،

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية

خلال الفترة 2019-2023

وهي خسائر تبدو منخفضة من حيث القيمة المطلقة، لكن نسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي لم تتجاوز 0,04%، وهي من أدنى النسب فيالعينة، ما قد يعكس ضعف آليات الرصد أو محدودية اندماج الاقتصاد الجزائري في الأنشطة العابرة للحدود، بالمقابل، سجّلت دول مغربية مثل المغرب وتونس خسائر أكبر بكثير، بلغت 982,5 مليون دولار و307,7 مليون دولار على التوالي، بنسبة 0,77% و0,72% من الناتج المحلي، ما يدل على حدة تأثير التهرب الضريبي في هذه البلدان. أما دول مثل فرنسا وإسبانيا وإيطاليا، فرغم قوتها الاقتصادية، فقد تكبّدت خسائر بمليارات الدولارات، إذ بلغت خسائر فرنسا وحدها 33 مليار دولار بنسبة 1,18% من ناتجها، مما يدل على أن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية لا تقتصر على الدول النامية. وتكشف هذه البيانات أن الجزائر، رغم تدني خسائرها نسبياً، إلا أنها تعاني أساساً من تهرب ضريبي فردي أكثر من المؤسسي، ما يشير إلى ضعف الرقابة على التحويلات الفردية، ويستدعي تعزيز آليات التتبع الضريبي والشفافية المالية للحد من هذه الظاهرة المتنامية.

المبحث الثالث: الجهود الدولية في مكافحة الجناات الضريبية

يستعرض هذا المبحث أبرز الجهود التي قامت بها المنظمات الدولية، التجمعات الاقتصادية الكبرى، والدول الفاعلة في سبيل مكافحة الجناات الضريبية، من خلال وضع معايير مشتركة وتعزيز التعاون والتنسيق الدولي للحد من هذه الممارسات الضارة. وسنتناول بالتفصيل أبرز المبادرات والسياسات المعتمدة على المستويات المختلفة، مع تسليط الضوء على التحديات التي تواجه تحقيق فعالية هذه الجهود.

المطلب الأول: جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

تعتبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من أبرز الفاعلين في مكافحة التهرب الضريبي عبر الجناات الضريبية وقد سطرت لهذا الغرض العديد من البرامج والمشاريع أهمها:

الفرع الأول: مشروع تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

يشير تعبير تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح Base Erosion and Profit Shifting إلى استراتيجيات التخطيط الضريبي الذي تقوم به الشركات لنقل أرباحها من الدول ذات الضرائب المرتفعة إلى دول ذات ضرائب منخفضة، مما يؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية للدول عالية الضرائب، تتخلص المشكلة التي يتناولها مشروع تآكل القاعدة أو تحويل الأرباح *BEPS* في أن الشركات دولية النشاط تستغل الفجوات الناشئة عن اختلاف، أو عدم تطابق، القواعد الضريبية التي تطبقها الدول المختلفة، في تجنب أداء الضرائب المستحقة عليها ولمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، وما يترتب عليها من تخفيض القاعدة الضريبية ونقل الأرباح، فقد كلفت دول مجموعة العشرين *G.20* منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* في عام 2013 بدراسة مشروع لمكافحة هذه الظاهرة، ومنع الشركات دولية النشاط من نقل أرباحها من الدول ذات الضرائب المرتفعة إلى الدول ذات الضرائب المنخفضة، وقد استجابت المنظمة لهذا التكليف¹.

أولاً. أهداف المشروع:

مع تطور الاقتصاد الرقمي وازدياد نشاط الشركات متعددة الجنسيات عبر الحدود، أصبحت القوانين الضريبية التقليدية غير كافية لمواجهة التهرب الضريبي الدولي، حيث أدت الثغرات في هذه القوانين إلى منافسة ضريبية ضارة بين الدول، وسهلت ممارسة الشركات لأنشطتها عن بعد دون وجود فعلي، مما أثر سلباً على إيرادات الدول وقدرتها على تمويل الخدمات العامة والتنمية، وعليه تتلخص أهداف المشروع في النقاط التالية²:

