

**الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود
الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية)
FATCA- OVEDP**

د. عمرو محمد يوسف محمد

مدرس قسم الاقتصاد - المعهد المصري لأكاديمية الإسكندرية للإدارة والمحاسبة
وزارة التعليم العالي

**الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة
الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية)
FATCA- OVEDP**

د. عمرو محمد يوسف محمد

ملخص البحث

تواجه الدول بمختلف درجات نموها الاقتصادي تحديات كبيرة في مواجهة عمليات التهرب الضريبي نتيجةً للتخطيط الضريبي الضار؛ خاصةً بعد التوجه العالمي نحو رقمنة الأعمال المالية والضريبية؛ حيث تنبّهت حكومة الولايات المتحدة إلى تلك التحديات وسارعت في سن تشريع يكفل لها حماية وعائها الضريبي من التآكل، ليس داخل حدود الدولة فقط، بل في جميع أنحاء العالم. ، وهو ما يُعرف بقانون Foreign Account Tax Compliance Act «قانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية»؛ حيث كان لهذا القانون الأثر الأكبر في تغيير ثقافة وقناعة الدول حول مسألة سرية البيانات وإمكانية تداولها فيما يتعلق بالشأن الضريبي، على الرغم من مناهضة بعض تلك الدول لقانون الامتثال الضريبي الأمريكي وقت صدوره؛ حيث وصفه البعض بأنه خرق لحواجز وسيادات الدول على أرضها، وكسر لحواجز سرية الحسابات المالية والمصرفية ، مما أدى إلى اهتمام المجتمع الدولي بآليات تطبيق وتنفيذ قانون FATCA وغيره من البرامج التي طرحتها الإدارة الأمريكية، وصولاً إلى النتائج التي آلت إليها نتيجة هذا التطبيق، فقد أصبح لدى الدول، وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية وكذلك مصر، اهتمام خاص بتعظيم عوائدها الضريبية، وذلك من خلال الحفاظ على وعاء الإيرادات الضريبية، وإن لزم الأمر الدخول في اتفاقيات دولية من شأنها فرض التزام تعاقدى بين الدول بعضها وبعض لتبادل المعلومات والبيانات وإيرادات حاملي الجنسيات المعنية، لضمان عدم الإفلات أو الالتجاء للتخطيط الضريبي الضار أو تحويل أرباح تلك الكيانات لملاذات وجنات ضريبية، حتى يتسنى للإدارات الضريبية الوطنية المختصة تحديد المعاملة الضريبية العادلة لهؤلاء العملاء .

الكلمات المفتاحية:

الامتثال الضريبي- الأمتثال الطوعي- التهرب الضريبي- التخطيط الضريبي-
الجنات الضريبية- تآكل الوعاء- الحسابات الخارجية- الإدارات الضريبية.

**Disclosure of Taxable Assets Across National Borders
and Its Impact on Confronting Harmful Tax Practices
(Study on US Tax Administration Programs and Innovations)
FATCA- OVEDP**

Dr. Amr Mohamed Youssef Mohamed
Faculty member of the Department of Economics
The Egyptian Institute of Alexandria Academy for
Management and Accounting
Ministry of Higher Education

Abstract

Countries with different degrees of economic development face great challenges in confronting tax evasion as a result of harmful tax planning, especially after the global trend towards digitizing the financial and tax business. The US government was alerted to these challenges, and quickly passed legislation to protect its tax base from erosion, not only within the country's borders but around the world, which is known as the Foreign Account Tax Compliance Act. This law had the greatest impact on changing the culture and conviction of countries on the issue of data confidentiality, and the possibility of its circulation in relation to tax matters, despite the opposition of some of those countries to the US tax compliance law at the time of its issuance. As some described it as a breach of the barriers and sovereignty of countries on their soil, and a breach of the barriers of secrecy of financial and banking accounts, which led to the international community's interest in the mechanisms of application and implementation of the FATCA Law and other programs proposed by the US administration, leading to the results of this application. Countries, led by the United States of America, as well as Egypt, have a special interest in maximizing their tax returns, by maintaining a base of tax revenues, and if necessary, entering into international agreements that would impose a contractual obligation between countries, each other, to exchange information, data, and revenues for holders of the concerned nationalities, to ensure not to evade or resort to harmful tax planning or transfer the profits of those entities to tax havens, so

that the competent national tax departments can determine the fair tax treatment of these clients.

Key words:

Tax compliance-Voluntary compliance- Tax evasion- Tax planning- Tax havens- Base erosion- External accounts- Tax administrations.

مقدمة

انضمت مصر مؤخرًا بشكل رسمي، في التاسع من شهر مارس ٢٠٢١، للاتفاقية الدولية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح Multilateral Convention to Implement Tax Treaty 'Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting' المعتمدة في باريس بتاريخ ٢٤ نوفمبر ٢٠١٦، وكان ذلك نتيجة الاهتمام المحلي والدولي أيضًا بمكافحة التخطيط الضريبي الضار الذي عانت منه معظم الدول؛ حيث أدى إلى تآكل في وعائها الضريبي نتيجة التهرب المتعمد من الضريبة إلى ما يُسمّى بالجنات أو الملاذات الضريبية التي تحولت إليها غالبية أرباح ممولى ضرائب تلك الدول هروبًا من أعبائهم والتزاماتهم الضريبية المحلية؛ الأمر الذي أدى في النهاية إلى إلحاق ضرر بالغ باقتصادات تلك الدول.

وأحدت ما أقره الكونجرس الأمريكي في الثامن عشر من شهر مارس ٢٠٢٠م من تشريع ضريبي، ضجة على الصعيدين المحلي والدولي، وهو ما يُعرف بقانون Foreign Account Tax Compliance Act «قانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية»؛ حيث كان لهذا القانون الأثر الأكبر في تغيير ثقافة وقناعة الدول حول مسألة سرية البيانات وإمكانية تداولها فيما يتعلق بالشأن الضريبي، على الرغم من مناهضة بعض تلك الدول لقانون الامتثال الضريبي الأمريكي وقت صدوره؛ حيث وصفه البعض بأنه خرق لحواجز وسيادات الدول على أرضها، وكسر لحواجز سرية الحسابات المالية والمصرفية.

فنجد الآن كيانات ودول كثيرة، ومن ضمنها مصر، قد دخلت في تنفيذ اتفاقيات وتعاون دولي حول تبادل تلك المعلومات في الشأن الضريبي لمكافحة التخطيط الضريبي الضار الذي يتخطى حدود الدولة إلى خارجها؛ وذلك نتيجة للمستحدثات المعاصرة وآليات التحول الرقمي الذي يصعب معه مواجهة الدول بمفردها لهذه الظاهرة التي باتت ظاهرة دولية مستدامة ومؤثرة بشكل سلبي كبير على اقتصادات تلك الدول،

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

وكان قانون FATCA أضاء الطريق نحو مسألة التعاون الدولي وتبادل المعلومات لمكافحة التهرب الضريبي الناتج عن التخطيط الضار.

مشكلة البحث

ترتبط مشكلة البحث بشكل وثيق بما تواجهه الدول بمختلف درجات نموها الاقتصادي من تحديات كبيرة في مواجهة عمليات التهرب الضريبي نتيجةً للتخطيط الضريبي الضار؛ خاصةً بعد التوجه العالمي نحو رقمنة الأعمال المالية والضريبية؛ حيث تنبّهت حكومة الولايات المتحدة إلى تلك التحديات وسارعت في سن تشريع يكفل لها حماية وعائها الضريبي من التآكل، ليس داخل حدود الدولة فقط، بل في جميع أنحاء العالم.

ووجدت الدول أنه لا مناص من الدخول والخضوع لشروط FATCA الأمريكي؛ وذلك نتيجة الغرامات والجزاءات التي تضمنها القانون من استقطاعات مالية أشار إليها القانون على الدول غير الملتزمة وغير المتعاونة مع إدارة الضرائب الأمريكية؛ الأمر الذي كان له الأثر الأكبر في إعادة النظر حول جدوى قانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية، ليس لتطبيقه فحسب داخل الولايات المتحدة الأمريكية وكل دولة على حدة، بل تطور الأمر ليصبح اتفاقية دولية متعددة الأطراف تكفل نقل البيانات والمعلومات الخاصة بالشأن الضريبي لحماية الوعاء الضريبي لتلك الدول من التآكل ومحاولة القضاء على ما يُسمى بمراكز الأفسور أو الجناات الضريبية لإيجاد حل للتخطيط الضريبي الضار.

وكانت مصر ودول أخرى من أولى الدول المنضمة إلى مظلة القانون الأمريكي دون اعتبار مسألة كشف الحسابات المصرفية لحاملي الجنسية الأمريكية أمراً يخص السيادة أو يمس مبدأ سرية الحسابات المصرفية الذي تكفله تشريعات تلك الدول، فعقب ذلك أفردت تلك الدول، ومن بينها مصر، اهتماماً خاصاً بمسألة تطوير منظومة التشريعات الضريبية بمكوناتها الأساسية وميكنة الإجراءات الضريبية؛ خاصةً بعد صدور اللائحة التنفيذية بقانون الإجراءات الضريبية مؤخراً، وكذلك الدخول في اتفاقيات دولية لتبادل المعلومات الخاصة بالضريبة، وينبع ذلك من الاهتمام بهذا الإيراد السيادي الهام، ومواجهة التخطيط الضريبي الضار، ليس على المستوى المحلي وحسب، بل اتخذ الأمر إنشاء حائط سد قدر الإمكان لمواجهة ذلك.

أهمية البحث

تؤول أهمية البحث إلى اهتمام المجتمع الدولي بآليات تطبيق وتنفيذ قانون FATCA وغيره من البرامج التي طرحتها الإدارة الأمريكية، وصولاً إلى النتائج التي

آلت إليها نتيجة هذا التطبيق، فقد أصبح لدى الدول، وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية وكذلك مصر، اهتمام خاص بتعظيم عوائدها الضريبية، وذلك من خلال الحفاظ على وعاء الإيرادات الضريبية، وإن لزم الأمر الدخول في اتفاقيات دولية من شأنها فرض التزام تعاقدى بين الدول بعضها وبعض لتبادل المعلومات والبيانات وإيرادات حاملي الجنسيات المعنية، لضمان عدم الإفلات أو الالتجاء للتخطيط الضريبي الضار أو تحويل أرباح تلك الكيانات لملاذات وجنات ضريبية، حتى يتسنى للإدارات الضريبية الوطنية المختصة تحديد المعاملة الضريبية العادلة لهؤلاء العملاء.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على أهمية تطبيق قانون FATCA الأمريكى وتأثيره على إيرادات المؤسسات الضريبية الأمريكية من ناحية، ومن ناحية أخرى معرفة أثر وجود هذا القانون على تغيير وجهة النظر الدولية حول تبادل المعلومات والبيانات الضريبية، بالإضافة إلى مجموعة من الأهداف الأخرى؛ ومنها:

- تأثير تطبيق قانون FATCA على الالتزام الطوعي لممولي الضرائب الأمريكية.
- التعرف على أحدث التحركات الدولية لمواجهة التخطيط الضريبي الضار.
- الخطوات التي اتخذتها مصر لحماية وعائها الضريبي وتميمته؛ سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

منهج البحث

تعرض موضوع التهرب الضريبي للعديد من الدراسات الاقتصادية والضريبية في مؤلفات ضمن موضوعات المالية العامة والضرائب الدولية، إلا أن تطبيق برامج الإفصاح الطوعي وكشف الحسابات الخارجية لحاملي الجنسية الأمريكية التي وضعتها الولايات المتحدة الأمريكية ما زالت المراجع العلمية التي تتناول هذا الجانب بصورة شاملة محدودة.

ومن أجل ذلك، فقد تناول البحث الدراسة التطبيقية لهذا الاتجاه قدر المستطاع، وقد فرضت ندرة المراجع المتخصصة على الباحث أن يستعين أولاً بما هو موجود من المراجع العامة لاقتصاديات الضرائب الدولية للإحاطة بالأسس العامة للموضوع، ثم بعد ذلك الاتفاقيات الدولية؛ وخاصة فيما يتعلق باتفاقيات عدم الازدواج الضريبي، وكذلك الاتفاقية الدولية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

- ١- **المنهج الوضعي المقارن:** اعتمدت الدراسة على المنهج الوضعي المقارن الذي يَصِفُ الحقائق والوقائع والأحداث الدولية والتجارب مع وضع التفسيرات المنطقية لها في ضوء النتائج التي انتهت إليها والانعكاسات الإيجابية والسلبية لكلٍ منها.
- ٢- **المنهج الاستنباطي:** يركز البحث على الدراسات السابقة في الأدب والفكر الاقتصادي، وكذلك الأبحاث العلمية والمقالات المتخصصة المرتبطة بموضوع البحث؛ سواء كانت محلية أو دولية.

خطة البحث

تنقسم خطة البحث لعرض كافة الأطروحات الخاصة بمشكلة البحث ودراسة آثارها؛ فقد قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى المباحث الآتية:
المبحث التمهيدي: ماهية الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية.

المبحث الأول: الممارسات الضريبية الضارة وتآكل الوعاء الضريبي.
المبحث الثاني: مستحدثات الضرائب الأمريكية لمواجهة الممارسات الضريبية الضارة.

المبحث الثالث: معالجة الممارسات الضريبية الضارة وكيفية تفاديها دوليًا.
المبحث الرابع: مصر وأدواتها في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة.

المبحث التمهيدي

ماهية الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة

عبر الحدود الوطنية

شهدت الأوضاع الاقتصادية الدولية العديد من المتغيرات والتطورات؛ وذلك بسبب انعكاس ظاهرة العولمة في شتى بقاع الأرض؛ حيث كان لهذه الظاهرة الأثر البالغ نحو تلك التغيرات؛ مما جعل الدول أكثر انفتاحًا من ذي قبل على غيرها من الدول الأخرى، وساهم ذلك في مجال التبادل التجاري والاقتصادي، بالإضافة إلى تزايد حركات رؤوس الأموال بين تلك الدول.

وقد تبيّنت العديد من الدول؛ وخاصةً النامية منها، سياسات التجارة الخارجية والاعتماد على الاستثمارات الأجنبية، في محاولة منها للتخلي عن الفقر باعتمادها على التجارة الخارجية بوضع آليات لجذب تلك الاستثمارات إلى إقليمها وتقديم امتيازات شتى لهذا النشاط.

ونتيجة لهذه التطورات في مجال الاقتصاد الدولي ظهر ما يُسمَّى بالشركات العابرة للقارات Transnational Corporation، أو الشركات الدولية النشاط

Multinational Corporation، وهكذا بدأت حركات رؤوس الأموال تأخذ طابعًا مميزًا في العلاقات الاقتصادية الدولية، وقد توطنت بعض هذه الشركات بالدول النامية بهدف الإنتاج بغرض التصدير إلى بلادها أو إلى أسواق أخرى، ومنذ ذلك الحين، ظهر العالم في شكل مجموعات وقوى اقتصادية وسياسية تحاول الهيمنة أو الصمود والبقاء^(١).

فقد أوضحت هذه الشركات الكبرى في زمن العولمة عملاقًا اقتصاديًا قادرًا على زعزعة الاقتصاد العالمي، بل والتأثير في استقرار دول بأكملها من خلال شبكة عنكبوتية أحاطت بكل دول العالم، ويتأكد ذلك عند مقارنة إيرادات تلك الشركات بميزانيات الدول المتوسطة اقتصاديًا، ويرجع ذلك إلى الجغرافيا الاقتصادية الحديثة التي صنعتها تلك الشركات لنفسها للهيمنة على القطاعات الأكثر استراتيجيةً، مثل الخدمات والصناعات التحويلية، أصبحت الدول؛ وخاصةً النامية منها، تترنح في نظام لا يعترف إلا بالمصالح المادية وتعظيم الثروات، ولو كان ذلك على حساب الأخلاق والعادات والمبادئ الإنسانية، بل وعلى حساب البيئة أيضًا^(٢).

وتأكيدًا لحجم معاملات ومبيعات هذه الشركات المتعددة الجنسيات، فقد قُدِّر بنحو ٦٠% من إجمالي المعاملات التجارية داخل الولايات المتحدة، ونحو ٧٩% من إجمالي الصادرات الأمريكية؛ أي إنها تمثل وحدها نحو ١٨% من إجمالي التجارة العالمية، ونتيجةً لحجم المعاملات الضخم والهائل لهذه الشركات، تغيَّر الهيكل التنظيمي لها، وفُتحت أسواق إنتاج كان من الصعب تخيُّل الدخول فيها منذ زمن ليس ببعيد^(٣).

(١) د. حمدي رضوان- الاقتصاد الدولي «دراسة تحليلية للعلاقات الاقتصادية الدولية»- كلية التجارة- جامعة عين شمس- بدون ناشر- بدون سنة نشر- ص ٤٤٧-٤٤٦.

(٢) د. أبو بكر بعداشي- الشركات المتعددة الجنسيات في ظل الجغرافية الحديثة للاستثمار الأجنبي المباشر «تدويل أم هيمنة»- مجلة مصر المعاصرة- الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع- العدد ٤٩٦- أكتوبر ٢٠٠٩- ص ٤٨٨.

(٣) يراجع في ذلك:

- Kenneth A. Froot, " Multinational Corporations, Exchange Rates, and Direct Investment", International Policy Coordination and Exchange Rate Fluctuations, the National Bureau of Economic Research, University of Chicago Press, January 1990, p.307 Published online by, <http://www.nber.org/chapters/c6952>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

وللأسف، فإن واقع ظاهرة العولمة لم يشهد تحقيقها نتائج إيجابية كما يدعى مرّوجوها وأنصار هذا الاتجاه، بل إن معظم هذه النتائج اتخذت الطابع السلبي؛ وذلك لأن ما يستندون إليه من ثورة في نظم الاتصالات والمعلومات، بالإضافة إلى تحرير التجارة وانفتاح الأسواق وزيادة حجم الاستثمارات، إنما يعبر عن كل تلك العوامل التي ساعدت في نشأة العولمة، فهي لا تعدو أن تكون أسباباً لا نتائج، ولا نبالغ إن قلنا إن هذه الشركات الدولية النشطة أو الشركات المتعددة الجنسيات هي الربح الأول من هذه الظاهرة^(٤).

وعلى عكس ما كانت تصبو إليه الدول؛ وخاصةً النامية منها، من الحصول على إيرادات ضريبية من تلك الشركات العاملة بها ذات الإنتاج الضخم العابر للقارات وما حققته من أرباح؛ لجأت بعض هذه الشركات إلى طرق عدة للحيلولة دون أداء ما عليها من فروض ضريبية تجاه تلك الدول؛ وذلك باستغلال هذه الشركات لتغيرات التشريعات الضريبية المنظمة، وكذلك ضعف الإدارات الضريبية بتلك الدول، وهو ما يجعلها غير قادرة تقنيًا على تتبّع أرباح تلك الشركات؛ مما أضعف على تلك الدول فرصة الحصول على إيرادات ضريبية تُضاف إلى إجمالي إيراداتها.

فيوجد حاليًا لدى العديد من دول العالم مستويات مرتفعة من السرية المصرفية؛ مما يجعلها ملاذًا ضريبياً Tax havens يجتذب جميع أنواع الأموال بمختلف نوعيات الشركات الدولية النشطة؛ وخاصةً أن تلك الدول تقوم بتوفير معدلات ضريبية منخفضة أو منعدمة أحيانًا، وكثيرًا من تلك الدول التي تأخذ بمبدأ السرية وتستضيف قطاعًا مصرفيًا خاصًا، يُيسر التهرب الضريبي Tax evasion بطريقة منهجية أمام الأفراد ذوي الأرصدة المالية الضخمة؛ فعن طريق استخدام شركات صورية وبعض الأدوات الأخرى، يمكن جعل الحسابات مجهولة، ويمكن أن تبقى الأموال غير خاضعة للضرائب، أو حتى تقليل الضرائب عنها^(٥).

وفي دراسة أعدّها مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي United States Government Accountability Office/GAO في ديسمبر عام ٢٠٠٨، عن الإيرادات المحقّقة في عام ٢٠٠٧، خلصت الدراسة إلى كشف الغطاء عن وجود فروع

(٤) د. إيهاب محمد يونس- قضايا اقتصادية معاصرة- بدون ناشر- ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨- ص ٣٠.

(٥) يراجع في ذلك:

- Financial Secrecy Index 2015, Tax Justice Network, Published online by, <http://www.financialsecrecyindex.com/>

ل ٨٣ شركة كبرى من أصل مائة شركة أمريكية في مراكز عالمية ودول مصنفة بأنها جنات وملاجئ ضريبية^(٦).

وقد وصل عدد هذه الملاجئ الضريبية حتى عام ٢٠١٥ إلى نحو ٩٢ دولة ومركزاً مالياً، طبقاً لأحدث تقارير مؤسسة العدالة الضريبية؛ حيث تنتشر هذه المراكز على نطاق واسع، وتتمتع بأقصى درجات السرية المصرفية. وتأتي على رأس هذه القائمة سويسرا وهونج كونج وسنغافورة وجزر كايمان ولوكسمبورج، وتعتبر من أكثر المراكز سريةً، وغيرها من الدول الأخرى؛ ممّا يجعلها جميعاً ملاذاً ضريبياً للشركات الدولية النشاط^(٧).

