



جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والعلوم المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

دراسة تحليلية للتهرب الضريبي الدولي من خلال شركات Off Shoring

- تحت إشراف الأستاذ :
د. لعابب وليد

من إعداد الطالبتين :
- صخر اوي صفاء
- صخر اوي مروة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر قسم "أ"	د. بوعيطة عبد الرزاق
مشرفا	أستاذ محاضر قسم "أ"	د. لعابب وليد
مناقشا	أستاذ محاضر قسم "أ"	د. رافع نور الدين

السنة الجامعية: 2023-2024



الإهداء

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نعلم ووفقتنا في هذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله أما بعد
نهدي ثمرة جهدنا وعملنا إلى من قال فيهما الرحمان عز وجل (وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين
إحسانا) من وهبونا الحياة والأمل، ومن علمونا أن نرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر، براء، وإحسانا ووفاء

لهما والدينا الكريمين أطل الله في عمرهما.

إلى سندينا في الحياة إخوتنا حسام، أيمن

وأخواتنا العزيزات ميساء، هبة، نهال، أمينة.

إلى صغيرنا وفرحة بيتنا أشرف.

وإلى أروع الصديقات سمية، مروة.

إلى أجمل بنات خالة في العالم، رؤى، ألاء، سلمى، دعاء، أسماء، زكية، ريمة.

إلى كل من علمنا حرفا من الطور الابتدائي حتى يوم تخرجنا.

وأخيرا إلى كل من ساعدنا وكان له دور من قريب أو بعيد في إتمام هذه الدراسة وقدم لنا العون ودعمنا.

ومن لم يتسنى ذكرهم فالقلب لم ينساهم.

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: " إن شكرتم لأزيدنكم ... " نحمد الله ونشكره على جزييل فضله ونعمه قبل كل شيء

الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل، ورزقنا من العلم ما لم نكن نعلم.

يشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر والامتنان وأسمى عبارات التقدير والثناء والاحترام إلى الأستاذ الذي

أشرف على هذا العمل:

أستاذنا الفاضل " لعابب وليد " الذي كان منارا بتوجيهاته وآرانه القيمة، وعلى كل ما يسره لنا من جهد

وتوجيه ومادة علمية في سبيل إخراج هذا العمل إلى الصورة التي هو عليها.

وإلى كافة الأساتذة الأفاضل لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

كما ال يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم الاطلاع وتقييم

عملنا المتواضع مما ساعد في إثرائه فجزاكم الله خيرا.

وأخيرا ندعو الله عز وجل أن يزودنا من فضله وأن ينير درب حياتنا إلى الطريق المستقيم وإلى أن

يهدينا إلى ما فيه خيرا.

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التهرب الضريبي الدولي من خلال شركات الأوفشور والذي يتضمن إنشاء كيانات في دول ذات قوانين ضريبية مواتية لإخفاء الدخل والأصول، وبالتالي تقليل التزاماتهم الضريبية. تفتقر الشركات الخارجية غالباً إلى الشفافية، مما يجعل من الصعب على السلطات الضريبية تتبع الدخل وفرض ضرائب عليها. تنتقد هذه الممارسة بسبب شرعيتها وأثارها الأخلاقية، لأنها تحرم الحكومات من الإيرادات التي تحتاجها بشدة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن أسباب ظهور هذه الظاهرة مرتبط بظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تهدف من خلال إستراتيجياتها إلى التقليل من العبء الضريبي بالجوء إلى أساليب متعددة. وللملاذات الضريبية دور كبير في التشجيع على التهرب الضريبي الدولي، وهذا من خلال المزايا التي تمنحها للمستثمرين كالضرائب المنخفضة والسرية التامة، وغيرها من الأمور المحفزة التي تشجع على الهروب نحو هذه الملاذات، هذا الأمر نتج عنه خسائر كبيرة في النظام الجبائي العالمي. أدت ظاهرة التهرب الضريبي الدولي إلى تبني عدد من الإتفاقيات الدولية، والعمل على تنسيق التعاون بين الدول في المجال الجبائي بإعتماد وسائل وآليات وقائية وردعية تمنع ذلك وهدفها حماية مصالح الدول والنظام الجبائي العالمي.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي الدولي، الملاذات الضريبية، شركات الأوفشور، الشركات متعددة الجنسيات.

Abstract:

This study aims to highlight international tax evasion through off shore companies, which involves the creation of entities in countries with tax laws favorable to the concealment of income and assets, thereby reducing their tax obligations. Offshore companies often lack transparency, making it difficult for tax authorities to track and Taxation. This practice is criticized for its legitimacy and ethical effect, as it deprives governments of the revenues they need.

The study revealed several results, including that the causes of this phenomenon are related to the emergence of multinational companies and through its investments, it aims to reduce the tax burden by using multiple methods. The tax sanctuary plays a major role in encouraging international tax evasion. This is thanks to the advantages it offers investors such as low taxes, total confidentiality and other motivating things that encourage escape in this sanctuary. This has resulted in significant losses in the global fiscal system.

The phenomenon of international tax evasion has led to the adoption of a number of international conventions, and to coordinate cooperation between States in the tax field by adopting preventive and dissuasive measures, to protect the interests of states and the global tax system.

Keywords: International tax evasion, Tax havens, Off shore companies, Multinational companies.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	شكر و عرفان
III	ملخص الدراسة
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
أد	مقدمة
الفصل الاول: مدخل نظري للتهرب الضريبي الدولي	
15-06	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
22-16	المبحث الثاني: الإطار العام للتهرب الضريبي الدولي
الفصل الثاني: الجانب التطبيقي للتهرب الضريبي الدولي من خلال شركات Off Shoring	
37-26	المبحث الأول: الواقع الكلي للتهرب الضريبي الدولي
51-38	المبحث الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي
55-54	الخاتمة
61-57	قائمة المراجع
64-63	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
29-27	المتهرب منها من دفع الضريبة لسنة 2023	1
33	أساليب التنسيق الضريبي	2
41	الموقع الجغرافي للملاذات الضريبية	3
43	أكبر الملاذات الضريبية ومصادر الأموال المهربة إليها لسنة 2019	4

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	حجم التهرب الضريبي الدولي	1
39	حجم خسائر التهرب الضريبي نحو الملاذات	2
42	خريطة بعض الملاذات الضريبية في العالم	3
47	خريطة المناطق الجغرافية لشركات الأوفشور	4
49	نسبة مقر دول الشركات متعددة الجنسيات	5

قائمة المختصرات

المختصر	باللغة الإنجليزية	باللغة العربية
IFRS	International financial reporting standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
FATCA	Foreign Account Tax compliance Act	الإمتثال الضريبي للحسابات الخارجية

مقدمة

● مقدمة:

تعد الضريبة من أهم وأقدم مصادر الإيرادات العامة للدولة، كما أصبحت وسيلة هامة في إنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدول، بالإضافة إلى الدور المالي الذي تؤديه من خلال توفير الأموال الضرورية للخزينة العمومية أصبحت الضريبة في الوقت الراهن أداة أساسية وهامة في يد الدولة. وعلى هذا الأساس أصبحت الضريبة تؤدي وظائف مختلفة، فمن جهة تشكل وظيفة لتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة ومن جهة أخرى تسعى إلى تحقيق مجموعة من الغايات الاقتصادية والاجتماعية الهامة، إلا أن هذا السعي لتحقيق التنمية الاقتصادية يجد الكثير من العراقيل التي تكون بمثابة حجر عثرة في طريق التنمية الاقتصادية وسير عجلة النمو على جميع الأصعدة والميادين، وإذا كان للدولة مطلق السيادة على إقليمها في مجال فرض الضرائب وتحصيلها جبرا من المكلفين بها تحقيقا للنفع العام، فإن مقتضيات العولمة الاقتصادية وإنسياب حركة التجارة الدولية أدت إلى تشابك مصالح الدول وتعدد أنواع الضرائب المفروضة على الثروة والمداخيل، هذا ما أدى بالمكلفين إلى التملص من دفع ضرائبهم نظرا لثقل عبئها عليهم وإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي أضحت تشكل تحد كبير لجميع دول العالم نظرا لخطورتها والتمثلة في تنوع وتعدد التقنيات المستعملة إرتكابها، ثم الآثار السيئة التي تخلفها على الموارد المالية التي تعمل على تقليصها وإستنزافها بشكل كبير، الأمر الذي ينعكس أيضا على السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدول التي تعتمد على الضرائب بشكل كبير ضمن الموارد المالية.

تبعا لذلك لم يعد التهرب الضريبي يقتصر على حدود دولة معينة فقط، بل أضحي يشكل ظاهرة دولية تمتد إلى جميع أنحاء العالم رغم الإجراءات المتخذة من طرف بعض الدول التي تصل إلى حد تطبيق عقوبات جنائية ضد مرتكبيه، ولكن رغم ذلك مازالت مظاهر التهرب الضريبي الدولي تغزو الموارد الجبائية للدول التي تتساهل أو تتغاضى عن هذه الممارسات غير الشرعية .

ويتم عادة ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات والملاذات الضريبية مثل شركات الأوفشور على إعتبار أن هذه لشركات تمثل أوضح نموذج للتهرب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطها وما لها من فروع متعددة في دول مختلفة.

إن هذا الوضع المقلق دفع بالمجتمع الدولي إلى تبني عددا من الاتفاقيات الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي وتشجيع حركة إنتقال الإستثمارات الدولية من جهة، ومكافحة التهرب الضريبي على نطاق الدولي من جهة أخرى. وهذه الظاهرة في تزايد مستمر حتى أصبحت تتكيف مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي هذا من جهة ومن جهة أخرى النمو الذي عرفته نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي تعيشها جل اقتصاديات الدول والتي أدت إلى تنامي الاقتصاد السري الذي ساعد بدوره في تطور أساليب التهرب والغش الضريبي مما يستوجب على الدولة المراقبة والحرص الدائمين للحد من آثارها الضارة وكبح إنتشارها وإقتراح بعض الحلول لمحاربتها.

أولاً- طرح الإشكالية:

كيف يؤثر التهرب الضريبي الدولي عبر الملاذات الضريبية، شركات الأوفشور والشركات المتعددة الجنسيات على دول العالم؟

ثانيا- الأسئلة الفرعية:

1. ما المقصود بالتهرب الضريبي؟
2. ما هي أسباب إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي؟

3. ما المقصود بالتهرب الضريبي الدولي؟

4. ما هي آليات التهرب الضريبي الدولي؟

ثالثا- فرضيات الدراسة:

1. التهرب الضريبي ظاهرة متعددة الأنواع ومتشعبة الطرق وتعتبر من الأساليب التي يلجأ إليها المكلف لتجنب إلتزاماته تجاه الدولة.
2. يشكل التهرب الضريبي الدولي أحد صور التهرب الضريبي الذي يلجأ إليه المكلفون بالضريبة، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة.
3. يرتكب التهرب الضريبي الدولي عن طريق مجموعة من الآليات وبإستغلال الإعفاءات أو الإمتيازات الضريبية الممنوحة من قبل بعض الدول المضيفة.
4. الملاذات الضريبية هي مناطق تتوزع في مختلف بقاع العالم تتميز بأنظمة ضريبية ذات الإخضاع الضعيف أو المنعدم.

رابعا- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في:

1. تسليط الضوء على أحد المواضيع المهمة والخطيرة التي إنتشرت في عالمنا، وهي التهرب الضريبي الدولي الذي أثقل كاهل بعض الدول.
2. معرفة أسباب تفشي ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآلياته كظهور الجنات الضريبية والشركات متعددة الجنسيات وشركات الأوفشور.
3. فهم كيفية تأثير شركات الأوفشور والتي تعتبر ملاذات ضريبية على النظام الضريبي واقتصاد الدول بشكل عام.
4. إيجاد طرق مكافحة التهرب الضريبي الدولي مثل الإتفاقيات الجبائية والدولية، وكذا التنسيق الضريبي والشفافية المصرفية.

خامسا- أهداف الدراسة:

1. تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي وأسبابها وأثارها.
2. التعرف بظاهرة التهرب الضريبي الدولي.
3. دراسة تحليلية لحجم ونسبة التهرب الضريبي الدولي ودوله.
4. إظهار انعكاسات التهرب الضريبي الدولي وآليات مكافحته.
5. التعرف على آليات التهرب الضريبي الدولي كالملاذات الضريبية والشركات متعددة الجنسيات وشركات الأوفشور.

سادسا- منهج الدراسة:

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر إستخداما وشيوعا في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الإعتماد على مجموعة من المعلومات والبيانات المتوفرة من دراسات سابقة ومصادر رسمية.

سابعا- حدود الدراسة:

1. **الحدود الموضوعية:** إهتمت هذه الدراسة بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي الدولي من خلال شركات Off shoring .

2. **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة في السنة الجامعية 2024/2023.

ثامنا- أسباب اختيار الموضوع:

1. حداثة الموضوع.
 2. الإهتمام الشخصي والميول إلى المجال الجبائي.
 3. الصلة المباشرة بين الموضوع والتخصص العلمي الذي ندرسه.
 4. إثراء البحث الجامعي بمثل هذه المواضيع نظرا لقلّة الدراسات فيه.
 5. معظم الدراسات الخاصة بالتهرب الضريبي ركزت على الجانب التشريعي وطرق مكافحته للغش الضريبي، ودور الرقابة الجبائية للحد من هذه الظاهرة، ولكن في موضوعنا حاولنا دراسته من جانب مختلف، وهو التعريف بالتهرب الضريبي الدولي من خلال شركات الأفسور.
 6. تصدر التهرب الضريبي قائمة الجرائم لكثرة إنتشارها.
 7. نظرا للتوسع الكبير لظاهرة التهرب الضريبي الدولي وخطورة الآثار المترتبة عن تفشيها.
- تاسعا- صعوبات الدراسة:**

1. الصعوبة الكبيرة والتي وجهناها في دراستنا هي النقص الحاد في المصادر والمراجع التي لها صلة بالموضوع خاصة الحديثة.
 2. الموضوع لم يتم التطرق له إلا من خلال مفاهيم عامة.
- عاشرا- دراسات سابقة:**

هناك دراسات سابقة تطرقت إلى موضوع التهرب الضريبي الدولي، وكل دراسة كانت لها إشكالية خاصة، وعموما هذه الدراسات تكاد تقترب من دراساتنا ومن بين هذه الدراسات:

- الدراسة الأولى:

فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09، العدد 2، ديسمبر 2020، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم أسباب وأشكال التهرب الضريبي الدولي والعوامل التي تساعد في التقليل والحد منه، و خلصت هذه الدراسة إلى أسباب ظهور الظاهرة وهو مرتبط بظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تهدف من خلال إستثماراتها على التقليل من العبء الضريبي باللجوء إلى أساليب متعددة، كما توصل إلى أن مكافحة التهرب الضريبي الدولي يتم على مستويين، على المستوى الداخلي من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية والعصرنة لإدارة الضريبة وعلى المستوى الدولي باللجوء إلى الإتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف، وكذا التنسيق الضريبي الدولي ورفع السرية المصرفية.

- الدراسة الثانية:

حرشاو يعقوب، سعدودي أمانى، دراسة تحليلية للملاذات الضريبية وأثرها على الاقتصاد العالمي، مذكرة شهادة ماستر ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص محاسبة و جباية معمقة ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريبيج، 2023/2022، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الكبير الذي تقوم به الملاذات الضريبية في التشجيع على التهرب الضريبي الدولي، وهذا من خلال المزايا التي تمنحها للمستثمرين كالضرائب المنخفضة والسرية التامة، وغيرها من الأمور المحفزة التي تشجع على الهروب نحو الملاذات، هذا الأمر نتج عنه خسائر كبيرة في النظام الجبائي العالمي. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الملاذات الضريبية تلعب دورا أساسيا في تسهيل عملية التهرب الضريبي الدولي، مما يؤثر بشكل مباشر على المداخيل الجبائية للدول، كل هذا نتج عنه ضرورة إحداث تنسيق جبائي دولي.