1. سد الثغرات في القوانين الضريبية الدولية: وضع قواعد جديدة تمنع الشركات من استغلال الفوارق بين الأنظمة الضريبية المختلفة؛
2. فرض حد أدنى عالمي للضرائب: الاتفاق على معدل ضريبة شركات لا يقل عن 15% لضمان دفع الشركات متعددة الجنسيات حصتها العادلة من الضرائب أينما كانت تعمل؛

¹ رمضان صديق، المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي وأثرها على السيادة الضريبية للدول النامية، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، مجلد 48، عدد 48، مصر، 2023، ص ص 4-6.

² سارة خالد السلطان، الاقتصاد الرقمي وتأثيره في القوانين الضريبية، جامعة السلطان قابوس، 2025، متاح على الرابط:

<https://www.squ.edu.om/Portals/21/DNNGalleryPro/uploads/2025/1/8/%D8%AF.%D8%B3%D8%A7%D8%B1%D8%A9%D8%AE%D8%A7%D9%84%D8%AF%D8%A7%D9%84%D8%B3%D9%84%D8%B7%D8%A7%D9%86.pdf>

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

3. تعزيز الشفافية وتبادل المعلومات: تمكين الدول من تبادل البيانات الضريبية بشكل فعال للكشف عن التهرب الضريبي؛

4. معالجة التحديات الناشئة من الاقتصاد الرقمي: تطوير قواعد ضريبية تراعي طبيعة الأعمال الرقمية التي لا تعتمد على وجود مادي في الدولة.

ثانياً. إجراءات الحد من تآكل الوعاء ونقل الأرباح:

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في شهر جوان 2013 خطة العمل، التي أقرتها دول مجموعة العشرين، لمواجهة ما يعرف بمشروع تآكل القاعدة ونقل الأرباح *BEPS* متضمنة خمسة عشر إجراء، والمواعيد النهائية لتنفيذ هذه الإجراءات، والموارد اللازمة لذلك، والمنهجية التي يتعين مراعاتها، وشكلت المنظمة لهذه الإجراءات لجان فرعية، ثم اعتمدت في عام 2015 مجموعة إجراءات لمنع تآكل القاعدة؛

وتوالت التقارير المبدئية التي تناقش هذه الإجراءات في أعوام 2017-2018، ووعدت بأن تقدم تقريرها النهائي سنة 2020، وتضمنت الإجراءات الخمس عشرة، ما يتعلق بالاقتصاد الرقمي، والكيانات القانونية الهجينة أو المختلطة، وأوضاع المنشأة الدائمة، بجانب موضوعات أخرى مثل الممارسات الضريبية الضارة وإساءة استعمال الاتفاقيات، ومسائل تسعير التحويلات وتوثيقها، وتحليل البيانات، والإفصاح عن التخطيط الضار، والعمل على حل المنازعات الناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الضريبية وإبرام اتفاق متعدد الأطراف كآلية لتنفيذ هذه الإجراءات، حيث يتيح الإجراء رقم 2 إمكانية وضع أداة متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتصلة بالمعاهدات الضريبية لمنع تآكل القاعدة وتحويل الأرباح، وذلك لتمكين الدول من وضع الإطار القانوني لتعديل اتفاقياتها الضريبية بسرعة؛ واستجابت لهذا الإجراء العديد من الدول، ووقعت على المعاهدة متعددة الأطراف لتنفيذ اتفاقية ضريبية تتعلق بإجراءات منع تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح.¹

¹ رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص ص 6-8.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجنات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