وتأكيداً لما سبق، تسببت تسريبات ظهرت في الآونة الأخيرة، تُعرف «بأوراق بنما» Panama Papers، ببعض التداعيات السياسية الهامة؛ حيث التفتت إليها جميع دول العالم بأهمية بالغة. وترجع وقائع هذه التسريبات إلى ما نُشر في الثالث من شهر أبريل من العام الجاري ٢٠١٦، عبر صحيفة ألمانية تُدعى «زود دويتشي تسايتون» Süddeutsche Zeitung؛ فقد حصلت الأخيرة على وثائق هامة وسرية تتعلق بمكتب متخصص في مجال تقديم الخدمات القانونية يُدعى Mossack Fonseca، ومقره بنما، وقد بلغ عدد هذه الوثائق السرية نحو ١١.٥ مليون وثيقة^(٨).

ومن خلال عمل صحفي استقصائي أجرته الصحيفة وأشرف عليه الاتحاد الدولي للمحققين الصحفيين International Consortium of Investigative Journalists (ICIG)^(٩)، أسفر هذا الاستقصاء عن أن هذا المكتب أو الشركة

^(٦) يراجع في ذلك:

- Large U.S. Corporations and Federal Contractors with Subsidiaries in Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financial Privacy Jurisdictions, United States Government Accountability Office, Report to Congressional Requesters, December 2008, Published online by, <http://www.gao.gov/products/GAO-09-157>

^(٧) يراجع في ذلك:

- Financial Secrecy Index 2015, Tax Justice Network, Published online by, <http://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2015-results>

^(٨) يراجع في ذلك:

- Panama Papers "The Secrets of Dirty Money", Published online by, <http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56febf0a1bb8d3c3495adf4/>

(*) تأسس هذا الاتحاد عام ١٩٩٧، وهو عبارة عن شبكة عالمية تضم أكثر من ١٩٠ صحفياً في أكثر من ٦٥ دولة تتعاون في مجال التحقيق الصحفي. ولمزيد من التفاصيل يراجع:

- <https://www.icij.org/>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

المذكورة آنفًا عبارة عن مكتب لتقديم الخدمات القانونية ومزوّد خدمة للشركات مع أكثر من ٤٠ مكتبًا في جميع أنحاء العالم، بالإضافة إلى نشاط الشركة الملحوظ في البلدان صاحبة المعدلات الضريبية المنخفضة للغاية. علاوةً على ذلك، تمتلك هذه الشركة منظومة مصرفية محكمة تجعل منها ملاذًا ضريبيًا مغريًا، وتقدّم هذه الشركة بعض الخدمات المتعلقة بالحسابات الخارجية لكبرى الشركات العالمية العابرة للقارات، وتساعدنا من خلال تلك الخدمات على التهرب الضريبي؛ وذلك بإنشاء ملاجئ ضريبية غير قانونية، بالإضافة إلى تبييض أموال بعض هذه الشركات، فضلًا عن وجود تحويلات بنكية سرية مع شركات وهمية فاقت معاملاتها الملياري دولار^(٩).

النتائج المترتبة على وجود مثل هذه المناطق (الملاجئ أو الملاذات الضريبية)

وعن نتائج وآثار عمليات لجوء الشركات الدولية النشأت إلى الملاجئ الضريبية بغرض التهرب أو تجنب دفع ما عليها من مستحقات ضريبية، تتكبّد البلدان المتقدمة، وكذلك البلدان النامية على السواء، خسائر كبيرة في حجم الإيرادات الضريبية، وقد قدّر UNCTAD حجم هذه الإيرادات الضريبية التي تُصَيح على البلدان النامية بنحو ١٠٠ مليار دولار سنويًا، وهو ما يمثّل تقريبًا ثلث ضرائب الدخل التي كانت ستصبح مستحقة على الشركات لو لم يحدث تغيير لوجهة الأرباح، أما عن مجموع الإيرادات الإنمائية المتسرّبة، ومنها الإيرادات المفقودة بسبب ضياع فرص إعادة الاستثمار، فقد قدّر بمبلغ يتراوح بين ٢٥٠ مليار دولار و٣٠٠ مليار دولار سنويًا، ويُحتمل أن تكون هذه التقديرات أرقام الحد الأدنى؛ نظرًا لأنها لا تشمل جميع أشكال تجنب دفع الضرائب من جانب الشركات^(١٠).

^(٩) يراجع في ذلك:

- Offshore links of more than 140 politicians and officials exposed, by The International Consortium of Investigative Journalists, April 3, 2016, Published online by, <https://www.icij.org/blog/2016/04/offshore-links-more-140-politicians-and-officials-exposed>
- <https://www.theguardian.com/news/2016/apr/03/what-you-need-to-know-about-the-panama-papers#img-1>

^(١٠) يراجع في ذلك:

- World Investment Report 2015: Reforming International Investment Governance, 2015 unctad, published online by, <http://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=1245>
- <http://uncounted.org/2015/03/26/unctad-study-on-corporate-tax-in-developing-countries/>

وفي دراسة حديثة أجراها صندوق النقد الدولي IMF عن الخسائر السنوية في الإيرادات التي تتكبدها البلدان النامية في الأجل الطويل؛ بلغت الخسائر نحو ٢٠٠ مليار دولار سنويًا؛ أي نحو ١.٧% من الناتج المحلي الإجمالي، أما بالنسبة إلى الخسائر التي تتكبدها بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، فتبلغ نحو ٥٠٠ مليار دولار سنويًا؛ أي نحو ٠.٦% من الناتج المحلي الإجمالي^(١١).

وزيادةً على ذلك، فإن البلدان النامية لا تفقد إيراداتها اللازمة لمواجهة الفقر فحسب، بل توجد بعض المشكلات الأخرى، التي تتمثل في إعاقة الشركات المحلية لتلك البلدان وازدهارها، على عكس الشركات الدولية النشطة. بالإضافة إلى أن تجنّب دفع الضرائب من قبل هذه الشركات يؤدي إلى عدم المساواة والتفاوت؛ نظرًا لأن الفوائد تعود على أقلية صغيرة، في حين أنه يتعيّن على باقي الشركات المحلية تحمّل خسائر الإيرادات. فضلًا عن ذلك، يؤدي التجنّب الضريبي في البلدان النامية إلى إنقاص القدرة التنافسية لمؤسسات وشركات الأعمال المحلية، على عكس الشركات الدولية النشطة العابرة للحدود، فلا يمكن بوجهٍ عام أن تستفيد من المعاملات العابرة للحدود في إطار الملاذات الضريبية من أجل التقليل إلى أدنى حدٍ من قانون الضرائب المستحقة عليها^(١٢).

إضافةً إلى ذلك، كلما زادت مخططات التهرب الضريبي تعقيدًا واستفادت منها الشركات الدولية في التقلّص من أداء ما عليها من التزامات ضريبية للدولة المستضيفة لأحد فروع هذه الشركة، ازدادت معها عدم فعالية الجهود نحو هيكلة وتحديث الإدارات الضريبية لتلك البلدان؛ مما يكبّد تلك الإدارات خسائر نتيجة الملاحقة في ركب التطور والتحديث لمواجهة تآكل الوعاء الضريبي والخسارة في حجم الإيرادات الضريبية المحوّلّة إلى الملاجئ الضريبية^(١٣).

^(١١) يراجع في ذلك:

- Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen, " Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries", IMF Working Papers, WP/15/118, 2015, p20, Published online by, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>

^(١٢) يراجع في ذلك:

- How Tax Havens Plunder the Poor, Action Aid, May 2013, published online by, https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/publications/how_tax_havens_plunder_the_poor_2.pdf

^(١٣) يراجع في ذلك:

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

ونتيجةً لكل هذه الآثار السلبية المترتبة على هروب رؤوس الأموال والأرباح المتحققة في تلك البلدان لأحد مراكز السرية المصرفية حول العالم، أو ما يُعرَف بالملاجئ الضريبية، سواء من ناحية الإيرادات المفقودة أو من حيث عدم قدرة المؤسسات والشركات المحلية النشاط على المنافسة بشكل كبير، مثل كبرى هذه الشركات ذات النشاط العابر للقارات، كانت الحاجة مُلِحَّة لتكاتف دولي لبناء جسور ثقة بين بلدان العالم لإتاحة المعلومات بشكل يفرض مبدأ الشفافية على تلك الشركات؛ ومن ثم تتبُّع الأصول الخاضعة للضريبة خارج حدود الدولة المضيفة.

وتؤكد بيانات الجدول التالي حجم الإيرادات الضريبية المفقود بسبب تجاوز الشركات الدولية سنويًا على مستوى القارات وبعض الدول؛ ما أدى إلى خسارة تلك الإيرادات وتسجيل عجز بميزان إيرادات تلك الدول.

الدول	الخسائر الضريبية سنويًا	معدل الضريبة الفعلي	الخسائر الضريبية التي تأثرت بها الدول	حجم الخسائر الضريبية عالمياً
دول إفريقيا	\$23.242.133.255	%33.12	\$3.582.718.497	%1.46
الجزائر	\$434.750.000	%25.00	\$3.582.718.497	%22.47
مصر	\$2.123.341.867	%36.50	\$3.910.683	%0.16
المغرب	\$451.611.585	%20.23	\$0	%0.00
نيجيريا	\$10.576.472.971	%57.83	\$112.521.003	%4.59
دول آسيا	\$46.190.152.354	%18.30	\$67.520.067.437	%27.57
افغانستان	\$597.840	%20.00	\$273.747.779	%11.18
هونغ كونج	\$552.026.614	%8.26	\$16.331.010.356	%666.82
العراق	\$110.124	%0.01	\$427.330.948	%17.45
اليابان	\$4.310.693.601	%23.19	\$1.286.970.078	%52.55
جزر الكاريبي	\$642.376.849	%8.90	\$58.123.586.045	%23.73
باهما	\$0	%0.00	\$20.975.479	%0.86
الجزر العذراء	\$1.079.398	%0.07	\$10.405.615.250	%424.88
هياتي	\$80.400.000	%30.00	\$0	%0.00
جاميكا	\$20.272.801	%8.17	\$0	%0.00
دول أوروبا	\$79.529.965	%13.99	\$99.803.107.457	%40.75

- Final study on illicit financial flows, human rights and the 2030 Agenda for Sustainable Development of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights, Human Rights Council, Thirty-first session, General Assembly, United Nations, A/HRC/31/61, 15 January 2016,P7, Published online by <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G16/006/43/PDF/G1600643.pdf? OpenElement>

%29.26	\$716.721.458	%5.85	\$341.964.284	استراليا
%33.95	\$831.553.318	%1.86	\$19.535.548	قبرص
%0.00	\$0	%16.76	\$14.351.950.377	فرنسا
%137.94	\$3.378.296.454	%22.92	\$24.394.593.521	المانيا
%1.41	\$3.447.622.190	%26.87	\$40.123.746.097	دول امريكا اللاتينية
%3.91	\$95.811.723	%24.04	\$14.630.745.768	البرازيل
%0.72	\$17.598.072	%24.26	\$255.505.423	الاكوادور
%0.00	\$0	%28.05	\$319.499.841	الهندروس
%13.33	\$326.541.993	%7.64	\$91.211.031	بنما
%3.09	\$7.557.038.524	%16.76	\$52.551.805.288	امريكا الشمالية
%308.57	\$7.557.038.524	%9.04	\$3.310.466.008	كندا
%0.00	\$0	%17.78	\$49.241.339.280	الولايات المتحدة

المصدر :

The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf (taxjustice.net)

المبحث الأول

الممارسات الضريبية الضارة وتأكل الوعاء الضريبي

تعتمد غالبية الدول المتقدمة اعتمادًا كاملاً على إيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة لدعم مواردها المالية، وذلك في ظل وجود الالتزام الضريبي الطوعي للمؤسسات والأفراد داخل تلك الدول، وعلى النقيض، تتعرض غيرها من الدول النامية إلى أنشطة التهرب من أداء الضرائب وتجنبها من قِبل الأفراد والمؤسسات نتيجة عدم توافق أنظمتها الضريبية والمالية واتساق تلك النظم مع المعايير الدولية، الأمر الذي أدى إلى عدم وجود نظم مالية سليمة وسياسة ضريبية واضحة^(١٤).

^(١٤) يراجع في ذلك:

- Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, The International Tax Compact (ITC) is an international initiative to fight against tax evasion and inappropriate tax practices in developing countries. The German Federal Ministry for Economic Cooperation and Development (BMZ) has launched the initiative and commissioned GIZ with the implementation, version: 22 December 2010, p 5.

<https://www.taxcompact.net/sites/default/files/resources/2010-12-ITC-Addressing-Tax-Evasion-and-Avoidance.pdf>

وتؤكد الشواهد التاريخية عبر العصور القديمة السعي الدؤوب من قِبَل الملتزمين بأداء الضرائب لاستخدام طرق وأساليب أكثر تنوعًا وابتكارًا للحد من التزامهم الضريبي؛ حيث كانوا يضعون مصالحهم الخاصة قبل المصلحة العامة للمجتمع^(١٥)، كما أكدت بعض الدراسات اللاحقة وجود العديد من العوامل والأسباب التي كان لها الأثر الأكبر في انتشار تلك الظاهرة وعدم الالتزام الضريبي في معظم دول العالم على نحو متزايد دومًا؛ الأمر الذي أدى إلى اعتبار الالتزام الضريبي الاستثناء، وأن القاعدة هي عدم الالتزام بأدائها^(١٦).

وعلى الرغم من أن مسألة معرفة الأسباب الحقيقية لعدم الالتزام الضريبي والتهرب المتعمد من أدائها معقدة للغاية، فإنها بلا شك ممارسة يجب على جميع الدول القيام بها؛ فهي الطريقة الوحيدة لإيجاد استراتيجية لمكافحةها، ومن ثم معالجتها. وقد تختلف الأسباب من دولة إلى أخرى، بل قد يكون الاختلاف داخل حدود الدولة ذاتها باختلاف النظم الاقتصادية والسياسية المتبعة. ويُعد من ضمن أسباب عدم الالتزام الضريبي هيكل النظام الضريبي للدولة، وانخفاض مستوى التعليم، وارتفاع معدلات البطالة، والاقتصاد غير الرسمي، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية، ووجود نظام محكم للتخطيط الضريبي للشركات العابرة للقارات، وكذلك الاقتصاد الرقمي والتطور التكنولوجي والتجارة الإلكترونية والمنصات التعاونية والعملات الرقمية والطرق الجديدة لتسويق السلع والخدمات، وغيرها من الأسباب الأخرى التي تتجدد وتتوسع يومًا بعد يوم^(١٧).

^(١٥) يراجع في ذلك:

- Corina Miculescu, Opportunities for prevention and fighting, the quaestus journal is published by the faculty of management in tourism and commerce Timisoara dimitrie cantemir Christian university, no.7/June 2015,p175

<https://www.quaestus.ro/en/wp-content/uploads/2012/02/quaestus7.contents.pdf>

^(١٦) د. أحمد جمال الدين موسى «نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي»- بحث منشور في مجلة البحوث الاقتصادية والقانونية- كلية الحقوق- جامعة المنصورة- العدد ١٨- أكتوبر ١٩٩٥- ص ٣٧.

^(١٧) يراجع في ذلك:

- Alfredo Collosa, " Which are the causes of tax evasion?", The Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), Published online on 25 June, 2019
<https://www.ciat.org/which-are-the-causes-of-tax-evasion/?lang=en>

ونتيجةً لذلك، أدى الكشف عن حجم ونتائج وجود ملاذات ضريبية وحالات التهرب الضريبي بدول الاتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية إلى إحياء مسألة الكفاح ضد تلك الممارسات الضارة، واعتماد طرق ومعايير دولية بشأن تبادل المعلومات^(١٨)، كما سيتم عرضه لاحقاً.

وتُظهر نتائج المراجعات التي أجراها منتدى منظمة التعاون والتنمية عام ٢٠٢٠ بشأن الممارسات الضريبية الضارة (FHTP) أدلة على تجاوب عدد كبير من بعض الدول التي أحرزت تقدماً في مكافحة تلك الممارسات، وقد أسفرت هذه المراجعات عن ملاحظة تغييرات تشريعية كبيرة في ٤٤ نظاماً من أصل ٤٩ نظاماً، مع إعادة تصميم ٣٧ نظاماً، و٧ نظم أخرى قيد التعديل^(١٩).

ماهية التخطيط الضريبي^(٢٠)

يُعد التخطيط الضريبي من أهم الأدوات المالية التي يعتمد عليها الأفراد والهيئات ومنظمات الأعمال؛ حيث تساعد تلك السياسات على خفض قيمة الضريبة المستحقة قدر المستطاع، بما لا يخالف القوانين ذات الأثر الضريبي؛ فيستفاد من قصور تلك التشريعات واستخدام الثغرات القانونية والمزايا والحوافز الضريبية المنصوص عليها في القانون، وقد تختلف فرص استغلال مزايا التخطيط الضريبي من تشريع إلى آخر حسب الدولة^(٢١).

^(١٨) يراجع في ذلك:

- Gaëtan Nicodème, "On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices", National Tax Journal, Vol. 62, No. 4 (December, 2009), Published The University of Chicago Press, p755 <https://www.jstor.org/stable/41790646>

^(١٩) يراجع في ذلك:

- "OECD: tackling harmful tax practices", Tax Journal, ISSUE 1511, 26 November, 2020
<https://www.taxjournal.com/articles/oecd-tackling-harmful-tax-practices>

^(٢٠) يراجع في ذلك:

-Tax Planning, Reviewed by Bhavana, Updated on Dec 24, 2020, on line by
<https://cleartax.in/g/terms/tax-planning>

^(٢١) د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم- بحث بعنوان «نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري، دراسة ميدانية تطبيقية»- مؤتمر جمعية الضرائب المصرية بعنوان «المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار»- ١٦-١٧ سبتمبر ٢٠١٢- ص ٢.

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

وتُعد مشكلة التخطيط الضريبي الذي تستخدمه الشركات المتعددة الجنسيات بغية التهرب من دفع الضرائب، ذات تأثير كبير على الدول النامية؛ إذ يبلغ حجم الإيرادات الضائعة على تلك الدول نحو مائة مليار دولار؛ مما يفسر سعي تلك الدول لتحجيم التهرب الضريبي عالمياً، على الرغم من وجود بعض التحديات والصعوبات نتيجة ضعف المقدرة التكلفة للمجتمع الضريبي، وضعف التنظيمات التشريعية في معظم تلك الدول^(٢٢). وقد قامت مؤخرًا منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بدراسات مكثفة حول تلك القضية، خلصت إلى أن الوعاء الضريبي يتآكل، وهو ما دفعها إلى دراسة سبل ووسائل محاربة التخطيط الضريبي الضار^(٢٣).

الأسعار التحويلية، أو ما يُعرف بنقل الأرباح كأحد صور تآكل الوعاء الضريبي

يُستخدَم ما يُعرف بالسعر التحويلي من قِبَل الشركات والكيانات المتعددة الجنسيات طريقةً لتخصيص الأرباح بين مختلف الشركات التابعة لها، وذلك للاستفادة من الأنظمة الضريبية المختلفة للدول المختلفة عن طريق حجز المزيد من الأرباح للسلع والخدمات المنتجة في البلدان أو الاقتصادات ذات المعدلات الضريبية المنخفضة؛ الأمر الذي يقابله استهجان المجتمع الدولي من استخدام تلك الطريقة للتجنب المتعمد للضرائب المفروضة^(٢٤).

ويُعد التسعير التحويلي، أو التحكم في أسعار التبادل للسلع والخدمات بين فروع الشركة الأم، من أكثر الطرق شيوعاً للتهرب من الالتزامات الضريبية، وتتبع الشركات المتعددة الجنسيات هذا الأسلوب في حال وجود اختلافات في السياسات والقواعد الضريبية بين الدول المضيفة للشركات الفرعية، مثل الإعفاءات والأسعار الضريبية؛ ممَّا

^(٢٢) د. رمضان صديق- الضمانات القانونية والحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار «دراسة مقارنة بين القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ والقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٩ في ضوء الفقه وأحكام القضاء- دار النهضة العربية- ١٩٩٨- القاهرة- ص ٨.

^(٢٣) «الشركات المتعددة الجنسيات أضاعت ١٠٠ مليار دولار على الدول النامية»- مقال منشور بجريدة اليوم السابع- بتاريخ ٢٠١٦/٢/٦.

<https://www.youm7.com/story/2016/2/6//2572886>.

^(٢٤) يراجع في ذلك:

- Transfer Pricing, setting prices for goods and services between related entities" What is Transfer Pricing?", on line by <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/economics/transfer-pricing/>

يُمْكِنُهَا من تعظيم حجم أرباحها من ناحية، وضياع نصيب الدولة المضيفة العادل من إيراداتها الضريبية على تلك الأرباح المتحقّقة من ناحية أخرى^(٢٥).

وتقود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ومجموعة دول العشرين مجموعةً من الحلول لمواجهة تآكل الوعاء الضريبي كأحد نواتج التخطيط الضريبي الضار الذي يستغل الثغرات بالقواعد الضريبية المنظمة لتحويل الأرباح بشكل متعمد من الدول التي تتحقّق فيها الأرباح، والتي تُفرض فيها الضرائب بنسب عالية، إلى دول أخرى ذات معدلات ضريبية منخفضة أو منعدمة دون وجود نشاط اقتصادي، أو وجوده بنسبة ضئيلة^(٢٦).

ونتيجةً لذلك، فقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، في الرابع والعشرين من شهر نوفمبر عام ٢٠١٦م، بتحرير ما يُعرّف بالاتفاقية الضريبية النموذجية؛ وذلك توحيدًا للجهود الدولية لمواجهة تلك الآلية. وفي سياق متصل، فقد نصت المادة التاسعة من هذه الاتفاقية على أسعار التحويل بين كيانيين يجب التعامل معهما كما لو أنهما كيانات مستقلتان؛ ممّا يوفّر معه معيارًا دوليًا واضحًا لحساب الضريبة؛ فيُمكن تلك الدول من تحصيل ضريبتها المفروضة، وفي نفس الوقت، يوفّر الضمانات اللازمة لتلك الشركات لتجنّب ما يُعرّف بالازدواج الضريبي^(٢٧).