- الدراسة الثالثة:

د.حبيبة زحاف، د.محمد الأمين عسول، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد05، العدد02، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، وذلك من خلال إبراز مكانة الجباية العادية في الموازنة العامة الجزائرية، وتحليل ظاهرة التهرب الجبائي في الجزائر، ودراسة واقع النظام الجبائي والتهرب الجبائي في الجزائر. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن: الضرائب لها مكانة مهمة في إقتصاديات الدول، ويمكن الإعتماد عليها في تمويل نفقات التسيير وتمويل الموازنة العامة. في الإقتصاد الجزائري، الضرائب لا ترقى بعد إلى الإعتماد عليها بنسبة كبيرة في تمويل الموازنة العامة. يمكن مكافحة التهرب الضريبي، بوضع قوانين مناسبة وتدريب الموظفين القائمين على تطبيقها. من أهم أسباب التهرب الضريبي وجود ثغرات بالقوانين وتفشي الفساد في الإدارات.

الحادي عشر- هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع حيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول ماهية التهرب الضريبي، أما المبحث الثاني الإطار العام للتهرب الضريبي الدولي، أما في الفصل الثاني تطرقنا إلى الجانب التطبيقي للتهرب الضريبي الدولي من خلال شركات الأوفشور ، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه تقديم الواقع الكلي للتهرب الضريبي الدولي، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى آليات التهرب الضريبي الدولي، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصل مع توضيح إختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة أفاق الدراسة.

الفصل الأول:
مدخل نظري
للتهرب الضريبي
الدولي

تمهيد:

تعد الضرائب من أهم الموارد المالية للخزينة العمومية وكذلك من خلالها تقوم الدولة بتحقيق مختلف أهدافها، نظرا لكثرة الأموال التي توفرها للخزينة العمومية، كما تعتبر أداة تسيير وتشجيع تتحكم في مختلف القطاعات والأنشطة الاقتصادية، تحقق الإستقرار الإقتصادي إضافة إلى استخدامها كأداة لتحقيق الرفاهية الإجتماعية وإعادة توزيع الدخل بين مختلف الأفراد تحقيقا لمبدأ العدالة الاجتماعية. بالرغم من كل ما سبق إلا أن المكلف يسعى دائما إلى التهرب من دفع الضريبة وذلك يرجع إلى نقص في إدراكه لمسؤولياته المالية إتجاه المجتمع والدولة وإعتبارها عبء التي تعود عليه بمنفعة خاصة.

أضحى التهرب الضريبي يشكل تحد كبير لجميع دول العالم، نظرا لخطورته والآثار السيئة التي يخلفها على الموارد المالية وحتى السياسة الإقتصادية والاجتماعية للدول التي تعتمد على الضرائب كمصدر أساسي لتمويل النفقات، كما يعتبر جريمة إقتصادية بل وربما يمكن إعتباره من أبرز الجرائم الإقتصادية المعاصرة التي يواجهها أي نظام جبائي وأكثرها حدة، حيث تظهر خطورة هذه المشكلة بالنظر إلى الأهداف العديدة التي تحققها الضرائب على كل من الجانبين الإقتصادي والاجتماعي للدول، ويؤدي إلى إضعاف وفرصة حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها، فهو ظاهرة تزداد يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي، لهذا تسعى الإدارة الضريبية إلى نشر الوعي الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

وهذا ما حاولنا التطرق إليه خلال هذا الفصل الذي تم تقسيمه إلى مبحثين، كالتالي:

1. المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.
2. المبحث الثاني: الإطار العام للتهرب الضريبي الدولي.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العادية للدولة وتمويل الخزينة العمومية، فهي إقطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنموية تسطرها الدولة، لكن غالبا ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يعرف بالتهرب الضريبي. لذا تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أكثر المشاكل التي تواجه القائمين على تحصيل الضرائب حيث أصبحت تقلق مختلف الدول لما لها من انعكاسات سلبية على الإقتصاديات، وعلى هذا الأساس يتطلب الأمر معرفة مفهوم التهرب الضريبي، أنواعه، أهم الأسباب المؤدية له وأساليبه وآثاره والإلمام بمختلف الآليات التي من الممكن أن تكون منفذا بغية تكوين صورة بسيطة حول هذه الظاهرة لنتمكن من مكافحتها بطريقة فعالة.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه

يعتبر المكلفون بالضريبة أن الضريبة عبئا ثقيلا عليهم لأنها تقطع منهم جبرا وتدفع دون مقابل هذا ما جعلهم يشعرون بعدم عدالتها وفائدتها، مما أدى بهم إلى إستعمال طرق احتيالية غير مشروعة من أجل التخلص منها بصفة كلية أو بصفة جزئية سواء على المستوى الوطني أو على المستوى الدولي. كما أضحت ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة سلبية عرفت انتشارا واسعا بين المكلفين في الآونة الأخيرة مما أثر سلبا على الإقتصاد الوطني، وتكمن معالجة هذه الظاهرة في معالجة مختلف الأسباب التي ساعدت على إنتشارها.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة تعاريف تختلف من حيث الشرح، لكن لها نفس المعنى وذلك لتنوع وتعدد معايير تصنيفه، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفرع.

تعريف 01: يعرف التهرب الضريبي على أنه: " تلك المخالفات القانونية المتمثل في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية".¹

تعريف 02: " يقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر بإتخاذ عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة".²

تعريف 03: يعرف التهرب الضريبي أنه: " كل محاولة للتخلص من الضريبة بإستعمال طرق تدرسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليا أو جزئيا ".
ومن خلال ما سبق يمكن تعريف التهرب الضريبي على أنه: تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة.³

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 39.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بن النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص 151.

³ بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 05، العدد 02، جامعة باتنة 1، 2022، ص 1025.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

لقد أدى اتساع ظاهرة التهرب الضريبي وتعقدتها إلى ظهور عدة أشكال من التهرب الضريبي وتعددتها نذكر منها التالي:

1- **التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):** يقصد به تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع القائم، وهذا التهرب مهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي.¹

2- **التهرب الضريبي الغير مشروع (الغش الضريبي):** وهو عبارة على التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال، مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.²

3- **التهرب الضريبي المحلي:** هو تهرب المكلف ضريبيا داخل حدود الدولة واستعماله لطرق وممارسات غش للتخلص من الضريبة، بحيث أن المتهرب لا يتجاوز حدود الدولة، ويواجه سلطة ضريبية وحيدة تابعة للدولة دون النظر لجنسيته لأن الدولة هي من ترتب عليها خسارة مواردها وليس الجنسية.

4- **التهرب الضريبي الدولي:** يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية كالجنات أو الملاذات الضريبية في بعض الدول مثل: البحرين، جزر البهاماس وغيرها، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقطوعة، هذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.³

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وأساليبه

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب تدفع المكلف بالسعي للتهرب والتخلص من الضريبة نذكر منها:

أولا - الأسباب المتعلقة بالمكلف:

تعود أسباب التهرب الضريبي غالبا إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية منها:⁴

- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي بدون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد؛
- اعتقاد البعض عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية، بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام؛
- ضعف الوعي الضريبي ونقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة؛
- ضعف المستوى الخلفي والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي وعدم الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

ثانيا- الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي: توجد بعض العناصر في النظام الضريبي تؤدي إلى ظهور التهرب الضريبي، ومن بين هذه العناصر نذكر ما يلي:

- تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف

¹بغدادى علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية و الحد من التهرب الضريبي و آثارها على الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص 16.

²ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 153.

³عوادي مصطفى، رحال ناصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الجزائري، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، 2011/2010، ص 8.

⁴ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 154-155.

- تتجلى بعدم فهمه للنصوص القانونية ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب؛
- ثقل عبء الضريبة وشعور المكلف بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، مما يؤثر في نفسية الفرد ويدفعه إلى التهرب الضريبي؛
- ضعف العقاب المفروض على المتهرب يؤثر على التهرب الضريبي حسب حجم العقاب الذي تفرضه الدولة؛
- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة؛
- ضعف الرقابة الضريبية أو غيابها يؤدي إلى زيادة ميل المكلف للتهرب الضريبي.¹

ثالثا- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

- تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، ووسيط بين السلطة التشريعية والخاضع للضريبة فهي عبارة عن سلطة تنفيذية تقوم بتطبيق وتنفيذ النصوص والتشريعات الجبائية على الخاضع للضريبة لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي.
- إذ أن النقائص الموجودة في الإدارة الضريبية هي التي تحد من كفاءتها، ومنه تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي. ويرجع أهم سبب لهذه النقائص إلى:
- ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي والتمثل في نقص عدد المستخدمين مقارنة مع ارتفاع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة، أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل والكفاءة بسبب نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق والرقابة الجبائية؛
 - إنتشار ظاهرة الرشوة التي تتم وسط الموظفين بحيث يرجع السبب إلى ضعف التحفيزات المادية والمعنوية للموظفين مما يسمح لهم بتقاضيتها من المكلفين؛
 - استغلال بعض المكلفين لمعرفتهم أشخاص ذوي مناصب حساسة من أجل الضغط على إدارة الضرائب لتعطيل القوانين.

رابعا- الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

- إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد، تعمل على إنتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وإنخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لإرتفاع الأسعار مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة وهذا ما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.²
- كما تتعلق الأسباب الاقتصادية بنوعية النشاط الغالب في مجتمع معين، فلقد لوحظ أنه إذا كانت المهن ذات الأجر هي الأكثر شيوعا في دولة معينة، فإن ظاهرة التهرب الضريبي تكون قليلة ومحدودة الأثر، والعكس كلما كانت المهن الحرة (تجارة، صناعة، محاماة، ...) مهمة كلما زادت أهمية التهرب الضريبي، ففي المهن ذات الأجر يمكن للإدارة الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بأجر المكلف من جهة عمله، كما يمكن للإدارة الاعتماد على طريقة استقطاع الضريبة عند المنبع، ولا شك أن إتباع مثل هذه الإجراءات المحكمة غير ممكنة التطبيق في المهن الحرة لذلك يكثر فيها التهرب الضريبي.³
- ويجب النظر أيضا للحالة الاقتصادية للمكلف التي تحدد مدى إمكانية دفعه للضريبة إلى جانب الوضعية الاقتصادية العامة التي يمكن أن تخلق الجو الملائم استفعال هذه الظاهرة جراء الاختلالات التي قد يعرفها الاقتصاد بسبب نمط تسييري معين أو لأسباب أخرى.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² ناصر مراد، مرجع سابق ذكره، ص 159.

³ سمير صالح الدين حمدي، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الزين الحقوقية، لبنان، 2015، ص 182.

الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي

لقد أبدع المتهربون من الضريبة بعدة طرق وأساليب تمكنهم من التهرب من أداء واجباتهم الضريبية والتخلص من دفع الضريبة نذكر منها ما يلي:

أولاً: التهرب عن طريق التحايل المادي:

يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية، ويكون بالإخفاء الجزئي أو الكلي للسلع والمواد الأولية التي تكون في الواقع خاضعة للضريبة:

أ- **الإخفاء الجزئي:** يكون بإخفاء جزء من المخزونات أو جزء من الأملاك الخاضعة للضريبة.

ب- **الإخفاء الكلي:** نظراً لنقص الرقابة الجبائية دفع ببعض الممولين لإنشاء وحدات ومصانع صغيرة في مناطق معزولة بدون وثائق وعدم القيام بالتصريحات والبيع بدون فواتير كما هو الحال في السوق الموازية وفي هذه الحالة الممول لا يكون معروف لدى الإدارة الجبائية.

ثانياً: التهرب عن طريق التحايل القانوني:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية، فلقد عرف على أنه " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية " ¹

ويعتمد المتهرب عند ممارسة عمليات وهمية على خلق محاسبة مشتريات دون فواتير، ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

أ- **الإخفاء عن طريق تكييف الحالة القانونية:** ويتمثل هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات، في محاولة تبرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر، بحيث يقوم المكلف بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى مشابهة لها.

ب- **الإخفاء عن طريق تكييف عمليات وهمية:** يلجأ المكلف بالضريبة إلى إستغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الهروب من دفع الضريبة بحيث أنه يقوم بتكريب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منه ويستعمل هذا الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الإستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات. ²

ثالثاً- التهرب عن طريق التحايل المحاسبي:

إن الهدف الأساسي لتقنية المحاسبة الإبداعية هو التلاعب بالأرقام المالية والمحاسبية وكذا الدخل، بغرض تحويل القوائم المالية من وضعيتها الطبيعية التي يجب أن تكون عليها، إلى وضعية إصطناعية التي تعكس واقع وحقيقة المؤسسة، وذلك حسب أهداف الإدارة المخططة سابقاً. الشيء الذي يقودنا إلى إعتبار القوائم المالية بمثابة ساحة للتلاعب المحاسبي، نظراً لأهمية المعلومات التي تحملها، والتي تعتمد عليه الجهات المهمة بنتائج المؤسسة، قصد إتخاذ قراراتها بخصوص هذه الأخيرة. ³

ومن أهم طرق التحايل المحاسبي ما يلي:

أ- **تضخيم التكاليف:** تتم بواسطة تسجيل رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين وهميين أو لأشخاص حقيقيين لم يقوموا بأي نشاط أو تضخيم أشخاص موجودين فعال داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية غير ذلك التي سجلت لها تلك الأعباء. أو بواسطة تقنية الإهلاكات التي يستغلها المكلف ويتلاعب

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق ذكره، ص 45.

² حيزية بوزودة، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرا، بجاية، 2018، ص 36.

³ أمقران مصطفى، راصدي صيرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 05، الرقم 02، 2016، ص 241 - 242.

بها من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك أو يرفع قيمتها أو زيادة إهلاك الأصول التي أصبحت خردة أو التي لم يعد لها وجود أصلا مما يساهم في تخفيض التكاليف.¹

ب- **تخفيض الإيرادات:** تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة وأساسها إمتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط ويعتمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي وذلك بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقية.²

حيث يتم تخفيض سعر بيع السلع والخدمات كل ما أمكن ذلك، فسهولة تزوير الفواتير تسهل العملية إلى حد كبير، ويلجأ إلى هذه الطريقة مستوردو السلع، حيث الكمية المستوردة موثقة لدى المالية في بياناتهم، بحيث يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها، ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي وإخفاء رقم أعماله.³

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وآليات مكافحته

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية وإقتصادية وإجتماعية، ويعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي.

لاحظنا فيما سبق أن للتهرب الضريبي آثارا ضارة من عدة جوانب، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة بعد معرفة سبب التهرب، وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الإعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب وتقضي عليه بل قد تحد من انتشاره.

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي

أولاً- **الآثار الاقتصادية:** تحدث هذه الظاهرة إعوجاجا بالنسبة لاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

أ- **ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:** تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالزيادة في عدد الضرائب وبرفع معادلتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذل تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

ب- **إعاقة المنافسة الاقتصادية:** وهو تشوه إقتصادي يحدثه التهرب الضريبي فالضريبة المرتفعة التي يتم إسقاطها على الأنشطة الصناعية والتجارية يمكنها أن تعطي إمتيازاً معتبراً للمؤسسة التي تغش بالمقارنة مع المؤسسة التي لا تغش مما يفشل روح المنافسة ويبطل شروط اختيار المؤسسات، فهناك من المؤسسات من تلجأ إلى التسيير المحكم والزيادة في الإنتاج لرفع أرباحها وهناك من تلجأ إلى التهرب الضريبي للحصول على وسائل تمويل وبذلك تبيع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار التي تطبقها المؤسسات الأخرى، كما أن المؤسسات المتهربة تستطيع أن تحتكر السوق بتخفيض أسعار مبيعاتها.⁴

ج- **إعاقة التقدم الاقتصادي:** إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة الذي يترتب على التهرب الضريبي

¹بوشخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسة جباتية، الطبعة، 01 جامعة تلمسان، ص 158.

²حميد بوزيدة، مرجع سابق ذكره، ص 48.

³سليمان الدالي، رواد الدالي، دور التدقيق الضريبي في إكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة التشرين، العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد37، العدد 01، ص 2015.

⁴محمد فالج، الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، دفعة 1998.

يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.

د- **التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:** قد يلجأ الأعوان الإقتصاديون إلى أنشطة إقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الإعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الإقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الإقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الإقتصادي والتخلف.¹

هـ- **ظهور أزمة رؤوس الأموال:** ويظهر ذلك في كون الخاضع المتهرب من الضريبة يضطر لإخفاء أرباحه دون أن ينفقها خوفا من أن تكشفه إدارة الضرائب، فيلجأ إلى إكتناز حصيلة التهرب والغش على شكل أوراق نقدية أو على شكل معدن (ذهب) وهذا ما ينقص من موجودات الإقتصاد من رؤوس الأموال على المستوى الداخلي، أما على المستوى الخارجي فيتوجه الخاضع نحو فتح حسابات بنكية في الخارج والتحويل التدييسي للأرباح التي يتم إخفاؤها، وبذلك تهريب رؤوس الأموال هذا ما يحدث نزيف للإقتصاد الوطني أيضا.