الفرع الثاني: معيار الإبلاغ المشترك

من بين المشاريع الهامة كذلك نجد معيار الإبلاغ المشترك، وهو نظام لتبادل المعلومات المالية تلقائياً عبر الحدود لمساعدة السلطات الضريبية على تتبع الحيازات الخارجية لدافعي الضرائب لديها، لكن هذا المعيار ينطوي على العديد من الثغرات فعلى سبيل المثال، يسمح للأشخاص الذين يحملون جواز السفر الصحيح بالمطالبة بالإقامة في ملاذ ضريبي بدلاً من البلد الذي يعيشون فيه. وتمثل الولايات المتحدة ثغرة جغرافية أكبر حتى من ذلك: فبموجب قانون الامتثال الضريبي للحسابات المالية الأجنبية، تقوم بجمع معلومات من الخارج عن دافعي الضرائب لديها، لكنها لا تشارك سوى معلومات قليلة في الاتجاه الآخر، ومن ثم يمكن لغير المقيمين اقتناء أصول في البلد في ظروف سرية للغاية، وهو ما يجعل الولايات المتحدة ملاذاً ضريبياً كبيراً. ومع ذلك، حقق معيار الإبلاغ المشترك بعض النتائج. فقد قدرت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في يوليو 2019 أن 90 بلداً تبادلت معلومات حول 47 مليون حساب بقيمة 4,9 تريليون يورو وأن الودائع المصرفية في الملاذات الضريبية قد انخفضت بنسبة 20% إلى 25% وأن الإفصاحات الطوعية قبل التنفيذ قد حققت 95 مليار يورو على هيئة إيرادات ضريبية إضافية لأعضاء منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ومجموعة العشرين، والتي تضم اقتصاديات الأسواق الصاعدة الرئيسية.¹

المطلب الثاني: جهود صندوق النقد الدولي ومجموعة العشرين

تزايدت في العقود الأخيرة التحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية على المستوى الدولي، نتيجة تفاقم ظاهرة الجنات الضريبية، والتي باتت تمثل أحد أبرز مظاهر التهرب الضريبي المنظم والتخطيط الضريبي العدواني، وقد انعكس هذا التحدي على السياسات المالية للدول، لا سيما النامية منها، التي تعاني من تآكل قاعدتها الضريبية وضعف قدرتها على تعبئة الموارد المحلية، وفي هذا السياق برز كل من صندوق النقد الدولي ومجموعة العشرين كجهات فاعلة رئيسية في حشد الجهود العالمية للتصدي لمخاطر الجنات الضريبية.

¹ نيكولاش شيكسون، التصدي للملاذات الضريبية، مجلة التمويل والتنمية، عدد 56، صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2019، ص ص 8-9.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

عمل صندوق النقد الدولي على لفت الانتباه إلى خطورة هذه الظاهرة من خلال تقاريره التحليلية التي شددت على أن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح (BEPS) من شأنهما تقويض العدالة الضريبية، والتأثير على قدرة الدول في تمويل خدماتها الأساسية، كما قدم الصندوق مساعدات فنية وتشريعية للعديد من الدول لإصلاح أنظمتها الضريبية، مع التركيز على تعزيز الشفافية، وتوسيع القاعدة الضريبية، وتطوير آليات مكافحة التهريب.¹

من جهتها دفعت مجموعة العشرين خاصة بعد أزمة 2008 باتجاه تعزيز التعاون الدولي في مجال الشفافية الضريبية ومكافحة التهريب، حيث أوكلت لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مهمة إعداد مشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وقد أسفر هذا المشروع عن مجموعة من الإجراءات والمعايير التي تبنتها أكثر من 140 دولة في إطار "المنتدى الشامل" لمكافحة التهريب الضريبي.² كما تبنت مجموعة العشرين في عام 2021 اتفاقاً عالمياً لتطبيق حد أدنى لضريبة الشركات بنسبة 15%، في محاولة للحد من المنافسة الضريبية الضارة ومواجهة ظاهرة الجناات الضريبية بشكل جماعي ومنسق.³

إن تقييم هذه الجهود يبين أنها تمثل نقلة نوعية نحو تعزيز العدالة الضريبية العالمية، إلا أن فعاليتها تظل مرتبطة بمدى التزام الدول بتنفيذ الإصلاحات المقترحة، وبوجود إرادة سياسية دولية لتقليص الفجوات القانونية التي تستغلها الشركات العابرة للحدود للتهرب من الالتزامات الضريبية.

