دور الاتفاقيات الضريبية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي

شارفي ناصر*

Abstract:

Les transferts de capitaux et de technologie entre les pays conduit à des conflits fiscaux internationaux dans de nombreux pays qui tentent de résoudre ces problèmes par des mesures unilatérales ou par des conventions fiscales internationales.
Un des principaux objectifs de ces accords est d'éviter la double imposition internationale dans le sens d'éviter l'imposition de taxes similaires dans deux Etats sur le même contribuable et la même assiette fiscale sur la base que cette double imposition entrave l'expansion des sociétés transnationales.
Et puis, il était nécessaire de s'attaquer à ce phénomène et de veiller à ces Les entreprises soumises à une double imposition dans l' tat de résidence ou de l' tat d'origine.

Mots clés: Taxe, Etat, Souveraineté, Nations Unies, Doubles emplois, Compagnies Internationales.

ملخص:

تتعرض تحويلات رأس المال والتكنولوجيا بين الدول إلى نشوء منازعات ضريبية دولية في العديد من الدول. وتسعى هذه الدول إلى حل هذه المشكلة من خلال الإجراءات الأحادية أو عن طريق الاتفاقيات الضريبية الدولية.
ومن أهم أهداف هذه الاتفاقيات هو تجنب الازدواج الضريبي الدولي بمعنى تجنب فرض الضرائب المشابهة في دولتين على نفس الممول ونفس الوعاء الضريبي، على أساس أن هذا الازدواج الضريبي يعوق انتشار المؤسسات العابرة للقارات.ومن ثم كان من الضروري معالجة هذه الظاهرة والتأكد من هذه المؤسسات تتعرض للازدواج الضريبي سواء في دولة الإقامة أو دولة المصدر.

الكلمات المفتاحية: ضريبة، دولة، سيادة، الأمم المتحدة، الازدواج، المؤسسات الدولية.

* **أستاذ مساعد (أ) - جامعة سعد دحلب البليدة.**

المقدمة:

في ظل احترام مبدأ السيادة الضريبية باعتباره أحد مظاهر السيادة السياسية في الدولة يبدو من الصعوبة التعامل مع الأرباح التي تحققها المؤسسات العابرة للدول من خلال الأنشطة والوحدات المنتشرة عبر الحدود الدولية. ولقد وصفت عملية تخصيص الدخل بين مختلف البلدان بأنها عملية صعبة وتميزها بعض الشبهات وقد كانت هناك محاولة أولى لمعالجة هذه المسألة على المستوى الدولي قامت بها عصبة الأمم في سنة 1920. كما حاول القانون الدولي وكذالك القوانين الوطنية تحديد كيفية فرض الضريبة على تلك الأرباح.

على هذا الأساس، نحاول في هذا المقال التطرق إلى المبررات النظرية المرتبطة بسلطة الدولة في فرض الضريبة، ومجال الإقليمي لفرض الضريبة وكذلك الجهود المبذولة من قبل عصبة الأمم وغرفة التجارة الدولية لمواجهة الازدواج الضريبي وأخيرا مشكلة التوزيع السليم للإيرادات.

1) تطور النظريات المنطقية لفرض الضريبة:

هناك مسألة أساسية بالنسبة لفرض الضريبة وهي تحديد العلاقة بين سلطة الدولة واختصاص الضريبة. ففي بداية الدراسات النظرية لهذه المسألة اتفق الباحثين على أن السلطة هي أساس القانوني لفرض الضرائب الدولية، ولتلبية ما يعرف بالقانون الضريبي الدولي يجب على كل دولة أن تمتلك ما يعرف بالاختصاص الضريبي[1].

1-1) النظرية التقليدية:

ترجع المحاولات السابقة للتوفيق بين السلطة والاختصاص الضريبي للقرون الوسطى حيث ظهرت نظرية تعالج الدخل الأصلي للمؤسسات وهذا في نهاية القرن التاسع عشر، وفي ظل انتشار التدريجي للأعمال الضريبية أصبحت هذه النظرية مبنية على أساس عقيدة الولاء السياسي ونظرية تكافؤ التبادل.

- عقيدة الولاء السياسي:

تعتبر عقيدة الولاء السياسي مبدأ معقول سواء تعلق الأمر بالأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وهو عامل ربط بين الخاضع للضريبة ومفهوم الدولة، فالولاء السياسي يمنح الجنسية والحقوق السياسية وبعض الالتزامات للأشخاص الطبيعيين والمعنويين فالجنسية تعتبر تهيئة للعلاقة الضرورية لتمكين البلد من الضرائب[2]. فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية يعتبر دخل مواطنيها وممتلكاتهم خاضعة للضريبة حتى ولو تحقق ذلك في الخارج وكثيرا ما يؤدي ذلك إلى الازدواج الضريبي وهذا في غياب تدابير التخطيط،علاوة عن ذلك فيتجاهل كل بلد جنسية أي أجنبي مقيم داخل البلد عندما يتعلق الأمر بدخل مصدره إقليم ذالك البلد.

- نظرية تكافؤ التبادل:

تعتمد هذه النظرية على أن الضرائب تمثل تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الدولة وبالتالي فإن المكلف يدفع الضريبة مقابل الخدمة التي توفرها الدولة لهذا الفرد، أساس هذه النظرية تفرض تكافؤ المكلف والذي يجب أن يدفع ضرائب متكافئة لتكلفة التي تنفقها الدولة لإنشاء البنى التحتية والتي يستفيد منها المكلف[3].