وتأتي أهمية هذا الزخم الدولي بمسألة التخطيط الضريبي الضار بسبب ما تفقده هذه الدول من إيرادات ضريبية هائلة نتيجة نقل أرباح تلك الكيانات، بشكل مصطنع ومتعمد لتجنّب الضريبة، إلى مواقع وبلدان أخرى لا تخضع فيها للضريبة، أو إلى دول ذات معدلات ضريبية منخفضة؛ ممّا يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لدول الأساس، مهذّبًا وعاءها الضريبي بالتآكل.

^(٢٥) يراجع في ذلك:

- Jane G. Gravelle, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, January 15, 2015, p17 <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>

^(٢٦) ورشة عمل تحت عنوان «تنظيم التقارير المقدمة من الشركات المتعددة الجنسيات» - وزارة المالية - دولة الإمارات العربية المتحدة - ٢٨/١٠/٢٠١٩.

<https://www.mof.gov.ae/ar/media/materials/News/Pages/28102019.aspx>

^(٢٧) نص «الاتفاقية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح» - منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-arabic.pdf>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

الجنات الضريبية ومراكز الأفيشور كأحد صور تآكل الوعاء الضريبي

تُعد الدول التي توجد بها نُظُم تشريعية وضريبية أكثر مرونةً ملاذات أو جنات ضريبية^(٢٨)؛ فهي مناطق تُزال فيها القيود الضريبية؛ فيعمل ذلك على جذب رؤوس الأموال الأجنبية؛ ومن ثم تضطلع تلك النُظُم بدور حاسم في مسألة التهرب من دفع الضرائب، بالإضافة إلى ما يُعرّف بعملية تبييض الأموال، غير أن تلك العمليات ليست يسيرةً فيها مسألة الإثبات الجنائي، وتعمل تلك الجنات الضريبية تحت شعار «الأرباح لنا والمشكلات لكم»^(٢٩).

وتتسم الجنات والملاذات الضريبية بسمات أساسية يمكن من خلالها تمييز تلك

المناطق؛ وأهمها:

- انخفاض معدلات الضرائب أو انعدامها.
- امتلاك خدمات مالية متطورة مقارنةً بحجم اقتصادياتها الوطنية.
- حماية اقتصادياتها الداخلية من التسهيلات التي تقدّمها لتجنّب الوقوع في خدع التهرب الضريبي التي تقدّمها للغير.
- التحكم في السياسة الداخلية لهذه الدول من طرف أشخاص ذوي مصالح مالية من الخارج^(٣٠).

وعلى ذلك، فقد يتمتع معظم الملاذات الضريبية بتلك الخصائص، إلا أن كل منطقة يمكن أن تتصف بأنها جنة ضريبية لها خصوصيتها، ولنا في دولة سويسرا مثال واضح؛

^(٢٨) قد يختلف تعريف الجنات الضريبية من دولة إلى أخرى، فيستعمل الأنجلوساكسون مصطلح Tax haven الذي يعني ضريبة المرسى أو الميناء الآمن الذي يرسو فيه المكلف الدولي بعد قطعه لبحر التشريعات الضريبية وعواصفها، أما الألمان فقد استعملوا مصطلح Oasis fiscales الذي يعني الواحات الضريبية التي يُستدرج فيها المكلف الدولي بعد عبوره صحراء الضرائب. ومنهم من عرّفها بأنها الملجأ Ou refuge asile، أما في اللغة اللاتينية فقد استُخدم مصطلح Fugere الذي يعني بالفرنسية Fuir؛ أي بمعنى فر وهرب، فالتحدث عن الجنة الضريبة يعني في المقابل أن المكلف الدولي كان يعيش في جحيم ضريبي en fer fiscal نتيجة ثقل وكثرة الضرائب المفروضة عليه. لمزيد من التفاصيل، مراجعة د. نشيدة معزوز - «تفعيل مكافحة الجنات الضريبية لمواجهة آثار الأزمة العالمية» - مجلة الأبحاث الاقتصادية - جامعة البليدة ٢ - العدد (٨) - ٢٠١٣ - ص ٨٠ و ٨١.

^(٢٩) د. نوال مجدوب - «العلاقة بين جريمة تبييض الأموال ومراكز الأفيشور - الجنات الضريبية» - بحث منشور بمجلة البحوث القانونية والاقتصادية - معهد الحقوق والعلوم السياسية بالمركز الجامعي بافلو - المجلد رقم (١) - العدد (٢) - ٢٠١٨ - ص ١٧٣.

^(٣٠) د. ريمه ضافري، محمد سعد الدين بلخيري - «الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي - حالة الأيرلندية المزدوجة والسندوتش الهولندي لشركة غوغل» - مجلة اقتصاد المال والأعمال - المجلد (٤) - العدد (١) - ٢٠٢٠ - ص ٧٩.

حيث تُعد هذه الدولة من أشهر الدول التي تُوصف بأنها ملاذ ضريبي على المستوى العالمي، فنجد أن التشريع المصرفي بها محاط بسرية مطلقة؛ فضلاً عن ذلك، يُعد خرق هذه السرية مخالفة جنائية تستوجب العقاب، مع إمكانية رفع هذه الحماية والسرية للمصارف استثناءً في حالات نادرة ومحدودة جداً؛ كالتحقيقات المتعلقة بجرائم غسل الأموال^(٣١).

ونتيجةً للجهود المبذولة للتصدي لتلك المناطق، قام الاتحاد الأوروبي، ولأول مرة، في ديسمبر عام ٢٠١٧م بنشر قائمة سوداء تضم ١٧ دولة، من بينها ثلاث دول عربية، هي الإمارات والبحرين وتونس، كما نشر الاتحاد قائمة مراقبة تضم ٤٧ دولة تعهدت بتغيير قوانينها الضريبية لتتماشى مع قواعده. وتضم القائمة الرمادية العديد من الدول ذات الصلة؛ كبريطانيا وبنما وهونج كونج وجيرسي وبرمودا وجزر كايمان وسويسرا وتركيا^(٣٢).

وباعتبارها واحدة من أكثر الولايات القضائية سريةً ولها معدلات ضريبية منخفضة في العالم، أعلن المجلس الأوروبي بنهاية عام ٢٠٢٠ شطب جزر كايمان من قائمة الاتحاد الأوروبي للسلطات القضائية غير المتعاونة لأغراض الضريبة، المعروفة باسم القائمة السوداء. وقد واجه هذا القرار عدة انتقادات؛ حيث وصف البعض معايير الإدراج بالقائمة السوداء بأنها معيبة وتعسفية، ويرى البعض الآخر عدم وجود الكفاءة المنهجية المطلقة في تلك القائمة، مستنداً إلى دولة هولندا على سبيل المثال؛ فقد كلفت الاتحاد الأوروبي ما يقدر بنحو ١٠ مليارات دولار من ضرائب الشركات كل عام، وفي نفس الوقت لا يمكن إدراجها في القائمة السوداء من قبل المنظمين؛ حيث يحظر قانوناً إدراج الدول الأعضاء بالاتحاد الأوروبي^(٣٣)، على الرغم من اعتبار جزر كايمان مثلاً صارخاً للملاذات الضريبية؛ حيث يوجد بها المبنى الشهير Uglan House، وهو عبارة عن

(٣١) د. زهرة حيو- «التهرب الضريبي الدولي»- مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية- جامعة دمشق- المجلد (٢٧)- العدد (١)- ٢٠١١- ص ٤٢٥.

(٣٢) مقال بعنوان «القائمة السوداء للاتحاد الأوروبي للملاذات الضريبية تضم الإمارات والبحرين وتونس»- موقع BBC NEWS- ٦ ديسمبر ٢٠١٧.

<https://www.bbc.com/arabic/business-42246872>

(٣٣) يراجع في ذلك:

- ELI MOSKOWITZ, "Cayman Islands Removed from EU Tax Haven Blacklist", globalization of organized crime and corruption, 06 October 2020 <https://www.occrp.org/en/daily/13210-cayman-islands-removed-from-eu-tax-haven-blacklist>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

مبنى مكوّن من خمسة طوابق، لكنه يحتوي على ٢٠ ألف شركة مسجّلة ونحو ٨٠ ألف شركة في أماكن أخرى؛ مما يعني وجود ضعف عدد سكان الجزيرة تقريباً شركات مسجلة لديها^(٣٤).

التكاليف الاجتماعية للملاذات الضريبية

وتقدّر شبكة العدالة الضريبية حجم الثروات النازحة في ٨٠ ملاذاً ضريبياً بنحو ٣٢ تريليون دولار، وتقدّر أكسفام حجم الأموال النازحة بنحو ١٨ تريليون دولار، وتزعم أكسفام أن الأموال المستحقة ضريبياً على تلك الثروة تشكّل ضعف المبلغ المطلوب للقضاء نهائياً على الفقر في جميع أرجاء العالم، وتمثّل هذه القيمة نحو ١٥% من الثروة المالية وغير المالية في العالم كله، ويقدر العائد على تلك الأموال إذا كان ٣% فقط ولم يُعامل ضريبياً بنسبة ٣٠%، فتوفّر تلك الثروة نحو ٢٨٨ مليار دولار في شكل إيرادات ضريبية، وبالنسبة إلى الدول النامية، توفر نحو ٨٤ مليار دولار في شكل إيرادات ضريبية سنوياً^(٣٥).

ويوضح الجدول التالي حجم الخسائر الضريبية على مستوى الخمس عشرة دولة الأعلى مساهمةً في هذه الخسائر، والتي تُعد من ضمن الدول المصنفة كملاذات ضريبية؛ حيث توضح الأرقام حجم ومقدار الخسارة الضريبية التي تُلحق الضرر بإجمالي الإيرادات الضريبية على مستوى تلك الدول بسبب التهرب الضريبي وإساءة استخدام القوانين الضريبية.

الدول	الخسائر الضريبية التي لحقت بالدول	الخسائر الضريبية عن إساءة استخدام الشركات	الخسائر الضريبية بسبب التهرب الضريبي	نسبة مسؤوليتها عن الخسائر الضريبية عالمياً
جزر الكايمن	\$70.441.676.611	\$22.819.899.267	\$47.621.777.344	16.47%
المملكة المتحدة	\$42.464.646.560	\$13.671.390.701	\$28.793.255.859	9.93%

^(٣٤) يراجع في ذلك:

"The building in tax haven that 20,000 firms call home: Cayman Islands has more companies registered there than inhabitants",daily mail news, By JEMMA BUCKLEY, 22 January 2016, on line by <https://www.dailymail.co.uk/news/article-3411183/The-building-tax-haven-20-000-firms-call-home-Cayman-Islands-companies-registered-inhabitants.html>

^(٣٥) يراجع في ذلك:

-Trade and Development Report, United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD/TDR/2014, p177
https://unctad.org/system/files/official-document/tdr2014_en.pdf

%8.50	\$9.777.795.898	\$26.593.707.934	\$36.371.503.832	هولندا
%6.45	\$18.324.207.031	\$9.283.427.114	\$27.607.634.145	لوكسمبورج
%5.53	\$23.635.935.547	\$0	\$23.635.935.547	الولايات المتحدة
%4.92	\$4.716.347.656	\$16.331.010.356	\$21.047.358.012	هونج كونج
%4.69	\$0	\$20.045.803.268	\$20.045.803.268	الصين
%3.81	\$5.890.159.180	\$10.405.615.250	\$16.295.774.429	الجزر البريطانية
%3.70	\$9.762.094.727	\$6.068.846.053	\$15.830.940.779	ايرلندا
%3.42	\$2.412.782.227	\$12.221.060.747	\$14.633.842.974	سنغافورا
%3.24	\$2.983.001.465	\$10.860.143.218	\$13.843.144.682	برمودا
%3.00	\$1.891.341.553	\$10.953.644.082	\$12.844.985.635	سويسرا
%2.15	n/a	\$9.177.305.410	\$9.177.305.410	بورتو ريكو
%1.85	\$3.445.160.889	\$4.465.999.479	\$7.911.160.368	جيرسي

المصدر:

The State of Tax Justice 2020 ENGLISH.pdf
(taxjustice.net)

كما يوضح الجدول التالي حجم الخسائر الضريبية على مستوى المجموعات الدولية كمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ودولها الأعضاء .

نسبة مسؤوليتها عن الخسائر الضريبية عالمياً	الخسائر الضريبية بسبب التهرب الضريبي	الخسائر الضريبية عن إساءة استخدام الشركات	الخسائر الضريبية التي لحقت بالدول	المجموعات الدولية
%48.50	\$106.280.198.936	\$101.187.311.324	\$207.467.510.260	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
%37.41	\$90.225.931.739	\$69.813.504.998	\$160.039.436.737	الشبكة العنكبوتية للملكة المتحدة
%55.37	\$120.219.276.222	\$116.644.284.128	\$236.863.560.350	محور التهرب الضريبي

وقد جاء كتاب Treasure Islands للمؤلف البريطاني Nicholas Shaxson متناولاً الآثار السلبية المترتبة على الملاذات الضريبية؛ حيث وصف تلك الأموال بالاستثمار السري الدائري الضار جداً على عدة مستويات، فهو وسيلة للأفراد والمؤسسات للتهرب الضريبي؛ مما يعني إنشاء مدارس ومستشفيات أقل، وفرص أكبر لخرق القانون؛ حيث جرائم الاحتيال بزعم صفة الاستثمار الأجنبي على غير الحقيقة،

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

فيُعد ذلك نشاطاً إجرامياً في معظم الدول، بالإضافة إلى أن هذا الاستثمار يتطلب السرية؛ لأنه بالتبعية يتطلب إخفاء الهوية حتى تستطيع الادعاء بأنك مستثمر أجنبي، فتكون عندئذٍ تلك الممارسات هدامة للديمقراطية، وتوفر الإفلات من العقاب للنخب الثرية التي من الممكن أن تستفيد منها^(٣٦).

ومن ضمن الآثار المعنوية الهامة لوجود مثل هذه المراكز، إجبار الدول المتضررة على عمل المزيد من التخفيضات للمعدلات الضريبية المرتفعة، حتى تستطيع جذب الاستثمارات في ظل وجود تلك الأماكن التي توفر فرص تحقيق الأرباح دون أداء الضريبة المستحقة؛ مما يؤدي إلى المزيد من خفض معدلات الضريبة، ومنح المزيد من الامتيازات الضريبية، وهو ما يؤثر في إيرادات الدول؛ ومن ثم مقدرتها على توفير الخدمات الاجتماعية؛ خاصة إذا كانت تلك الدول تتصف بارتفاع نفقاتها العامة نتيجة تعدادها السكاني والبيروقراطية الضخمة والضغط الديموغرافية بها^(٣٧).

ويبدو أن التدفقات المالية التي تسعى إلى السرية أو التهرب من ضرائب الشركات هي على الأرجح النوع الذي يؤدي إلى تفاقم لعنة التمويل Financialization وعدم المساواة وزيادة التعرض للأزمات، وقد يتسبب في أضرار سياسية غير قابلة للقياس الكمي لدى اختراق رأس المال الذي تكتنفه السرية للنظم السياسية الغربية. ومع تدفق رأس المال من البلدان الأفقر إلى الملاذات الضريبية في العالم الغني، تتبعه هجرة اليد العاملة. ومع ذلك، يبدو بالنسبة إلى العديد من الاقتصادات أن استضافة مركز مالي خارجي اقتراح ينطوي على خسارة للجميع: فهو لا ينقل الضرر إلى الخارج فقط، إلى بلدان أخرى، بل إلى الداخل أيضاً، إلى البلد المضيف^(٣٨).

^(٣٦) يراجع في ذلك:

- Nicholas Shaxson, "Treasure Islands: Tax Havens and the Men who Stole the World", 2011, p.9-15.

^(٣٧) «السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية»- صادر عن وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية- المبادرة المصرية للحقوق الشخصية- الطبعة الأولى- ٢٠١٥- ص ٨.

https://eipr.org/sites/default/files/reports/pdf/tax_haven.pdf

^(٣٨) نيكولاس شاكسون- التصدي للملاذات الضريبية «المليارات التي تجتذبها الملاذات الضريبية تُلحق الضرر بالبلدان المرسل والمستقبل على حد سواء»- مجلة التمويل والتنمية- عدد سبتمبر ٢٠١٩- «الجوانب المستترة للاقتصاد العالمي»- صندوق النقد الدولي- ص ١٠.

<https://www.imf.org/external/arabic/pubs/ft/fandd/2019/09/pdf/shaxson.pdf>

شركات التكنولوجيا العالمية والتهرب الضريبي

وأفاد تقرير The Silicon Six and Their \$100 Billion Global Tax Gap، الذي أعلنته مؤسسة Fair Tax Max في بريطانيا في ديسمبر ٢٠١٩، أن شركات التكنولوجيا الكبرى العالمية، وعلى وجه التحديد Apple و Facebook و Amazon و Netflix و Google و Microsoft، قد وفّرت أكثر من ١٠٠ مليار دولار من الضرائب، وذلك في الفترة بين عامي ٢٠١٠-٢٠١٩، وجاء ذلك نتيجة الاستغلال الأمثل للثغرات الموجودة بالتشريعات الضريبية بدول العالم^(٣٩).

وقد وجد التقرير أن Amazon على سبيل المثال، التي تُعد من كبرى شركات مزوّدي خدمات البيع بالتجزئة عبر الإنترنت، قد جمعت ١.٦ تريليون دولار من العائدات، وأبلغت عن ٦٠.٥ مليار دولار من الأرباح، ودفعت ٥.٩ مليارات دولار من ضرائب الدخل. وقال التقرير إنه كان من المتوقع أن تدفع أمازون ١٠.٧ مليارات دولار ضرائب على تلك الأرباح على أساس معدلات الضرائب الدولية^(٤٠). ويوضح الجدول الآتي الفرق الكبير بين ما كان متوقعًا للشركة المذكورة أن تدفعه وما تم دفعه بالفعل.

Netflix	Microsoft	Google	Facebook	Apple	Amazon	(القيمة بالمليار دولار)
\$104.9	\$963.0	\$962.7	\$327.8	\$2.097.3	\$1.592.9	إجمالي الإيرادات
\$8.2	\$306.5	\$253.5	\$132.5	\$597.3	\$60.5	الأرباح المتحصنة
\$1.4	\$79.1	\$49.8	\$30.3	\$143.5	\$10.7	الضريبة المتوقعة
\$1.1	\$55.3	\$38.9	\$16.8	\$100.6	\$5.9	الضريبة المدفوعة

المصدر:

Silicon Six \$100bn tax gap | Fair Tax Foundation
(fairtaxmark.net)

(٣٩) يراجع في ذلك:

- "The Silicon Six and Their \$100 Billion Global Tax Gap", December 2019, on line by Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf (fairtaxmark.net)

(٤٠) يراجع في ذلك:

- 'Silicon Six' tech giants accused of inflating tax payments by almost \$100bn, on line by <https://www.theguardian.com/business/2021/may/31/silicon-six-tech-giants-accused-of-inflating-tax-payments-by-almost-100bn>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

واقع الخسائر الضريبية للدول

قدّرت شبكة العدالة الضريبية والتحالف الدولي للعدالة الضريبية وفق تقريرها الأخير مقدار ما تخسره الحكومات والدول في جميع أنحاء العالم سنويًا بسبب التهرب الضريبي وسلوك الشركات المتعددة الجنسيات التي تقوم بنقل أموالها إلى الملاذات والجنات الضريبية بنحو ٤٢٧ مليار دولار سنويًا. ويبلغ نصيب الولايات المتحدة الأمريكية منها نحو ٩٠ مليار دولار سنويًا؛ ما يمثّل نسبة ٢١% من إجمالي حجم ما تخسره الدول وفقًا لما جاء بالتقرير^(٤١).

وفي حديث لـ Alex Cobham الرئيس التنفيذي لشبكة العدالة الضريبية، تعليقًا على ما جاء بالتقرير، أفاد بأن النظام الضريبي العالمي الذي يخسر أكثر من ٤٢٧ مليار دولار سنويًا ليس نظامًا معيبًا أو منقوصًا، بل نظام مبرمج للفشل تحت الضغوط التي تمارسها الشركات العملاقة ومناطق الملاذات الضريبية؛ حيث قامت تلك الدول ببرمجة النظام الضريبي العالمي لإعطاء الأولوية لرغبات الشركات والأفراد الأكثر ثراءً على احتياجات أي شخص آخر. وقد كشفت جائحة COVID-19 عن التكلفة الجسيمة لتحويل السياسة الضريبية إلى أداة للانغماس مع منتهكي الضرائب بدلًا من حماية رفاة الأفراد^(٤٢).

- دولة فيتنام:

وصف نائب رئيس الوزراء الفيتنامي Trinh Dinh Dung إعصار مولاف بأنه من أقوى إعصارين تعرّضت لهما فيتنام في العشرين عامًا الماضية؛ حيث خلف هذا الإعصار دمارًا يقدر بأكثر من ٧٠٠ منزل و٨٠ قتيلاً ومفقودًا في أكتوبر ٢٠٢٠. وتشير تقديرات الحكومة الفيتنامية إلى أن إعصار مولاف تسبّب في أضرار اقتصادية بقيمة ٤٣٠ مليون دولار، في حين تخسر فيتنام أكثر من ٤٢٠ مليون دولار بسبب التجاوزات الضريبية العالمية.