المطلب الثالث: إجراءات على المستوى الداخلي للدول

يجب على كل دولة سن قوانين وتشريعات صارمة للحد من هذه الظاهرة والتخفيف من آثارها على الإيرادات الضريبية والاقتصاد، وذلك من خلال:⁴

¹ IMF, **Corporate Taxation in the Global Economy**. Policy Paper, International Monetary Fund, 2019, pp 5-14.

² OECD, **Inclusive Framework on BEPS**, Progress Report 2020, OECD Publishing, 2021, pp 07-24.

³ OECD/G20, **Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**, October 2021, pp1-3.

⁴ إلياس قصابي، التهريب الضريبي الدولي وآليات مكافحته، مجلة رماح للبحوث والدراسات، عدد 26، الأردن، 2018، ص 6.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

1. **الإجراءات الجبائية:** وذلك باعتماد التصريح الفعلي الذي يجبر المكلف على تقديم تصريحاته الجبائية مرفقة بجميع الوثائق والدفاتر المحاسبية التي تساعد في تحديد الوعاء الضريبي؛
2. **الإجراءات الخاصة بالبنوك:** تكثيف العمليات التي تقوم بها البنوك لصالح الشركات والمتعلقة بتحويل الأرباح خارج الضوابط القانونية، وذلك بإلزام البنوك بخضم قيمة الضريبة المستحقة على المداخل والأرباح المحولة إلى الخارج من طرف الشركات الأجنبية؛
3. **تطوير النظام المحاسبي والمالي:** يجب على الدولة أن تقوم بتطوير منظومتها المحاسبية والمالية باستمرار بما يتماشى مع التطور الحاصل في النظريات والتقنيات المحاسبية والمالية، لتتمكن من مجارات التطور الكبير الذي وصلت إلى الشركات متعددة الجنسيات في هذا المجال والذي لطالما ساعدها على تغطية أرباحها الحقيقية بدون معرفة الأجهزة الجبائية للدول المستضيفة؛
4. **الإجراءات الردعية:** ضمان فعالية الإجراءات السابقة مرهون باعتماد نظام ضريبي صارم من ناحية تشديد العقوبات الجنائية والجبائية الخاصة بعمليات التهرب الضريبي ما يستوجب وجود تنسيق بين مختلف الهيئات والمصالح ذات العلاقة والذي يبقى محدود الفعالية في ظل غياب التنسيق الدولي.

الفصل الثاني: تحليل خسائر النظام الضريبي العالمي الناتجة عن الجناات الضريبية خلال الفترة 2019-2023

خلاصة:

الفصل الثاني يوضح أن خسائر النظام الضريبي العالمي من الجناات الضريبية في الفترة 2019-2023 بلغت حوالي 724 مليار دولار سنوياً، مع تركيز الخسائر في الدول ذات الدخل المرتفع، بينما تعاني الدول النامية نسبياً أكثر من حيث تأثير هذه الخسائر على اقتصادها. الجزائر كمثال تعاني من خسائر ملموسة تقدر بمئات الملايين سنوياً. هذه الظاهرة تتطلب تنسيقاً دولياً واستراتيجيات فعالة للحد من التهرب الضريبي وحماية القاعدة الضريبية العالمية.

خاتمة:

خاتمة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا تسليط الضوء على الجنات الضريبية ومدى مساهمتها في خسائر النظام الجبائي العالمي، وسعي من خلال الدراسة التي قمنا بها إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة فيما مدى مساهمة الجنات الضريبية في خسائر النظام الجبائي العالمي؟ حيث تمت معالجة هذه الإشكالية بفصلين متتاليين وذلك انطلاقاً من الفرضيات التي تمت صياغتها في المقدمة. توصلنا إلى أن الجنات الضريبية تلعب دوراً أساسياً في التهرب الضريبي على المستوى الدولي بحيث تتميز هذه المناطق عما سواها في العالم بفرضها لمعدلات ضرائب جد منخفضة أو بعدم فرضها لأي ضرائب على الإطلاق، وبعدم شفافية نظمها المصرفية التي تحافظ على السرية الكاملة لحسابات زبائنها وترفض التعاون مع السلطات القضائية في الدول الأخرى مما يجعلهم محميين من أي ملاحقات. تعتبر الجنات الضريبية من الظواهر البارزة في عالمنا اليوم والتي تسبب في الكثير من الضرر للعديد من الدول والاقتصادات وخاصة النظام الجبائي العالمي، يؤدي وجود الجنات الضريبية إلى تزايد مخاطر الأزمات الاقتصادية العالمية فهي تغير مسار المدخرات العالمية وتعمل على تركيزها في مناطق معينة والتي تسهل إخفاء الثروات والأموال الآتية من مصادر مشبوهة أو غير معروفة وتعتبر الملاذات الضريبية في ظاهرها على أنها آنية قانونية ومغرية لكنها في الحقيقة خلقت حالة من التنافس الغير شريف بين الدول وحكومات كثيرة في العالم وفتحت الباب أمام التهرب الضريبي المحلي واللجوء لتحويل الأموال للخارج من أجل الحصول على امتيازات مالية أعلى وهو ما ترتب عليه صعود دول وانهار دول أخرى على مقياس القوة الاقتصادية.