ثانيا- **الأثار المالية:** من خلال تفشي ظاهرة التهرب الضريبي وتوسعها تتضاءل حصيلة الدولة من الإيرادات الضريبية، الأمر الذي يدفعها إلى تغطية هذا النقص بتقليص حجم نفقاتها العامة الضرورية لتلبية حاجات المجتمع الاقتصادية والاجتماعية وهذا من شأنه أن يؤدي إلى خفض مستوى التوظيفات المالية وتدني المستوى المعيشي للأفراد.

إن التمويل من أعقد الأمور التي أصبحت تشكل تقنية قائمة بذاتها تطرح في سياق البحث عن الإنطلاقة التنموية أو عن الإنعاش الاقتصادي، إذ يعتبر القيد المالي أهم القيود التي تقف في وجه كل إستراتيجية تنموية أو برنامج إنعاش اقتصادي إذ بدون تمويل لا معنى للحديث عن الأهداف والإنجازات.² فإمام الأهمية المتوخاة من الضريبة التي تعتبر أداة مالية هامة يأتي التهرب ليحد بشكل واضح وكبير من دورها، ويحرم بذلك خزينة الدولة من موارد هامة بحاجة ماسة إليها، ويفوت عليها تنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية.³

فهذه الظاهرة تؤدي إلى الإضرار بالخرزينة العامة للدولة مما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل الذي يستفيد منه المجتمع.⁴

ثالثا- **الأثار الإجتماعية:** يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة. لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الإجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.⁵

إن التهرب الضريبي في الميدان الاجتماعي لا يقوم إلا بتخفيض قدرة المواطنين في تحقيق كافة رغباتهم وذلك في الوقت الذي يكون فيه إنخفاض على المستوى الاجتماعي، وبالتالي يمكن القول أن التهرب ينمي روح الوطنية ويحفز الخاضعين النزهاء للضريبة ويحرضهم على التهرب.

¹احمد بوزيدة، مرجع سابق ذكره، ص 51.

²مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الرابعة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2005، ص 379-380.

³غازي عناية، السياسة المالية والتشريع الضريبي، دار البنارق، عمان، ج 01، الطبعة 1998، ص 183.

⁴يحيى نصيرة، التهرب الضريبي والغش الجبائي، رسالة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 27.

⁵ناصر مراد، مرجع سابق ذكره، ص 161.

الفرع الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي

إن مكافحة التهرب الضريبي تتم من عدة جوانب منها الإدارة والمكلف وغيرها نذكر ذلك فيما يلي:

يلي:

أولاً- تحسين فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية هذا النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي بمراعاة ما يلي:

1- تبسيط النظام الضريبي: يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع، وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل.¹

2- إرساء نظام ضريبي عادل: يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى إستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة؛
- شمولية الضريبة؛
- إعتدال معدل الضريبة؛
- تجنب الإزدواج الضريبي؛
- إعفاءات ضريبية مدروسة؛
- تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة.

3- تحسين التشريع الضريبي: للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث إنسجامه مع الوضع الاقتصادي، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم والمتربط عليه ألا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة، وهذا الأمر يتطلب أيضاً تحسين الإجراءات الإدارية من حيث إختصار إجراءات التحقق والتحصيل مما يساعد على سرعة تحقق الضريبة وجبايتها، وبالتالي يتحقق عنصر الملاءمة فلا تطول الإجراءات وتتعدد، بحيث تترك مجالاً للمكلف للتهرب من الضريبة.²

ثانياً - تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد ال يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع. كما أن الجهاز الضريبي الكفؤ الذي يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفؤ بإستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوء منها، مما يستوجب ضرورة الإهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك بإتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي لإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.

1- تحسين الإمكانيات البشرية: في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الإقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في مهامها، وذلك لقلّة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم

¹ناصر مراد، مرجع سابق ذكره، ص 162.

²خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 220.

المهنية، في ظل هذا الإختلال بين وظائف الإدارة وإمكاناتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين.¹

2 - تحسين الإمكانيات المادية: إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين، والبحث على المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفنيس والرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا، وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل ملف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي، عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية.

3- تنظيم الإدارة الضريبية: إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ المركزية الإدارة، يهدف إلى فسح المجال وإتخاذ القرارات بصفة عقلانية وضمان السرعة والفعالية في العمل، وبحثا عن فعالية الإدارة الضريبية الجزائري اتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحلي والمركزي، وذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة، وفي هذا المجال تم تحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب وإنشاء تسع مديريات جهوية.²

ثالثا- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف: تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تخفيف حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية، من أجل إحداث تجاوب وتصالح من شأنه التقليل من حالة التهرب الضريبي، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، ومنه يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ كونها من العلاقات الإنسانية بعيدة عن العداوة والحساسيات، موجهة إلى إضفاء التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية.³

1- نشر الوعي الضريبي: يعتبر المكلف بالضريبة الطرف المباشر في عملة التهرب الضريبي، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية، ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين بإختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية، ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته؛

- تحسيس المكلف على أهمية دفع ضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بإنتهاج سياسة إنفاقية رشيدة حتى تكسب إحترام وثقة المكلف بالضريبة. بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة حول أولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة؛

- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.⁴

2- تكوين وإعلام المكلف: يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء

¹مولود مليكاري، واقع الحوكمة الجبائية لسياسية الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة الأداء للمؤسسات الجزائرية، العدد 08، الجزائر، 2015، ص147.

²فايزة بولخوف، أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 27.

³العنبي رضوان، التهرب الضريبي: دراسة قانونية سوسولوجية، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 02، 2012، ص 59.

⁴مراد ناصر، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، العدد 09، رقم 02، جامعة البليدة، الجزائر، 2010، ص 131.

الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف، المنشورات والمجلات الدورية إبراز مستجدات النظام الضريبي، وتفسير الإجراءات الضريبية وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية. كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال والإستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.

3. تحسين العلاقات الإنسانية: تعتبر العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالأهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية تجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين في الإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين.¹

رابعاً- تحسين الرقابة الجبائية: تعد الرقابة الضريبية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الضريبية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف من حدته على الأقل.

فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الضريبية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضاً بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي:

- تنظيم الإطار القانوني للمراقبة الجبائية؛
- تعدد أشكال الرقابة الجبائية؛
- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية.

خامساً- التنسيق في إطار مكافحة التهرب الضريبي: لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين إنتحال أساليب وطرق جديدة من دفع إلتزاماتهم الضريبية وهذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الضريبية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة، مما إستوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب، الجمارك، التجارة) وهي ما تعرف بلجان التنسيق التي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية ولهذا فإن أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل يتمتعون بصلاحيات الوقوف أمام كل أوجه وأساليب التهرب مستعينين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأخرى.²

يرتكز التنسيق بين المصالح الإدارية على :

- تنشيط وتوحيد نشاط الإدارات بلجان التنسيق؛
- إستغلال وصول التوريد وتبادل المعلومات؛

¹ناصر مراد، مرجع سابق ذكره، ص169.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، دار الهوما للطبع والنشر، الجزائر، 2003، ص 41 – 55.

المبحث الثاني: الإطار العام للتهرب الضريبي الدولي

أضحت ظاهرة التهرب الضريبي الدولي تشكل تحد كبير لجميع دول العالم نظرا لخطورتها والمتمثلة في تنوع وتعدد التقنيات المستعملة لإرتكابها، مما يؤدي إلى تقليص الموارد المالية وإستنزافها بشكل كبير، الأمر الذي ينعكس أيضا على السياسة الإقتصادية والإجتماعية للدول التي تعتمد على الضرائب بشكل كبير ضمن الموارد العامة.

تبعاً لذلك لم يعد التهرب الضريبي يقتصر على حدود دولة معين فقط، بل أضحى يشكل ظاهرة دولية تمتد إلى جميع أنحاء العالم رغم العقوبات الجنائية المطبقة من طرف بعض الدول ضد مرتكبيها.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي الدولي وخصائصه

لا يوجد تعريف عام محدد للتهرب الضريبي الدولي، حيث عرفه كل طرف بحسب الوجهة التي ينظر منها ولكن جميعها تتفق على أنه جريمة في حق النظام الضريبي الدولي، ويحتوي هذا التهرب على العديد من الخصائص التي تميزه.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي الدولي

تختلف مفاهيم وتعريفات التهرب الضريبي الدولي نذكر منها ما يلي:

تعريف 01: يقصد به: " محاولة المكلف بالضريبة التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو الغير مشروعة بنقل سلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي إمكانية التملص من الضريبة. وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما إنخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من إعفاءات أو الإمتيازات الضريبية الممنوحة له في الدولة المضيفة " ¹

تعريف 02: " يعتبر التهرب الضريبي الدولي صورة من صور التهرب الضريبي بصفة عامة وما يميزه أنه ذو صفة دولية، إذ يتعدى حدود الدولة إلى دولة أخرى أو أكثر، فالتهرب الضريبي الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، في حين التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو التهرب من الضريبة في البلد الذي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الجبائي ببعض المرونة" ².

تعريف 03: "يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي على أنه العمل على التخلص من الضريبة المفروضة في موطنها عن طريق تهريب المداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطة الضريبي الملائم" ³.

تعريف 04: " يعرف التهرب الضريبي الدولي بأنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويكون ذلك بأن يسلك المكلف طرقا مشروعة أو غير مشروعة، مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماما " ⁴.

مما سبق نستنتج أن التهرب الضريبي الدولي هو تملص المكلف من دفع الضريبة المستحقة عليه داخل إقليم دولة معينة تتميز بعبء ضريبي مرتفع، من أجل الإستفادة من المزايا أو الحوافز الجبائية لدولة أخرى، يتم بإستعمال طرق وآليات كثيرة، منها المشروعة وغير المشروعة كنقل الإقامة أو تحويل الأرباح أو تغيير مكان إقامة الإستثمار وغيرها.

¹ زهرة حيو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، مجلد 27، العدد 01، 2011، ص 420.

² جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحته ودور الشرطة في ملاحظته، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة مصر، 1982، ص 63.

³ لعجال ياسمين، طارق الضب، إشكالية الإزدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، دفاثر السياسة والقانون، العدد 15،

جوان 2016، ص 117.

⁴ مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية والإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاثر السياسة والقانون، جامع قصدي مرباح ورقلة،

العدد 12، 2015، ص 04.

الفرع الثاني: خصائص التهرب الضريبي الدولي

إنطلاقاً من التعاريف السالفة الذكر يمكننا أن نستخلص الخصائص التالية:

- إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة أي خارج إقليمها، ويحدث بين دولتين أجنبيتين؛
- المكلف بالضريبة يحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل أرباحه أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة لإمكانية التملص من الضريبة؛
- يركز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات الموجودة في الأنظمة القانونية وليس بإنتهك القواعد؛
- إن التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب إقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير إقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد مالي هام من الموارد الساسية والحيوية للدولة.¹

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآلياته

إن السبب الرئيسي الذي يدفع المكلف بالضريبة إلى التهرب منها عموماً هو محاولته للتخفيف من عبئها بإعتبارها تكلفة أو خسارة مالية.

من المعلوم أن ظهور التهرب الضريبي الدولي بنسبة كبيرة بسبب الشركات المتعددة الجنسيات أو الشركات العابرة للقارات، والتي يكون لها فروع كثيرة في مختلف الدول حول العالم ويكون هدفها هو تقليص حجم الضرائب وذلك عن طريق إتباع أساليب وآليات تمكنهم من التهرب عن دفع الضريبة بين الدول بسهولة.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي الدولي

هناك دوافع وأسباب ساعدت على تقاوم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، يمكن حصرها في ثلاث جوانب :

أولاً- الأسباب الإقتصادية: إن طبيعة الظروف الإقتصادية في فترة معينة كثيراً ما يكون لها التأثير البالغ على إستفحال وإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، فنجد في فترة الرخاء وإزدهار الإقتصاد تزداد حركية البيع والشراء وعمليات الشراء والتصدير وينتج عن ذلك زيادة في دخول الأفراد والمؤسسات من جهة، وزيادة فرص نقل العبء الضريبي لأن المنتجين سيتمكنون من رفع الأسعار، ومن ثم فإنهم لن يلجئوا للتهرب من سداد ضرائبهم خشية المسائلة القانونية، أما في حالة الكساد والركود الإقتصادي فيحدث العكس حيث أنهم في هذه الحالة تلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضرائب القائمة، وفرض ضرائب جديدة تحت الحاجة الماسة لتمويل الإنفاق العمومي، كما أن المقدرة الضريبية للمكلفين تكون ضعيفة نظراً لصعوبة الأوضاع الإقتصادية مما يسبب ضغطاً كبيراً على المكلفين، وبالتالي تزداد فرص التهرب الضريبي، ويزداد إتجاههم نحو الدول الأقل عبئاً ضريبياً.²

ثانياً- أسباب قانونية: تعتبر النصوص والتشريعات الضريبية أهم مؤثر على ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، فقد يتم التهرب الضريبي بين الدول إذا ما تعرض المكلف إلى الأزواج الضريبي في هذه الحالة سيحاول التهرب من دفع الضريبة في دولة واحدة أو كلتا الدولتين، وهذا بسبب عدم تواجد إتفاقيات جبائية بينهما تجنبه الوقوع في الأزواج ، كما أن التهرب الضريبي الدولي يحدث غالباً من دول تتسم بتعقيد

¹فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الجبائي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات حديثة، مجلد 09، العدد 02، 2020، ص 74.
² علي عزوز، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي-الواقع والتحديات، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الشلف-الجزائر 2014.

تسريعها الضريبي وكثرة عبئه إلى دول تمتاز بالبساطة والخفة في فرض ضرائبها، أو أنها تمثل مناخا مناسباً للإستثمار بسبب قوانينها الجبائية المحفزة.

ج- أسباب تنظيمية و إدارية:

و يكون ذلك نتيجة ضعف الأنظمة الجبائية في الدول النامية؛

- الإعتماد على أنظمة التصريح من طرف المكلفين بالضريبة مما يساعد على التهرب الضريبي؛
- عدم التجانس في أنظمة الإعفاءات الجبائية؛
- ضعف أنظمة الرقابة الجبائية ويعود ذلك إلى تعقد المعاملات التجارية الدولية بالإضافة إلى غموض التشريعات الجبائية؛
- نقص في كفاءة وخبرة أعوان الرقابة الجبائية وعدم إلمامهم بالتقنيات الحديثة التي تنتهجها الشركات المتعددة الجنسيات.

الفرع الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين إلا بعد قيام الشركات المتعددة الجنسيات، ويتم ذلك عبر عدة آليات نذكرها فيما يلي:

أولاً- آلية الجناات الضريبية :

1- تعريف الجناات الضريبية (الملاذات الضريبية): تعرف على أنها ولاية قضائية قد تكون دولة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جداً أو معدومة، وتعمل على جذب الأموال إعتقاداً على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الولايات القضائية ميزة أخرى وهي السرية وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول إلى معلومات على هذه الأموال.

وبالتالي يمكن القول أن الجناات الضريبية تتمتع بقوتها على إخفاء الأموال عن الضرائب، كما أنها الفردوس المالي للأثرياء بإعتبارها ليست أماكن لتهريب الأموال أو الحماية من الضرائب فحسب، بل هي مشروع للأثرياء والأقوياء لمساعدتهم على إستلاب الميزات من المجتمع دون أن يدفعوا ثمنها، بل ويتعدى الأمر الجانب الإقتصادي إلى الشق السياسي حيث يراها مفكرون غربيون " شكلاً حديثاً من الإستعمار"¹.