^(٤١) د. حسن يوسف- مقال صحفي بعنوان «دول العالم تفقد ٤٢٧ مليار دولار سنويًا بسبب التهرب الضريبي»- جريدة المصري اليوم- ٢٠٢١/٦/١٦.

لمزيد من التفاصيل: <https://www.almasryalyoum.com/news/details/2354697>

^(٤٢) يراجع في ذلك:

[-https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/427-billion-lost-tax-havens-every-year](https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/427-billion-lost-tax-havens-every-year)

- دولة جنوب إفريقيا:

يعيش نحو نصف السكان البالغين في جنوب إفريقيا تحت خط الفقر وفقاً لما نشرته حكومة جنوب إفريقيا عام ٢٠١٩؛ حيث يُحدّد خط الفقر بـ ٨٥ دولارًا أمريكيًا تقريبًا في الشهر لكل إنسان جنوب إفريقي، فلو قُدِّمت ضريبة ٣.٣٩ مليارات دولار التي تخسرها جنوب إفريقيا سنويًا بسبب إساءة استخدام الضرائب كتحويلات نقدية مباشرة بقيمة ٨٥ دولارًا أمريكيًا شهريًا للأشخاص الذين يعيشون في فقر، لأمكن من خلال ذلك إخراج أكثر من ثلاثة ملايين شخص من الفقر حينها.

- دولة اليونان:

تُعادل خسارة اليونان السنوية، البالغة ١.٣٦ مليار دولار (١.١٥ مليار يورو) كضرائب بسبب إساءة استخدام الضرائب، أكثر من ٢٧% من مدفوعات ديون اليونان المقررة لعام ٢٠٢٠، التي يبلغ مجموعها ٤.١٩ مليارات يورو، ويُقدَّر ما سددهته اليونان على وجه التحديد إلى دول منطقة اليورو بـ ٤٤٧.٧ مليون يورو في عام ٢٠٢٠، وتتجاوز الخسائر الضريبية السنوية في اليونان ضعف هذا المبلغ^(٤٣).

ومن إجمالي الخسائر الضريبية العالمية يتم تمكين نسبة ٣٧,٤% عن طريق الشبكة العنكبوتية في المملكة المتحدة، ويتم تمكين نسبة ٥٥,٤% بسبب التجاوزات الضريبية للشركات العالمية من خلال محور التهرب الضريبي، أما فيما يتعلق بحجم التهرب الضريبي الذي يبلغ ٤٢٧ مليار دولار، تتم خسارة ٢٤٥ مليار دولار بسبب إساءة استخدام ضرائب الشركات العالمية، وخسارة ١٨٢ مليار دولار بسبب التهرب الضريبي، وترتفع نسبة الخسارة في البلدان ذات الدخل المنخفض مقارنةً بالبلدان ذات الدخل المرتفع^{(٤٤)*}.

^(٤٣) يراجع في ذلك:

<https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/427-billion-lost-tax-havens-every-year>

^(٤٤) يراجع في ذلك:

-The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19, November 2020, p.12 -

* تُعد دول الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وألمانيا وفرنسا من أكبر الخاسرين من الضرائب، وعلى الجانب الآخر، يُعد كلٌّ من جزر كايمان وهولندا ولوكسمبورج والبرازيل من أكبر المساهمين في الخسائر الضريبية للبلدان الأخرى.

on line by

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية (FATCA- OVEDP)

د. عمرو محمد يوسف محمد

(القيمة بالمليار دولار)	إجمالي الخساره فى الإيرادات	نسبة الخسارة الضريبية كحصة من إجمالي الإيرادات
الدول ذات الدخل المنخفضة	\$45.021	5.78%
الدول ذات الدخل المرتفعة	\$382.745	2.45%

مواجهة الأساليب والممارسات الضريبية الضارة وأثرها على التنمية

يبدو أن مسألة التقييم الفعلي لأثر الهروب أو التدفق غير المشروع للإيرادات الضريبية على التنمية صعبة في الواقع العملي، لما تنطوي عليه هذه العملية من ضرورة أن يستند هذا التقييم إلى وضع ما سيحدث إذا كان من الممكن افتراضياً منع التدفق غير المشروع لتلك الإيرادات^(٤٥).

وإذا كان من الممكن منع التدفق غير المشروع لتلك الإيرادات للجنات أو الملاذات الضريبية، فسوف يؤدي ذلك إلى عدة نتائج هامة يمكن وضعها في نقاط مرتبطة ومنتالية على النحو الآتي:

- استثمار رأس المال المحوّل أو جزء منه.
- تحرك مؤشر الاستثمار لأعلى في الدول المعنية.
- عدم تمكّن المتهربين من الضرائب من إخفاء عائدات أنشطتهم.
- تراجع مؤشر الفساد في الدول المعنية.
- تحسين البنية التحتية والمؤسسية لتلك الدول.
- الاستقرار الاجتماعي نسبياً.
- تعزيز إنتاجية الاستثمار المحلي.

https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf

^(٤٥) يراجع في ذلك:

- Marc Herkenrath, Tax Havens and Capital Flight from Developing Countries: The Social and Political Implications, Comments on “Capital Flight and Tax Havens: Impact on Investment and Growth in Africa” 2014/HS02 Vol. 22, pages 131 à 136, De Boeck Supérieur | «Revue d'économie du développement» on line by
<https://www.cairn.info/revue-d-economie-du-developpement-2014-HS02-page-131.html>

المبحث الثاني مستحدثات الضرائب الأمريكية لمواجهة الممارسات الضريبية الضارة

انتهجت الولايات المتحدة الأمريكية عدة برامج، ونبع ذلك من إيمانها بأهمية مكافحة جميع أشكال الممارسات الضريبية الضارة، وما ينتج عن ذلك من فقد وخسارة تتسبب في تآكل الوعاء الضريبي وفقد جزء هام من الإيرادات السيادية، خاصة أنها تأتي في مقدمة الدول الأعلى خسارةً للإيرادات الضريبية نتيجة الممارسات الضريبية الضارة وفقاً للتقارير السابقة الإشارة إليها. ويتبلور دور تلك البرامج في مجموعة من الإجراءات المبسطة Streamlined Procedures لصالح ممولي الضرائب والمعنيين بأداء المستحقات الضريبية لصالح الخزنة الأمريكية، وترتكز تلك الإجراءات في مضمونها على إقرار المخاطبين بتلك الإجراءات بعدم توافر السلوك المتعمد والقصد في عدم إبلاغ الإدارة الضريبية بالأصول المالية الأجنبية؛ ومن ثم عدم دفع المستحقات الضريبية عنها. وقد صُممت تلك البرامج بشكل مبسط في كل ما يتعلق بعمليات وإجراءات تقديم الإقرارات الضريبية، وإجراءات التسوية الخاصة بها وشروطها، وقد وسّعت إدارة الضرائب الأمريكية IRS تلك الإجراءات لأول مرة في الأول من سبتمبر عام ٢٠١٢م، وعدلتها لتكون قادرة على استيعاب مجموعة أكبر من دافعي الضرائب في الولايات المتحدة^(٤٦).*

وقد حدّدت إدارة الضرائب الأمريكية بعض الشروط والنقاط الهامة للاستفادة من تلك البرامج المبسطة للإفصاح الطوعي؛ ومن ثم عدم الملاحقة الجنائية من قبل سلطات الدولة؛ وهي:

- بداية شرط شهادة وإقرار ممولي الضرائب المعنيين بأن سلوكهم في عدم الإبلاغ عن إيراداتهم لم يكن بسبب سلوك غير متعمد.

^(٤٦) يراجع في ذلك:

- Streamlined Filing Compliance Procedures, on line by <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/streamlined-filing-compliance-procedures>

* ومن بين الأمثلة على ذلك:

- تمديد الأهلية لدافعي الضرائب المقيمين في الولايات المتحدة.
- إلغاء الحد الضريبي البالغ ١٥٠٠ دولار أمريكي.
- إلغاء عملية تقييم المخاطر المرتبطة بإجراء الامتثال المبسط للإيداع المعلن عنه عام ٢٠١٢م.

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

- أن يكون اللجوء لتلك البرامج قُبيل قيام إدارة الضرائب الأمريكية بإجراء الفحص الإداري لإقرارات ممول الضرائب عن أي سنة ضريبية، بغض النظر عما إذا كان الفحص يتعلق بأصول مالية أجنبية غير معلنة، فلن يكون حينها ممول الضرائب مؤهلاً لاستخدام تلك الإجراءات المبسطة.
- عدم خضوع ممول الضرائب للتحقيق الجنائي من قبل إدارة الضرائب الأمريكية.
- ضرورة وجود رقم تعريف ضريبي وضمن اجتماعي صالح بالنسبة إلى مواطني الولايات المتحدة والأجانب المقيمين^(٤٧).

برنامج الإفصاح الطوعي في الخارج

Offshore Voluntary Disclosure/OVDP

أصبح لدى مصلحة الضرائب الأمريكية عدة إصدارات تحت مُسمى برنامج الإفصاح الطوعي في الخارج، يتطلب هذا الإصدار من البرنامج تقديم ٨ سنوات من الإقرارات الضريبية المتأخرة، ويستلزم وجود كميات كبيرة من الوثائق الداعمة. ويستغرق اختيار هذا الخيار وقتاً طويلاً للغاية، وهو مكلف بشكل عام؛ سواء من حيث الرسوم المهنية أو الجزاءات. ومع ذلك، تعتبر هذه البرامج تخفيفاً مرحباً به لدافعي الضرائب الذين يواجهون احتمالاً حقيقياً لفرض عقوبات جنائية^(٤٨).

وقد أُشير إلى هذا البرنامج لأول مرة عام ٢٠٠٩م؛ حيث كان الغرض منه مساعدة دافعي الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية على كشف حساباتهم الخارجية والاستثمارات ودخولهم التي لم يتم الإبلاغ عنها سابقاً، وقد أعلنت إدارة الضرائب الأمريكية عن إغلاق تلك النسخة من البرنامج في الثامن والعشرين من شهر سبتمبر عام ٢٠١٨م، مع الاستمرار في الإجراءات لدافعي الضرائب الذين لديهم حسابات خارجية غير معلنة بعد إغلاق البرنامج.

وبشكل عام، فإن دافعي الضرائب الذين يدخلون البرنامج هم دافعو الضرائب الذين يتعرّضون للضرائب الجنائية فيما يتعلق بعدم امتثالهم الضريبي. من خلال الدخول إلى

^(٤٧) يراجع في ذلك: الموقع الإلكتروني لإدارة الضرائب الأمريكية.

- <https://www.irs.gov>.

^(٤٨) يراجع في ذلك:

- WHAT IS THE “OVDP” AND WHAT DOES IT MEAN IF YOU USE THIS OPTION? on line by
<https://americansoverseas.org/en/knowledge-centre/filing-tax-returns/what-is-ovdp/>

OVDP، يختفي خطر الملاحقة الجنائية بشكل أساسي. في حال عدم قيام مصلحة الضرائب الأمريكية بالتوصية بمثل هذه الملاحقة الجنائية إلى وزارة العدل الأمريكية، فإن دافع الضرائب يخضع لعقوبات مختلفة. يجب على دافع الضرائب هذا أن يسدّد بالكامل أوجه القصور الضريبي والفوائد على الضرائب المتأخرة المستحقة عن الفترة الزمنية OVDP، التي تكون بشكل عام ٨ سنوات.

إلا أن إدارة الضرائب الأمريكية قد أصدرت مؤخرًا مذكرة توضيحية، وذلك من أجل تحديث برنامج الإفصاح الطوعي OVDP؛ وذلك من أجل توسيع إجراءات الإبلاغ الخارجية. ويمكن التمييز بين البرنامج المنتهي والمستحدث في عدة نقاط؛ أهمها:

- كانت العقوبات السنوية في نسخة البرنامج المنقضية توقيع غرامة عدم التقديم أو عدم الدفع بنسبة ٥٠% من الضرائب المستحقة كل عام، وغرامة عدم دقة البيانات قدرها ٢٠% من الضريبة المستحقة. أما في النسخة المستحدثة من البرنامج، فتوقيع غرامة قدرها ٧٥% على مبلغ الضريبة المستحقة لأعلى سنة فقط.
 - أما فيما يتعلق بالحسابات والأصول الخارجية، فقد كانت الغرامة في نسخة البرنامج المنقضية مقدّرة بنسبة ٢٧.٥% للسنة التي بها أعلى رصيد حساب أجنبي غير مبلغ عنه، لتزداد تلك النسبة إلى ٥٠% إذا كانت هناك بنوك سيئة متورطة. أما في النسخة المستحدثة من البرنامج، فتوقيع غرامة قدرها ١٠٠ ألف دولار أمريكي، أو ٥٠% حدًا أقصى لقيمة الحساب والرصيد الأجنبي غير المبلغ عنه، أيهما أكبر^(٤٩).
- والسؤال الذي يطرح نفسه؛ هل ساهم برنامج OVDP وتحديثاته المتتالية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي واستخدام الممارسات الضريبية؟

وتأتي الإجابة من خلال ما طرحته إدارة الضرائب الأمريكية من أرقام في نهاية هذا البرنامج؛ حيث أفادت بأنه منذ إطلاق برنامج Offshore Voluntary Disclosure في عام ٢٠٠٩م، سُجّلت تلك الأرقام والبيانات على النحو الآتي:

- استُخدم برنامج OVDP من قِبَل ٥٦٠٠٠ من دافعي الضرائب المعنيين.
- دُفع مبلغ ١١.١ مليار دولار أمريكي من إجمالي الضرائب المتأخرة والفوائد والغرامات.

^(٤٩) يراجع في ذلك:

-OVDP: IRS Offshore Voluntary Disclosure New (2021), on line by,
<https://www.goldinglawyers.com/ovdp-irs-offshore-voluntary-disclosure-rules-international-tax/>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

- بلغ عدد إفصاحات دافعي الضرائب ذروته في عام ٢٠١١م؛ حيث تقدّم نحو ١٨٠٠٠ شخص، وقد انخفض هذا الرقم بشكل مطّرد على مرور السنين؛ فانخفض إلى نحو ٦٠٠ شخص فقط عام ٢٠١٧م.
- وجّهت جهة التحقيقات الجنائية لإدارة الضرائب IRS Criminal Investigation منذ عام ٢٠٠٩م، الاتهام إلى ١٥٤٥ من دافعي الضرائب؛ وذلك بشأن الانتهاكات الجنائية التي تتعلق بالأنشطة الدولية؛ منها ٦٧١ مؤدي ضرائب اتهموا بارتكاب انتهاكات ضريبية جنائية^(٥٠).

وخلاصة ما سبق أن دافعي الضرائب الذين يُخفون أصولهم في الخارج للتهرب من ضرائب الدخل ما زالوا يمثّلون تحديًا جادًا في تطبيق القانون؛ ولذلك فقد طوّرت إدارة الضرائب الأمريكية على مر السنين عددًا من البرامج لتشجيع المخالفين على الكشف طوعًا عن وجود الأصول والحسابات الخارجية في مقابل تخفيف العقوبات والحماية المحدودة من الملاحقة الجنائية؛ ولذلك فقد كانت إدارة الضرائب الأمريكية قادرة على تحصيل الإيرادات التي لم تكن قادرة في العادة على تحصيلها نتيجةً لتبنيها تلك البرامج، ولا تزال المبادرة الأكثر شيوعًا للإفصاح عن الأصول المالية الأجنبية والدخل غير المعلن عنها سابقًا هي برنامج الإفصاح الطوعي الخارجي OVEDP، ونسخها في ٢٠٠٩م و٢٠١١م و٢٠١٢م و٢٠١٤م و٢٠١٨م.

قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأمريكية

FATCA/Foreign Account Tax Compliance Act

مع تزايد عجز الميزانية الأمريكية واتساع حجم الدين العام، أخذت تظهر خطورة تأثيرات عمليات التهرب الضريبي في المالية العامة الأمريكية، وقد حاولت الإدارة الأمريكية عبئًا تعقّب دخول الأمريكيين في الخارج؛ حيث تنتشر البنوك التي تلتزم بأقصى درجات السرية حول حسابات عملائها لديها، على النحو الذي يجعل عملية تعقّب دخول الأمريكيين في الخارج أمرًا مرهقًا، والأكثر من ذلك يجعلها مكلفة للغاية.

^(٥٠) يراجع في ذلك:

-IRS: Offshore Voluntary Compliance Program to end Sept. 28, on line by <https://www.irs.gov/newsroom/irs-offshore-voluntary-compliance-program-to-end-sept-28>

فلو حاولت الولايات المتحدة تعقب دخول مواطنيها في الخارج، فإن تكلفة ذلك سوف تكون أضعاف ما ستحصله منهم من ضرائب^(٥١).

وفي عام ٢٠١٠، وفي إطار محاولة رفع مستويات التوظيف للعمالة الأمريكية، صدر قانون Hiring Incentives to Restore Act Employment، الذي قَدِّم بعض أشكال الحوافز والإعفاءات الضريبية لتشجيع قطاع الأعمال على توفير فرص عمل للعاطلين من الأمريكيين. وقد كان قانون الالتزام الضريبي على الحسابات الأجنبية التي يملكها الأمريكيون المقيمون في الخارج أحد أجزاء هذا القانون المعروف باسم الفاتكا (Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)، الذي وُضِع خصيصاً للكشف عن وقائع إخفاء الحسابات الخارجية، بالإضافة إلى هدف نهائي، هو استعادة مليارات الدولارات باعتبارها إيرادات ضريبية مفقودة^(٥٢).

وقد أصدرت إدارة الضرائب الأمريكية في ١٧ يناير ٢٠١٣ التشريعات النهائية المتعلقة بهذا القانون الذي يُلزم جميع الأشخاص الحاملين للجنسية الأمريكية والعاملين خارج الولايات المتحدة الأمريكية بدفع الضريبة المستحقة عليهم، وفقاً لمبدأ عالمية الإيراد الذي يتسم به النظام الضريبي في الولايات المتحدة، والذي على أساسه وبموجبه يتم إخضاع الضرائب على الدخل تبعاً للجنسية، وليس لمكان توليد الدخل أو الأرباح. وبناءً على ذلك، يلتزم كلٌّ من يحمل الجنسية الأمريكية بتوفير كل المعلومات عن دخله من مصادره المختلفة، داخل وخارج الولايات المتحدة، لإدارة الضرائب الأمريكية لأغراض فرض الضريبة^(٥٣).

^(٥١) د. محمد إبراهيم السقا- قانون الالتزام الضريبي «الفاتكا» .. نهاية السرية المصرفية في العالم- ٢٥ يوليو ٢٠١٤- موقع العربية الإخباري. ولمزيد من التفاصيل:

<http://ara.tv/83kt5>

^(٥٢) يراجع في ذلك:

-How FATCA May Impact Your Foreign Banking (And What to Do!), August 20, 2014

<https://www.greenbacktaxservices.com/blog/fatca-and-your-foreign-bank/>

^(٥٣) اتحاد المصارف العربية- دورة تدريبية متخصصة بعنوان «قانون الامتثال الضريبي على الحسابات الأمريكية الخارجية (FATCA)»- ٢٤-٢٦ مارس ٢٠١٤- قاعة اتحاد المصارف السوداني- الخرطوم- جمهورية السودان.

<https://uabonline.org/ar/event>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

وبموجب أحكام قانون FATCA يتعيّن على كافة المؤسسات المالية؛ سواء التي تمارس أعمالها داخل الولايات المتحدة الأمريكية أو خارجها، أن تقوم بتصنيف عملائها إلى شريحتين؛ الأولى للعملاء الأمريكيين، والثانية لغير الأمريكيين. وسوف يُطالب القانون المؤسسات المالية الأجنبية بتقديم تقارير بصورة مباشرة إلى مصلحة ضريبة الدخل الأمريكية (IRS)، على أن تتضمن هذه التقارير معلومات محددة عن الحسابات المالية التي يحتفظ بها دافعو الضرائب الأمريكيين، أو الكيانات الأجنبية التي يمتلك فيها دافعو الضرائب الأمريكيين حصص ملكية جوهرية.

وسوف يتعيّن على بعض دافعي الضرائب الأمريكيين الذين يمتلكون أصولاً مالية خارجية تتجاوز قيمتها الإجمالية مبلغ ٥٠ ألف دولار أمريكي، تقديم بيان يتضمّن معلومات معينة بخصوص تلك الأصول من خلال نموذج جديد يجب إرفاقه بالإقرار الضريبي السنوي لدافع الضرائب. عدم الإبلاغ عن الأصول المالية الخارجية من خلال النموذج سيؤدي إلى التعرض لغرامة تبلغ ١٠,٠٠٠ دولار (وغرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ دولار نتيجة الاستمرار في عدم الإبلاغ بعد إخطار مصلحة الضرائب). علاوةً على ذلك، فإن المبالغ التي لم تسدّد للضرائب نتيجة عدم الإفصاح عن الأصول المالية الخارجية ستخضع لغرامة إضافية كبيرة تصل إلى ٤٠%^(٥٤).

وبمقتضى هذا القانون سوف تصبح معاقل سرية النظم المصرفية في العالم مثل سويسرا ولوكسمبورج وهونج كونج في أزمة حقيقية؛ حيث أصبح يتوجّب الآن على المؤسسات المالية الأجنبية؛ سواء أكانت بنوكاً، أو شركات تأمين، أو صناديق للاستثمار، أو غيرها، أن تسجّل لدى إدارة الضرائب الأمريكية، وتلتزم بتوفير البيانات الشخصية لكل العملاء الأمريكيين لديها.