على المستوى الدولي نظرية تكافؤ التبادل لها أهمية قصوى في قياس تطلعات الدول المنشاة للضريبة. وبالمقابل فإن الدول تهدف لجلب الاستثمارات الأجنبية وتحاول إشراك هؤلاء في تحمل النفقات الكبيرة الموجهة لتمويل وتحسين والإضافة على البنى التحتية. هذه التجهيزات تستخدم بعد ذلك من قبل المؤسسات الأجنبية في نشاطها وبدون شك فإن الضريبة على هذه العمليات والمحصلة من قبل الدول المستقبلة لهذه الاستثمارات تبادل النفقات التي صرفت لتسهيل العمليات.

وهكذا، فإن هذه النظرية واجهت العديد من الانتقادات ووصفت بالنظرية التطبيقية الضعيفة وخاصة على المستوى المحلي، هذه التشوهات والصعوبات عولجت من قبل النظرية الحديثة.

2-1) النظرية الحديثة:

تتصف النظرية الحديثة بتدخل الاقتصاديين وإدراج الطرق التحليلية في هذا الميدان والذي كان في وقت سابق في طي النسيان على المستوى الدولي[4]، هذا الاتجاه تم اقتراحه في سنة 1920 عندما قامت مجموعة من الخبراء بمناقشة وفتح المسألة واستنتجوا أن قدرة الدفع في النظرية القديمة كانت كبيرة في وقت سابق بالنسبة للتوزيع الإقليمي للضريبة.

- مبدأ القدرة على الدفع:

الفكرة التي ترتكز عليها القدرة على الدفع هو أن امتلاك القدرة على الدفع هو في الحد ذاته شرطا كافيا لتبرير فرض الضريبة على المكلف[5]، وهي تستند إلى مبدأ العدالة في التضحية وبالفعل فإن دفع الضريبة ينتج عن أثر التضحية من جانب المكلف. والمطلوب من المكلف الذي لديه قدرة دفع كبيرة بأن يخصص جزء من ممتلكاته للضريبة مادام أن الضريبة هي ضريبة حقيقية وليست شخصية أي أنها تفرض على الأموال وليس الأشخاص.

كما لاحظ الخبراء أن الرسوم والضرائب تأخذ شكل الوضعية الاقتصادية للأشخاص وهي نقطة مهمة في البحث عن مبرر مقبول لممارسة إختصاص الضريبة ومسألة الشخصية ترتبط ارتباط وثيق بفكرة الولاء السياسي، بيد أن معظم البلدان لم تعد تأخذ الشخصية كمعيار أساسي لفرض الضريبة في حين أن معيار الإقامة يبدوا مقبول إلا أنه لا يزال يفتقر إلى بعض الصفات التي من شأنها أن تيسر تطبيقها على الصعيد الدولي.

وتستند الدولة في التطبيق على مبدأ الموطن (مبدأ الإقامة) وذلك من مبدأ موقع الأصل وبالتالي فإن الإقامة والمصدر يعطيان فكرة واسعة من حيث المبدأ وهو الهدف الاقتصادي[6].

- وعقيدة الولاء الاقتصادي:

النظرية الاقتصادية للولاء تعطي عناصر أساسية للإقامة أو ما يعرف بالولاء الاقتصادي وذكر GEORG VON SHANZ في هذا السياق إن الفرد يجب أن يعرف الولاء الاقتصادي للدولة القائم على أساس الاستهلاك أو النشاط أو الاستثمار. فالدولة لها الحق في فرض الضريبة على أي شخص استفاد من امتيازات اقتصادية أو استخدم الخدمات المقدمة من قبل الدولة.

إذ كان الولاء الاقتصادي مبني على الاستهلاك، فإن GEORG VON SHANZ يرى أن الإقامة هي معيار مناسب لإقليمية الضريبة، فإذا تحقق ناتج عن أي نشاط قام به مقيم أو غير مقيم فإن الولاء الاقتصادي مستحق بالنسبة للدولة، وبالتالي فإن هذا الأخير يجب أن يوافق على تقاسم الإيرادات الناشئة عن فرض الضريبة على هذه الأنشطة. وعليه، فهو يرى أن فرض الضريبة على غير المقيم يجب أن تكون متناسبة مع الامتيازات المستمدة من جانب هذه الأخيرة، وقد استعرض الخبراء جميع هذه المسائل والقضايا بما فيها:

- أين تنتج الثروة؛
- أين تملك هذه الثروة؛
- وأين يتم التخلص من الثروة.

عاين الخبراء ثلاث عوامل تحمل بعض الأثر على تقاسم الوعاء الضريبي هي:

1. مكان إنتاج الثروة مكان المنشأ؛
2. مبدأ مكان وهو موقع الثروة؛
3. ومبدأ الاستهلاك أو التصرف في الثروة وهو مكان الإقامة أو السكن المالك.

وأهم هذه العوامل لتحديد اختصاص الدولي في المسائل الضريبية وفقا للخبراء هي أصل الثروة أي الإقامة أو محل السكن. وبذلك التقسيم العادل لقانون الضريبي يتطلب التقسيم الاقتصادي للولاء بين المصدر والإقامة هذا المفهوم يماثل الفكرة السالفة الذكر. وبالتالي، فإن الحل الذي أوصى به الخبراء لتقاسم إقليمية الضريبة يتعارض مع ما جاء به وهو إجبار الدول بإعفاء غير المقيمين من دفع الضريبة وتفرض من قبل الدول محل سكن هؤلاء المكلفين.