توصلنا من خلال موضوع بحثنا إلى عدة نتائج والتي على ضوءها اقترحنا جملة من الاقتراحات والتوصيات وهي كالتالي:

أولاً. نتائج الدراسة:

- تؤكد المصادر أن الجنات الضريبية هي مناطق أو أقاليم تقدم إعفاءات ضريبية كاملة أو جزئية للاستثمارات الأجنبية، مع سرية مالية عالية، بهدف جذب رؤوس الأموال، وغالباً دون وجود نشاط اقتصادي فعلي داخلها.

خاتمة

- هذه الممارسات تؤدي إلى تسهيل التهرب الضريبي الدولي وتآكل القاعدة الضريبية للدول الأخرى.
- تؤكد المصادر أن الجنات الضريبية هي مناطق أو أقاليم تقدم إعفاءات ضريبية كاملة أو جزئية للاستثمارات الأجنبية، مع سرية مالية عالية، بهدف جذب رؤوس الأموال، وغالبا دون وجود نشاط اقتصادي فعلي داخلها.
- هذه الممارسات تؤدي إلى تسهيل التهرب الضريبي الدولي وتآكل القاعدة الضريبية للدول الأخرى تؤكد المصادر أن الجنات الضريبية هي مناطق أو أقاليم تقدم إعفاءات ضريبية كاملة أو جزئية للاستثمارات الأجنبية، مع سرية مالية عالية، بهدف جذب رؤوس الأموال، وغالبا دون وجود نشاط اقتصادي فعلي داخلها.
- هذه الممارسات تؤدي إلى تسهيل التهرب الضريبي الدولي وتآكل القاعدة الضريبية للدول الأخرى تؤكد المصادر أن الجنات الضريبية هي مناطق أو أقاليم تقدم إعفاءات ضريبية كاملة أو جزئية للاستثمارات الأجنبية، مع سرية مالية عالية، بهدف جذب رؤوس الأموال، وغالبا دون وجود نشاط اقتصادي فعلي داخلها.
- هذه الممارسات تؤدي إلى تسهيل التهرب الضريبي الدولي وتآكل القاعدة الضريبية للدول الأخرى. أكثر الدول تضررا من الجنات الضريبية والتي سجلت أكبر الخسائر الضريبية هي الدول الغنية، على رأسها الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، بعض الدول الأوروبية.

اختبار الفرضيات:

1. الجنات الضريبية هي مناطق تقدم امتيازات ضريبية مفرطة، كإعفاء الضريبي والسرية المالية، بهدف جذب رؤوس الأموال الأجنبية، دون وجود نشاط اقتصادي حقيقي داخلها.

تعتبر هذه الفريضة صحيحة جزئيا حيث تقدم الجنات الضريبية بالفعل إعفاءات ضريبية وسرية مالية لجذب رؤوس الأموال، لكن بعضها مثل سنغافورة أو أيرلندا لديها أنشطة اقتصادية حقيقية خدمات مالية وتكنولوجيا.

خاتمة

2. تآكل القاعدة الضريبية ناتج عن تحويل الأرباح إلى مناطق أو دول ذات ضرائب منخفضة، بفعل التهرب من دفع الضرائب، مما يؤثر على الإيرادات الضريبية للدول.