2- خصائص الجناات الضريبية:

بعد تعرفنا على مصطلح الجناات الضريبية يمكن أن نستخلص الخصائص التالية:

- تمتع هذه الدول بالإستقرار السياسي الذي يضمن إستقرار القواعد القانونية؛
- وجود قطاع مصرفي وقضائي متطور وذو كفاءة عالية؛
- توفر شبكة إتصالات وربط متطورة؛
- غياب الرقابة على الأفراد غير المقيمين، الذي يسمح بحرية مطلقة لحركة رؤوس الأموال؛
- معدلات ضريبية منخفضة ومنعدمة في بعض الحالات، بحيث نجد في بعض دول الجناات الضريبية غياب الضرائب المباشرة على الدخل، على القيمة الزائدة، على الأرباح، على رأس المال أو الثروة، أو بمعدل ضعيف لهذه الإقتطاعات²؛
- غياب الإتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل للمعلومات لمواجهة التهرب الضريبي؛
- السرية المصرفية المطلقة التي تمثل أهم أسباب جذب العملاء؛

¹ فاتح أحمية، مرجع سابق ذكره، ص 75.

² زهرة حيو، مرجع سابق ذكره، ص 425.

- سهولة خلق أو إنشاء مؤسسات في دول الجناات الضريبية، حيث تمنح هذه الأخيرة إمتيازات في هذا المجال (صغر حجم رأس المال، حقوق المشاركة قليلة جدا وأحيانا ترافقها إعفاءات، عدم الخضوع لشرط الإقامة أو الجنسية، حضور الجمعيات العامة أو مجالس الإدارة غير إجباري ويمكن الأخذ به عن طريق التوكيل أو عن طريق الهاتف،.....).

ثانيا- آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل:

تعريف أسعار التحويل: يقصد بأسعار التحويل أنها: "اسعار تتعلق بالسياسات الإدارية المتعلقة بالعمليات التي تتم ما بين الشركة الأم والفروع والتوابع لها، وبين الفروع والتوابع بعضها ببعض، والتي قد تتمثل في تحويل المنتجات والخدمات والتحويلات النقدية وغيرها"¹.

يمكن أن نقول أن أسعار التحويل هي أسعار البيع بين شركات من نفس المجموعة ولكن محل إقامتها في بلدان مختلفة، تفترض صفقات بين أعضاء مجمع الشركات وذلك ما وراء الحدود، وبالتالي فهي تشبه عمليات إستيراد وتصدير بين شركات من نفس المجمع، وهنا نستنتج كل المعاملات الدولية مع شركات مستقلة وكذلك كل المعاملات بين أعضاء المجمع من دون عبور الحدود.

ثالثا- آلية المنشأة الدائمة أو الثابتة :

1- تعريف المنشأة الدائمة أو الثابتة: نشأت فكرة المنشأة الدائمة على أثر إنتقال أدوات الإنتاج ورؤوس الأموال من موطنها الأصلي للإستثمار إلى الدول الأخرى وظهور شركات متعددة الجنسيات، وبالتالي إختلاف معايير فرض الضريبة بين التشريعات الضريبية المختلفة، حيث يمكن رصد إتجاهين أساسيين توصل إليها الفقه الإقتصادي في هذا الصدد:

أ- الإتجاه الأول: نظرية تحقق الدخل (عالمية الإيراد)

وفقا لهذه النظرية يتم تعريف المنشأة الثابتة بكونها تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يسهم إسهاما مباشرا في تحقيق الربح، أي أن هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشأة الثابتة وتحقيق الربح والذي بموجبه يلاحق التشريع الضريبي الدخل الوطني الذي يتبع الدولة تبعية سياسية (أيضا تحقق هذا الدخل أي سواء تحقق هذا الدخل داخل حدود الدولة أو خارجها).

ب- الإتجاه الثاني: نظرية التبعية الاقتصادية: طبقا لهذه النظرية يرتبط مفهوم المنشأة الثابتة بالمنشآت كلها التي تعد جزءا متكاملًا من إقتصاد الدولة سواء أسهم إسهاما مباشرا أم غير مباشر في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي، بإعتبار أن النشاطات التي تزاولها تعد نشاطات حيوية ومتكاملة مع النشاط الإقتصادي للدولة، والذي بموجبه يتم الربط بين الدخل المحقق و إقليم الدولة، فالدولة التي يتحقق الدخل على أرضها تعد مصدرا لهذا الدخل وبصرف النظر على كون الشخص الذي حقق الدخل شخصا طبيعيا أو شخصا إعتباريا وبصرف النظر عن كونه مقيما أو غير مقيم فيها، مما قد ينتج عن ذلك إزدواج ضريبي دولي.

تشمل عبارة المنشأة الدائمة على الخصوص ما يلي:

- محل الإدارة
- الفرع
- المبنى المستخدم كمنفذ للبيع
- المكتب
- المصنع

¹إسهام محمد علي حسن، أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات والنظام الضريبي-دراسة مقارنة، مجلة الإقتصاد والإدارة جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية، 1998.

- الورشة
- المنجم أو المحجر أو حقل البترول أو بئر الغاز أو أي مكان آخر لإستخراج الموارد الطبيعية
- المزرعة أو الغراس
- موقع البناء أو الإنشاء أو مشروع التجميع أو مشروع التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بأي منهم إذا إستمر هذا الموقع أو المشروع أو النشاط لمدة تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال فترة اثني عشر شهرا
- تقديم الخدمات بما فيها الخدمات الإستشارية التي يقدمها مشروع عن طريق العاملين أو أفراد آخرين إذا إستمرت تلك الأنشطة لمدة تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال فترة إثني عشر شهرا
- إن تحديد مفهوم المنشأة الدائم هو ضروري للحكم على نشاط صناعي أو تجاري ما يمارس في دولة أو إقليم خارج مقر الشخص المعنوي المعني، هل هو خاضع للضريبة في المكان الذي يتبع مقر الشركة أم في مكان ممارسة هذه الأنشطة، وكل إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي تعرف بدقة المنشأة الدائمة.¹

رابعاً- آلية الشركات المتعددة الجنسيات:

1. **تعريف الشركات المتعددة الجنسيات:** تعتبر الشركات المتعددة الجنسيات ظاهرة دولية معقدة تتميز عن الشركات الوحيدة الجنسية بالطابع الدولي لنشاطاتها، بحيث تعمل على الإستثمار في دول متعددة لتستفيد بذلك من الميزات التي توفرها البلدان المستقبلية لإستثمارها، فتعتمد هذه الشركات إلى تبني إستراتيجيات متنوعة، تسمح لها بتخطي العقبات الوطنية والإنسجام من المحيط الدولي الذي تنشط فيه، من أجل التأثير على الإقتصاد الدولي والوطني المستقبلي (المضيف) والمصدر (الأصلي).
لقد إختلف المختصون في تعريف الشركات المتعددة الجنسية بدليل إختلاف التسميات التي تطلق عليها، فسميت بالشركات الدولية وبالعبارة الوطنية، وبالمتعددة الجنسية، وعبارة " الشركات المتعددة الجنسية " هي الأكثر إستعمالاً والأوسع إنتشاراً.

وهي عبارة عن شركات إقتصادية ضخمة سواء من حجمها الفعلي أو مجال نشاطها أو حجم رأس مالها، أو إمتدادها في المكان، فهي تقوم بإنتاج وتسويق منتجاتها في عدة دول سواء إنتاجاً سلعياً أو خدمات مقدمة، وتمارس هذه الشركات نشاطها في عدة دول عن طريق الشركات الفرعية، وعليه كلما زاد عدد الشركات الفرعية كلما كانت الرقابة الشركة الأم أكثر تعقيداً.²

وبشكل عام يمكننا تعريف الشركات المتعددة الجنسيات بأنها شركات إقتصادية ضخمة من حيث النشاط ورأس المال والإيرادات، وتتميز بدولية نشاطها وتوطنها في أكثر من دولة.

2. خصائص الشركات المتعددة الجنسيات :

على أساس ما سبق من التعاريف فالشركات المتعددة الجنسيات تتميز على غيرها من المنظمات والظواهر بمجموعة من الخصائص يمكن إجمالها في النقاط التالية:

- ضخامة الشركات المتعددة الجنسيات؛
- التفوق التكنولوجي والذي يعتبر أحد الأسلحة الأساسية في يد الشركات المتعددة الجنسيات في فرض سيطرتها؛

¹سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب بالضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية، بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، 2008، ص

63.

²سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ذكره، ص 63.

- تنوع المنتجات والنشاطات من أجل تفادي أخطار السوق التي قد تلحق بأحد الأنشطة الاقتصادية؛
- التخطيط الإستراتيجي وإقامة التحالفات الاقتصادية من أجل تحقيق المصالح وتعزيز قدرتها التنافسية والتسويقية.

خامسا- آلية التجارة الإلكترونية:

1. تعريف التجارة الإلكترونية: تختلف الكتابات الاقتصادية والقانونية في إيجاد تعريف شامل وموحد للتجارة الإلكترونية:

- تعرف بأنها كافة الأنشطة التجارية للبضائع والخدمات التي تتم باستخدام تكنولوجيا المعلومات وعبر شبكة الإتصال الدولية، وبإستخدام التبادل الإلكتروني للبيانات لتنفيذ العمليات التجارية سواء تمت بين الأفراد أو بين الهيئات؛¹
- هي تبادل السلع والخدمات عن طريق وسيلة إلكترونية أو وسيط إلكتروني؛²
- وقد أخذت منظمة التجارة العالمية تعريف أوسع حيث " تشمل التجارة الإلكترونية أنشطة إنتاج السلع والخدمات وتوزيعها وتسويقها وبيعها أو تسليمها للمشتري من خلال الوسائط الإلكترونية وعليه تشمل المعاملات التجارية ثلاثة أنواع من العمليات: عمليات الدعاية والبحث عن المنتج، عمليات طلب الشراء وسداد ثمن المشتريات وعمليات تسليم المشتريات".

من خلال ما تقدم من التعاريف نلاحظ أن التجارة الإلكترونية تشمل كل العمليات التجارية من بحث وبيع وشراء وتبادل وتسويق وحتى سداد التي تتم عن طريق شبكة الإنترنت أو الوسائط الإلكترونية.

2. خصائص التجارة الإلكترونية :

تتميز التجارة الإلكترونية بمجموعة من الخصائص، يمكن إيجازها في العناصر التالية:

- إختفاء الوثائق الورقية للمعاملات وذلك نتيجة لعملية التبادل والإتصال التي تتم إلكترونيا وتبقى المعلومات والبيانات الإلكترونية هي الإثبات القانوني الوحيد المتاح لإثبات التعاملات وإستعماله في حال وجود نزاعات؛
- التداول الواسع والعالمي، فالتجارة الإلكترونية لا تحتاج إلى سوق ملموس ونستطيع التعامل من خلال الدخول إلى هذا السوق في أي وقت وأي مكان بواسطة الكمبيوتر وهذا ما يجعل التعامل بها سهل وبسيط ومتاح للجميع؛³
- صعوبة تحديد الهوية لأن التعامل يتم إلكترونيا، فلا يقابل طرفي التعامل التجاري الإلكتروني كل منهما الآخر، مما ينتج عنه عدم التأكد من هوية الطرف المتعامل وصعوبة تحديدها؛
- إستخدام آليات مبتكرة لإنجاز الصفقات وتختلف عن مثلها في التجارة التقليدية؛
- الفواتير والسجلات الإلكترونية والنقود الإلكترونية محل الفواتير والنقود العادية.

¹ خالد ممدوح إبراهيم، المستهلك في المعاملات الإلكترونية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر، 2007، ص 08.

² إبراهيم العيسوي، التجارة الإلكترونية، الطبعة 01، المكتبة الأكاديمية - مصر، 2003، ص 10.

³ إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية، الطبعة 01، دار غيداء للنشر والتوزيع - الأردن، 2014، ص 191.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي الدولي

ينتج عن التهرب الضريبي الدولي مبدئياً نفس الآثار الناتجة عن التهرب الداخلي بالنظر للخسارة المالية التي يحدثها في خزينة الدولة، وإختراقه لمبدأ العدالة الضريبية بين المكلفين، وكذلك إخلاء بمبدأ المنافسة بين المؤسسات والشركات ورفع سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الحصيل الناتجة عن التهرب.

شهدت نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي تنامياً مشهوداً في إدراك المجتمع الدولي بالآثار الوخيمة لتعاظم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي. وعند وقوع الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 استيقظ العالم على حقيقة تبعت على القلق مفادها أن هذه الظاهر أكبر بكثير وأكثر أهمية للإقتصاد العالمي مما كان يتصور أي شخص تقريباً.

- آثار التهرب الضريبي الدولي:

إن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي مثل أغلبية الظواهر يترتب عليها آثاراً وأضراراً، وتكون هذه الآثار إما على مستوى التنمية، والإقتصاد أو على مستوى حقوق الإنسان، نذكر منها ما يلي:

أولاً- إختلال إستراتيجية التنمية الدولية: من خلال التأثير على التوزيع العادل للثروات بين الأفراد مما يؤدي إلى الامساواة الدولية أمام الضريبة كما أنه يمس ببنية المبادلات التجارية بين الدول المتقدمة و الدول النامية بإعتباره يعيق عملية التنمية ويحرم الخزينة العامة للدول من جزء مهم من الموارد المالية التي تنتعش بها الشركات المتعددة الجنسيات والأشخاص الطبيعيين من جراء ممارستهم للتهرب الضريبي، كما يعمق الفجوة بين الدول المتقدمة والدول النامية، فالمعروف أن الهيكل الإقتصادي القوي يتخلص سريعاً من الآثار السلبية للتهرب بينما يصعب على الدول النامية بهيكلها الإقتصادي الهش التخلص من هذه الآثار و دفع عجلة نموها معاً.

ثانياً- التهرب الضريبي الدولي العامل المساعد للتبعية الإقتصادية الدولية: من مساوئ ظاهرة التهرب الدولي أنها تسبب في إنقاص السيولة اللازمة للإقتصاد مما يمنع قيام إقتصاد نقدي جيد لهذه الدول وخلق مشكل إقتصادي سيتبعه بالضرورة إعاقة للتنمية. فلقد أصبحت الشركات المتعددة وسيلة لتكريس التبعية الإقتصادية بين الدول النامية والدول المتقدمة وذلك بغية إستغلال ثرواتها من خلال التواجد الدولي والإستثمار المباشر في الدول النامية.

ثالثاً- إختلال التوازن في توزيع الإستثمار عبر العالم: إذ تتجمع أموال المتهربين من دفع الضرائب في الدول والمناطق ذات الضرائب المنخفضة، بينما تقل الأموال والإستثمارات المنجزة عنها في الدول ذات الضرائب المرتفعة والتي تعاني من التهرب الضريبي الدولي منها نحو الدول الأخرى.¹

¹د. مفتاح فاطمة، محاضرة في مقياس النظم الضريبية الدولية، السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، 2020/2019، ص 46-47.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يظهر لنا وجود الكثير من العوائق التي تحول دون تحقيق الضريبة للأهداف المرجوة، وتتمثل أولى هذه العوائق في التهرب الضريبي بحيث يقوم المكلفين بالضريبة باستخدام طرق إحتيالية غير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة أو طرق مشروعة كتجنب بعض الضرائب أو إستغلال ثغرات قانونية، كما يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة ضارة بالاقتصاد إذ يقلص من أهمية النظام الضريبي من خلال إستغلال المكلف مختلف ثغرات القانون ومحاولة التملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً بإستخدامه شتى الأساليب والطرق، كما تؤدي هذه الظاهرة إلى نتائج سلبية تلحق بالدولة والمكلف أيضاً، وهذا ما يستدعي مكافحتها بكافة الوسائل والأساليب الوقائية منها و الرقابية وفرض مختل العقوبات والغرامات الجبائية والجزائية على مرتكبيها.

الفصل الثاني:

الجانب التطبيقي للتهرب
الضريبي الدولي من خلال
شركات Off Shoring

تمهيد الفصل الثاني:

يشير التهرب الضريبي الدولي إلى الإستغلال غير القانوني للثغرات في النظم الضريبية بين الدول لتجنب دفع الضرائب المستحقة، إذ يعد هذا التهرب تحديا كبيرا للعديد من الدول حيث يؤدي إلى خسائر كبيرة في الإيرادات الضريبية، وهناك تقديرات تشير إلى أن حجم التهرب الضريبي الدولي يصل إلى المئات المليارات من الدولارات سنويا مما يجعله مشكلة كبيرة تحتاج إلى جهود دولية لمكافحتها. إن التحصيلات الجبائية هي الجزء الأساسي لزيادة الموارد العامة للدولة التي يكون بتعاونها مع مختلف الفعاليات الاقتصادية، بالمقابل فإن العقبة الأساسية لمنع تعبئة المدخرات المحلية والحد من الموارد المتاحة للإستثمار هو التهرب الضريبي، الذي يتمثل في ضخ أموال كبير في إقتصاديات البلدان الأجنبية وسبب هذا التهرب هو التجنب الضريبي، هذا ما جعل بعض الدول تستغل الموقف بحيث عملت على وضع أنظمة ضريبية جذابة تحفز على الإستثمارات والشركات والمشروعات، تسمى هذه المناطق بالملاذات الضريبية أو الجنات الضريبية.