^(٥٤) يراجع في ذلك:

- Robert W. Wood, 10 Facts About FATCA, America's Manifest Destiny Law Changing Banking Worldwide, Aug 19, 2014, on line by <https://www.forbes.com/sites/robertwood/2014/08/19/ten-facts-about-fatca-americas-manifest-destiny-law-changing-banking-worldwide/?sh=715b34931305>

ووفقًا لنظام FATCA، تُسجّل المؤسسات المالية وفقًا لنموذجين على النحو الآتي:

- النموذج الأول: تقوم بمقتضاه المؤسسات المالية في الدولة بتوفير المعلومات عن حسابات الأمريكيين للإدارة الضريبية في الدولة، التي تتبعها، والتي تتولى بدورها نقل هذه المعلومات إلى الولايات المتحدة. وهناك نسخة معدلة من هذا النموذج تسمح للإدارة الأمريكية بنقل المعلومات حول دافعي الضرائب في البنوك الأمريكية، الذين يحملون جنسية الدولة، والذين يخضعون لنظامها الضريبي.

- أما بالنسبة إلى النموذج الثاني: فإن المؤسسات المالية في الدولة الأجنبية تتولى بشكلٍ عام مهمة نقل المعلومات بصورة مباشرة إلى إدارة الضريبة الأمريكية^(٥٥).

والسؤال الذي كان مطروحًا بشدة وقت تنفيذ آليات قانون FATCA، هو هل

كانت تمتلك المؤسسات المالية خيارًا حول الالتزام من عدمه؟

وتأتي الإجابة بالنفي التام؛ وذلك لأن المؤسسات المالية التي ستفرض مسابقة القانون ستحرّم من حرية الوصول إلى السوق العالمية للدولار الأمريكي، التي تشكل ٨٧ في المائة من المعاملات اليومية بالنقد الأجنبي في العالم. وبمعنى آخر، لن تتمكن هذه المؤسسات المالية من تسوية أي معاملات مالية تتم بالدولار الأمريكي حول العالم، وهو ما يعني ببساطة شديدة شلل هذه المؤسسات على النطاق الدولي. فضلًا عن ذلك، فإن أي تحويلات مالية تتم لصالح هذه المؤسسات ستتعرض لخصم ٣٠ في المائة من قيمتها داخل الولايات المتحدة^(٥٦).

^(٥٥) قانون الالتزام بقواعد الضرائب على الحسابات الأمريكية خارج الولايات المتحدة: المفاهيم، الأهداف، الجهات الخاضعة- الهيئة العامة للرقابة المالية- جمهورية مصر العربية.

-<https://fra.gov.eg>

^(٥٦) يراجع في ذلك:

- Subhasis Bandyopadhyay, Impact of FATCA on financial institutions Capital markets centre of excellence, MINDTREE, on line by https://www.mindtree.com/sites/default/files/2017-10/369_mindtree-thought-posts-white-paper-impact-of-fatca-on-financial-institutions.pdf.

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

وعلى الرغم من أن قانون FATCA مجرد قانون إفصاح لا ينطبق إلا على المواطنين الأمريكيين دون سواهم، كانت هناك بعض وجهات النظر غير الصحيحة التي وُجِّهت إلى القانون^(٥٧)، وذلك على النحو الآتي:

- اعتقد البعض أنه قانون ضريبي جديد يؤدي إلى زيادة الضرائب على الخاضعين له، إلا أنه لا يعدو كونه مجرد آلية رقابية لضمان أن دافعي الضرائب الأمريكيين يمثلون للقوانين الضريبية الموجودة والقائمة أصلاً.
- كان هناك اعتقاد خاطئ يفيد بأن أمريكا بالزامها دول العالم بتطبيق متطلبات القانون، تستغل بذلك سيادتها لفرض قوانينها وأنظمتها الضريبية على دول العالم بأسره. وهذا خطأ وغير صحيح وغير دقيق؛ وذلك لأن القانون منوط تطبيقه على المواطنين الأمريكيين فقط دون غيرهم.
- كذلك كان هناك تخوف من خضوع الحسابات البنكية حول العالم بالدولار الأمريكي لقانون FATCA، ولكن معيار التطبيق لهذا القانون هو جنسية صاحب الحساب البنكي ولا علاقة له بنوعية الحساب.
- عدم تأثر الشركات أو المؤسسات غير الأمريكية حول العالم بقانون FATCA. والحقيقة أنها تتأثر في حال تملكها من قِبَل شخص يحمل الجنسية الأمريكية.
- إبلاغ إدارة الضرائب الأمريكية عن أطراف الحسابات البنكية المشتركة حتى وإن كان أحد الأطراف من غير حاملي الجنسية الأمريكية. ومن الجدير بالذكر في هذه المسألة أن ما يتم الإبلاغ عن جميع بياناته في تلك الحسابات المشتركة هو أحد طرفي هذا الحساب، ويتمتع بحمله للجنسية الأمريكية فقط.

نطاق تطبيق قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأمريكية FATCA

- **نطاق التطبيق من حيث الأشخاص المخاطبين**^(٥٨)

- ١- المواطنون الذين يحملون الجنسية الأمريكية وجنسية أخرى.
- ٢- المواطنون الأمريكيون، وإن كانوا مقيمين خارج الولايات المتحدة الأمريكية.

^(٥٧) طلعت زكي حافظ- جريدة العرب الاقتصادية- مقالة بعنوان «قانون «فاتكا» وتصحيح المفاهيم الخاطئة»- الخميس ١٤ أغسطس ٢٠١٤.

https://www.aleqt.com/2014/08/14/article_876519.html

^(٥٨) يراجع في ذلك:

<https://www.irs.gov->

الموقع الإلكتروني لإدارة الضرائب الأمريكية:

- ٣- حاملو الجنسية الأمريكية المولودون بها، ما لم يتخلوا عن الجنسية الأمريكية.
- ٤- المقيمون بصورة دائمة وشرعية حاملو Green Card.
- **نطاق التطبيق من حيث الإيرادات والأصول المالية الخاضعة^(٥٩)**
- ١- الإيرادات الناتجة من «فوائد الودائع والعوائد من السندات والأذون وصكوك التمويل/توزيعات الأسهم بأنواعها ووثائق الاستثمار/الإتاوات من العلامات التجارية وحقوق الملكية/المكاسب الرأسمالية».
- ٢- الأصول المالية عن «عقود المشتقات المالية بجميع أنواعها/عقود الوساطة التجارية والمؤسسات التجارية/عقود السمسرة/الأوراق المالية بجميع أنواعها/عقود التأمين وعقود إعادة التأمين».
- **نطاق التطبيق من حيث المؤسسات المالية المعنية بتنفيذ FATCA^(٦٠)**
- ١- المؤسسات التي تقبل الودائع، وتشمل «البنوك المتخصصة/ البنوك التجارية/ الجمعيات مانحة القروض/ الاتحادات الائتمانية/ اتحادات الملاك/ الجمعيات التعاونية للبناء».
- ٢- المؤسسات التي لديها أصول مالية لآخرين، وتشمل «الشركات التجارية/ شركات المقاصة/ الشركات الشقيقة/ محافظ الأموال/ شركات التأمين/ شركات إعادة التأمين».
- ٣- المؤسسات العاملة في الاستثمار أو إعادة الاستثمار، وتشمل «صناديق الاستثمار المشترك/ صناديق الأموال الخاصة/ صناديق عقود الاختيارات والعقود المستقبلية وعقود الصرف الآجلة/ صناديق رأس المال الاستثماري/ صناديق إدارة السلع والخدمات/ صناديق التقاعد».
- وعلى إثر صدور هذا القانون سارع عدد من الاقتصاديات الكبرى التي تربطها بالولايات المتحدة الأمريكية اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي، كبريطانيا وإسبانيا وألمانيا وإيطاليا وفرنسا وسويسرا واليابان، إلى إصدار بيان تؤيد فيه مسألة إبرام اتفاقيات «الفاتكا» مع الولايات المتحدة الأمريكية، وما تبعه لاحقاً من إبرامها لهذه الاتفاقيات وفق

^(٥٩) د. فايز فتح الله- الاتجاهات الحديثة لمكافحة التهرب الضريبي «دراسة مقارنة»- رسالة دكتوراه- كلية الحقوق- جامعة حلوان- ٢٠١٧- ص ٣٢٠.

^(٦٠) د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم- دراسة تحليلية للأثار المحاسبية والضريبية المترتبة على تطبيق قانون الامتثال الضريبي الأمريكي للحسابات الخارجية FATCA على المؤسسات المالية «دراسة ميدانية»- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة عين شمس- العدد الثاني- ٢٠١٤- ص ٦.

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

النموذج المناسب لكل دولة، الذي تضمّن في معظم الحالات نوعًا من المعاملة بالمثل، وما ترتّب عليه من تشكيل تحالف بين الولايات المتحدة الأمريكية وهذه الدول خاصة. ويتجلى ذلك في اضطرار روسيا إلى إصدار تشريعات قانونية داخلية تتيح للمؤسسات المالية الروسية الامتثال المباشر لقانون «الفاتكا»، وبدون تدخل حكومي؛ وذلك بعد إيقاف الولايات المتحدة الأمريكية من طرف واحد التفاوض مع الاتحاد الروسي بشأن إبرام اتفاقية «الفاتكا» نتيجةً للأزمة القائمة في شبه جزيرة القرم^(٦١).

وقد أدى تنفيذ قانون FATCA إلى المزيد من القلق لمن يحملون الجنسية الأمريكية حول العالم؛ حيث كثر التساؤل حول كيفية توفيق أوضاعهم بعدما تبين أنهم في نظر القانون الأمريكي متهربون وغير ملتزمين ومطالبون أيضًا بسداد الغرامات عند عدم تقديم إقراراتهم الضريبية. وقد ظهر نظير ذلك العديد من المكاتب الاستشارية المعتمدة من قبل إدارة الضرائب الأمريكية حول العالم، وذلك لتقديم الخدمات والاستشارات الضريبية للمخاطبين بقانون FATCA.

ومن ضمن تلك المكاتب الاستشارية بالدول العربية تحديدًا U.S Financial Advisory & Audit Firm المكتب الأمريكي للاستشارات المالية والضريبية US.FAAF المنشأ عام ١٩٩٥م، ومركزه الرئيسي بالولايات المتحدة الأمريكية، وتنتشر فروعه في الدول العربية، مثل دبي بالإمارات العربية المتحدة، والرياض وجدة بالمملكة العربية السعودية، والقاهرة، وسلطنة عمان^(٦٢).

التنازل عن الجنسية الأمريكية وآليات الخروج من التزام FATCA

أثير وقت تطبيق آليات قانون FATCA قضية التنازل عن الجنسية الأمريكية مقابل عدم الالتزام بالإفصاح الطوعي وعدم الملاحقة الجنائية؛ ومن ثم عدم تقديم إقرارات ضريبية، وعدم دفع الضرائب المستحقة عن نشاطهم. وقد سعى الكثير وقتها من حاملي الجنسية الأمريكية للتنازل عن الجنسية خوفًا من العقوبات المالية والجنائية التي

^(٦١) مقالة بعنوان «فاتكا: التخلي عن الجنسية ليس مبررًا للتهرب من الدفع .. والأفضل للمواطن تسوية أموره» قانون الامتثال الضريبي الأمريكي للحسابات الأجنبية (FATCA) - جريدة الرياض - ٩ مايو ٢٠١٥.

<https://www.alriyadh.com/1046526>

^(٦٢) مقالة بعنوان «فاتكا والملاحقة المستمرة لغير الملتزمين خارج أميركا» الالتزام الضريبي أقصر الطرق لحل مشاكل الأميركيين المقيمين خارج الولايات المتحدة لتجنب العقوبات - جريدة الرياض - ٣ أكتوبر ٢٠١٦.

<https://www.alriyadh.com/1537572>

تنتظرهم في حال عدم التزامهم بالضرائب المقررة عليهم^(٦٣)، إلا أن القانون الضريبي بالولايات المتحدة الأمريكية قد حدّد إجراءات وضوابط لهذا الأمر الذي استبعدت معه فكرة عدم الخضوع لقانون FATCA مقابل التنازل عن الجنسية الأمريكية؛ وذلك للأسباب الآتي نذكرها:

- بدايةً لن تعترض السلطات المعنية بالولايات المتحدة الأمريكية على طلب التنازل عن الجنسية وستقوم بتنفيذه.
- عند صدور وثيقة فقدان الجنسية الأمريكية ستقوم السلطات المختصة بإرسال نسخة من تلك الوثيقة إلى «مكتب التحقيقات الفيدرالي FBI/ وإدارة الضرائب الأمريكية IRS/ وإدارة خدمات الهجرة والجنسية INS». «.
- تقوم أولاً إدارة الضرائب الأمريكية IRS بفحص السجل الضريبي للمتنازل عن جنسيته، وعند اكتشافها عدم إيفائه بواجباته الضريبية؛ سواء بالدفع أو الإفصاح خلال السنوات التي تسبق التنازل، ستقوم بالعديد من الإجراءات، ومنها^(٦٤):
- المطالبة بدفع الضريبة مع الفوائد وغرامات جزائية كبيرة عن السنوات السابقة.
- ستعتبر السلطات الأمريكية جميع الأصول التي يملكها مبيعاً بقيمتها السوقية قبل يوم التنازل.

^(٦٣) مقالة بعنوان «الأمريكي للاستشارات يفتح مكتباً بالقاهرة.. ويؤكد: عدد غير قليل من العرب يتنازلون عن جنسية أمريكا بسبب «فاتكا»- بوابة الأهرام- ٢٣ نوفمبر ٢٠١٥. <https://gate.ahram.org.eg/News//813458.aspx>

^(٦٤) لمزيد من التفاصيل:

• مقالة بعنوان «مختص: التنازل عن الجنسية الأمريكية لن يعفي المتهربين من تقديم الإقرار»- جريدة الرياض- ٢٧ ديسمبر ٢٠١٦.

<https://www.alriyadh.com/1558204>

• مقالة بعنوان «كويتيون يتوجسون خيفة من قانون الضرائب الأمريكي «فاتكا»- وكالة الأخبار رويترز- ٢٦ نوفمبر ٢٠١٤.

<https://www.reuters.com/article/oegbs-kuwait-taxes-ab5-idARAKCN0JA11P20141126>

• مقالة بعنوان «تقدّر حسب القيمة السوقية قبل يوم من التنازل عن الجنسية/ أمريكا تباع ممتلكات السعوديين المتهربين من الضرائب»- صحيفة عكاظ- ١٨ ديسمبر ٢٠١٦.

<https://www.okaz.com.sa/economy/na/1515404>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية (FATCA- OVEDP)

د. عمرو محمد يوسف محمد

- ستُعرض ضريبة على جميع الأرباح الرأسمالية التي جمعها ذلك الشخص جراء تملكه الأصول.
- دفع نسبة ٣٠% ضريبة تخارج في حال تخطت ثروة المتنازل مليوني دولار أمريكي، أو تخطى الدخل السنوي في السنوات الخمس السابقة للمتنازل عن جنسيته حدودًا معينة.
- الالتزام بتقديم إقرار ضريبي من ثلاث إلى خمس سنوات تالية للتنازل عن الجنسية. **وخلاصة ذلك أنه لن يعفي التنازل عن الجنسية الأمريكية من الالتزام الضريبي المستحق، ولن يحمي الأفراد من ملاحقات السلطات الأمريكية والإنتربول؛ حيث يكون الخطأ هنا هو التنازل عن الجنسية الأمريكية دون الأخذ في الاعتبار أولاً إغلاق الملف الضريبي وتسويته.**
- وعلى الرغم من أن مسألة التخلي عن الجنسية الأمريكية أمر معقد ومكلف للغاية، فقد كشفت التقديرات والإحصاءات لعدة مراكز متخصصة، من بينها Bambridge accountants، أن ما يزيد على ١٠ آلاف أمريكي قد تخلوا عن جنسيتهم خلال عام ٢٠٢٠م، منهم ٥٨٠٠ خلال الستة أشهر الأولى من نفس العام، وبحثًا عن الأسباب من خلال الاستبانات والشهادات الخاصة بهؤلاء، أفادوا بأنهم أسقطوا جنسيتهم الأمريكية لأن اللوائح والقوانين الأمريكية، التي من بينها قانون FATCA، والتعريفات الخاصة بقانون مكافحة غسيل الأموال، بالإضافة إلى تقارير الحسابات المصرفية الأجنبية، الذي يتطلب الإعلان عن جميع الأصول الأجنبية لمصلحة الخزانة الأمريكية، تجعل الاحتفاظ بالجنسية أمرًا مرهقًا ومكلفًا، لما تمثله تلك القوانين من عبء كبير على المغتربين^(٦٥).

^(٦٥) لمزيد من التفاصيل:

- مقالة بعنوان «تنازل ١٠ آلاف أمريكي عن الجنسية الأمريكية خلال العام ٢٠٢٠»- موقع waterloo times - ١٢ سبتمبر ٢٠٢٠.

<https://waterlootimes.ca>

- مقالة بعنوان «دراسة: عدد قياسي من الأشخاص تخلوا عن الجنسية الأمريكية في النصف الأول من ٢٠٢٠»- وكالة الأخبار CNN - ١٠ أغسطس ٢٠٢٠.

<https://arabic.cnn.com/orld/article/2020/08/10/record-number-people-us-citizenship>

النتائج المترتبة على تنفيذ إدارة الضرائب الأمريكية IRS لقانون FATCA

أدى تنفيذ قانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية (FATCA) والجهود المستمرة التي تبذلها مصلحة الضرائب الأمريكية ووزارة العدل لضمان امتثال أولئك المخاطبين بالالتزامات الضريبية الأمريكية، إلى عدة نتائج هامة؛ وهي:

- زيادة الوعي بالضرائب الأمريكية.
 - توفير المعلومات المالية حول العالم اللازمة لخدمة إدارة الضرائب الأمريكية ولأغراض الضريبة.
 - التزامات الإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالأصول المالية الأجنبية غير المفصح عنها.
 - تفعيل دور المؤسسات المالية الأجنبية في مساعدة الولايات المتحدة الأمريكية في مواجهة التهرب الضريبي وفرض السيطرة عليه.
- وفي نهاية هذه الجزئية نود التأكيد أن إدارة الضرائب الأمريكية لا تدخر جهداً في توفير البرامج المختلفة لتفتح الطريق دائماً أمام حاملي الجنسية الأمريكية والمواطنين الراغبين في الالتزام بما عليهم تجاه الخزنة العامة، مع توفير الإعفاءات اللازمة لهم من غرامات مالية وجنائية، شريطة أن تودى الالتزامات الضريبية وفوائدها إن وُجدت. وقد تكلفت تلك الجهود بقانون الالتزام الطوعي FATCA؛ لما وفره هذا البرنامج من بيانات دقيقة من جميع دول العالم كان يصعب على إدارة الضرائب الأمريكية أن تأتي بها، ومعلومات تتمتع بالدقة والشفافية لم تكن لتحصل عليها دون وجود هذا القانون.

المبحث الثالث

معالجة الممارسات الضريبية الضارة وكيفية تفاديها دولياً

اتخذت مسألة التخطيط الضريبي الضار وما يترتب عليه من تهرب متعمد من أداء المستحقات الضريبية بُعداً عالمياً، وذلك مع توافر بيئة تكنولوجيا المعلومات وتحرير حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية؛ الأمر الذي أدى إلى زيادة احتمال التهرب الضريبي الدولي؛ مما دعا إلى حتمية وجود تعاون على مستوى الدول لمكافحة الممارسات الضريبية الضارة والحد من مشكلة التهرب الضريبي.

وتُعد الاتفاقيات الدولية الثنائية منها والمتعددة الأطراف من أهم سبل مكافحة التخطيط الضريبي أو التهرب الضريبي في ظل التعاون الدولي لتبادل المعلومات، وقد

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

تبنت المنظمات والكيانات الدولية المعنية مسألة تنظيم تلك الاتفاقيات في ظل مساحٍ
حديثة منها للحد من تلك الممارسات الضارة.

تاريخ منظمة الأمم المتحدة UNITED NATION في مواجهة الممارسات

الضريبة الضارة

اتخذ المجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة القرار رقم ١٩٧٨/١٤
نموذجاً يتضمّن الاتفاق على مكافحة التهرب أو التخطيط الضريبي الضار، وكان ذلك
منصباً على عدة محاور؛ أهمها على النحو الآتي:

- تحقيق الصيغ المستخدمة لممارسة التهرب الضريبي، في مجال المبادلات التجارية
الجارية على المستوى الدولي.
- تقديم ودراسة كل الحلول التي يُمكن تقديمها لظاهرة التهرب الضريبي، كدراسة
الحالات التي يكون فيها تبادل المعلومات الخاصة بالمسائل الضريبية ذا أهمية
لمكافحة التهرب.

- دراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون يختص فقط بالمسائل الضريبية.
- وقد اقترح خبراء الأمم المتحدة فيما يتعلق بمكافحة التهرب الضريبي الدولي بعض
الحلول، ومنها إنشاء شبكة عالمية متكاملة للضرائب هدفها المساعدة التقنية في جباية
الضرائب (وهي تكتل من المعلومات والموارد المتداولة فيما بين البنك الدولي وصندوق
النقد الدولي ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي)، تعيين لجنة من الخبراء الماليين من
قِبَل الأمين العام للأمم المتحدة بغرض تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب سوف
تتولى مهمات عديدة، منها تقديم المساعدة التقنية للدول، وكذلك تأمين منتدى لتطوير
المعايير العالمية للضرائب، والحد من المزاخمة والمنافسة الضريبية غير المنطقية
الهادفة إلى استقطاب الشركات المتعددة الجنسيات^(٦٦).