تعتبر هذه الفرضية صحيحة تماماً حيث إن تحويل الأرباح عبر التسعير التحويلي أو الفروع الوهمية يفقد الدول ما يقارب 500 مليار سنوياً من الإيرادات الضريبية بحسب منظمة Tax Justice Network.

3. تلجأ الشركات متعددة الجنسيات إلى أساليب عدة مثل التسعير التحويلي، تسجيل الملكية الفكرية في الجناات الضريبية، وإنشاء شركات وهمية بهدف تقليل الالتزامات الضريبية في دول النشاط الاقتصادي الفعلي.

تعتبر هذه الفرضية صحيحة تماماً حيث تؤكد المصادر أن هذه الشركات تلجأ إلى تقنيات معقدة مثل التسعير التحويلي وتحويل الملكية الفكرية إلى الجناات الضريبية لتقليل التزاماتها الضريبية في الدول التي تمارس فيها نشاطها الفعلي.

4. يخسر النظام الضريبي العالمي نسبة كبيرة من إيراداته لصالح الجناات الضريبية، وهو ما يضعف الاستقرار المالي للدول ويقلص من قدرتها على تمويل الخدمات العمومية.

تعتبر هذه الفرضية صحيحة تماماً حيث تشير الدراسات إلى أن الخسائر الضريبية العالمية الناتجة عن التهرب عبر الجناات الضريبية كبيرة جداً، وتؤدي إلى تقليص موارد الدول المالية، مما يؤثر على قدرتها في تمويل التنمية والخدمات العامة.

ثانياً. توصيات الدراسة:

بناءً على نتائج الدراسة تقدم التوصيات التالية:

- إصلاح الأنظمة الضريبية العالمية والعمل على تحديث وتحسين كفاءة الأنظمة الضريبية لتتلاءم مع التطورات الاقتصادية والمالية العالمية، مما يحد من استغلال الثغرات الضريبية.

خاتمة

- تعزيز آليات الرقابة المالية وتطوير وسائل فعالة لمراقبة تدفقات رؤوس الأموال من وإلى الجناات الضريبية، مع اعتماد تقنيات حديثة مثل الذكاء الاصطناعي لتعزيز الشفافية والكشف المبكر عن التهرب.
- تبادل المعلومات دوليا وإنشاء نظام معلومات عالمي لتبادل البيانات الضريبية بين الدول، يضمن شفافية أكبر ويحد من السرية المصرفية التي تستغلها الجناات الضريبية.
- معالجة الثغرات القانونية ومراجعة وتعديل القوانين والمعاهدات الدولية التي تسمح بالتهرب الضريبي، مع وضع تشريعات صارمة تجرم السرية المالية غير المشروعة وتفرض عقوبات صارمة على المتهربين.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

أولا. الكتب

- حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2014.
- خليل أحمد الكايد، الإدارة المالية الدولية والعالمية: التحليل المالي والاقتصادي، ط1، دار كنوز المعرفة، عمان، 2009.
- زيد عبوي وسامي حريز، مدخل إلى النظرية العامة بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الشروق، عمان، 2005.
- سامي عبد القادر سعيد، مبادئ إدارة الأعمال، دار الكتب المصرية، ط1، مصر 2023.
- عائشة بو عزم، جرائم جباية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، عمان، 2020.
- عصام عابدين وأحمد الكشواني، ضريبة القيمة المضافة في دولة الامارات العربية المتحدة، ط1، دار محمود للنشر والتوزيع، 2022.
- محمد لخصاونة، المالية العامة النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2014.
- هيثم محمد نصر الدين حامد، كتاب دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على مستوى الدولي، 2015.
- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2001

ثانيا. مقالات في مجلات علمية

- إسراء كاطع فياض وآخرون، الملاذات الضريبية الآمنة: التوزيع الجغرافية والآثار الاقتصادية، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد 125، جوان، 2021.
- بشير البنا وناهد إبراهيم، أثر تطبيق الاقرارات الالكترونية والفحص الالكتروني في تحديد الوعاء الضريبي: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 45، عدد2، مصر، أفريل 2021.
- ريمة ضافري ومحمد سعد الدين بالخير، الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي، مجلة اقتصاد المال والأعمال، مجلد 4 عدد1، أفريل، 2020.