3-1) النظرية الحيادية:

النظام الضريبي الدولي المقترح من قبل عصبة الأمم يفرض التقاسم العادل للوعاء الضريبي بين دولة الإقامة ودولة المصدر، وبالتالي فان العدالة الضريبية الدولية يمكن أن تتحكم فيها إما دولة المصدر أو دولة الإقامة. هذا المصطلح الجديد استخدم من قبل الأستاذين RICHARD MUSGRAVE & PEGGY[7]، وهذا لوصف مجال إقليم الضريبة بين الدول، والمصطلح لم يستخدم بالنسبة لكمية الضريبة المدفوعة من قبل المكلفين لحكوماتهم ولكن بالنسبة لتوزيع الوعاء الضريبي بين القوانين الضريبية المتنافسة أخرى، كما أنه هناك تمييز بين المساواة في السياق الوطني والمساواة على الصعيد الدولي وهو تقسيم الإيرادات بين دول الإقامة ودول المصدر.

2) الجولة الأولى تقسيم حقوق فرض الضريبة:

ابتدءا من سنة 1920 اعترضت غرفة التجارة الدولية على الازدواج الضريبي والذي فرض نفسه مع تزايد الضريبة على المؤسسات في العالم، وفي سنة 1920 عقدت الغرفة التجارية الدولية مؤتمر مالي دولي والذي أوصى بأن عصبة الأمم سوف تعمل على تنسيق الجهود للإيجاد حل لهذه المشكلة، لقد وافقت عصبة الأمم على ذلك وأسندت هذه المهمة إلى اللجنة المالية التي كانت تتكون من أربع خبراء اقتصاديين لدراسة الأبعاد الاقتصادية للازدواج الضريبي وإيجاد الحل لذلك وفي سنة 1923 رفع الخبراء تقريرا إلى الجنة المالية[8].

1-2) الولادة الحديثة للاتفاقيات الحد من الازدواج الضريبي:

من المسائل الأساسية في مجال الضرائب الدولية هي فرض ضرائب حسب تخصص كل إقليم بين الدول المتنافسة وتطبيق الضريبة يكون مقبول لما يتعلق الأمر بمصطلح الإقامة، هذا المصطلح يستخدم لوصف الشخص الذي يكون أقرب اقتصاديا لهذا البلد أو أقرب ربط اقتصادي للدخل، وبالمقابل فإن تفاعل كل البلدان في فرض الضريبة قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي، وللحد من المشكلة كان ولابد للخبراء معالجة مشكلة الازدواج الضريبي[9].

هناك مشكل تخصيص الحقوق الضريبية بين مختلف الدول من جهة ومن جهة ثانية تقسيم الدخل بين الدول بطريقة مرضية، كل هذه المشاكل حاولوا الخبراء إيجاد المبررات الاقتصادية والبحث عن الأساس المنطقي للبلدان ذات الاختصاص الضريبي.

لم يقدم الخبراء أي اقتراح لمبدأ عام يطبق على الضرائب الدولية لكن قدموا ثلاثة مبادئ شكلية حسب ما جاء في تقرير 1923 الخاص باللجنة المالية:

1. تخصيص وتصنيف بعض أصناف الدخل حسب المصدر أو الإقامة يكون على أساس معيار موضوعي ومبني على الولاء الاقتصادي؛
2. التطبيقات الضريبية لمختلف الدول تميل إلى التقليل من مساهمة الإقامة تعكس الاعتقاد الخاطئ في طبيعة ومصدر الضريبة؛
3. والضريبة التصاعدية على الدخل العالمي أساسا مختلفة جوهريا عن غيرها من الضرائب وينبغي أن يكون نوعا ما مقاطعة لعنصر الإقامة.

2-2) محتوى الاتفاقية التقليدية:

الاجتماع العام المنعقد من قبل عصبة الأمم في أكتوبر 1928 حضره خبراء مكونين من 27 دولة صادقوا فيه على المبادئ التي جاءت بها اللجنة المالية، وتضمن التقرير المقدم من قبل الخبراء التقنيين في ثلاثة مشاريع: مشروع IA وهو المشروع الأول الذي وضعته لجنة الخبراء التقنيين (وكان موجها نحو فرنسا وإيطاليا وبلجيكا)، ومشروع IB وIC والذي سعى إلى استيعاب مختلف الأنظمة الضريبية. وبصفة عامة فإن المشاريع الثلاثة متشابهة وبصورة أساسية في الشكل والمفاهيم لكن تختلف في الأساليب المستخدمة لتخفيف الضرائب المزدوجة.

يمكن القول أنه كانت هناك نظرة لمحاولة التوفيق بين مختلف النظم الضريبية وبالفعل فإن المشاريع الثلاث تطرقت إلى عملية التفريق بين الضرائب الشخصية والضرائب غير الشخصية. وبالتالي فإن ضريبة الدخل صنفت كشكل من أشكال الضرائب الشخصية أما الضرائب غير الشخصية فإنها ضرائب عادية المفروضة على السلع والخدمات.

الحل المقترح من قبل لجنة التقنين هو مبني على أساس التفريق بين الضرائب الشخصية وغير الشخصية، هذا الحل لم يكن مقبولا من قبل الولايات المتحدة الأمريكية والتي كانت تسعى لحماية غير المقيمين، حتى البريطانيين لم يكونوا راضين على هذا التفريق وحاولوا قدر الإمكان تحديد وتقيد دول المصدر في فرض الضريبة على الأعمال التجارية المملوكة من قبل الأجانب إلى أن توصلوا إلى حل وسط يقضي بتنازل دول المصدر في حق فرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية الناتجة عن دولة الإقامة وهذا خدمة للنظرية، وتماشيا مع مفهوم القدرة على الدفع سمحت بفرض الضرائب على الاستثمارات لدولة المصدر[10].