وبمؤتمر القمة المعني بالعملة (التمويل من أجل الإنماء) المنعقد عام ٢٠٠٢،
ناقش اجتماع الدائرة المستديرة على مستوى الوزراء الفوائد المحتملة تحقيقها من وراء
إنشاء منظمة ضريبية دولية لمعالجة القضايا المتعلقة بالضرائب والتنسيق الدولي
للسياسات الضريبية^(٦٧).

^(٦٦) لمزيد من التفاصيل:

- لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية.

https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Ar.pdf

^(٦٧) لمزيد من التفاصيل:

تاريخ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE في مواجهة الممارسات

الضريبية الضارة

وبدورها عقدت منظمة OCDE ومنظمات أوروبية عدة اتفاقيات ثنائية بقصد التقليل من ظاهرة التهرب الدولي، خصوصًا مع الأزمة المالية التي مر بها العالم في الخامس عشر من شهر سبتمبر عام ٢٠٠٨، التي أدت إلى إفلاس أكبر الشركات والمصارف، أهمها Lehman Brothers التي يبلغ عمرها ١٦٤ عامًا والتي كان إفلاسها أهم أسباب الأزمة المالية العالمية، وإلى آثار سلبية وخطيرة أضرت بالاقتصاد العالمي. لهذا، فمحااربة التهرب الضريبي على المستوى الدولي مشروطة بالحصول على المعلومات، خصوصًا الجانات الضريبية التي من أهم خصائصها غياب تبادل المعلومات^(٦٨).

عُقد في ٢٠٠٦ اجتماع لجنة للتشاور في البرلمان الأوروبي للمجموعة الاقتصادية والاجتماعية الأوروبية في إطار تطوير استراتيجية للتنسيق بقصد مواجهة التهرب الضريبي، وتركزت المشاورات على مكافحة التهرب في مجال (TVA) التصريحات الخاطئة، التخفيضات في غير محلها) للدول الأعضاء. وهدف الاجتماع إلى تبني استراتيجية fraude Anti، بمعنى مقاومة التهرب أو ضد التهرب.

ونتيجةً لهذه الجلسة قُدمت المفوضية الأوروبية خطة قصيرة الأجل تهدف إلى تحقيق استراتيجية موحدة لمكافحة الاحتيال الضريبي؛ حيث وضعت مجموعة من المقترحات والإجراءات لتعزيز الأنظمة الضريبية والتعاون الدولي، وتضمنت تلك الإجراءات:

- اعتماد تدابير أكثر فعالية للإدارات الضريبية وتعزيز الإبلاغ بين الدول الأعضاء.
- اقتراح بعض القواعد الخاصة بالإعفاء من ضريبة القيمة المضافة على الواردات.
- تعزيز التعاون بين الدول الأعضاء في مجال التعاون وتبادل المعلومات تلقائيًا.
- إنشاء شبكة أوروبية Euro Fisc للإنذار المبكر بشأن مخاطر الاحتيال في ضريبة القيمة المضافة وتحليل تلك المخاطر.

-The International Conference on Financing for Development (Monterrey, Mexico, 18-22 March 2002) p 69 on line by https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/CONF.198/11&Lang=E

^(٦٨) لمزيد من التفاصيل:

- Lehman Brothers Collapse, on line by <https://www.thebalance.com/lehman-brothers-collapse-causes-impact-4842338>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

- تطبيق مبدأ المسؤولية المشتركة والمتعددة عن الخسائر الضريبية على المتداولين الذين لا يقدمون المعلومات المطلوبة، وكانت هذه الخسائر بسبب إغفالهم المتعمد عن تلك المعلومات^(٦٩).

وفي عام ٢٠٠٨م تطرقت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في اجتماعها في ٢١ ديسمبر إلى إدارة الضرائب من أجل وضع برامج لتخفيض الأعباء الإدارية الناتجة عن القواعد والقوانين الضريبية في بعض البلدان، وأهم ما جاء في هذا الاجتماع وجوب تقليص مدة المراقبات الضريبية وعددها من طرف الإدارة الضريبية، وتقليلها للمراقبات التي تحصل منها على مداخل جباية قليلة أو معدومة؛ لأن المراقبات الضريبية يمكن أن تخلق أعباء إدارية معتبرة لدى المكلفين، واقترحت عدة برامج بهذا الخصوص.

وفي نفس العام ٢٠٠٨م، في شهر أغسطس، أقيمت محاضرة دولية عن الضريبة. وكانت المحاضرة مبادرة لإفريقيا لتعبر من خلالها عما تريد إفريقيا على المستوى الضريبي. وضم الاجتماع أعضاء لجنة الإدارة الضريبية، وكبار الممثلين للجباية، ومديرين يهتمون بشؤون الدولة لـ ٣٩ دولة كانت حاضرة، وأجانب اختصاصيين في الضريبة، ومنظمات دولية. وفي إطار مواجهة التهرب الضريبي، جاء في المحاضرة ضرورة احترام الواجبات الضريبية، ومحاربة القطاع غير الرسمي الذي يعد من أهم معوقات النمو في إفريقيا، والخسائر الضريبية غير المحدودة الناجمة عن هذا القطاع وعن أهمية تنشيط المحيط الضريبي والإدارات في إفريقيا.

وعبر المشاركون عن قلقهم فيما يخص خروج رؤوس الأموال من القارة الإفريقية إلى الجناح الضريبية التي كانت بملايين الدولارات بين ١٩٩١ و٢٠٠٤. وهذه الأموال، كما قال المحاضر، كانت ستعزز القدرات الإفريقية لتعبئة الموارد المحلية. وطالبوا بفرض ضريبة للمعاملات الدولية؛ وخاصةً لأسعار التحويل. وقد شجعت المحاضرة التعاون مع منظمة الأمم المتحدة وOCDE في مواجهة التهرب الضريبي تنفيذًا لتعاون دولي جيد.

في عام ٢٠٠٩م، في شهر مايو، عقدت OCDE خامس اجتماع حول الإدارة الضريبية في باريس، وأهم ما جاء فيه هو التعاون لتحسين الإدارة الضريبية في العالم وإعطائها فعالية أكثر لخدمة المكلف، وتطوير النظام الضريبي على المستوى الوطني

^(٦٩) لمزيد من التفاصيل:

- Action plan to combat VAT fraud in the European Union, on line by
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3Afi0001&qid=1629863174756>

والدولي، وضرورة مواصلة الجهود لمراقبة التشريعات الضريبية لتكون أكثر شفافية خصوصًا في القطاع المصرفي، والتحاور مع الأفراد الأكثر ثراءً لاحترام واجباتهم الضريبية. لهذا الغرض طالب أصحاب الاجتماع بخلق وحدات ذات طبيعة خاصة تكون تحت إدارة مسؤولي إدارة الضرائب تتبّع هؤلاء الأفراد وتقاضيهم في حال تهريبهم. وفي عام ٢٠١٠م، ٢٧ يناير، أُقيمت اجتماعات مشتركة بين لجنة الأعمال الضريبية ولجنة المساعدة والتطوير حول الضريبة والتطوير، وأهم ما خلصت إليه هو الإلزام بالتنسيق بدقة والتعاون مع البلدان النامية لمحاربة التهرب الضريبي باستغلال الإمكانيات الموجودة في محيط دولي أكثر شفافية. وجاء أيضًا دعم الحوار الصادق والدائم (المستمر)؛ وخاصةً الحوار الضريبي الدولي بإشراك كل الجهات المتعاقدة لتسهم في مساعدة البلدان النامية، وإمكانية وضع برنامج مشترك بالتعاون مع منتدى دولي حول الشفافية وتبادل المعلومات له غايات ضريبية.

وعلى الرغم من أهمية وجود صيغ دولية خاصة بمسألة التهرب الضريبي، فإن تلك الاتفاقيات تواجه صعوبات من حيث تنفيذها، فجد مثلاً سويسرا التي هي عضو في منظمة OCDE، ترفض توقيع معاهدة مكافحة التهرب الضريبي الموقعة بين الدول المنظمة؛ إذ تعتبر سويسرا وغيرها من الدول التي ترفض التعاون في إطار تبادل المعلومات أن هذا يمس سيادة الدولة وسلطتها واستقلالها السياسي والاقتصادي وسرية المعاملات.

ويمكن أن نجد لهذه الاجتماعات والاتفاقيات صدى لدى بعض الدول، فجد مثلاً إمارة أندورا قد وقّعت في ٢٤/٠٢/٢٠١٠ اتفاقيات تبادل المعلومات الضريبية مع اقتصاديات الشمال، بعدما صنّفتها منظمة OCDE ضمن الجناح الضريبية غير المتعاونة. وفي ١٨/٦/٢٠١٤ اعتُبرت الدولة الثامنة والأربعين التي توقّع على إعلان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي يلزمها بإنهاء السرية المصرفية للأغراض الضريبية. وأيضًا نجد اتفاقية بين حكومة إمارة لشتنشتاين والحكومة الجمهورية الفرنسية متعلقة بتبادل المعلومات. تضمّنت هذه الاتفاقية ١٢ مادة، والمادة الخامسة كانت الأهم، وأقرت بتبادل المعلومات عند الطلب في حال احتياج أحد الطرفين المتعاقدين إلى معلومات لها غايات ضريبية^(٧٠).

(٧٠) لمزيد من التفاصيل:

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

نتائج الجهود الدولية الحديثة نحو مكافحة التهرب الضريبي **اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية**

The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

وُضعت اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية بالاشتراك بين منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ومجلس أوروبا في عام ١٩٨٨، وعُدلت بموجب البروتوكول في عام ٢٠١٠. وتُعد تلك الاتفاقية أكثر الصكوك المتعددة الأطراف شمولاً لجميع أشكال الضرائب، وعملاً على معالجة التهرب الضريبي.

تُسَهّل الاتفاقية التعاون الدولي من أجل تحسين عمل قوانين الضرائب الوطنية، مع احترام الحقوق الأساسية لدافعي الضرائب. وهي تنص على جميع أشكال التعاون الإداري الممكنة بين الدول في تقدير الضرائب وتحصيلها. ويتراوح هذا التعاون من تبادل المعلومات، ومن ذلك التبادل التلقائي، إلى استرداد المطالبات الضريبية الأجنبية.

ومنذ عام ٢٠٠٩، دعمت مجموعة العشرين باستمرار البلدان للتوقيع على الاتفاقية مؤخرًا في قمة مجموعة العشرين في بوينس آيرس في ٢٠١٨؛ حيث نص البيان على أنه «يجب على جميع الدول التوقيع والتصديق على الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية».

وقد شاركت ١٤٤ دولة في الاتفاقية، منها ١٧ دولة مشمولة بالامتداد الإقليمي. ويمثل ذلك مجموعة واسعة من البلدان، منها جميع دول مجموعة العشرين وجميع دول البريكس وجميع دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والمراكز المالية الرئيسية وعدد متزايد من البلدان النامية^(٧١).

-<https://www.oecd.org/>

-<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/>

Andorra commits to the automatic exchange of information in tax matters, on line by

- <https://www.oecd.org/fr/presse/l-andorre-s-engage-en-faveur-de-l-echange-automatique-de-renseignements-en-matiere-fiscale.htm>

^(٧١) لمزيد من التفاصيل:

-Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters، on line by
<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>

- معايير الإبلاغ المشترك

Common Reporting Standard/CRS

أيد قادة مجموعة العشرين في اجتماعهم المنعقد ببروسيا في سبتمبر ٢٠١٣، الاقتراح المقدم من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن نموذج عالمي حقيقي للتبادل التلقائي للمعلومات، ودعوا منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للعمل مع دول مجموعة العشرين لتقديم هذا المعيار الوحيد الجديد للتبادل التلقائي للمعلومات في الوقت المناسب لشهر فبراير ٢٠١٤، باجتماع وزراء مالية مجموعة العشرين ومحافظي البنوك المركزية.

ويتطلب هذا المعيار أن تحصل الدول على معلومات من مؤسساتها المالية وتبادل هذه المعلومات تلقائياً مع الدول الأخرى على أساس سنوي. وهي تحدد المعلومات المالية التي سيتم تبادلها، والمؤسسات المالية التي يتعين عليها الإبلاغ، وأنواع الحسابات المختلفة ودفعي الضرائب المعنيين، بالإضافة إلى إجراءات العناية الواجبة التي يجب على المؤسسات المالية اتباعها^(٧٢).

ويعتمد هذا المعيار بشكل كبير على العمل السابق لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في مجال التبادل التلقائي للمعلومات. وهو يشمل التقدم الذي أحرز داخل الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى المعايير الدولية لمكافحة غسيل الأموال، والتنفيذ الحكومي الدولي لقانون «الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية» (FATCA) الأمريكي الذي عمل محققاً للانتقال إلى التبادل التلقائي للمعلومات في دولة متعددة الأطراف.

وقد وضعت منظمة OECD متطلبات أربعة رئيسية لتطبيق معيار التبادل المشترك للمعلومات، وهي على النحو الآتي:

المتطلب الأول: ترجمة التقارير والقواعد في القانون المحلي، ويشمل ذلك قواعد ضمانة التنفيذ الفعال.

المتطلب الثاني: تحديد الأساس القانوني للتبادل التلقائي للمعلومات.

المتطلب الثالث: وضع البنية التحتية للإدارات المعنية وتكنولوجيا المعلومات.

^(٧٢) لمزيد من التفاصيل:

-Common Reporting Standard
<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-financial-account-information.htm>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

المتطلب الرابع: السرية وحماية البيانات^(٧٣).

وقد صُوِّق على الإعلان من قِبَل جميع الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وكذلك من قِبَل جنوب إفريقيا والمملكة العربية السعودية والأرجنتين والبرازيل والصين وكولومبيا وكوستاريكا والهند وإندونيسيا ولاتفيا وليتوانيا وماليزيا وسنغافورة، خلال الاجتماع السنوي لمجلس المنظمة على المستوى الوزاري بباريس في ٦ مايو ٢٠١٤.

وقد انتقلت آليات الإبلاغ المشترك من مرحلة التصميم إلى التنفيذ والتقديم مع إجراء عمليات التبادل الأولى في سبتمبر ٢٠١٧. وهناك أكثر من ١٠٠ دولة تمثّل جميع الدول الكبرى والمراكز المالية التي التزمت ببدء التبادل التلقائي للمعلومات في عام ٢٠١٧ أو ٢٠١٨. ضمن هذه المجموعة هناك مجموعة صغيرة من الدول لم تُصدِر بعدُ تشريعات محلية لفرص الإبلاغ عن مؤسساتها المالية. وهناك العديد من الدول أيضًا أحرزت تقدمًا كبيرًا في اعتماد القانون الدولي الضروري للأطر التي تمكّن التبادلات عبر الحدود الوطنية^(٧٤).

ويُعدّ معيار الإبلاغ المشترك (CRS) المعيار العالمي الوحيد لجمع معلومات الحساب المالي وإعداد التقارير عنها وتبادلها بشأن المقيمين الضريبيين الأجانب؛ حيث تقوم البنوك والمؤسسات المالية الأخرى بموجب هذا المعيار بجمع معلومات الحساب المالي الخاصة بالمقيمين الضريبيين الأجانب والإبلاغ عنها، وتبادل هذه المعلومات مع سلطات الضرائب الأجنبية المشاركة لهؤلاء المقيمين الضريبيين الأجانب^(٧٥).

^(٧٣) لمزيد من التفاصيل:

<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>

^(٧٤) لمزيد من التفاصيل:

-Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters, IMPLEMENTATION HANDBOOK, Second edition, OECD (2018), <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>

^(٧٥) لمزيد من التفاصيل:

- Common Reporting Standard for the automatic exchange of financial account information <https://www.ato.gov.au/General/International-tax-agreements/In-detail/Common-Reporting-Standard/>

الاتفاقية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل

الوعاء الضريبي ونقل الأرباح

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting

تبنّت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الاتفاقية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح (MLI)، التي تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي الدولي.

ففي شهر نوفمبر من عام ٢٠١٦، اختتم أكثر من ١٠٠ دولة مفاوضات بشأن الاتفاقية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير ذات الصلة بالمعاهدة الضريبية لمنع تآكل القاعدة الأساسية وتحويل الأرباح، التي ستتقدّ بسرعة سلسلة من تدابير المعاهدات الضريبية لتحديث الضرائب الدولية والقواعد وتقليل فرصة التهرب الضريبي من قبل الشركات المتعددة الجنسيات. وتغطي الاتفاقية بالفعل ٩٥ دولة، وقد دخلت حيز التنفيذ في ١ يوليو ٢٠١٨. ويشمل الموقعون دولاً من جميع القارات باختلاف مستوياتها التنموية، كما تعمل الدول الأخرى بنشاط نحو التوقيع.

وتقدّم الاتفاقية حلولاً ملموسة للحكومات والدول لسد الفجوات في القواعد الضريبية الدولية الحالية من خلال تحويل النتائج من مشروع BEPS التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية/مجموعة العشرين إلى المعاهدات الضريبية الثنائية في جميع أنحاء العالم. وتعُد الاتفاقية تطبيق آلاف المعاهدات الضريبية الثنائية المبرمة للقضاء على الازدواج الضريبي. كما أنها تطبق المعايير الدنيا المتفق عليها لمواجهة إساءة استخدام المعاهدة وتحسين آليات تسوية المنازعات، مع توفير المرونة لاستيعاب سياسات ضريبية محددة^(٧٦).

وتتكوّن الاتفاقية من مجموعة من المواد التي تحدّد نطاقها، وتعريفاتها، وأحكامها الموضوعية، وأخيراً أحكامها المؤسسية، وتتمتع الاتفاقية بالمرونة التي تُمنح للأطراف ليمتثلوا للأحكام الموضوعية. فقبل كل شيء، يمكن لكل طرف أن يحدّد المعاهدات الضريبية التي ستطبّق عليها الاتفاقية؛ مما يتيح نطاقاً واسعاً ومرونة كبيرة للبلدان

^(٧٦) لمزيد من التفاصيل:

- Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS
<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

لتحديد تلك المعاهدات وفقاً لمصالحها الخاصة. وعندما يحدّد طرفان معاهدة مبرمة بينهما، يُسمّى هذا التحديد «حالة مطابقة»، وتنطبق على المعاهدة عندئذٍ مجموعة جديدة من القواعد. وتوفّر الاتفاقية بدائل مختلفة للامتثال لتلك الأحكام التي تمثل معايير دُنيا، دون إعطاء الأفضلية لطريقة معينة للوفاء بتلك المعايير. ومن ناحية أخرى، إذا لم يجيّد الحكم الموضوعي حدّاً أدنى من المعايير، يكون من حق أي طرف اختيار عدم تطبيق هذا الحكم. كما يمكن لأي طرف اختيار عدم تطبيق أحكام الاتفاقية أو أي أجزاء منها على المعاهدات الضريبية المشمولة به، التي تحتوي على أحكام قائمة ذات خصائص محددة. كما تتضمّن الاتفاقية عدداً من البدائل أو الأحكام الاختيارية يمكن لكل طرف اختيار تطبيقها^(٧٧).

المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية

The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية (المنتدى العالمي) عبارة عن هيئة عالمية رائدة متعددة الأطراف تعمل في مجال الشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية. تتمثل أهمية المنتدى العالمي في ضمان سرعة وفعالية تطبيق معايير الشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية. ويرتكز عمل تلك الهيئة على معيارين معترف بهما دولياً:

- تبادل المعلومات عند الطلب (EOIR)
 - التبادل التلقائي لمعلومات الحساب المالي (AEOI)
- كما يعمل المنتدى أيضاً على مساعدة الأعضاء، لا سيما الدول ذات القدرة المنخفضة على تنفيذ المعايير والاستفادة منها بشكل فعّال.

^(٧٧) لمزيد من التفاصيل:

-Possible reform of investor-State dispute settlement (ISDS) Submission from the Government of Colomb, United Nations Commission on International Trade Law Working Group III (Investor-State Dispute Settlement Reform) Thirty-eighth session Vienna, 14-18 October 2019, United Nations, A/CN.9/WG.III/WP.173, P.P6-7 on line by <https://undocs.org/en/A/CN.9/WG.III/WP.173>

ويوجد حالياً ١٤٠ دولة عضواً في المنتدى العالمي، ومنها جميع دول مجموعة العشرين وأعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وجميع المراكز المالية الدولية الرئيسية والعديد من البلدان النامية. وكل عضو يشارك بالمنتدى على قدم المساواة. ويُمَوَّل المنتدى العالمي ذاتياً، مع أمانة قائمة بذاتها تستضيفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)^(٧٨).

الاتحاد الأوروبي وآليات التكلفة العكسي لمواجهة التهرب الضريبي

Reverse Charge Mechanism

قام الاتحاد الأوروبي في سبيل مكافحة التهرب الضريبي من القيمة المضافة بين الدول الأعضاء باستخدام ما يُسمى بآلية التكلفة العكسي Reverse Charge Mechanism في مواجهة التعامل مع طرف أجنبي غير مسجل أو غير مقيم؛ الأمر الذي يجعل المبيعات الناتجة عن طريق بائعين محليين أو مقيمين تنافسياً في وضع أسوأ مقارنةً بالبضاعة التي يتعامل عليها الأجنبي غير المقيم، وتُلزم هذه الآلية المستخدمة الأجنبي بالخضوع للضريبة على القيمة المضافة مثله مثل الوطني أو المقيم. ويتم ذلك عن طريق أداء الضريبة المفروضة مباشرة بنفسه أو عن طريق ممثله الضريبي، وإذ لم يتم الدفع بإحدى تلك الطرق يُنقل الالتزام أوتوماتيكياً بطريقة التكلفة العكسي RCM إلى مشتري تلك البضاعة المبيعة^(٧٩).