قائمة المراجع

- سارة خالد السلطان. "الاقتصاد الرقمي وتأثيره في القوانين الضريبية". المؤتمر العلمي لكلية الحقوق جامعة السلطان قابوس، الكويت 2025.
- سيد شاهين، الجنات الضريبية وفعالية السياسة النقدية في الدول النامية، المجلة العالمية للبحوث والدراسات التجارية مجلد 36، عدد 03، مصر، 2022.
- فاتح احميه أسباب وآليات التهرب الجبائي الدولي وطرق مكافحته - مجلة الدراسات الجبائية - المجلد 9، ال عدد 2، جامعة جيجل 2020 .
- محمد عبد السلام صالح المجلة الدولية للأداء الاقتصادي 2024مجلة آفاق للأبحاث السياسية والقانونية -الملاذات الضريبية والعقبات القانونية-المجلد 7 العدد 2 نوفمبر 2024.
- منصور فرج السعيد، النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في ظل قانون الاستثمار الجديد: دراسة قانونية مقارنة، مجلة الحقوق، عدد 03، الكويت .
- مي الصيرفي ومحمد سيد، أثر تنفيذ الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المعاهدة الضريبية بشأن تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، مجلة البحوث الفقهية والقانونية، عدد 47، مصر، أكتوبر 2024.
- نسرین بدوي، الجنات الضريبية وفعالية السياسة النقدية في الدول النامية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث التجارية، مجلد 36، عدد 3، 2022.
- وداد بوقلع، مصباح حراق، الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي، المجلة الدولية للأداء والاقتصاد، مجلد 4، عدد 1، جوان، 2021.

ثالثا. مذكرات ورسائل جامعية

- احمد نوري، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم السياسية والحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018-2019.
- زواق الحواس، محاضرات في مقياس نظم ضريبية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص جباية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019-2020.
- عرايسية سليم وعواسة هارون، المنافسة التجارية غير النزيهة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية جامعة قسنطينة 2 عبد الحميد مهري ، 2020.

رابع. منشورات وتقارير

- باتريسيا جلال - التهرب الضريبي يحرم الدولة 1.5 مليار-دولار. جريدة " نداء الوطن، 24 مارس 2025
- بيان مجموعة الأربعة والعشرين الحكومية الدولية المعنية بالشؤون النقدية والتنمية، 22 أكتوبر 2024.
- مصباح قطب، الطريق إلى العدالة الضريبية، جريدة عمان، 22 نوفمبر 2024.
- مفتاح فاطمة مطبوعة دروس في مقياس النظم الضريبية، النظام الضريبي الدولي. جامعة ابن خلدون تيارت 2020.
- موقع وزارة المالية الإماراتية، التبادل التلقائي للمعلومات -قانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية ومعياري الإبلاغ المشترك 2025.

المراجع الأجنبية:

First:books

Zucman, G. The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens. University of Chicago Press, 2015,

Secend :Websites

- Tax foundation, tax base, sit in: <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/tax-base/>,

Thirde:Publications and Reports

Drucker, J, *Google's \$2.4 Billion Offshore Shell Game*, Bloomberg Businessweek, 2010.

- OECD, BEPS Action 13: Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, 2015.
- ICIJ, Paradise Papers: Secrets of the Global Elite, 2017.

Dharmapala, D, What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting?, National Bureau of Economic Research, 2014.

- OECD, Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2020
- OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation, Interim Report, 2018.
- ICIJ, The Panama Papers: Exposing the Rogue Offshore Finance Industry, 2016, p09.
- OECD. Tax Avoidance in the Global Economy: The Role of Tax Havens, 2020,
- OECD, Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021.
- UK Parliament, Tax Avoidance and Starbucks, 2016

- U.S. Senate, Subcommittee Investigation into Microsoft's Tax Practices, 2020