ولتجنب الازدواج الضريبي المطلوب وجب التعامل بين دولة المصدر ودولة الإقامة سواء بالقوانين الضرائب المحلية أو عن طريق الاتفاقية الثنائية من خلال المعاهدات الضريبية.

3-2) نماذج الاتفاقيات بعد الحرب العالمية الثانية:

خلال الحرب العالمية الثانية نظمت لجنة العمليات الضريبية تحت إشراف عصبة الأمم مؤتمر جهوي للضرائب في المكسيك ونظرت هذه الاجتماعات في مشروع عصبة الأمم للاتفاقيات وكذلك اتفاقيات القائمة مع أوربا والهدف هو توحيد كل الأحكام في نموذج اتفاقية مقبول.

- نموذج اتفاقية لندن والمكسيك:
توجت اجتماعات المكسيك في صياغة الاتفاقيات السابقة في اتفاقية واحدة وهو مشروع ثنائي لتجنب فرض الضريبة على الدخل والتي عرفت تحت اسم نموذج المكسيك 1943. والفصل الرابع من الاتفاقية تم فيه توسيع مفهوم الإقامة الدائمة والتي جاء فيه إذا كانت مؤسسة باشرت نشاطات تجارية في بلد أجنبي ولم تكون هذه الأنشطة معزولة أو مؤقتة إذن فالمؤسسة تصبح مكلفة بالضريبة على الأرباح المحققة من هذه الأنشطة وهذا عن طريق توسيع مفهوم المؤسسة المقيمة أو القارة، إذن نموذج المكسيك أعطى حق السيادة في فرض الضريبة على مصدر الدخل[11].
بعد نهاية الحرب العالمية الثانية لجنة العمليات الضريبية أعادت النظر في مجموع المسائل في اجتماعها في لندن سنة 1946 وأطلق المشروع الجديد سمي بنموذج لندن الذي يشمل أحكام المتعلقة بالممتلكات والثروات والضرائب ولكن قام بتعديل بعض أبعاد نموذج المكسيك، بحيث أعاد التأكيد على المبادئ التي وضعت من قبل عصبة الأمم في الفترة ما قبل الحرب ولاسيما في الحد من الضرائب على مصدر الدخل التي تنتجه المؤسسة القارة بعدما قامت لجنة العمليات الضريبية بنشر نموذج لندن والمكسيك[12].

بعدما أنشأت لجنة المالية والضريبية التي تتكون من خمسة عشرة خبير أتخيروا من قبل دول الأعضاء والتي تناولت أمور ومسائل الضرائب الدولية ومع ذلك وفي ظل وجود الكتلة السوفيتية والاختلاف والانشقاق بين دول أوروبا الفرنكوفونية والانجلوسكسونية وظهور دول جديدة من خلال إلغاء الاستعمار، كان كل هذا يشير إلى صعوبة الوصول إلى اتفاق. بعدها توقفت لجنة عن الاجتماعات سنة 1954، وظهرت بذلك أكثر المسائل المالية الدولية.

- نموذج اتفاقية دول مجلس التعاون الاقتصادي والتنمية:

منعت الحالة السياسية والاقتصادية خلال الحرب العالمية الثانية إلى حد كبير أي حوار حول وضع قاعدة تحكم في المسائل المالية الدولية، ومع ذلك ظهرت منطقة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE وهي منظمة أنشأت من قبل الديمقراطيين الغربيين لمواجهة المشاكل الاقتصادية[13]. وفي مارس 1956 أنشأت هذه المنظمة لجنة العمليات الضريبية نتج عنها تعليمة إنشاء اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة، بعدها مجموعة لندن ولجنة العمليات الضريبية التابع للمنظمة نشرت بين: 1958-1960 ثلاثة تقارير تناول التقرير الثالث منها مبادئ تخصيص الدخل للمؤسسات العامة ومؤسسات المساهمة والذي قدم إلى المجلس سنة 1960 واعتمدت في تقريرها على مواد اتفاقية لندن والمكسيك[14].

في 30 ديسمبر 1961 تم تغير اسم OECE بـ OCDE وقد واصلت أعمالها وكتابة النموذج، وفي سنة 1963 انتهت اللجنة من العملية واعتمدت توصية بشأن الازدواج الضريبي وطالبت دول الأعضاء مناقشة هذه الاتفاقية وإعادة النظر في الاتفاقية السابقة، واعتمدت إعادة النظر الدورية في الاتفاقية وكانت اللمسات الأخيرة على المشروع النموذجي عام 1977 وأعيد النظر مرة ثانية كانت في سنة 1992بعدها في سنة 1994، 1997 و2000 ومراجعات أخرى مبرمجة في المستقبل.

- ونموذج اتفاقية الأمم المتحدة:

الاتفاقية الضريبية والتي نوقشت في سنوات الستينات تخص فقط الدول المتقدمة ونسبة قليلة جدا من مجمل الاتفاقيات المبرمة جرت بين دول متقدمة ودول نامية، وتوضيحا لندرة مثل هذه الاتفاقيات يعود إلى أن الاتفاقيات الضريبية التقليدية لم تكن مرغوبة من قبل الدول النامية بالإضافة إلى اختلاف الأنظمة الضريبية[15].

ورغبة في تلبية احتياجات البلدان الأقل نموا طالب المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة في قراره رقم 1273 المؤرخ في 04 أوت 1967 من الأمين العام للأمم المتحدة إيجاد سبل لتسهيل إبرام المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية[16].

3) الجولة الثانية- تقسيم الأرباح التجارية:

بمجرد أن المشكلة الأساسية المتمثلة في تخصيص الحق في فرض الضريبة قد تم حلها، كان من الممكن إيجاد وتطوير طريقة مقبولة لتوزيع الأرباح الصناعية والتجارية العائدة من قبل مختلف القوانين الضريبية، فقد حاول مجموعة من الخبراء التقنيين والباحثين إيجاد صيغة لتقسيم هذه الأرباح.