وقد شهد التهرب الضريبي الدولي رواجاً واسعاً لإنفتاح إقتصاديات دول العالم على بعضها بعضاً وهذا بسبب زيادة نشاط الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل اليوم شبكات ضخمة لتهريب رؤوس الأموال والبحث عن سبل و منافذ للتخفيف من حدة الإقتطاعات الجبائية التي تمس أرباحها، و هذا باللجوء إلى دول ذات نظام ضريبي متميز، ومع تزايد العولمة وتطور التكنولوجيا أصبحت شركات الأوفشور أحد الخيارات المهمة والشائعة للأفراد والشركات الراغبة في توسيع نطاق أعمالها عبر الحدود الوطنية، كما تلعب هذه الشركات دوراً حيوياً في تحقيق الاستقرار المالي وتقليل الضرائب إلى جانب توفير مزايا أخرى مثل السرية والخصوصية.

ومن خلال فصلنا هذا سيتم التطرق إلى مبحثين:

- المبحث الأول: الواقع الكلي لتهرب الضريبي الدولي
- المبحث الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي

المبحث الأول: الواقع الكلي للتهرب الضريبي الدولي

يعد التهرب الضريبي الدولي من المشاكل الاقتصادية الكبيرة التي تواجه العالم، إذ يؤثر على النظام الضريبي والإقتصاد بشكل عام، إذ أصبحت هذه المشكلة الكبيرة في تقادم بسبب ظهور الملاذات الضريبية والشركات متعددة الجنسيات وشركات الأوفشور الأمر الذي أدى إلى زيادة حجم التهرب الضريبي بشكل كبير وأضحت الدول تتكبد خسارات عديد بسبب هروب رؤوس الأموال بمليارات الدولارات.

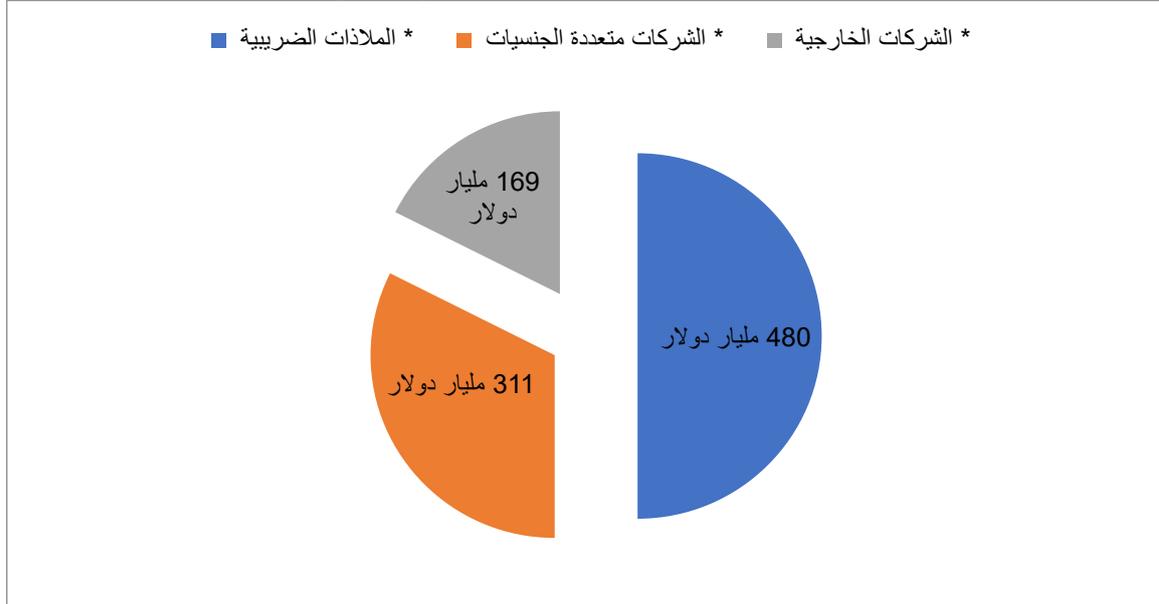
المطلب الأول: إحصائيات حول التهرب الضريبي الدولي والدول المتهرب منها وإليها

تبدو عملية رصد وقياس التهرب الضريبي الدولي بشكل إحصائي دقيق أمر في غاية الصعوبة إذ لم نقل مستحيلا من الناحية العملية، وعلى صعيد الدراسات والنظريات الاقتصادية تكمن تلك الصعوبة في أسباب متعددة، كالتبيعة الخاصة للتهرب الضريبي الدولي باعتباره تصرفا يتم في الخفاء من جهة، ومن جهة أخرى فإنه يمكن الحدوث في جميع مراحل التسوية الضريبية.

- الفرع الأول: حجم ونسبة التهرب الضريبي الدولي

تعتبر عملية قياس التهرب الضريبي إحدى أصعب وأعقد عمليات القياس الإقتصادي والسبب يعود بالأساس إلى طبيعة الظاهرة بحد ذاتها باعتبارها شيء خفي أو سري.¹ وما نجازف بإغفاله هو أن الضرائب هي المصدر الوحيد المستدام للإيرادات بالنسبة للدول المستقلة ذات السيادة وأفضل طريقة لتمويل خدماتها كما تعتبر أداة رئيسية لمكافحة عدم المساواة.² وبالإعتماد على بعض الإحصائيات والدراسات رغم صعوبة توفر معلومات دقيقة حول حجم ونسبة التهرب الضريبي الدولي تم التوصل إلى نسبه التقديرية خلال سنة 2023 الموضحة في الأداة الإحصائية التالية:

مخطط 1 حجم التهرب الضريبي الدولي



La source :: Hon.Irene Ovonji-odida , ibid, p 32-39

من خلال الدائرة النسبية نلاحظ ارتفاع تقديرات الخسائر الضريبية التي تتكبدها بلدان العالم سنويا ب 1.7% من 472 مليار دولار أمريكي إلى 480 مليار دولار أمريكي، ومن بين هذه الخسارة البالغة 480

1- مربي ماي صونيه، ديبش ايناس، دراسة تقديرية لحجم التهرب الضريبي في الجزائر للفترة 2000-2020، مذكرة لنيل شهادة الماستر علوم تجارية، تخصص مالية و تجارة دولية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، 2023/2022، ص 58.

² Hon.irene ovonji-odida, report state of tax justice 2023, of international corporate taxation, 2023, africa, page 08.

الفصل الثاني : الجانب التطبيقي للتهرب الضريبي الدولي من خلال شركات Off Shoring

مليار دولار فقد 311 مليار دولار بسبب المخالفات الضريبية على الشركات المتعددة الجنسيات التي تم الإبلاغ عنها سابقا بمبلغ 301 مليار دولار، وخسر مبلغ 169 مليار دولار بسبب التهرب الضريبي في الخارج (تم الإبلاغ في البداية بمبلغ 171 مليار دولار).

كما تؤدي الزيادة في الخسائر الضريبية السنوية إلى زيادة حجم الضرائب التي يتوقع أن تخسرها البلدان لصالح الملاذات الضريبية على مدى العقد المقبل من 4.7 تريليون دولار إلى 4.8 تريليون دولار.

الفرع الثاني: دول التهرب الضريبي الدولي

تعددت المشاكل الضريبية التي تواجه الدول النامية تحت تأثير الحجم الكثيف للمبادلات التجارية بين مختلف البلدان في العالم وارتفاع مستوى تنقل عوامل الإنتاج للإستثمار في المناطق التي تمنح أفضل الظروف من أجل جني أكبر إيرادات وهذا ما أدى إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في العديد من الدول¹.

ستخسر دول العالم مجمعة ما يقدر بنحو 4.7 تريليون دولار من العائدات على مدى العقد المقبل، ما لم يتم إجراء إصلاحات جوهرية لقواعد الضرائب العالمية ومن بين أسباب هذه الخسائر إستراتيجيات وخطط التهرب الضريبي الذي تعاني منه بعض بلدان العالم. في حين يوضح الجدول الموالي الدول المتهرب منها من دفع الضريبة:

الجدول 1 الدول المتهرب من دفع الضريبة فيها لسنة 2023

الدولة	الأموال المحولة إلى الداخل (مليون دولار أمريكي)	الأموال المحولة إلى الخارج (مليون دولار أمريكي)	سنوي الخسارة الضريبية: إساءة إستخدام الضرائب على الشركات (مليون دولار)	سنوي الخسارة الضريبية: إساءة إستخدام الضرائب على الشركات (بالمئة)
إفريقيا	3,574	21,339	6,035.3	0.2
الجزائر	—	33	8,6	0.0
تونس	—	1,90	272,5	0.6
المغرب	226	2,966	919.5	0.7
ليبيا	—	48	9.6	0.0
السودان	51	8	2.8	0.0
السنغال	—	192	57.6	0.2
مصر	—	1,167	268.6	0.1
آسيا	319,204	174,771	55,450.0	0.2

¹ ملال طارق، آليات و أسباب التهرب الضريبي الدولي و إمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الإقتصادي، العدد 01، المجلد 04، 2013، ص 135

الفصل الثاني : الجانب التطبيقي للتهرب الضريبي الدولي من خلال شركات Off Shoring

الهند	–	65,238	31,520.1	1.2
إيران	847	70	17.5	0.0
العراق	2,249	325	48.8	0.0
اليابان	–	11,390	3,387.4	0.1
ماليزيا	16,669	2293,	775.0	0.2
تايوان	–	31,616	6,323.2	1.0
قطر	–	1,010	101.0	0.1
السعودية	141,014	2,331	0.0	0.0
تركيا	–	3,621	796.6	0.1
البحرين	897	184	0.0	0.0
أوروبا	558,863	338,887	84,674.5	0.4
ألمانيا	–	54,363	16,213.8	0.4
إيطاليا	–	5,518	1,534.3	0.1
إسبانيا	–	19,525	4,881.2	0.3
فرنسا	–	80,508	27,718.9	1.0
روسيا	–	4,826	965.2	0.1
السويد	2,188	4,292	944.2	0.2
أمريكا	46,051	67,648	20,900.2	0.4
البرازيل	7,384	22,580	7,677.2	0.4
المكسيك	21,573	19,859	5,957.7	0.5
بناما	4,001	1,455	363.8	0.6

0.1	1,472.4	5,494	40,419	كندا
0.7	139,816.0	517,837	-	الو.م.أ
0.4	795.3	2,339	93	فنزويلا

La source: Hon. Irene Ovonji-odida , op.cit. p. 32-39

هناك العديد من البلدان في العالم التي يتم التهرب فيها من دفع الضريبة إلى بلدان أخرى لكن لكثرتها تم التطرق إلى البعض منها فقط والموضحة في الجدول أعلاه ، بحيث يوضح لنا الجدول بعض الدول في كل من قارة إفريقيا و آسيا و أوروبا و أمريكا و التي تعتبر المصادر المتهرب منها من دفع الضريبة و مقدار الأموال المحولة إلى داخل و خارج هذه البلدان ، بحيث نجد أن بلدان العالم تخسر من 4.8 إلى 5 تريليون دولار أمريكي، إذ تقدر الأموال المحولة إلى الداخل في إفريقيا ب 3,574 مليون دولار أمريكي و الأموال المحولة إلى الخارج ب 21,339 مليون دولار أمريكي ، في حين أن الأموال المحولة إلى الداخل في آسيا حوالي 319,204 مليون دولار أمريكي و الأموال المحولة إلى الخارج 174,771 مليون دولار أمريكي، و في أوروبا تقدر الأموال المحولة إلى الداخل ب 585,863 مليون دولار أمريكي و المحولة إلى الخارج تقدر ب 338,887 مليون دولار أمريكي، أما بالنسبة إلى أمريكا تقدر الأموال المحولة إلى الداخل ب 46,051 مليون دولار أمريكي و الأموال المحولة إلى الخارج تقدر ب 67,648 مليون دولار أمريكي .

المطلب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي الدولي على الجزائر

قام الكتاب و الخبراء بالإشارة إلى مختلف النتائج الضارة للتهرب الضريبي و ذلك منذ فترة طويلة و لازلت الجهود مستمرة إلى حد الآن، إذ يعتبر التهرب الضريبي من أخطر المظاهر السلبية للنظام المالي و من أخطر مشاكل التي تعاني منه الدولة الجزائرية، فهو السبب المباشر في إنهيار إقتصاد الدولة، و يؤدي إلى تخفيض الإيرادات و بالتالي الإضرار بالخزينة العمومية الشيء الذي دفع بالدولة إلى القيام بالإنتفاخ العام من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، و ليس هذا فقط بل إن هذه الظاهرة تمس مختلف الجوانب التي تؤدي إلى تعطيل المشاريع العامة.¹

أولا - تقييم النظام الضريبي في الجزائر :

إن الضغط الضريبي الممارس اليوم في الجزائر أصبح رهيبا ولا يشجع على الإستثمار، حيث بات الإقتطاع الضريبي يقارب 27%. هو رقم أعلى من المسجل في دول الجوار مثل تونس أو المغرب وهذا ما يؤثر على تنافسية السوق الجزائرية.

- تبلغ الضريبة على الأرباح في الجزائر نحو 30% هذا الضغط الضريبي أصبح ينفذ الإستثمار في البلاد، ودفع بالكثير من رجال الأعمال وأصحاب المهن إلى التوجه نحو الدول المجاورة لإقامة مشاريع إستثمارية بها. وبالتالي زاد التوسع الضريبي الذي تفرضه الحكومة من حدة الركود الإقتصادي.

- غياب العدالة الضريبية أصبح عاملا آخر يعيق المستثمرين حيث يضطر الكثير إلى دفع الضرائب في وقتها، في حين رجال الأعمال بلغت الديون الضريبية المتراكمة عليهم المليارات من الدنانير، بل ويتحصلون على قروض مصرفية؛

- يتهم مجلس المحاسبة إدارة الضرائب في التقصير في تحصيل الضرائب. ورغم حجم الضرائب الغير المحصلة إلا أن عائدات الضرائب سنة 2018 شكلت 60% من مجموع إيرادات الميزانية حسب تقرير مجلس المحاسبة الجزائري؛

- أغلب الديون الضريبية هي ديون لدى المصارف، منها المفلسة مثل الخليفة بنك أو بسبب الإمتيازات الممنوحة لشركات رجال الأعمال وعائلات الوزراء.²

¹ بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 26/06/2018، ص 41.

² د. حبيبة زحاف، د. محمد الأمين عسول، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية الإقتصادية، المجلد 05، العدد 02،

ثانيا - إنعكاسات التهرب الضريبي الدولي على الجزائر :

يؤدي التهرب الضريبي إلى إنعكاسات سلبية تمس كل جوانب الدولة، حيث تظهر هذه الإنعكاسات في النقاط التالية:

1. الإنعكاسات الاقتصادية:

أ - إعاقة المنافسة الاقتصادية : تعتبر الجزائر من بين الدول النامية التي تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والإجتماعية، و التهرب الضريبي يشكل عائقا في الوصول إلى تحقيق هذا الهدف بإعتبار أن الضريبة تلعب دورا أساسيا لتمويل هذه التنمية و توفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ مشروعات اقتصادية وإستثمارية و دعم القطاع العام.¹

يؤدي التهرب الضريبي إلى نتائج سلبية تمس الإقتصاد الوطني ويعيق المنافسة الاقتصادية، فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة إلى الدولة، بل بالعكس يعطي فرصة لإنصار المشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب، إذ نجد أن المؤسسة التي تحقق أرباحا تكون وضعيتها المالية أحسن من تلك التي تدفع بصفة منتظمة.