غير أن آلية الاحتساب العكسي العامة قد لا تفي بالمتطلبات التي حددها المشرع الأوروبي؛ فلا يزال الاحتيال والتهرب ممكناً، وستكون تكاليف الامتثال أعلى؛ فلن يوفر تطبيق RCM النتيجة المرجوة إلا إذا أُدخل قطاعاً بعد قطاع على أساس إلزامي^(٨٠).

^(٧٨) لمزيد من التفاصيل:

- THE GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES
https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/sites/3/2017/05/Global-Forum_info-sheet-2017.pdf

^(٧٩) لمزيد من التفاصيل:

- All about Reverse Charge Mechanism (RCM) under GST
<https://cleartax.in/s/reverse-charge-gst>

^(٨٠) لمزيد من التفاصيل:

- Kostadin Pavlov, Can the general reverse charge mechanism combat missing trader fraud and provide for secure VAT collection? On line by
<https://www.lunduniversity.lu.se/lup/publication/8911403>

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

الاتجاه نحو الامتثال الدولي للحسابات الخارجية

Global account tax compliance act/GATCA

هناك توجه دولي لعولمة قانون فاتكا الأمريكي ليصبح قانون «قاتكا» Global Account Tax Compliance Act (GATCA)؛ يتم بمقتضاه تبادل المعلومات على مستوى دول العالم بشكل تلقائي عبر ما يُعرف بآلية Competent Authority Agreement (CAA)، ويُتوقع أن يحل القانون الجديد محل قانون فاتكا.

وعلى الرغم من وجود سابقة اعتقاد خاطئ عن قانون FATCA؛ حيث كان الاعتقاد بأن تطبيقه من قِبَل دول العالم سيشكل تهديدًا لمبدأ السرية المصرفية العالمية، فإن هناك الآن توجهًا دوليًا لعولمة القانون؛ حيث يصبح أمر تبادل المعلومات المصرفية بموجب متطلبات قانون GATCA أمرًا طبيعيًا لخدمة الأغراض الضريبية على مستوى العالم، والحد من ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي. وما يؤكد ذلك ترحيب عدد من المجموعات والمنظمات الدولية بقانون قاتكا، من بينها على سبيل المثال لا الحصر، مجموعة دول العشرين G20، ومجموعة الدول الثماني الصناعية الكبرى G8، ومجموعة الدول الصناعية الخمس الكبرى G5، ودول الاتحاد الأوروبي EU، ومنظمة دول التعاون الاقتصادي والتنمية OECD^(٨١).

وخلاصة القول، فقد احتلت الضريبة الدولية الصدارة في أولويات الأجندة السياسية العالمية، وعلى نحو غير مسبوق، نتيجة ظهور أوجه ضعف عديدة في إطار عمل الضرائب الدولية الحالي، أدت بدورها إلى ما يُطلق عليه تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح؛ مما أدى إلى خسارة مالية كبيرة وفُقد في حجم الإيرادات الضريبية للعديد من الدول على حساب الملاذات والجنات الضريبية؛ الأمر الذي تطلّب اتخاذ إجراءات غير اعتيادية من جانب صانعي السياسات لاستعادة الثقة في النظام الضريبي الدولي، وضمان فرض الضرائب على الأرباح في الدولة التي تجري فيها الأنشطة الاقتصادية؛ ومن ثم خُلِقَ القيمة الاقتصادية الخاضعة للضريبة، وتجنّب الممارسات الضريبية الضارة بالدول النامية.

^(٨١) لمزيد من التفاصيل:

- GATCA vs FATCA
<https://www.goldinglawyers.com/gatca-vs-fatca-international-tax-representation-lawyers/>

المبحث الرابع

مصر وأدواتها في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة

يشهد تاريخ مصر في مسألة مكافحة التهرب الضريبي، وكذلك تنظيم الشأن الضريبي، الكثير من المحطات الهامة منذ صدور القانون الأول لتنظيم مسألة الضرائب على الدخل عقب إلغاء الامتيازات الأجنبية بمصر، المعروف بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، مرورًا بالعديد من التشريعات والتعديلات الهامة، وصولًا إلى القانون الحالي للضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته العديدة لصالح الخزنة العامة؛ وذلك من أجل تعظيم موارد الإيرادات الضريبية.

وفي إطار التطور التشريعي فقد صدر مؤخرًا قرار وزير المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠^(٨٢)، وما تتضمنه من مزايا جديدة للممولين والمكلفين تُحدّد حقوقهم وتُسهم في تيسير الإجراءات على نحو يحقّق نقلة تشريعية غير مسبوقه، ترتقي بمنظومة الإدارة الضريبية المصرية إلى مصاف الدول المتقدمة؛ حيث يستهدف دمج وتبسيط وميكنة إجراءات ربط وتحصيل الضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة الدمغة، وأي ضريبة مماثلة؛ بما يتسق مع المشروع القومي لتحديث وميكنة منظومة الإدارة الضريبية الذي يركز على بناء نظام رقمي متكامل؛ من أجل إتاحة الخدمات للممولين والمكلفين إلكترونيًا دون الحاجة إلى الذهاب إلى المأموريات.

وفي بيان صادر عن وزارة المالية بتاريخ ٢٠٢١/٨/٣٠، أفاد البيان بإطلاق ما يُسمّى بـ «المنصة الإلكترونية الموحدة»؛ تعزيزًا لحوكمة المنظومة الضريبية بمصر، وتعظيمًا لجهود دمج الاقتصاد غير الرسمي كي تتحصّل الدولة على حقوقها؛ وذلك من خلال ربط «الضرائب» إلكترونيًا مع ٧٤ جهة حكومية؛ ممّا يُسهم في الحد من التهرب الضريبي، بالإضافة إلى استمرارية حصر نوافذ التجارة الإلكترونية لرصد المتهربين ضريبياً.

^(٨٢) لمزيد من التفاصيل:

• الموقع الرسمي لوزارة المالية: <https://www.mof.gov.eg/ar>

• جريدة الوقائع المصرية- هيئة المطابع الأميرية- العدد ١٢٣ تابع ج- السنة ١٩٤هـ- ٣ يونية

.٢٠٢١

وأوضحت وزارة المالية أنه بنهاية عام ٢٠٢١، سوف تُطبَّق منصة الإجراءات الضريبية الإلكترونية الموحَّدة في معظم مأموريات مصلحة الضرائب، وهي تركز على ميكنة ودمج الأعمال الضريبية الرئيسية؛ بحيث تُتاح الخدمات للممولين أو المكلفين إلكترونياً دون الحاجة إلى الذهاب إلى المأموريات من خلال ارتياد البوابة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المصرية برقم التسجيل الضريبي الموحد لكلٍ منهم، الذي يتضمَّن كل أنواع الضرائب الخاضعين لها، وتقديم جميع نماذج الإقرارات الضريبية التي تصل إلى ٤٩ نموذجاً إلكترونياً، كلٌّ وفقاً لنشاطه؛ سواء للضريبة على الدخل، أو ضريبة كسب العمل، أو إقرارات الخصم والتحصيل، أو الضريبة على القيمة المضافة، أو ضريبة الدمغة، وعلى ضوءها تتحدَّد قيمة الضرائب المستحقة بمختلف أنواعها، ثم تُسدَّد المدفوعات إلكترونياً بإحدى وسائل الدفع غير النقدي^(٨٣).

وتأتي أهمية مشروعات رقمنة «الضرائب» في رفع كفاءة التحصيل الضريبي، والحد من التهرب، ورصد حجم التعاملات التجارية بين الشركات بعضها وبعض، وبينها وبين المستهلك، من خلال مشروعَي «الفاتورة الإلكترونية» و«الإيصال الإلكتروني»؛ ومن ثم الإسهام في تعزيز حوكمة منظومة الإيرادات العامة للدولة. فعلى الصعيد الداخلي، وفي ضوء اهتمام الدولة بإيراداتها السيادية، تمكَّنت أجهزة الدولة الأمنية من ضبط ١٨٤٨ قضية في مجال التهرب الضريبي والأموال العامة، منها:

- ١٣٣ قضية ضرائب عامة.
 - ٢٦٥ قضية تهرب من الضرائب على القيمة المضافة.
 - ١٧٧ قضية في مجال الجمارك.
 - ١٨ قضية في مجال حماية أموال وممتلكات الدولة المسترَدَّة.
 - ٢٩٨ قضية تهرب من الضرائب العقارية والملاهي.
- كما تم تنفيذ ٦٣٧ حكماً قضائياً، و ٣٠٠ قضية تحري مدين ولجان فحص، وكذلك ضبط ٨ قضايا في مجالات مكافحة جرائم ما بين تحويلات مالية غير مشروعة واتجار غير مشروع بالنقد الأجنبي وتوظيف أموال، وضبط ١٢ قضية في مجالات اختلاس المال العام وتسهيل الاستيلاء عليه، واحتيال مصرفي وغسل أموال وكسب غير

^(٨٣) لمزيد من التفاصيل:

• الموقع الرسمي لوزارة المالية: <https://www.mof.gov.eg/ar>

مشروع، بقيمة إجمالية بلغت ١,٥٠٥,٧١٤,٥٤٦ جنيهاً، وأخطرت مصلحة الضرائب لفحصها^(٨٤).

وفي إطار جهود الدولة لمكافحة ومواجهة جرائم التهريب الضريبي، كشفت الأجهزة الأمنية عن إحدى أكبر قضايا التهريب الضريبي من قيام ممثل قانوني لإحدى شركات المياه الغازية بإخفاء أكثر من ٣ مليارات جنيه من حجم تعاملاته؛ حيث قام بمزاولة نشاط كبير في مجال «إنتاج مشروبات ومياه معدنية»، محققاً من جراء ذلك أرباحاً مالية طائلة دون سداد الضرائب المستحقة للخزانة العامة بالمخالفة للقانون. وحُصر نشاطه عن عام ٢٠١٧ وحجم تعاملاته من خلال إقرارته المقدمة لمأمورية الضرائب على القيمة المضافة، وحجم تعاملاته عن ذات الفترة المقدمة لمأمورية الضرائب العامة، وتبين قيامه بإخفاء مبلغ مالي قدره ٣,٢٠٥,٥٦٠,٨٥٦ جنيهاً عن مأمورية الضرائب العامة المختصة بمحاسبتها^(٨٥).

وتؤكد وزارة المالية بمصر أن هناك تكليفاً رئاسياً من القيادة السياسية لمكافحة التهريب الضريبي وتحصيل حق الدولة لصالح الشعب والاقتصاد القومي، على النحو الذي يؤدي إلى تعظيم الإيرادات العامة ويسهم في سد عجز الموازنة وخفض حجم الدين، ويوفر الاعتمادات المالية اللازمة لزيادة أوجه الإنفاق على التنمية البشرية محوريتها: الصحة والتعليم، وتحسين الخدمات المقدمة للمواطنين، والارتقاء بمستوى معيشتهم^(٨٦).

^(٨٤) لمزيد من التفاصيل:

مقال بعنوان «تعرف على جهود الأجهزة الأمنية في التهريب الضريبي والأموال العامة خلال أسبوع»- الموقع الإلكتروني لجريدة الأهرام- بتاريخ ٢٠/٣/٢٠٢١. لمزيد من التفاصيل: (ahram.org.eg).

^(٨٥) لمزيد من التفاصيل:

مقالة بعنوان «التهريب الضريبي» تكشف إخفاء شركة ٣ مليارات جنيه من حجم تعاملاتها- الموقع الإلكتروني لجريدة المصري اليوم- ١٣/٨/٢٠٢٠. لمزيد من التفاصيل: <https://www.almasryalyoum.com/news/details/2010814>

^(٨٦) لمزيد من التفاصيل:

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

أما فيما يتعلق بمجال الضرائب الدولية، فقد قامت مصر بإبرام العديد من الاتفاقات والمعاهدات الدولية مع الدول العربية والأجنبية لمنع ازدواجية الضريبة في إطار التنسيق المتبادل مع الدول المعنية؛ حيث تفيد بيانات مصلحة الضرائب المصرية بأن هناك ٥٧ اتفاقية دولية مبرمة بالفعل لمنع ازدواجية الضريبة^(٨٧).

وقد ساهمت مصر في العمل الضريبي الدولي على قدم المساواة مع الدول الأخرى لمعالجة التهرب الضريبي الدولي، ووضعت الإطار القانوني والإداري اللازم لتنفيذ إجراءات منع تآكل الوعاء الضريبي، وكان ذلك من خلال عدة إجراءات بدأت في ٢٠١٦ بعضوية مصر في الإطار الشامل (IF)، ثم توقيع مصر على الاتفاقية المتعددة الأطراف (MLI) بتاريخ ٧ يونيو ٢٠١٧، التي تم التصديق عليها في سبتمبر ٢٠٢٠، ودخلت حيز التنفيذ من جانب مصر بنشرها في الجريدة الرسمية مؤخرًا بالقرار الجمهوري رقم ٤٤٦ لسنة ٢٠٢٠، بشأن الموافقة على انضمام مصر إلى الاتفاقية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

وتشمل الاتفاقية المتعددة الأطراف ٥٤ اتفاقية ضرائب دولية لمصر، منها ٣٨ اتفاقية مطابقة حتى الآن، ومن المتوقع زيادة الاتفاقيات المطابقة بزيادة عدد الدول الموقعة على الاتفاقية المتعددة الأطراف^(٨٨).

وقد عدّد خبراء الضرائب الفوائد من وراء توقيع مصر على اتفاقية منع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح^(٨٩)، وذلك على النحو الآتي:

مقال بعنوان «المالية: تكليف رئاسي بمكافحة التهرب الضريبي وتحصيل حق الدولة لصالح الشعب» -
الموقع الإلكتروني لجريدة اليوم السابع - ٢٠١٩/١٢/٣٠. لمزيد من التفاصيل:
المالية: تكليف رئاسي بمكافحة التهرب الضريبي وتحصيل حق الدولة لصالح الشعب - اليوم السابع
(youm7.com).

^(٨٧) لمزيد من التفاصيل:

الموقع الرسمي الإلكتروني لمصلحة الضرائب المصرية: <https://www.incometax.gov.eg>

^(٨٨) لمزيد من التفاصيل:

الجريدة الرسمية - هيئة المطابع الأميرية - العدد ٩ - السنة ٦٤ - ٤ مارس ٢٠٢١.
<https://gate.ahram.org.eg/Media/News/2021/3/4/2021-637504470629414338-941.pdf>

^(٨٩) لمزيد من التفاصيل:

- يُعد نقلة نوعية في تعامل مصر مع ملف الضرائب الدولية وتحسين بيئة الاستثمار .
 - توفير آلية لحصول مصر على نصيبها العادل من الضرائب الدولية الناتجة عن التعاملات والأنشطة الاقتصادية العابرة للحدود.
 - الحفاظ على حقوق مصر الضريبية دوليًا.
 - سد أوجه الضعف في النظام الضريبي الدولي التي تستغلها بعض الشركات المتعددة الجنسيات في تجنّب الضرائب نتيجة اختلاف القوانين والقواعد الضريبية بين الدول.
 - منع إساءة استخدام الثغرات في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي والحد من استراتيجيات التخطيط الضريبي الضار من قِبَل الشركات المتعددة الجنسيات.
- وفي نقلة نوعية أخرى تاريخية لسياسات مصر الخارجية، أعلنت وزارة المالية بتاريخ ٢٠٢١/٧/٢، عقب الاجتماع الذي نظّمته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال أعمال المؤتمر الثاني عشر لأعضاء الإطار الشامل لبرنامج مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح؛ توصلت مصر و ١٣٠ دولة أخرى إلى اتفاق حول الضرائب الدولية ومعاملة الشركات المتعددة الجنسيات ضريبياً، وكيفية توزيع الضرائب المتعلقة بتلك الشركات، وبصفة خاصة الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي عبر المنصات الرقمية دون وجود كيان قانوني لها في كثير من الأسواق العاملة بها^(٩٠).
- وتم الاتفاق أيضاً على وضع قواعد ضريبية جديدة تحوّل دون تجنّب الشركات المتعددة الجنسيات دفع حصتها العادلة من الضرائب في مختلف دول العالم التي تعمل بها من خلال تطبيق حد أدنى لسعر الضريبة لا يقل عن ١٥%.
- ويحافظ هذا الاتفاق على حقوق مصر من حصيلة الضرائب على نشاط الشركات المتعددة الجنسيات في مصر؛ حيث إنه يكّمل جهود وزارة المالية في مكافحة عمليات نقل الأرباح والتآكل الضريبي، ومن المتوقع أن يُسهم هذا الاتفاق الدولي في تعزيز الإيرادات الضريبية لمصر من نشاط الشركات العالمية العاملة بالاقتصاد الرقمي^(٩١).

مقالة بعنوان «عمرو المنير عن «الوعاء الضريبي»: السيسي يلقي على «المالية والضرائب» مسؤولية كبيرة»- الموقع الإلكتروني لجريدة المصري اليوم- ٢٠٢١/٣/١١. لمزيد من التفاصيل: <https://www.almasryalyoum.com/news/details/2280253>

^(٩٠) لمزيد من التفاصيل:

الموقع الرسمي الإلكتروني لوزارة المالية بمصر: <https://www.mof.gov.eg/ar>

^(٩١) لمزيد من التفاصيل:

الموقع الرسمي الإلكتروني للهيئة العامة للاستعلامات: <https://www.sis.gov.eg>

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة

- تزايد حجم الخسائر السنوية في الإيرادات الضريبية التي تتكبدها الدول؛ وخاصةً النامية منها، فقد بلغت نحو ٢٠٠ مليار دولار سنوياً، ونحو ٥٠٠ مليار دولار سنوياً، تتكبدها فقط دول وبلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.
- وفقاً لتقرير The Silicon Six and Their \$100 Billion Global Tax Gap، الذي أعلنته مؤسسة Fair Tax Max في بريطانيا، في ديسمبر ٢٠١٩، وفرت شركات التكنولوجيا الكبرى العالمية، وعلى وجه التحديد Facebook و Apple و Amazon و Netflix و Google و Microsoft، أكثر من ١٠٠ مليار دولار من الضرائب؛ وذلك في الفترة بين عامي ٢٠١٠ و ٢٠١٩، وجاء ذلك نتيجة الاستغلال الأمثل للثغرات الموجودة بالتشريعات الضريبية بدول العالم.
- تعدد أشكال التخطيط الضريبي بغية التهرب الضريبي أو ما يُطلق عليه التخطيط الضريبي الضار؛ كاستخدام الأسعار التحويلية أو نقل الأرباح واستخدام مراكز الأفشور أو الجنات الضريبية وغيرها من الصور التي أفقدت دولاً كثيرة إيراداتها السيادية وكانت سبباً رئيسياً في تأخر قاطرة التنمية بهذه البلدان.
- تجاؤب عدد كبير من الدول وفقاً لمراجعات منتدى منظمة التعاون والتنمية لعام ٢٠٢٠م نحو مكافحة الممارسات الضارة، وتغيّر حقيقي في ٤٤ نظاماً من أصل ٤٩ نظاماً مع إعادة تصميم ٣٧ نظاماً و ٧ أنظمة أخرى قيد التعديل.
- اتخاذ التخطيط الضريبي بغية التهرب الضريبي، أو ما يُطلق عليه التهرب الضريبي الضار، عدة أشكال؛ كالأسعار التحويلية أو نقل الأرباح، وانتشار مراكز الأفشور أو الجنات الضريبية وغيرها من صور إساءة استخدام التشريعات والمعاهدات الثنائية، التي كانت السبب المباشر في حرمان دول كثيرة من إيراداتها الضريبية.
- اتباع الولايات المتحدة الأمريكية عدة برامج لمكافحة الممارسات الضريبية الضارة وتعزيز مواردها الضريبية؛ ولذلك اعتمدت إدارة الضرائب الأمريكية ما يُعرّف بالإجراءات المبسطة SP لصالح ممولي الضرائب وبرنامج الإفصاح الطوعي في الخارج OVDP، وقانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية FATCA.
- استفادت الولايات المتحدة الأمريكية من تطبيق تلك البرامج، وذلك من خلال زيادة الوعي بالضرائب الأمريكية، بالإضافة إلى توفير المعلومات المالية حول العالم اللازمة لخدمة إدارة الضرائب الأمريكية ولأغراض الضريبة، بالإضافة إلى تفعيل

- حقيقي وقوي لدور المؤسسات المالية الأجنبية في مساعدة الولايات المتحدة الأمريكية في مواجهة التهرب الضريبي وفرض السيطرة عليه.
- الدور الفعّال لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة. فعن طريق المنظمة كانت اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية، بالإضافة إلى المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات الضريبية وما يُطلق عليه معايير الإبلاغ المشترك، وصولاً إلى الاتفاقية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، التي أصبحت مصر رسمياً منضمة إليها.
- التوجه الدولي الآن في مسألة مواجهة التخطيط الضريبي الضار من خلال نموذج شبيه بقانون FATCA الأمريكي، ليصبح تطبيقه بشكل دولي GATCA، والامتثال الدولي للحسابات الخارجية؛ حيث بات هذا الأمر طبيعياً لخدمة الأغراض الضريبية على مستوى العالم، والحد من ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي.
- اتخاذ مصر خطوات جادة نحو مكافحة التهرب الضريبي من خلال تطوير المنظومة التشريعية وتطوير الإدارة الضريبية، كاعتماد قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وصدور اللائحة التنفيذية له، وكذلك استحداث ميكنة ورقمنة الخدمات الضريبية ببوابة مصلحة الضرائب الإلكترونية، كإقرارات الضريبة الإلكترونية والفاتورة الإلكترونية وغيرها من المستجدات الإدارية، والهيكلية التي تشهدها مصلحة الضرائب المصرية في الوقت الحالي.
- موقف مصر الواضح نحو التعاون وتبادل المعلومات والبيانات الخاصة بالشأن الضريبي؛ وذلك يتضح من عدد الاتفاقيات الثنائية لمنع الازدواج الضريبي، التي بلغت نحو ٥٧ معاهدة مطبّقة، وانضمام مصر مؤخراً إلى الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي، بالإضافة إلى الوجود كأحد الأعضاء البارزين في المنتديات العالمية الخاصة بالشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية.