1-3) تقرير كارول:

إذ كان الخبراء يفضلون شكل من أشكال الصيغ لتوزيع أو التخصيص كحل لتوزيع الدخل متعدد المصادر فإن تقرير كارول يمثل نقطة تحول في تطور قواعد التوزيع لنموذج الاتفاقيات.

قال ميتشل كارول من صعوبات مشكلة التوزيع وشرع بعد ذلك في التحليل على أساس مقارنة لمشكلة التوزيع[17]. ولقد وجد أن معظم السلطات الضريبية تميل إلى استخدام مزيج من ثلاث طرق لتوزيع أرباح المؤسسة متعددة الأقاليم التي يتواجد مقرها اعتمادا على فصل المحاسبة وأساليب التجريب.

كان كارول يهدف إلى صياغة نظام تخفيض أو توزيع دخل المؤسسات يكون عادل ومنطقي ومناسب لجميع أنواع الأعمال التجارية ولا جدال في أن يكون كارول من بين أولين الذي حدد ويوضوح مشكلة التسعير الدولي والذي يعتبر من بين المشاكل الأساسية للضريبة الدولية وأقر بوجود المشكلة وإيجاد الحل لها.

2-3) صياغة مبدأ المنافسة المطلقة:

حسب كارول أن أي تدابير تصحيحية قد تكون بديلا للسوق في التلاعب بالأسعار ويؤمن إيمانا راسخا بأن الطريقة الوحيدة المعقولة لتوزيع دخل المؤسسات والتي تسمح بتجنب التلاعب بين مختلف عناصر المؤسسة متعددة الجنسيات والفروع هي طريقة المحاسبة المستقلة.

وفقا لكارول المحاسبة المستقلة هي الوسيلة الوحيدة لتوزيع الدخل بين مختلف دول العالم وبالمقابل فإن الحكومات تفضل المؤسسات الدائمة والتي تكون ممثلة في الغرفة التجارية، وعلى الرغم من تفضيل معيار المحاسبة المستقلة يبدوا أن فكرة كارول هي الطريقة المثلى بتطبيقها على الحالات الواقعة ولهذا ينبغي أن تتضمن قواعد محددة وحقيقية في حالة لجوء دولتين إلى القضاء الدولي للمطالبة بفرض الضرائب على أرباح المؤسسة، وعلى الرغم من هذه الإشكالات المطروحة فإن كارول حدد معيارين لتوزيع الأرباح على الفروع تتمثل في مكافئة الخدمات والمبيعات بين المؤسسات المستقلة في إطار مكافئة الخدمات، فإن الفرع الذي تحصل على هذا التوزيع فإنه مستحق على الخدمات التي يحققها الفرع، أما المبيعات بين المؤسسات المستقلة فقد ترجم على أنه مشروع من ثلاث مراحل[18]:

- نقل ملكية السلع الوهمية؛
- تخصيصا ما يكفي من رأس مال إلى فرع حتى يستطيع تنفيذ العمليات؛
- وقسمة الخسائر أو مخاطر الخسائر التي تتم بطريقة مماثلة على المؤسسات المستقلة لقد كان كارول يهدف إلى تبني معيار ومكافئة الخدمات عكس المبيعات بين المؤسسات المستقلة، ومن بين أهداف هذا المعيار إدخال مراقبة الأسعار لدى البائعين المستقلين في الدول الأخرى.

يبدوا في ذلك الوقت من التعبير عن المنافسة المطلقة لم يكون أي خلاف بين المصدر أو الإقامة. أنصار اتفاقية لندن والمكسيك لم يعيدوا فتح النقاش حول الاعتماد الجزئي للتقسيم[19]، أحكام المتعلقة بتوزيع الدخل كانت موحدة في كلا النموذجين (لندن والمكسيك). المادة الثالثة من الاتفاقية لندن ومكسيك توازي المادة 3 من اتفاقية 1935 وهي اتفاقية توزيع الدخل والنفقات بين المؤسسات العمومية، أما عن المادة السابعة من اتفاقية لندن والمكسيك توازي المادة السادسة من اتفاقية 1935 المتعلقة باستقلالية المؤسسات. وقد جاء في اتفاقية 1935 واتفاقية المكسيك ولندن الإبقاء على النماذج التجريبية والأساليب تقسيم الدخل والنفقات في حالة محاسبة مستقلة.

وفيما يخص مبدأ المنافسة الكاملة، فمن الواضح أن الرأي الرسمي لأعضاء منظمة OEDE لم يتغير، نسخة الاتفاقية بعد المراجعة والتي نشرته المنظمة سنة 1995 أقرت أن مبدأ المنافسة المطلقة هي المعيار الأساسي لتوزيع الدخل والنفقات سواء في الفرع أو الفروع المتعاقدة.

4) تحديات وصعوبات النظام الحالي للضرائب الدولية:

توجت الأعمال التي بدأتها عصبة الأمم ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية باتفاقية منع الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال، النموذج خاص إلى تقسيم الدخل بين دولة المصدر ودولة الإقامة، فبلد المصدر هو بلد إنتاج هذا الدخل أو الثروة أما بلد الإقامـة هو بلد الـذي يطلب منه المستثمر الدخل، كما تطرق له ALVIN VADREN حيث قال أن في المقام الأول هو الأساس الشرعي للضرائب الإقليمية أما المقام الثاني فإنه يعطى لشخصية المستثمر.