ب - إعاقة التقدم الاقتصادي : يساهم التهرب الضريبي في إعاقة نمو التقد الإقتصادي و يعد من أصعب المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية لأنه يسبب النقص و المساس في الموارد المالية التي تضيق من الخزينة العامة و بالتالي نقص التمويل و لا يمكن أن يكون هناك إيدار عام، مما ينتج عنه عجز الدولة على القيام بالمشاريع الاقتصادية و ركود الإقتصاد الوطني بإرتفاع معدلات التضخم و البطالة و إنتشار ظاهرة الإقتصاد الأسود الذي يترتب عليه آثار سلبية تتسبب في عرقلة نمو التنظيم الإقتصادي الرسمي بإعتباره غير خاضع للرقابة الحكومية حيث لا تتدخل مدخلاته ومخرجاته في الحسابات الوطنية و لا يعترف بالتشريعات الصادرة.²

ج - التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي : تلعب الضريبة دورا مهما في توجيه الفعالية الاقتصادية، لكن الشيء الذي أثار إهتمامنا هو أن التهرب الضريبي أو التخلص منها أصبح قاعدة يتم اللجوء إليها من طرف المكلفين من دفع الضريبة، بحيث أن التوجيه الإقتصادي للضريبة لم يعد له معنى كبير في الدولة الجزائرية إذ نجد أنها فرصة كبيرة في إثراء لإحدى فئات المكلفين.³

د - ظهور أزمة رؤوس الأموال : يخفي المكلفين بالضريبة أرباحهم الحقيقية و لا يصرحون بها أمام الإدارة الجبائية و ذلك بهدف التملص من دفع الضرائب المفروضة عليهم، فهم يلجؤون إلى طرق عديدة تساعدهم على القيام بذلك، إذ نجد أن المتملص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي لمدة طويلة من الزمن و يمكنهم اللجوء أيضا إلى شراء سندات مغلقة الأسهم. وبالتالي ندرة في السيولة النقدية على الإقتصاد الوطني ككل.⁴

2. الإنعكاسات المالية :

أ - الإصدار النقدي : يعرف بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع و الخدمات في السوق، و هذا من أجل تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي.⁵

ويؤدي إلى نتائج سلبية تمس الإقتصاد الوطني والتي تتمثل في:

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية؛
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي؛
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها؛
- تغير نمط الإستهلاك؛

2022/10/24 ، ص181.

3- يسرى مهدي السمرائي، زهرة خضير، عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلد04، العدد09، 2012، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، كلية الإدارة و الإقتصاد، ص 140-141.

2- بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق ذكره، ص42.

3- المهائني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د ط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010، ص316-317.

4- بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق ذكره، ص44.

5 طورشى إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسدي مبراح، ورقلة، 2015، ص 17.

• إنخفاض الصادرات في البلاد والذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.¹
ب - زيادة العبء الضريبي : تعيش الجزائر منذ الإستقلال إلى يومنا هذا مشكلة كبيرة إنعكست سلبيا على الخزينة العامة، إذ أن المكلفين من دفع الضرائب سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين دائما يلجؤون إلى التملص من دفعها الشيء الذي أدى إلى وجود عجز و نقص في الإيرادات العامة و تعطيل المشاريع التي تعود بالمنفعة على المجتمع الجزائري، حيث أن الدولة تسعى إلى فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلاتها، و عليه فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى الضغط الضريبي على المكلفين المداومين على دفع الضريبة و لا يستطيعون التهرب منها مما ينتج عنه غياب العدالة الإجتماعية.²
3 . الإنعكاسات الإجتماعية:

أ - التهرب يولد تهربا آخر : يقلل التهرب الضريبي من الحصيلة الجبائية لقد أشرنا إلى ذلك سابقا، مما يؤدي بالدولة إلى القيام بتصرفات تجعلها تخل بمبدأ العدالة الضريبية ، و بالتالي فإن المكلفين الأمانة الذين يتحملون إنترامهم الضريبي ينظمون إلى فئة المكلفين الذين يتهربون من دفع الضريبة و السبب في ذلك يعود إلى عدم إحساسهم بالعدالة الضريبية.³

ب - إنعدام الشفافية في المعاملات الإقتصادية : ينتج عن التهرب الضريبي إفساد الثقة بين المتعاملين الإقتصاديين فكل متهرب يمسك محاسبة مزورة لرقم أعماله، يمكن أن يضع خطة بديلة في حال تفتنت و إكتشفت الإدارة الجبائية لأمر التصريحات التي قدمها، بحيث أنها تباشر في الإجراءات القانونية للتحصيل بما تحمله من عقوبات على إخفائه لرقم أعماله، و يمتنع عن منح قروض للعملاء نتيجة عدم إطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردة فعل و هذا ما يجعل الصدق بينهم مستبعدا.⁴

ج - تعميق الفوارق الإجتماعية : يؤدي التهرب الضريبي إلى نتيجة معاكسة تماما لما تستهدفه الضريبة إجتماعيا ، فالدولة عندما تقوم برفع معدلات الضرائب من أجل تعويض النقص الموجود في الإيرادات فإن ذلك يمس الطبقة الفقيرة فيصبح الفقير أكثر فقرا بحيث أنه يتم إقتطاع جزء من مدخول هذه الطبقة الفقيرة من أجل تحقيق النفع العام.⁵

أما بالنسبة إلى الطبقة الغنية فإنهم يلجئون إلى التهرب من دفع الضرائب ولا يلتزمون بواجبهم الجبائي ويستغلون نفوذهم في ذلك، إضافة إلى إنتشار الفساد بين المكلفين والإدارة الجبائية، في ظل إنخفاض العقوبات.⁶

د - تفشي اللامدنية في المجتمع : يقصد بالمدنية الجبائية تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على المصلحة الخاصة، بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع لذلك فإن وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الإجتماعية هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.⁷

4 . الإنعكاسات السياسية:

يسبب التهرب الضريبي تدهو الأوضاع الإجتماعية والإقتصادية والمالية للدولة، ففي الجزائر أو في أي بلد آخر نجد أن الوضعية المالية لها علاقة وثيقة بالوضعية السياسية، وأيضا الضغط الإقتصادي والإجتماعي أدى إلى عدم الإستقرار السياسي، إذ يؤدي التهرب الضريبي في الجزائر إلى خلق تذبذب في مؤشرات الإقتصاد الكلي ويؤثر على التحكم في الموارد المالية، مما ينتج عنه عدم إستقرار الوضعية السياسية في الوطن وسقوط الحكومات. وبذلك فإن النظام الضريبي في الجزائر غير فعال لأنه يفتح مجال إرتكاب جريمة التهرب الضريبي

¹ بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق ذكره، ص46.

² شوايكة سالم محمد، المالية العامة و التشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2015 ، ص 140.

³ TABLI Abdelhak, YACINI Hakim, *Le Contrôle Fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale*, Mémoire de Master en science de gestion , Spécialité: finance et comptabilité , Option : comptabilité contrôle et audit , Université Abderrahmane Mira , bejaia , 2013 , p57.

⁴ بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق ذكره، ص49.

⁵ قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جريز، عمان، 2001، ص 288.

⁶ بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق ذكره، ص50.

⁷ الطالبتين بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، نفس المرجع، ص50.

الأمر الذي يقلل من قيمة الضريبة وأهميتها وعرقلة الأهداف السياسية والمالية والإقتصادية للدولة.¹

المطلب الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي

أصبحت مسألة الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من أولويات الدول نظرا للإنعكاسات السلبية التي ترتبت عنها وعرقلت دور الضريبة على جميع المستويات، وإتخذت هذه الظاهرة بعدا عالميا مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات وتحرير حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية، ومنه زيادة إمكانية التهرب الدولي بكل سهولة. هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية للمكافحة والحد من هذه الظاهرة توجد العديد من آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي التي إتبعتها بعض الدول للقضاء عليه، ويكون ذلك من خلال الإجراءات التالية:

أولا - التنسيق الضريبي:

1. **تعريف التنسيق الضريبي:** يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أهم أوجه الاختلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة، في مختلف المجالات الضريبية، ومن أهمها: قواعد تحديد الواقعة المنشأة للضريبة، وأحوال وشروط منح الإعفاءات الضريبية، ومعدلات أو أسعار الضريبة، وذلك بهدف ضمان حياد الضريبة تجاه التجارة الدولية لدول التكامل، ومنع المعوقات التي تحول دون الإنتقال الحر للأشخاص والخدمات ورأس المال بين دول الأعضاء.

وفي مفهوم آخر للتنسيق الضريبي هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى تخليص الضريبة من آثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الإقتصادية والمالية الدولية ومحاولة خلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في إقتصاد موحد تسوده المنافسة مما يساعد على تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد.

ومن التعريفات السابقة نستنتج أن التنسيق الضريبي يتضمن تعديلات جزئية وتدرجية للأنظمة الضريبية الوطنية المختلفة، وذلك في ضوء إختلاف الهياكل والأعباء الضريبية كما يهدف إلى العمل على تساوي الأعباء الضريبية بين الدول الأعضاء، وعلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين وتجنب الإزدواج الضريبي وإزالة كافة العقبات والحواجز الضريبية التي يمكن أن تحد من المنافسة بين الدول.²

¹ اعلام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون الأعمال الدولي، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص 76.

²حمادة خير محمود، مدى حاجة الدول العربية إلى التنسيق الضريبي بما يساهم بتحقيق التنمية الإقتصادية، مجلة جامعة الزيتونة الأردنية للدراسات المجلد رقم 02، العدد 02، أبريل 2021، ص 91-92.

2. أساليب التنسيق الضريبي:

هنالك عدة أساليب للتنسيق الضريبي يمكن للدول الأعضاء في التكامل الإستعانة بها من أجل تحقيق أهدافها، قد تختلف باختلاف الضريبة المطلوب تنسيقها، وفي سياق أساليب التنسيق الكلية يمكن التمييز بين نوعين من الأساليب وسوف نتناول ذلك من خلال تقسيمها إلى نوعين:

الجدول 2 أساليب التنسيق الضريبي

أساليب تنسيق الضرائب غير المباشرة	أساليب تنسيق الضرائب المباشرة (أساليب تنسيق الضرائب على الدخل)
<p>- أسلوب دولة المصدر أو المنشأ:</p> <p>يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى خضوع المنتج لضريبة الدولة التي أنتج فيها أيا كان مكان إستهلاكه، وذلك للصعوبات العملية في تطبيق هذا المبدأ في الضرائب الغير مباشرة، وباعتبار أن دولة الإستهلاك هي الأكثر قدرة على تحديد نوع ومعدل الضرائب الغير مباشرة التي تتفق وظروفها الداخلية، ومع إختلاف ظروف الإنتاج والهيكل الإقتصادية بين دول الأعضاء الذي يؤثر في مدى إمكانية نقل عبء الضريبة، وصعوبة قياس مقدار ما تم نقله منها كي يمكن خصمه عند تصدير المنتج، مما يؤثر سلبا في حرة المنافسة فيما بينها.</p>	<p>- أسلوب دولة المنشأة: (مبدأ الإقليمية)</p> <p>ويعني خضوع الدخل المكتسب بضريبة الدولة التي نشأ فيها بغض النظر عن دولة إقامة المكلف أو جنسيته، وأيا كان مكان إستخدامه، مما يعني أن تصدير هذا الدخل إلى دول أخرى إلى غير دولة التي نشأ فيها لا يغير من المعاملة الضريبية له ومن ثم يفترض إعفاؤه من ضريبة دولة الإقامة أو الجنسية عند تصديره إليها بعد إكتسابه لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية التصدير سواء كانت الصادرات منتجات أو رأس مال.</p>
<p>- أسلوب دولة المقصد أو دولة الإستهلاك:</p> <p>يعني هذا الأسلوب خضوع المنتج لضريبة الدولة التي يستهلك فيها لا لضريبة لدولة التي أنتجته مما يستدعي خصم جميع الضرائب التي يتحملها المنتج عند تصديره من دولة الإنتاج إلى دولة الإستهلاك، ليخضع بعد ذلك لضرائب هذه الدولة من أجل ضمان المساواة في المعاملة الضريبية بينه وبين المنتج المستورد وهذا ما يجعله صالحا للضرائب الغير مباشرة دون المباشرة، لأنها الأكثر إنعكاسا على مستوى أسعار المنتجات بين الدول، فهو يعمل على ضمان مساواة العبء الضريبي بين المنتجات بغض النظر عن مكان إنتاجها.</p>	<p>أسلوب دولة الإقامة:</p> <p>أو ما يعرف بعالمية الإيراد الذي ينح الدولة التي يقيم فيها الحق في فرض الضريبة على جميع دخله أيا كانت الدولة مصدر هذه الدخل، ويطبق هذا المبدأ غالبا على الدول المصدرة لرؤوس الأموال كالولايات المتحدة الأمريكية. يقتضي هذا الأسلوب توحيد النظم والتشريعات الضريبية وجميع القواعد الفنية التي تحكمها والضرائب التي يتألف منها الهيكل الضريبي في الدول الأعضاء لتظهر كأنها نظام أو تشريع ضريبي واحد، لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية الإستيراد سواء كانت المستوردات منتجات أو رأس مال.¹</p>

من إعداد الطالبتين من خلال

المصدر : حمادة خير محمود، مدى حاجة الدول العربية إلى التنسيق الضريبي بما يساهم بتحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة جامعة الزيتونة الأردنية للدراسات القانونية، المجلد رقم 02، العدد 02، أبريل 2021، ص 93.

ثانيا - الشفافية المصرفية:

1. **تعريف الشفافية المصرفية:** وتعني كشف وإفصاح المعلومات المالية والعمليات المصرفية بشكل صريح وواضح للعملاء والجهات الرقابية. تهدف هذه الممارسة إلى زيادة الثقة والشفافية بين المصارف وعملائها والمساهمين والمجتمع بشكل عام. يعتبر الإفصاح الشفاف على المعلومات الآلية والتشغيلية أساسيا لضمان إستقرار النظام المصرفي ومكافحة الفساد وتعزيز النزاهة في العمليات المصرفية. نتيجة لتزايد حجم المبادلات الدولية وحجم تنقل الأموال دوليا إزداد حجم الجرائم المتعلقة بتهريب الأموال وتبويضها نحو الدول ذات البنوك المعروفة بسريتها لذل أصبح أمر الشفافية المصرفية مطلوباً جداً من طرف المنظمات الدولية (منظمة الإتحاد الأوروبي) وهذا من أجل معرفة ومراقبة حجم الأموال المتداولة عبر العالم وتمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة والمداخيل.¹ كما أن الجنات الضريبية مجتمعة تكلف الحكومات ما بين 500 مليار دولار و 600 مليار دولار سنويا على هيئة إيرادات ضائعة من ضرائب شركات، و من هنا يتزايد إدراك السلطات الوطنية لقيمة و تكلفة إستخدام الشفافية لمكافحة التدفقات المالية غير المشروعة، إذ تؤدي الشفافية إلى تحسين إنفاذ القانون و تعزيز المساءلة و الثقة في الإجراءات و المؤسسات و ردع السلوكيات غير الحميدة، و مع ذلك فإنها تؤدي حتما أيضا إلى فقدان بعض الخصوصية لمن قد يكون لديهم أسباب مشروعة للحفاظ على سرية تعاملاتهم المالية.²

2. معيار الشفافية المصرفية IFRS 07 (معيار الأدوات المالية الإفصاحات):

أ - هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث يمكن مستخدموا تلك القوائم من تقييم:

- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة؛
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية، وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

ثالثا - الإتفاقيات الجبائية الدولية :

1. **تعريف الإتفاقيات الجبائية الدولية:** تعتبر الإتفاقيات الجبائية الدولية معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، والتي يمكن تعريفها حسب إتفاقية فيينا لقانون المعاهدات على أنها "إتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأيا كانت التسمية المطبقة عليه".³ كما هي عقد إتفاق بين دولتين من أجل تفادي الإزدواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي من خلال صياغة قواعد قانونية تقلل من الخلافات الموجودة بين الأنظمة الضريبية للدولتين المعنيتين وتبين حدود السيادة الضريبية لكل دولة فيما يخص المداخيل والأشخاص الواقعة بين دولتين، تتم عن طريق التنسيق بين الإدارات الضريبية وتبادل المعلومات وعدم التمييز في المعاملة بين الوطني والأجنبي.⁴ إن الهدف الأساسي للدول من وراء إبرام إتفاقيات جبائية دولية، هو تفادي حدوث مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي من خلال تحديد مجال الإختصاص الضريبي لكل دولة في الإتفاقية، حيث يمكن أن يمنح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط (سواء كانت دولة إقامة المكلف أو دولة مصدر الدخل) وفي هذه الحالة فإنه يتم القضاء كلياً على تلك المشكلة.⁵

1 د. مفتاح فاطمة، مرجع سابق ذكره، 2020/2019، ص 70.