ثانياً: التوصيات

- تفعيل الاتفاقيات الدولية المتعددة الأطراف لمنح مزيد من الشفافية وتبادل المعلومات بالشأن الضريبي.

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

- استحداث التشريعات الضريبية ومواكبتها للتغيرات والمستحدثات المعاصرة، وقدرتها على تتبّع عالم الأعمال الرقمي.
- تطوير الإدارات الضريبية وضرورة الربط الدولي للمعلومات لمكافحة التخطيط الضريبي الضار، واستحداث إدارة مختصة بتتبّع الأعمال الدولية مع إدارات الضرائب في جميع أنحاء العالم.
- ضرورة وجود مصر وبقوة في المنتديات العالمية الخاصة بالأعمال الضريبية لمواجهة التخطيط الضريبي الضار؛ خاصةً بعد إعلان إحدى كبرى شركات التسويق الإلكتروني في الأول من سبتمبر ٢٠٢١ Amazon وجودها كمرکز إقليمي بها. حيث تُعد هذه الشركة من كبرى شركات مزوّدي خدمات البيع بالتجزئة عبر الإنترنت، وفقاً لتقرير The Silicon Six and Their \$100 Billion Global Tax Gap والذي أفاد بأن هذه الشركة ومعها Facebook و Apple و Netflix و Google و Microsoft قد وفّرت أكثر من ١٠٠ مليار دولار من الضرائب، وذلك في الفترة بين عامي ٢٠١٠-٢٠١٩، وجاء ذلك نتيجة الاستغلال الأمثل للثغرات الموجودة بالتشريعات الضريبية بدول العالم.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

* الكتب العامة والأبحاث المتخصصة

- د. أبو بكر بعداشي الشركات المتعددة الجنسيات في ظل الجغرافية الحديثة للاستثمار الأجنبي المباشر «تدويل أم هيمنة»- مجلة مصر المعاصرة- الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع- العدد ٤٩٦- أكتوبر ٢٠٠٩.
- د. أحمد جمال الدين موسى «نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي»- بحث منشور في مجلة البحوث الاقتصادية والقانونية- كلية الحقوق- جامعة المنصورة- العدد ١٨- أكتوبر ١٩٩٥.
- د. إيهاب محمد يونس قضايا اقتصادية معاصرة- بدون ناشر- ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.
- د. حسن يوسف مقال صحفي بعنوان «دول العالم تفقد ٤٢٧ مليار دولار سنوياً بسبب التهرب الضريبي»- جريدة المصري اليوم- ١٦/٦/٢٠٢١.

- **د. حمدي رضوان** الاقتصاد الدولي «دراسة تحليلية للعلاقات الاقتصادية الدولية»- كلية التجارة- جامعة عين شمس- بدون ناشر- بدون سنة نشر .
- **د. رمضان صديق** الضمانات القانونية والحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار «دراسة مقارنة بين القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ والقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٩ في ضوء الفقه وأحكام القضاء»- دار النهضة العربية- ١٩٩٨- القاهرة.
- **د. ريمه ضافري، محمد سعد الدين بلخيري** «الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي- حالة الأيرلندية المزدوجة والساندوتش الهولندي لشركة غوجل»- مجلة اقتصاد المال والأعمال- المجلد (٤)- العدد (١)- ٢٠٢٠.
- **د. زهرة حيو** «التهرب الضريبي الدولي»- مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية- جامعة دمشق- المجلد (٢٧)- العدد (١)- ٢٠١١.
- **طلعت زكي حافظ** مقالة بعنوان «قانون «فاتكا» وتصحيح المفاهيم الخاطئة»- جريدة العرب الاقتصادية- الخميس ١٤ أغسطس ٢٠١٤.
- https://www.aleqt.com/2014/08/14/article_876519.html
- **د. فايز فتح الله** الاتجاهات الحديثة لمكافحة التهرب الضريبي «دراسة مقارنة»- رسالة دكتوراه- كلية الحقوق- جامعة حلوان- ٢٠١٧.
- **د. محمد إبراهيم السقا** قانون الالتزام الضريبي «فاتكا».. نهاية السرية المصرفية في العالم- ٢٥ يوليو ٢٠١٤- موقع العربية الإخباري- ولمزيد من التفاصيل:
<http://ara.tv/83kt5>
- **د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم**
بحث بعنوان «نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري، دراسة ميدانية تطبيقية» مؤتمر جمعية الضرائب المصرية بعنوان «المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار»- ١٦-١٧ سبتمبر ٢٠١٢.
- دراسة تحليلية للأثار المحاسبية والضريبية المترتبة على تطبيق قانون الامتثال الضريبي الأمريكي للحسابات الخارجية FATCA على المؤسسات المالية «دراسة ميدانية»- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة عين شمس- العدد الثاني- ٢٠١٤.
- **د. نشيدة معزوز** «تفعيل مكافحة الجنات الضريبية لمواجهة آثار الأزمة العالمية»- مجلة الأبحاث الاقتصادية- جامعة البليدة ٢- العدد (٨)- ٢٠١٣.

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

- **د. نوال مجدوب** «العلاقة بين جريمة تبييض الأموال ومراكز الأفضور- الجنات الضريبية»- بحث منشور بمجلة البحوث القانونية والاقتصادية- معهد الحقوق والعلوم السياسية بالمركز الجامعي بافلو- المجلد رقم (١)- العدد (٢)- ٢٠١٨.
- **نيكولاس شكسون** التصدي للملاذات الضريبية «المليارات التي تجتذبها الملاذات الضريبية تُلحق الضرر بالبلدان المرسله والمستقبله على حد سواء»- مجلة التمويل والتنمية- عدد سبتمبر ٢٠١٩- «الجوانب المستترة للاقتصاد العالمي»- صندوق النقد الدولي.

* الدراسات المتنوعة والتقارير

- السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية- صادر عن وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية- المبادرة المصرية للحقوق الشخصية- الطبعة الأولى- ٢٠١٥.

https://eipr.org/sites/default/files/reports/pdf/_tax_haven.pdf

- قانون الالتزام بقواعد الضرائب على الحسابات الأمريكية خارج الولايات المتحدة: المفاهيم، الأهداف، الجهات الخاضعة- الهيئة العامة للرقابة المالية- جمهورية مصر العربية- <https://fra.gov.eg>.

- «قانون الامتثال الضريبي على الحسابات الأمريكية الخارجية (FATCA)»- دورة تدريبية متخصصة- اتحاد المصارف العربية، ٢٤-٢٦ مارس ٢٠١٤، قاعة اتحاد المصارف السوداني، الخرطوم- جمهورية السودان-

<https://uabonline.org/ar/event>.

- «تنظيم التقارير المقدمه من الشركات المتعددة الجنسيات» ورشة عمل- وزارة المالية- دولة الإمارات العربية المتحدة- ٢٨/١٠/٢٠١٩.

<https://www.mof.gov.ae/ar/media/materials/News/Pages/28102019>

[.aspx](#)

* المقالات العلمية والمنشورات المتخصصة

- «كويتيون يتوجسون خيفة من قانون الضرائب الأمريكي «فاتكا»- وكالة الأخبار رويترز- ٢٦ نوفمبر ٢٠١٤.

<https://www.reuters.com/article/oegbs-kuwait-taxes-ab5->

[idARAKCN0JA11P20141126](#)

- «فاتكا: التخلي عن الجنسية ليس مبررًا للتهرب من الدفع.. والأفضل للمواطن تسوية أمره»- قانون الامتثال الضريبي الأمريكي للحسابات الأجنبية (FATCA)- جريدة الرياض- ٩ مايو ٢٠١٥.
<https://www.alriyadh.com/1046526>
- «الأمريكي للاستشارات يفتح مكتبًا بالقاهرة .. ويؤكد: عدد غير قليل من العرب يتنازلون عن جنسية أمريكا بسبب «فاتكا»»- بوابة الأهرام- ٢٣ نوفمبر ٢٠١٥.
<https://gate.ahram.org.eg/News//813458.aspx>
- «الشركات المتعددة الجنسيات أضاعت ١٠٠ مليار دولار على الدول النامية»- جريدة اليوم السابع- بتاريخ ٦/٢/٢٠١٦.
<https://www.youm7.com/story/2016/2/6//2572886>
- «فاتكا والملاحقة المستمرة لغير الملتزمين خارج أمريكا» الالتزام الضريبي أقصر الطرق لحل مشكلات الأمريكيين المقيمين خارج الولايات المتحدة لتجنب العقوبات- جريدة الرياض- ٣ أكتوبر ٢٠١٦.
<https://www.alriyadh.com/1537572>
- «تقدّر حسب القيمة السوقية قبل يوم من التنازل عن الجنسية/أمريكا تتبع ممتلكات السعوديين المتهربين من الضرائب»- صحيفة عكاظ- ١٨ ديسمبر ٢٠١٦.
<https://www.okaz.com.sa/economy/na/1515404>
- «مختص: التنازل عن الجنسية الأمريكية لن يعفي المتهربين من تقديم الإقرار»- جريدة الرياض- ٢٧ ديسمبر ٢٠١٦.
<https://www.alriyadh.com/1558204>
- «القائمة السوداء للاتحاد الأوروبي للملاذات الضريبية تضم الإمارات والبحرين وتونس»- موقع BBC NEWS- ٦ ديسمبر ٢٠١٧.
<https://www.bbc.com/arabic/business-42246872>
- «المالية: تكليف رئاسي بمكافحة التهرب الضريبي وتحصيل حق الدولة لصالح الشعب»- الموقع الإلكتروني لجريدة اليوم السابع- ٣٠/١٢/٢٠١٩.
<https://www.alriyadh.com/1558204>
- «دراسة: عدد قياسي من الأشخاص تخلوا عن الجنسية الأمريكية في النصف الأول من ٢٠٢٠»- وكالة الأخبار CNN- ١٠ أغسطس ٢٠٢٠.

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA- OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

<https://arabic.cnn.com/world/article/2020/08/10/record-number-people-us-citizenship>

- «التهرب الضريبي» تكشف إخفاء شركة ٣ مليارات جنيه من حجم تعاملاتها-
الموقع الإلكتروني لجريدة المصري اليوم- ٢٠٢٠/٨/١٣.

<https://www.almasryalyoum.com/news/details/2010814>

- «تنازل ١٠ آلاف أمريكي عن الجنسية الأمريكية خلال العام ٢٠٢٠»- موقع
waterloo times - ١٢ سبتمبر ٢٠٢٠.

<https://waterlootimes.ca>

- «الوعاء الضريبي»: السيسي يلقي على «المالية والضرائب» مسؤولية كبيرة-
الموقع الإلكتروني لجريدة المصري اليوم- ٢٠٢١/٣/١١.

<https://www.almasryalyoum.com/news/details/2280253>

- «تعرف على جهود الأجهزة الأمنية في التهرب الضريبي والأموال العامة خلال
أسبوع»- الموقع الإلكتروني لجريدة الأهرام- بتاريخ ٢٠٢١/٣/٢٠.

* التشريعات والاتفاقيات

- «الاتفاقية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل
الوعاء الضريبي ونقل الأرباح»- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-arabic.pdf>

- لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية.

https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Ar.pdf

- قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٤٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن الموافقة على
انضمام جمهورية مصر العربية إلى الاتفاقية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير
المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح المعتمدة-
الجريدة الرسمية- هيئة المطابع الأميرية- العدد ٩- السنة ٦٤- ٤ مارس ٢٠٢١.

- قرار وزير المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ جريدة الوقائع المصرية- هيئة المطابع الأميرية- العدد ١٢٣ تابع ج- السنة ١٩٤ هـ- ٣ يونية ٢٠٢١.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- الكتب والأبحاث المتخصصة

- Alfredo Collosa, "Which are the causes of tax evasion?", The Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), 25 June, 2019. <https://www.ciat.org/which-are-the-causes-of-tax-evasion/?lang=en>
- Corina Miculescu, Opportunities for prevention and fighting, the quaestus journal is published by the faculty of management in tourism and commerce Timisoara dimitrie cantemir Christian university, no.7/June 2015 <https://www.quaestus.ro/en/wp-content/uploads/2012/02/quaestus7.contents.pdf>
- Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen, "Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries", IMF Working Papers, WP/15/118, 2015, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>
- ELI MOSKOWITZ, "Cayman Islands Removed from EU Tax Haven Blacklist", globalization of organized crime and corruption, 06 October 2020 <https://www.occrp.org/en/daily/13210-cayman-islands-removed-from-eu-tax-haven-blacklist>
- Gaëtan Nicodème, "On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices", National Tax Journal, Vol. 62, No. 4 (December, 2009), Published The University of Chicago Press, <https://www.jstor.org/stable/41790646>
- Jane G. Gravelle, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, January 15, 2015 <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>
- Kenneth A. Froot, "Multinational Corporations, Exchange Rates, and Direct Investment", International Policy Coordination and Exchange Rate Fluctuations, the National

- Bureau of Economic Research, University of Chicago Press, January 1990 <http://www.nber.org/chapters/c6952>
- Kostadin Pavlov, Can the general reverse charge mechanism combat missing trader fraud and provide for secure VAT collection? On line by <https://www.lunduniversity.lu.se/lup/publication/8911403>
 - Marc Herkenrath, Tax Havens and Capital Flight from Developing Countries: The Social and Political Implications, Comments on "Capital Flight and Tax Havens: Impact on Investment and Growth in Africa" 2014/HS02 Vol. 22, pages 131 à 136, De Boeck Supérieur | « Revue d'économie du développement » <https://www.cairn.info/revue-d-economie-du-developpement-2014-HS02-page-131.html>
 - Nicholas Shaxson, "Treasure Islands: Tax Havens and the Men who Stole the World", 2011 <https://www.imf.org/external/arabic/pubs/ft/fandd/2019/09/pdf/shaxson.pdf>
 - Robert W. Wood, 10 Facts About FATCA, America's Manifest Destiny Law Changing Banking Worldwide, Aug 19, 2014 <https://www.forbes.com/sites/robertwood/2014/08/19/ten-facts-about-fatca-americas-manifest-destiny-law-changing-banking-worldwide/?sh=715b34931305>
 - Subhasis Bandyopadhyay, Impact of FATCA on financial institutions Capital markets centre of excellence, MINDTREE https://www.mindtree.com/sites/default/files/2017-10/369_mindtree-thought-posts-white-paper-impact-of-fatca-on-financial-institutions.pdf
- الدراسات المتنوعة والتقارير
- Action plan to combat VAT fraud in the European Union, on line by <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3Afi0001&qid=1629863174756>
 - Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, The International Tax Compact (ITC) is an international initiative to fight against tax evasion and inappropriate tax practices in developing countries. The

- German Federal Ministry for Economic Cooperation and Development (BMZ) has launched the initiative and commissioned GIZ with the implementation, version: 22 December 2010, <https://www.taxcompact.net/sites/default/files/resources/2010-12-ITC-Addressing-Tax-Evasion-and-Avoidance.pdf>
- All about Reverse Charge Mechanism (RCM) under GST <https://cleartax.in/s/reverse-charge-gst>
 - Andorra commits to the automatic exchange of information in tax matters <https://www.oecd.org/fr/presse/l-andorre-s-engagen-faveur-de-l-echange-automatique-de-renseignements-en-matiere-fiscale.htm>
 - Common Reporting Standard <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-financial-account-information.htm>
 - COMMON TECHNICAL SOLUTIONS <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/>
 - Common Reporting Standard for the automatic exchange of financial account information <https://www.ato.gov.au/General/International-tax-agreements/In-detail/Common-Reporting-Standard/>
 - Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>
 - Final study on illicit financial flows, human rights and the 2030 Agenda for Sustainable Development of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights, Human Rights Council, Thirty-first session, General Assembly, United Nations, [A/HRC/31/61](https://www.unhcr.org/refugees/documents/43969696), 15 January 2016 <https://documents-dds->

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA– OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

- ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G16/006/43/PDF/G1600643.pdf?OpenElement
- Financial Secrecy Index 2015, Tax Justice Network
<http://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2015-results>
 - How Tax Havens Plunder the Poor, Action Aid, May 2013
https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/publications/how_tax_havens_plunder_the_poor_2.pdf
 - GATCA vs FATCA <https://www.goldinglawyers.com/gatca-vs-fatca-international-tax-representation-lawyers/>
 - How FATCA May Impact Your Foreign Banking (And What to Do!), August 20, 2014
<https://www.greenbacktaxservices.com/blog/fatca-and-your-foreign-bank/>
 - IRS: Offshore Voluntary Compliance Program to end Sept. 28
<https://www.irs.gov/newsroom/irs-offshore-voluntary-compliance-program-to-end-sept-28>
 - Large U.S. Corporations and Federal Contractors with Subsidiaries in Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financial Privacy Jurisdictions, United States Government Accountability Office, Report to Congressional Requesters, December 2008
<http://www.gao.gov/products/GAO-09-157>
 - Lehman Brothers Collapse
<https://www.thebalance.com/lehman-brothers-collapse-causes-impact-4842338>
 - Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS
<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>
 - OVEDP: IRS Offshore Voluntary Disclosure New (2021),
<https://www.goldinglawyers.com/ovdp-irs-offshore-voluntary-disclosure-rules-international-tax/>
 - “OECD: tackling harmful tax practices”, Tax Journal, ISSUE 1511, 26 November, 2020
<https://www.taxjournal.com/articles/oecd-tackling-harmful-tax-practices>

- Offshore links of more than 140 politicians and officials exposed, by The International Consortium of Investigative Journalists, April 3, 2016, <https://www.icij.org/blog/2016/04/offshore-links-more-140-politicians-and-officials-exposed>
- Panama Papers "The Secrets of Dirty Money" <http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56febf0a1bb8d3c3495adf4/>
- Possible reform of investor-State dispute settlement (ISDS) Submission from the Government of Colomb, United Nations Commission on International Trade Law Working Group III (Investor-State Dispute Settlement Reform) Thirty-eighth session Vienna, 14–18 October 2019, United Nations, A/CN.9/WG.III/WP.173 <https://undocs.org/en/A/CN.9/WG.III/WP.173>
- ‘Silicon Six’ tech giants accused of inflating tax payments by almost \$100bn, <https://www.theguardian.com/business/2021/may/31/silicon-six-tech-giants-accused-of-inflating-tax-payments-by-almost-100bn>
- Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters, IMPLEMENTATION HANDBOOK, Second edition, OECD (2018), <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>
- Streamlined Filing Compliance Procedures <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/streamlined-filing-compliance-procedures>
- Tax Planning, Reviewed by Bhavana, Updated on Dec 24, 2020 <https://cleartax.in/g/terms/tax-planning>
- Transfer Pricing, setting prices for goods and services between related entities" What is Transfer Pricing?", <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/economics/transfer-pricing/>
- The building in tax haven that 20,000 firms call home: Cayman Islands has more companies registered there than

الكشف عن الأصول الخاضعة للضريبة عبر الحدود الوطنية وأثره في مواجهة الممارسات الضريبية الضارة
(دراسة حول برامج ومستحدثات إدارة الضرائب الأمريكية) FATCA– OVEDP

د. عمرو محمد يوسف محمد

- inhabitants",daily mail news, By JEMMA BUCKLEY، 22 January 2016 <https://www.dailymail.co.uk/news/article-3411183/The-building-tax-haven-20-000-firms-call-home-Cayman-Islands-companies-registered-inhabitants.html>
- “The Silicon Six and Their \$100 Billion Global Tax Gap”, December 2019, [Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf](https://www.fairtaxmark.net/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf) (fairtaxmark.net)
 - The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19, November 2020 https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf
 - The International Conference on Financing for Development (Monterrey, Mexico, 18-22 March 2002), https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/CONF.198/11&Lang=E
 - THE GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/sites/3/2017/05/Global-Forum_-info-sheet-2017.pdf
 - Trade and Development Report, United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD/TDR/2014 https://unctad.org/system/files/official-document/tdr2014_en.pdf
 - UNCTAD study on corporate tax in developing countries <http://uncounted.org/2015/03/26/unctad-study-on-corporate-tax-in-developing-countries/>
 - What are the Panama Papers? A guide to history's biggest data leak <https://www.theguardian.com/news/2016/apr/03/what-you-need-to-know-about-the-panama-papers#img-1>
 - WHAT IS THE “OVDP” AND WHAT DOES IT MEAN IF YOU USE THIS OPTION? <https://americansoverseas.org/en/knowledge-centre/filing-tax-returns/what-is-ovdp/>
 - What is the CRS? <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>

- World Investment Report 2015: Reforming International Investment Governance, May 2015 unctad <http://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=1245>
- \$427 billion lost to tax havens every year <https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/427-billion-lost-tax-havens-every-year>

ثالثاً: المواقع الإلكترونية الهامة ذات الصلة

- وزارة المالية- جمهورية مصر العربية: www.mof.gov.eg/ar
- مصلحة الضرائب المصرية: www.incometax.gov.eg
- الهيئة العامة للاستعلامات: www.sis.gov.eg
- الهيئة العامة للرقابة المالية: fra.gov.eg
- إدارة الضرائب الأمريكية: www.irs.gov
- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: www.oecd.org