4-1) التكامل الاقتصادي العالمي:

في نهاية الحرب العالمية الثانية نشأ نظام اقتصادي جديد بالمؤسسات بريتون وودز والتي يقوم على ثلاث منظمات[20]:

- الاتفاقية العامة لحقوق الجمركة GATT؛
- صندوق النقد الدولي FMI؛
- والبنك الدولي للإنشاء والتنمية BIRD والمسمى حاليا بالبنك العالمي.

وباختصار، فإن الغرض من هذه المنظمات هي تنفيذ نظام تبادلي حر والتخفيف من حدة مشاكل ميزان المدفوعات وتوفير الاستثمارات، أساس نظام BRETTON WOODS هو تحويل الدولار إلى ذهب وقد نجح هذا النظام إلى غاية ماي 1973 لما أصبح الدولار قابل لتحويل وسمح بتعويم مع كل الحالات الأخرى من أجل التوصل إلى حالته الطبيعية، وتبادل التكافؤ ومجيء تعويم العملات سبب عواقب مأسوية على التبادل فرفع تكاليف الشحن ومستوى العام للأسعار في العالم وبالتالي اشتعلت ثورة في التجارة الدولية.

وبالمقابل عرف العالم صدمتين في أسعار البترول سنة 1973 وسنة 1986 والتي نشبت عنهما فترة من عدم الاستقرار الاقتصاد الكلي في معظم اقتصاديات الدولية، واتسمت هذه الفترة بمستويات عالية من البطالة والتضخم، بالإضافة إلى ذالك تحققت بعض المكاسب في المفاوضات المتعددة الأطراف من خلال تخفيض الرسوم الجمركية في إطار اتفاق GATT ولكن عرفت هذه الفترة بممارسة الحماية من قبل بعض الدول، والنتيجة النهائية هو تباطؤ النمو الناتج العالمي والتجارة.

التغير الثاني المهم في الخريطة الاقتصادية وهو الانخفاض النسبي لدور الولايات المتحدة الأمريكية في الاقتصاد العالمي هذا الانخفاض استفادت منه مجموعة من الدول في أوروبا والمحيط الهادي، وقابله الظهور التدريجي للإتحاد الأوروبي باعتباره وحدة اقتصادية كبيرة، بالإضافة إلى ذلك تحول أوروبا الشرقية من دولة ذات اقتصاديات مخططة إلى اقتصاديات السوق وبدون شك شكل توسع في عالم التجارة.

وعلى الصعيد السياسي كانت هناك زيادة كبيرة في عدد الدول ذات سيادة بعد إلغاء الاستعمار بالإضافة إلى انهيار الكتلة السوفيتية وفي النهاية ونتيجة لهذا التغير نتج تعدد مصادر السلطة السياسية.

في سنة 1944 شاركت 44 دولة في مؤتمر BRETTON WOODS والذي أعطى ميلاد صندوق النقد الدولي في 27ديسمبر 1945.بعدها توالت اجتماعات صندوق النقد الدولي ففي 5 سبتمبر 1999 شاركت حوالي 182 دولة مما ضاعف مشكل التنسيق الضريبي لهذا العدد الكبير من دول العالم، علاوة على ذالك التنافس على ندرة رأس مال أصبح من السمات الضرورية في الاقتصاد الدولي[21].

قامت معظم الدول الصناعية بترشيد صناعاتها بهدف تعزيز القدرات التنافسية كما أن المالية ومراقبة الصرف حررت أو حذفت القيود المفروضة على الملكية الأجنبية، وظهر هناك اتجاه عام في مجال الإصلاح الضريبي الذي يهدف إلى تبسيط الإجراءات على الصعيدين المحلي والدولي، كما أن التغيرات التي طرأت على التكنولوجيا والمثيرة للجدل وخاصة في ميدان الاتصالات سمحت للمؤسسات العبرة للقارات من تحقيق نتائج أولية وهي تدويل أعمالها وليس هناك شك في أن الاتجاه أخذ في التسارع مع النمو الهائل في التجارة الالكترونية عن طريق الإنترنيت هذا التطور استدعى إلى التعاون في مختلف المجالات. وباختصار على الجبهة السياسية والاقتصادية فقد انتقل العالم من تجمع مختلف اقتصاديات الوطنية إلى الترابط والتكامل وبالتالي كشف أصل نقاط الضعف في هذا النظام الضريبي الحالي الذي نشأ في سنة 1920.

2-4) انتشار المؤسسات العابرة للقارات:

تملك المؤسسات العابرة للقارات تاريخ طويل من بين أوائل هذه المؤسسات هي المؤسسة الهولندية للهند والتي تأسست سنة 1602، والشيء الواضح هو أن النموذج الاقتصادي الذي فتح في سنوات الخمسينات تجسد في سنة 1980 وخلق الشروط المثلى لانتشار المؤسسات العابرة للقارات[22]، وهو شكل من أشكال العولمة المبني على اندماج المزيد من الموارد والقدرات والتي يمكن نقله في أي مكان ضمن المؤسسة العابرة للقارات[23]. نتيجة لذالك فليس من المدهش أن هذه المؤسسات تكتشف سبل جديدة في

الشؤون الدولية مثل ظهور التحالفات الإستراتجية وهي إدخال عمليات إنتاج جديدة تؤدي إلى زيادة المنافسة. وتسعى المؤسسة إلى استغلال الاختراعات والابتكارات بهدف زيادة الكفاءة وبالتالي الاكتساب الملموس للقدرة التنافسية،علاوة على ذالك فإن البعد هذا التغير هو أن هناك اضطراب أساسي في عملية الإنتاج والتصنيع.

هذه الظروف المتغيرة دفعت المؤسسات العابرة للقارات إلى تركيز أكبر على استغلال مزايا الملكية عن طريق الاضطلاع بأنشطة في الخارج بالاشتراك مع عوامل محددة (العمل والتكوين) من الدول الأجنبية، بالمقابل تسعى بعض الحكومات إلى حماية المؤسسات المحلية من المنافسة العالمية من أجل تمكين هذه الصناعات لتصبح من المؤسسات العالمية وتتنافس مع غيرها، وتنافس بعض الحكومات إلى استقطاب بعض الاستثمارات من قبل المؤسسات العابرة للقارات، في الحين أن البعض الأخر يسعى إلى إلغاء التدريجي لتدابير الوقائية لإجبار صناعاتها التقدم إلى قواعد السوق الحرة. على أية حال فإن ظهور نماذج اقتصادية عالمية تعوق قدرة الحكومات لفرض الضرائب في ظل نظم يقوم على وسائل تقليدية، في هذا النظام العالمي الجديد المطلوب هو نهج منسق لجميع أنحاء العالم في فرض الضريبة على هذه المؤسسات العابرة للقارات.

3-4) تطبيق مبدأ أسعار التحويل:

في هذا الميدان خصوصا مبدأ المنافسة المطلقة يشكل خطر على سبيل المثال الضريبة تعمل على تعديل بين المؤسسات ولكن فرص نجاحها مقيدة، لأن المزايا المالية التي تستفيد منها المؤسسات في إطار المحاسبة المستقلة وخاصة فيما يخص الأعباء القابلة للخصم مثلا سعر الفائدة فإن السلطات ترفض خصم هذه النقطة إذ تعلق الأمر بالقروض مابين هذه المؤسسات[24].

وعلاوة على ذالك من شأن هذه الترتيبات تنتج في إطار التشريعات الوقائية ومن المشكوك فيه أن الجهود التي تبذلها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تهدف للحد من الانتهاكات للقوانين السرية المصرفية لتمكين الإدارات الضريبية من الحصول على المعلومات، وفي الواقع على الإدارة الضريبية إثبات أن المقرض لا يقرض طرف آخر مستقل تحت شروط مؤسسات ذات الفروع، في هذه الظروف الكثير من الدول ترفض خصم فوائد القروض ما بين هذه المؤسسات.

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ترى العكس بالرغم أنه هناك صعوبات في تطبيق مبدأ المنافسة المطلقة وخاصة فيما يخص رأس المال إلا أنها ترى أنه هناك قواعد تتفق مع مبدأ المنافسة المطلقة عندما يتعلق الأمر بالمعاملات بين مؤسسات مستقلة، وهذا يكاد أن يكون معيار العمل إلا أن هذه المنظمة بقيت رهينة التفسير التقليدي لمعيار السعر الطبيعي لسبب عدم التحديد[25].

المؤسسات العابرة للقارات تسبق الضريبة الإقليمية والمشكل الأساسي هو أن في المؤسسات العابرة للقارات المندمجة فأن معيار القروض/الأموال الخاصة ليس له معنى.

وفي الواقع في عالم مستهلك للطاقة فإن المؤسسة الأم من أجل صيانة سمعة رأسمالها يجب تعويض فروعها المقترضة، لذلك فإن سعر الفائدة يجب إدراجه حتى ولو أنها ليست ملزمة قانونا بذلك،ومن المرجح أن تنظر هذه المؤسسات إلى التركيز على الفرق بين القروض والأموال الخاصة للفروع.

ظهرت هذه المشاكل بسبب انسداد معاهدات الازدواج الضريبي في الوقت الذي توجد فيه الأرباح المحققة من قبل مؤسسة مقيمة تخضع في البلد B في حدود ما تدره للمؤسسة قارة موجودة في B، ولو أن البلد A ادخل نوع CFC مقيم في A يدفع حصة في بلد B أو بعبارة أخرى فإن التشريع CFC يعمل كالمؤسسة موحدة لمؤسسات العابرة للقارات لمعالجة الحسابات الضريبة الحديثة ولكن ضمن التشريع الضريبي، والأمر المؤكد أن هذه المحاولات غير منسقة من قبل الحكومات لحماية الوعاء الضريبي أثبت وجود خسارة في الإيرادات ناتجة عن النظام الحالي للضريبة على المؤسسات العابرة للقارات، والذي اعتبر أن الضريبة هي تكلفة يجب تخفيضها مثل بقية التكاليف الأخرى لتعظيم الأرباح وهو نموذج يهدف إلى التهرب الضريبي الدولي لأن الكثير من البلدان تجاهلت التزاماتها اتجاه المعاهدات الضريبية.

الخاتمة

كل دولة تصمم نظامها الضريبي بشكل يلاءم ظروفها وأوضاعها المختلفة ينشأ عن ذلك قيام أنظمة ضريبية متنوعة ومتباينة وللتحقيق ذالك وجب عليها ما يلي:

- وضع أنظمة ضريبة جذابة تقدم بموجبها معدلات ضريبية منخفضة جدا أو لا تفرض ضرائب أصلا بالإضافة إلى تقديم مزايا ضريبية أخرى تجعلها منطقة جذابة للاستثمارات الأجنبية؛
- اللجوء إلى عقد اتفاقيات جديدة مع دول أو لتفادي الإزدواج الضريبي.هذه الاتاقيات عرفت تطور كبير منذ نهاية الحرب العالمية الأولى وهذا عن طريق تدخل منظمة الأمم المتحدة لفك النزاع بين الدول في تقسيم الإيرادات والنفقات والبحث عن الحلول لإيجاد تطوير آليات ووسائل لتوزيع المداخيل العائدة بطريقة تكون عادلة وتخدم مصالح كل الدول المتنافسة؛
- والاعتماد على التسعير الدولي الذي يعتمد على بيع وشراء السلع والخدمات بين المؤسسة الأم وفروعها عن طريق وضع سعر مصطنع لتسعيرة صفقاتها مع شريكاتها والذي عرف من قبل عدد من الباحثين والذي استقر على التعريف التالي: هو أسعار الصفقات الداخلية القائمة بين الوحدات المكونة للمشروع والذي يزاول نشاطه الإنتاجي عبر الدول. كما اعتمدت اتفاقية على مبدأ المنافسة المطلقة والذي يعتبر الآن المعيار الدولي فيما يخص فرض الضريبية على أرباح المؤسسات والذي عرف هو كذلك الكثير من الانتقادات من قبل الدول والذي يحتاج بدوره إلى إعادة الصياغة.

الهوامش والمراجع:

[1] يونس أحمد البطريق، «السياسات الدولية في المالية العامة»، ط. الدار الجامعية (الطبعة الثانية)، الإسكندرية، 2002، ص 137.

[2] اختلف الفقهاء القدامى في تعريف معنى الجنسية.إلا أنه يمكن التعرف على نظامين رئيسيين في هذا الصدد.الأول هو حق الإقليم وبمقتضاه يعتبر الفرد تابعا للدولة بحكم مكان مولده.والثاني هو حق الدم وبمقتضاه يعتبر الفرد تابعا للدولة تبعا للجنس أو الصلات الدم أي القرابة.

[3] A.A SKAAR, Permanent Establishment ,KLUWER law INTERNATIONAL, 1991.

[4] K. Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: an Institutional Approach Kluwer, 1994.

[5] S COOPER, THE BENEFIT THEORY OF TAXATION Australian TAX FORUM, 1994, p 397 ,417.

[6] رمضان صديق، «تفسير وتطبيق اتفاقات تجنب الازدواج الضريبي.دار النهضة العربية .القاهرة.2007.ص 29.

[7] REWER RICHMAN, (NOW Musgrave) taxation of foreign INVESTMENT. Income , AN economic Analysis JHON HOPKINS Press 1963.

[8] المرجع السابق لـ يونس أحمد البطريق، ص 153.

[9] أنشأت في أول اجتماع لها سنة 1920 لجنة خاصة لدراسة هذه المشكلة دراسة وافية وبحث التشريعات الضريبية للدول الهامة، وقامت اللجنة بوضع تقرير حرره الأستاذ SUYLING ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن سنة 1921 وصدقت على أربعة مبادئ.

[10] MB. CAROLL, ALLOALION of business INCOME The D DAFT CONVENTION OF THE LEAGUE OF NATIONS, 1934, CLUMBIA, pp. 473-477.

[11] اشتملت نماذج المكسيك ولندن سنة 1943 و1946 على المشروعات الآتية: معالجة الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، معالجة الازدواج الضريبي في الضرائب على التركات، وأخيرا مكافحة التهرب الضريبي.

[12] LONDON AND MEXICO MODEL TAX CONVENTION, LEAGUE OF NATIONS. DOCUMENT C 88 M88 1946, pp 33-43.

[13] المرجع السابق لـ رمضان صديق، ص 62.

[14] M.B. CARROLL, «The Historical Development of Tax Treaties, In J.E. Bischel», ed. Income Tax Treaties New York Practicing Law Institute. 1978. p 59.

[15] يشكل نموذج الأمم المتحدة توفيقا بين مبدأي المصدر والإقامة، مع إعطاء وزنا أكبر لمبدأ المصدر بخلاف ما يتبناه نموذج المنظمة.

[16] OCDE, «Committee on Fiscal Affairs Model Tax Convention on Income and Capital», Paris, OECD, 1992, loose leaf, 1997 pp. 1-2.

[17] M.B. Carroll, «Taxation of Foreign and National Enterprises Methods of Allocating Taxable Income», (Carroll Report), League of Nations Document No. C. 425 1933 .

[18] المرجع السابق لـ CARROLL REPORT، ص199.

[19] D. allace, Jr. , «International Regulation of Multinational Corporations», New York : Praeger Publishers, 1976.

[20] The GATT was not, strictly speaking, an international organization. It was not created at Breton Woods butwas, however, a strong part of the system created there. It has now been supersede by the World Trade Organization WTO.

[21] M. Gammie, «Reforming Corporate Taxation: An Evaluation of the United States Treasury Integration Proposals and other Corporate Tax Systems in an International Context-Part I», 1992, p. 148.

[22] هي مؤسسات اقتصادية ضخمة سواء من حيث حجمها الفعلي أو مجال نشاطها أو نطاقه أو رأس مالها أو امتدادها في المكان، فهي تقوم بإنتاج وتسويق منتجاتها في عدة دول، وتمارس هذه المؤسسات نشاطها في عدة دول عن طريق مؤسساتها الوليدة.

[23] K. Gupta & V. Govindarajan, «Organizing for Knowledge Flows within MNCs», 1994 International Business Review, pp. 443-457.

[24] هي أسعار داخلية أو أسعار لتسوية المعاملات الداخلية في إطار المؤسسات دولية النشاط أو مجموعة المؤسسات الدولية، ولا يتم التعامل بها خارج هذا النطاق وبصورة أدق فإنه لا يتم التعامل بأسعار التحويل بين المؤسسة دولية النشاط وأي مؤسسة أجنبية أخرى.

[25] R.J. Vann, «A Model Tax Treaty for the Asian-Pacific Region», 1991, 45 Bulletin for International Fiscal Documentation pp 99-109.