2 فاتح أحمية، مرجع سابق ذكره، ص 87.

3 علام ليلة، مرجع سابق ذكره، ص 131.

4 د. مفتاح فاطمة، مرجع سابق ذكره، ص 69.

5 فاتح أحمية، مرجع سابق ذكره، ص 86.

2. مراحل صياغة الإتفاقيات الجبائية الدولية:

أ - **مرحلة المفاوضات والصياغة:** حيث يلتقي ممثلوا الدول أطراف الإتفاقية الجبائية الدولية بقدم وزارة الخارجية أو أحد ممثليها للإهتمام بالجانب الدبلوماسي والسياسي ووزارة المالية وبالتحديد مديرية التشريع الجبائي للإهتمام بالتفاصيل الجبائية. مزودين بأوراق التفويض الرسمية بقصد إبرام الإتفاقية الجبائية الدولية، و يمكن أن تتم المفاوضات كتابيا أو شفويا أو معا، و أول ما يتفق عليه الأطراف هي اللغة التي تتم بها المفاوضات و اللغة أو اللغات التي تصدر بها نصوص الإتفاقية مع التعهد بنفس القوة القانونية للنصوص المكتوبة بأكثر من لغة، تليها مرحلة صياغة نص الإتفاقيات بداية بمقدمة تتضمن أسماء الممثلين، ثم ذكر الغرض من هذه الإتفاقية الجبائية، الهدف موحد لأغلب أو كل المعاهدات الجبائية و هو محاربة التهرب و الغش الضريبي و الإزدواج الضريبي على المستوى الدولي، ثم تأتي مواد الإتفاقية و تتبعها مدة بداية دخول الإتفاقية حيز التنفيذ و مدى صلاحيتها، و أخيرا خاتمة تتضمن توقيع الممثلين. و غالبا ما تتم الإستعانة في هذه المرحلة بنماذج نمطية لإتفاقيات جبائية دولية مثل نموذج الأمم المتحدة والنموذج الأوروبي.

ب - **مرحلة التوقيع:** يعبر التوقيع عن رضا الأطراف الموقعة على ما تم التوصل إليه في الإتفاقية الجبائية الدولية. و عادة ما يكون في آخر نص الإتفاقية، إلا أن الإتفاقية لا تدخل حيز التنفيذ حتى تصل إلى آخر مرحلة.

ج- **مرحلة المصادقة ونشر المعاهدة:** وهو التعبير الرسمي والنهائي عن رضا الدول الموقعة للإتفاقية الجبائية الدولية بأحكام الإتفاقية، وتدخل حيز التنفيذ، ويتم ذلك عبر الإعلان الرسمي لقبول دول أطراف الإتفاقية بالإتفاقية الجبائية، وتختلف طريقة التصديق من دولة لأخرى حسب قانونه الداخلي، فمثلا في الجزائر تلجأ الحكومة للإعلان عنها في الجريدة الرسمية.¹

3. أمثلة عن الإتفاقيات الموقعة للحد من التهرب الضريبي:

من أحدث الإتفاقيات الجبائية الدولية الجزائرية نذكر ما يلي:

- إتفاقية الجزائر واليابان تمت في 2023/02/07 لمنع الإزدواج والتهرب الضريبي؛²
- إتفاقية الجزائر والدنمارك تمت في 2021/09/30 لمنع الإزدواج والتهرب الضريبي.³

أما بعض الإتفاقيات الأخرى نذكر ما يلي:

- إتفاقية مصر وسنغافورة 2018/12/21 بشأن تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي على الدخل؛⁴
- إتفاقية بين حكومة المملكة العربية السعودية والجزائر 2016/03/01 لتجنب الإزدواج الضريبي والتهرب في شأن الضرائب على الدخل؛⁵
- بين قطر والجمهورية الإيطالية 2011/03/23 لتجنب الإزدواج والتهرب الضريبي.⁶

رابعاً- قانون (FATCA):

كان الدافع وراء ظهور هذا التشريع هو رفض أحد البنوك السويسرية في 2009 لطلب أمريكي للكشف عن معلومات خاصة بحسابات أمريكية لديها وبعد الضغوط الشديدة على البنك قبل هذا الأخير بالكشف عن أكثر من 1000 حساب أمريكي لديها ودفع غرامة تقدر ب 780 مليون لتسوية القضايا التي رفعتها الحكومة الأمريكية على البنك تنهم فيه بالتورط في عمليات التهرب الضريبي عن طريق إنشاء حسابات وهمية لإخفاء الأصول الحقيقية لعدد من عملائه.

1- مفهوم قانون (FATCA):

¹ نفوسي محمد زكرياء، صادق مريم، دراسة وتحليل الإتفاقيات الجبائية الدولية مع الإشارة للجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المالية والتجارة الدولية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2021/ 2020، ص 35.

² مراسيم توقيع الإتفاقية لجبائية لعدم الإزدواج الضريبي بين الجزائر واليابان، وزارة المالية، 2023/02/07، <https://www.mf.gov.dz>.

³ توقيع الإتفاقية لجبائية لعدم الإزدواج الضريبي بين الجزائر والدنمارك، وزارة المالية، 2021/10/03، <https://www.mf.gov.dz>.

⁴ وثيقة النص المجمع لإتفاقية متعددة الأطراف، مصلحة الضرائب المصرية، 2021/07، <https://eta.gov.eg>.

⁵ الإتفاقيات الضريبية و إتفاقيات الإزدواج الضريبي، هيئة الزكاة و الضريبة و الجمارك، 2017/09/04، <https://zatca.gov.sa>.

⁶ إتفاقية بشأن تجنب الإزدواج الضريبي بالنسبة لضرائب الدخل ومنع التهرب المالي، الميزان البوابة القطرية <https://www.almeezan.qa>.

كلمة "FATCA" هي اختصار لـ "Foreign Account Tax Compliance Act" والتي تعني قانون الإمتثال الضريبي للحسابات الخارجية الذي صدر سنة 2010 كجزء من قانون حوافز التوظيف الأمريكي " HIRE Act"، وهو يعد خطوة أساسية قامت بها الولايات المتحدة الأمريكية لمكافحة التهرب الضريبي خارج أراضيها، وبدأ في سريان مفعوله في أواخر سنة 2012. وهو عبارة عن قانون فيدرالي أو تشريع ضريبي هدفه مكافحة ومواجهة التهرب الضريبي، أي تكون مصلحة الضرائب قادرة على حصر الممتلكات، وتكون على دراية بمختلف الحركات المصرفية في الحسابات البنكية وهذا يسهل عليها احتساب الضريبة.

بموجب قانون FATCA يتعين على كافة المؤسسات المالية سواء كانت تمارس أعمالها داخل الولايات المتحدة الأمريكية أو خارجها أن تقوم بتصنيف عملائها إلى صنفين العملاء الأمريكيين العملاء غير الأمريكيين.

2- الهدف من تطبيق قانون "FATCA":

- فرضت الولايات المتحدة الأمريكية قانون FATCA لتحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:
- إحصاء والتعرف على جل الأمريكيين الذين يحاولون بمختلف الطرق التهرب من دفع الضرائب من خلال الإحتفاظ بأصول مالية في مؤسسات مالية أجنبية أو كيانات تقطن خارج حدود الولايات المتحدة الأمريكية؛
 - تفعيل المؤسسات المالية الأجنبية في مساعدة الولايات المتحدة الأمريكية لمكافحة التهرب الضريبي؛
 - ردع وتثبيط الإنتهاكات من الضرائب خارج الولايات المتحدة الأمريكية من خلال زيادة الشفافية الضريبية، أي أنه يهدف إلى تحصيل الضرائب المستحقة على الأمريكيين المقيمين في الخارج ومنعهم من التهرب من تسديدها؛
 - إقتراح هذا التشريع أي قانون FATCA لمعالجة نقاط القصور في الأساليب التي تستخدمها المصالح المكلفة بالإيرادات الداخلية في الولايات المتحدة الأمريكية؛
 - تحديد الأفراد الأمريكيين الذين لديهم حسابات مالية خاصة بهم في دول أجنبية، وبالتالي تتوفر لدى مصلحة الضرائب الأمريكية معلومات تمكنها من إنفاذ الإمتثال؛
 - تسعى الولايات المتحدة الأمريكية إلى وقف أو التقليل بنسبة كبيرة من الخسائر التي تقدر بمليارات الدولارات نتيجة الأعمال التي يقوم بها الأمريكيون بإستعمال وسائل مالية غير أمريكية بغية التهرب من الإلتزامات الضريبية؛
 - متابعة حركة أموال المواطنين الأمريكيين، وذلك بغية محاربة عمليات تبييض الأموال؛
 - تفويض جزء من عملية جمع الضرائب المتعلقة بالمواطنين الأمريكيين للمؤسسات المالية الأجنبية.

3- كيفية تطبيق قانون "FATCA":

أتاحت الولايات المتحدة الأمريكية نموذجين الإتفاقيات الدولية يمكن إبرام أحدهما مع الدول التي تود التعاقد معها لتنفيذ قانون FATCA على أراضيها:

1-3 النموذج الأول: المعروف باسم (Model 1 IGA)

يلزم هذا النموذج المؤسسات المالية في الدولة المتعاقدة التسجيل في الموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب الأمريكية (IRS) على أن تقوم تلك المؤسسات بالإبلاغ عن حسابات الأمريكيين المطبق عليها قواعد الإبلاغ إلى مؤسسة حكومية محلية تقوم بإبلاغ وزارة الخزينة الأمريكية بتلك البيانات، وهذا النموذج متوفر على شكلين للاختيار بينهما، الشكل الأول من النموذج الأول المعروف باسم (Model 1a) IGA يتضمن المعاملة بالمثل حيث يلتزم كل من الولايات المتحدة الأمريكية والدولة المتعاقدة بتطبيق نفس قواعد التعريف والإبلاغ كما يقتضي هذا الشكل على العموم وجود إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي بين البلدين. أما الشكل الثاني من النموذج الأول المعروف باسم (Model 1b) IGA، لا يتضمن شرط المعاملة بالمثل حيث يقع الإلتزام بالتعريف والإبلاغ على الدولة المتعاقدة فقط.

2-3 النموذج الثاني: المعروف باسم (Model 2 IGA):

توافق الدولة المتعاقدة بهذا النموذج على أن تسمح للمؤسسات المالية العاملة على إقليمها بالإلتزام بقانون الإمتثال والإتفاقية الحكومية، على أن تقوم كل مؤسسة مالية بالتوقيع على إتفاقية المؤسسة المالية الأجنبية (FFI Agreement)، والتي تكون قد عدلت على أساس ما إتفق عليه البلدين في الإتفاقية الحكومية، وتهيئ الإتفاقية الحكومية الأرضية القانونية اللازمة للمؤسسات المالية للإلتزام بقواعد قانون FATCA دون الإخلال بالقوانين المحلية، وهذا النموذج يتوفر في شكلين، الشكل الأول (Model(2a) IGA) خاص بالدول التي تربطها مسبقا مع الولايات المتحدة الأمريكية إتفاقية تبادل المعلومات الضريبية المضاعفة وإتفاقية الضريبة المضاعفة، أما الشكل الآخر (Model(2b) IGA) لا يتطلب أن تبرم الدولة الإتفاقيتين السابقتين مع الولايات المتحدة.¹

¹ أسيا هيري، عبد القادر بوعزة، نظام الإمتثال الضريبي للحسابات الخارجية FATCA ودوره في الحد من التهرب الضريبي الدولي...، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 06، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، جوان 2021، ص 343-346.

المبحث الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي

من المعلوم أن ظهور التهرب الضريبي الدولي بنسبة كبيرة بسبب الجنات الضريبية والشركات المتعددة الجنسيات أو ما يعرف بالشركات العابرة للقارات، والتي يكون لها فروع كثيرة في مختلف الدول حول العالم كما تتميز بتوسعاتها الإنتاجية والتوزيعية العابرة للحدود السياسية للدول، بقصد التخفيف من أعبائها الضريبية إلى أقل ما يمكن مستفيدة من ذلك أولاً من عدم تجانس التشريعات الضريبية للدول المختلفة، ويساعدها ثانياً مبدأ السيادة الضريبية مادام أن لكل دولة نظاماً ضريبياً خاصاً بها بحيث لا تسمح إحتراماً لسيادتها بفرض أي نظام ضريبي خاص بدولة أخرى على إقليمها، ويكون هدف هذه الشركات تقليص حجم الضرائب وذلك عن طريق إتباع أساليب وآليات تمكنهم من التهرب عن دفع الضريبة بين الدول بسهولة.

قمنا بتقسيم مبحثنا هذا إلى ثلاثة مطالب، تناول المطلب الأول الملاذات الضريبية، والمطلب الثاني تحدثنا عن شركات الأوفشور والمطلب الثالث تناولنا الشركات متعددة الجنسيات.

المطلب الأول: الملاذات الضريبية

يرتبط مصطلح الملاذات الضريبية بالأنظمة الضريبية لبعض الدول ذات الإمتيازات الضريبية والمالية الخاصة، وقد تعددت المصطلحات التي تطلق على هذه الدول فهناك من يسميها بالملجأ الضريبي وآخرون يسمونها بالواحة الضريبية أو دول الإجازات الضريبية. كما تعد الملاذات الضريبية من أهم المواضيع الحديثة التي إهتم بها الباحثون وذلك لأنها تستقطب رؤوس الأموال وتمنح المستثمرين مزايا متعددة بالإضافة إلى إعفاءات ضريبية واسعة وأنها لا تفرض ضرائب على رؤوس الأموال كما أن نظامها يعفي من تأدية الضرائب على العائدات الناتجة من النشاط الاقتصادي، فضلا عن السرية العالية في التعاملات التجارية وتوفير الأمان.

الفرع الأول: حجم التهرب الضريبي نحو الملاذات الضريبية وتوزيعها الجغرافي

يرتبط مصطلح الملاذات الضريبية بالأنظمة الضريبية لبعض الدول ذات الإمتيازات الضريبية والمالية الخاصة، وقد تعددت المصطلحات التي تطلق على هذه الدول فهناك من يطلق عليها اسم الملجأ الضريبي والبعض الآخر يفضل تسميتها بالواحة الضريبية بإعتباره أكثر ملائمة من مصطلح الجنات الضريبية، أو دول الإجازات الضريبية أما دول الأنجلوسكسونية فأطلقت عليها اسم الجنات الضريبية.¹ ولقد شهد التهرب الضريبي الدولي رواجاً واسعاً بسبب زيادة نشاط الشركات المتعددة الجنسيات التي تبحث دوماً عن سبل لتخفيف الإقتطاعات الجبائية وذلك باللجوء إلى الملاذات الضريبية.² إذ أن العالم حالياً يحتوي على عدد كبير من الملاذات الضريبية، ولا تزال في تزايد مستمر ونظراً لكثرتها وتوزيعها الغير منتظم حول العالم لا يمكن التنبأ بعددها الحقيقي.³

أولاً: حجم التهرب الضريبي نحو الملاذات الضريبية:

يضم العالم حوالي 80 منطقة تمثل الجنات الضريبية، إذ تخسر الدول حوالي ما يقارب 427 مليار دولار سنوياً في الملاذات.⁴

وبالإعتماد على بعض الإحصائيات تم التوصل إلى النسب التقديرية لحجم التهرب الضريبي نحو الملاذات، التي سنوضحها في الشكل التالي:

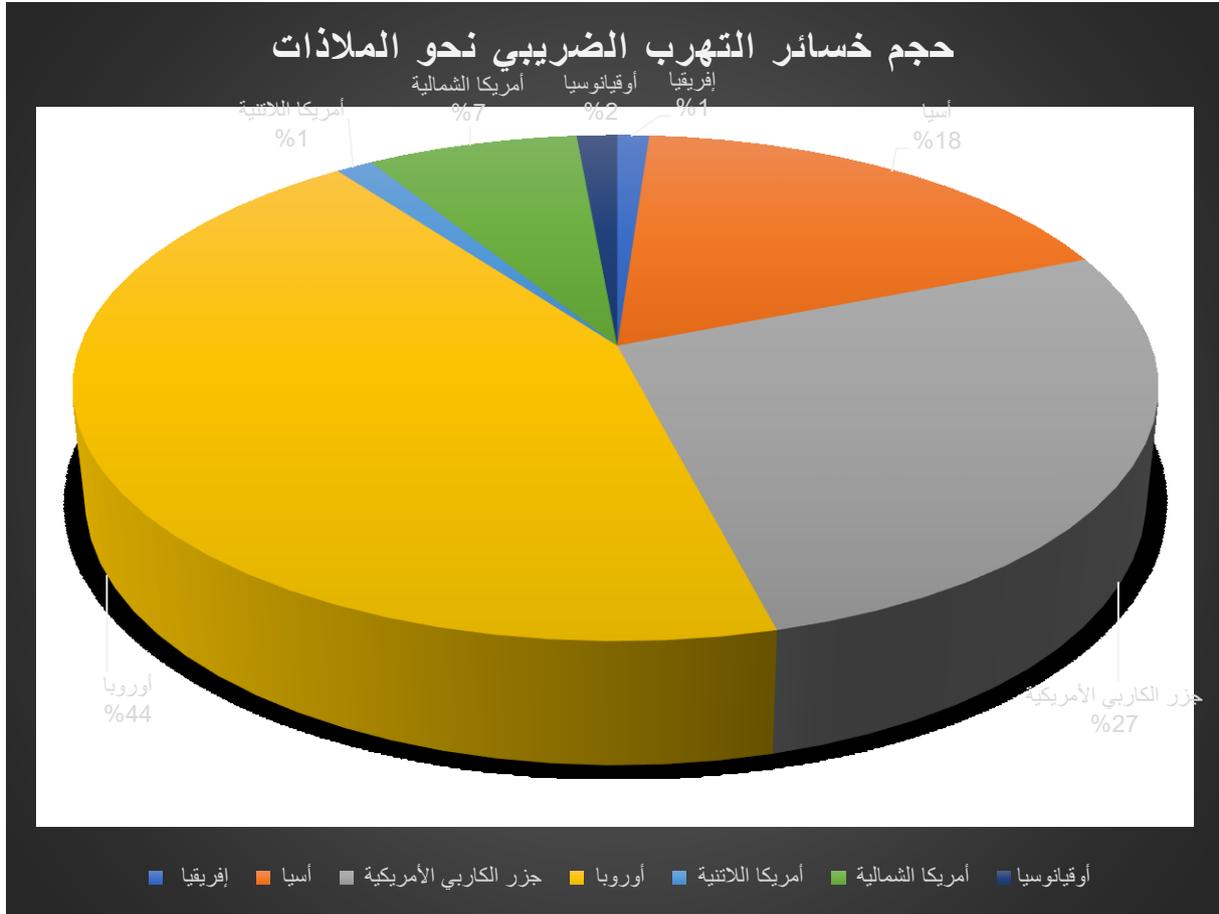
¹ أ.مفتاح فاطمة، مرجع سابق ذكره، ص 55.

² حرشاو يعقوب، سعدودي أماني، دراسة تحليلية للملاذات الضريبية وأثرها على الاقتصاد العالمي، مذكرة شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة و جبابة معمقة، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريبيج، 2023/2022، ص 19.

³ حرشاو يعقوب، سعدودي أماني، نفس المرجع، ص 25.

⁴ marc bou mansour, article : les paradis fiscaux une étude historique révèle les pertes des pays et les pires contrevenants, tax justice network, 20novembre 2020.

مخطط 2 حجم خسائر التهرب الضريبي نحو الملاذات



المصدر: وداد بوقلاع، مصباح حراق، الجنات الضريبية و خسائر النظام الضريبي العالمي – مع الإشارة لحالة الجزائر
المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، العدد 01، المجلد 04، 2021/06/30، ص 79.

من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن أكبر حجم خسائر التهرب ضريبي نحو الملاذات هي أوروبا إذ تتحمل **48.92%** من التهرب التهرب أي ما يقارب **187.962** مليار دولار وهي نسبة معتبر من الخسائر، تليها في الترتيب جزر الكاريبي الأمريكية التي تتحمل **27.07%** ما يقارب **115.808** مليار دولار، بينما آسيا تتحمل **17.82%** ما يعادل **76.216** مليار دولار، أما بالنسبة لأمريكا الشمالية فتخسر **7.36%** من التهرب أي حوالي **31.497** مليار دولار، و أوقيانوسيا تخسر حوالي **1.41%** ما يقارب **6.022** مليار دولار، بالنسبة لأمريكا اللاتينية تخسر حوالي **1.29%** ما يعادل **5.536** مليار دولار، وفي الأخير نجد أن إفريقيا احتلت المرتبة السادسة بحيث تخسر حوالي **1.11%** ما يقارب **4.739** مليار دولار.

ثانيا: التوزيع الجغرافي للملاذات الضريبية:

إن التواجد الجغرافي لدول وأقاليم الجنات الضريبية أدى إلى تقسيمها وتعدد تصنيفها.

1. تصنيفات التوزيع لجغرافي للملاذات الضريبية:

التصنيف الأول: صنفت إلى أربع مجموعات هي:

أ- منطقة الجنات الأوروبية: وتضم كل من سويسرا و لوكسمبورغ التي تصنف من أكبر الملاذات الضريبية في العالم بدأت العمل سنة 1929 كأول ملاذ ضريبي في أوروبا، و هولندا التي تمثل أموال

الأوفشور فيها حوالي 18 تيرليون دولار، إضافة إلى النمسا وبلجيكا و دول الماكرو الأوروبية مثل موناكو، ليشنتشتاين وجزر ماديرا البرتغالية.

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

ج- منطقة الجنات الضريبية الأمريكية: تمثل الأوفشور الأمريكي، وينقسم إلى ثلاث مستويات:

- البنوك التي تقبل بشكل قانوني عائدات بعض الجرائم التي يتم ارتكابها في الخارج مثل: التعامل في الأموال المسروقة.
- بنوك الأقليات اللاتينية مثل: بنوك ولاية فلوريدا التي تختص في إيواء أموال عصابات تجار المخدرات.
- الجزر التابعة لأمريكا مثل: جزيرة مارشال والتي تعتبر مركزا رئيسيا لتسجيل السفن بالخارج، بينما التي صنفت من بين أكبر مناطق غسيل الأموال.

د- أماكن هامشية غير مصنفة: تضم دول الأوروغواي، الصومال، الغابون، دبي وتلعب هذه المناطق دورا كبيرا في تسهيل عمل شركات الأوفشور.¹

التصنيف الثاني: وهو تصنيف خاص بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ينقسم إلى ثلاث مناطق:

أ- المناطق الرمادية: وتضم هذه المناطق المراكز المالية التي تعهدت بالتقيد بالنظم المالية الجديدة دون تطبيقها، تضم القائمة الرمادية 38 بلدا، وهي مقسمة إلى فئتين:

- **الفئة الأولى:** بلدان صنفها المنظمة عام 2000 على أنها ملاذات آمنة وهي سويسرا، تشيلي، أندورا، أنغويأ أنتيغوا، برباد، باهاماس، البحرين، بليز، برمودا، جزر العذاري الإنجليزية، جزر كايمان، جزر كوك، الدومينيكان، جبل طارق، غريندا، ليبيريا، لشتنتستين، جزر مارشال، موناكو، مونتسرات، ناورو، جزر الأنتي الهولندية، سينت، كيتس، سينت لوسية، سينت فينسان، غرنادين، ساموا، سان مارينو، جزر الترك، كاكوس، فانواتو.
- **الفئة الثانية:** مراكز مالية أخرى وهي: "النمسا"، "بلجيكا"، "جواتيمالا"، "لوكسمبورغ"، "سنغافورة".

ب- المناطق البيضاء: وتشمل المراكز التي تلتزم بتلك النظم والقواعد والدول المتعاونة التي قامت بالتوقيع على 12 إتفاق تلزمها بالتقيد بمعايير الشفافية وهم 39 دولة وهي "الأرجنتين"، "أستراليا"، "باربيدوس"، "كندا"، "الصين"، "التشيك"، "الدانمارك"، "فنلندا"، "فرنسا"، "ألمانيا"، "اليونان"، "غرنزي"، "المجر"، "إيسلندا"، "إيرلندا"، "جزيرة مانس"، "إيطاليا"، "اليابان"، "جبرسيا"، "كوريا الجنوبية"، "جزر موريس"، "المكسيك"، "هولندا"، "نيوزيلندا"، "النرويج"، "بولندا"، "البرتغال"، "السيشل"، "سلوفاكيا"، "جنوب"، "إفريقيا"، "إسبانيا"، "السويد"، "تركيا"، "الإمارات العربية المتحدة"، "جزر العذاري".

ج- مناطق سوداء: وهي الدول التي رفضت التعاون و تضم كل من "كوستاريكا"، "إقليم لوبان التابع لماليزيا"، "الفلبين"، "أورغواي".²

¹ وداد بوقلاع، مصباح حراق، الجنات الضريبية و خسائر النظام الضريبي العالمي - مع الإشارة لحالة الجزائر - ، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي ، العدد 01 ، المجلد 04، 2021/06/30، ص 71-72.
² حرشاو يعقوب، سعدودي أماني، نفس الرجوع، ص 26-27.

الجدول 3 الموقع الجغرافي للملاذات الضريبية

الأقاليم	مناطق الملاذات الضريبية
منطقة البحر الكاريبي وجزر الهند الغربية	أنجويلا، أنتيغا، بربودا، البهاما، بربادوس، جزر فيرجن البريطانية، جزر كايمان، دومينكو، غرينادا، مونتسيرات، جزر الأنتيل الهولندية، سانت كيتسونيفيس، سانتلوسيا، سانتفنسنت، جزر غرينادين، جزر تركسوكايكوس، جزر فيرجن الأمريكية.
أمريكا الوسطى	بميز، كوستريكا، بنما.
سواحل شرق آسيا	هونغ كونغ، مكاو، سنغفورة.
أوروبا والبحر الأبيض المتوسط	جزر أندورا، قبرص، جبل طارق، جزيرة مان، إيرلندا، ليختنشتاين، لوكسمبورغ، مالطا، موناكو، سان مارينو، سويسرا.
المحيط الهندي	جزر المالديف، موريشيو، سوسيشيل.
الشرق الأوسط	البحرين، الأردن، لبنان.
شمال الأطلسي	برمودا
المحيط الهادي	جزر كوك، جزر مرشال، سارو، ناروا، نيوي، تونغ، فانواتوا.
غرب إفريقيا	ليبيريا

Source : Jane G GRAVELLE, tax havens international , tax avoidance and evasion Congressional Research Service, R40623, 06 Janury 2022, p04.

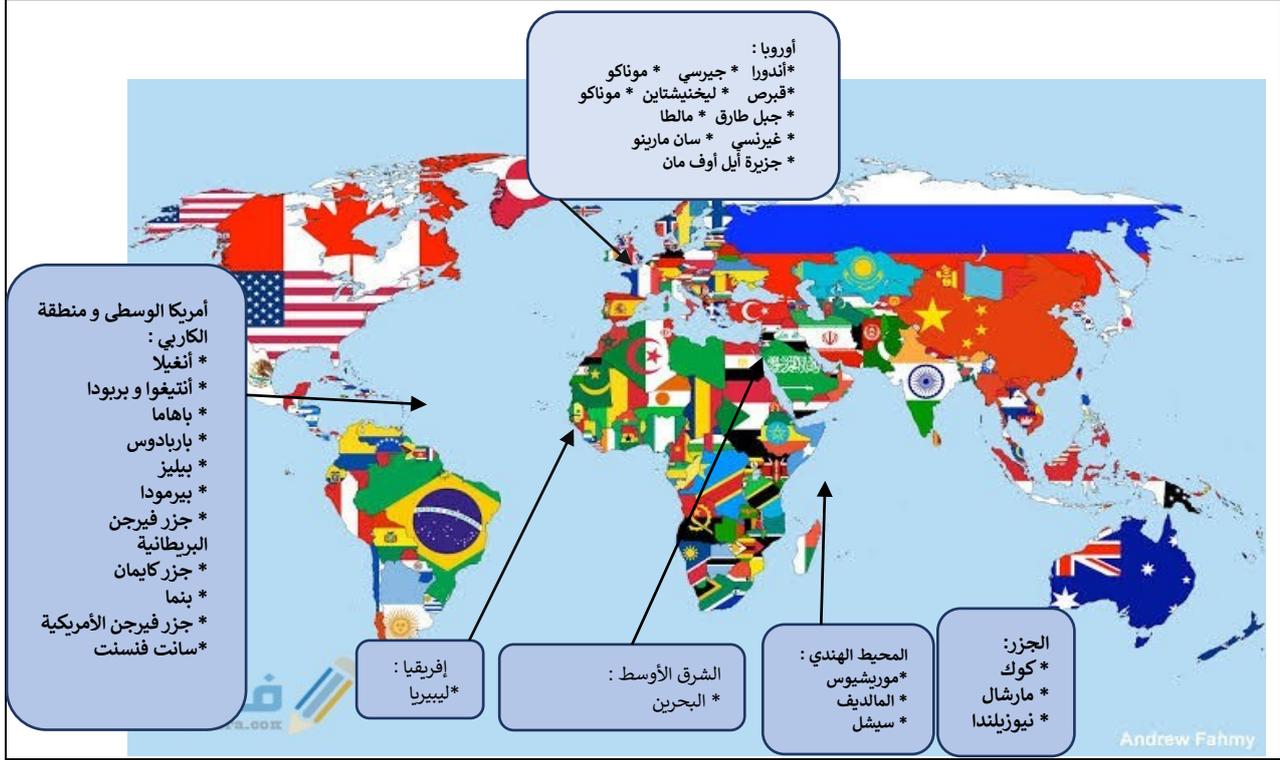
من خلال الجدول يتبين لنا أن أغلب مناطق الملاذات تتمركز في منطقة البحر الكاريبي وجزر الهند الغربية بحيث يتضمن 18 منطقة، وتتمركز العديد من الملاذات في أوروبا والبحر الأبيض المتوسط ولكن في مناطق أقل مقارنة بالبحر الكاريبي وجزر الهند الغربية بالرغم من أن أول ظهور للملاذات كان في أوروبا، لتمتد هذه الملاذات إلى المحيط الهادي والهندي وسواحل شرق آسيا بمناطق قليلة جدا، إضافة إلى إمتدادها لأمريكا الوسطى والشرق الأوسط والشمال الأطلسي وحتى غرب إفريقيا، من خلال هذا التوزيع يتبين أن لا شيء يتحكم في توزيع الملاذات الضريبية بالإضافة إلى أن توزيعها وتتمركزها في بعض المناطق عشوائي.

2. خريطة الملاذات الضريبية:

لقد كان الظهور الأول للملاذات في أوروبا ثم في الولايات المتحدة الأمريكية وبعدها إتجهت من الغرب إلى الشرق، وأصبحت تتمد هذه الملاذات جنوبا وشمالا وغربا وشرقا وأصبحت تشمل العديد من مناطق دول العالم، ولقد إمتدت خريطة الملاذات لتشمل العديد من دول " جانبي الأطنطي" بالإضافة إلى أمريكا اللاتينية وشرق أوروبا وروسيا والكثير من الجزر والأقاليم الواقعة عبر المحيطات الأخرى.¹ وتبقى الأرقام متضاربة بشأن العدد الحقيقي للملاذات بحث قدر ب 80 ملاذا ضريبيا. إذ لدينا الخريطة التالية توضح لنا الملاذات الضريبية التي تفضلها الشركات العالمية في العالم:²

¹- حرشاو يعقوب، سعدودي أماني، مرجع سابق ذكره، ص 28
²- حرشاو يعقوب، سعدودي أماني، نفس المرجع ، ص 25

الشكل 1 خريطة بعض الملاذات الضريبية في العالم



المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال المرجع حرشاو يعقوب، سعدودي أماني، دراسة تحليلية للملاذات الضريبية وأثرها على الاقتصاد العالمي، مذكرة شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية مععقة، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج، 2023/2022، ص 29.

بحيث يتبين لنا من خلال هذه الخريطة لبعض الملاذات الضريبية أن الدول المنخفضة تحتل أهم المراكز، بحيث حسب معلومات سنة 2016 نجد أكبر عدد من الشركات المقدرة ب 945، تليها الولايات المتحدة من خلال جزر ديلاورا ب 791 شركة، ثم لوكسمبورغ ب 557 شركة وبعدها تأتي إيرلندا ب 444 شركة.

الفرع الثاني: مصادر أموال الملاذات الضريبية ونماذج حولها

تحتوي الملاذات الضريبية على مصادر مختلفة تستمد منها أموالها، ومن بين مصادرها لدينا أموال التهرب الضريبي،¹ إذ يوجد العديد من الملاذات الضريبية حول العالم لا يمكن التنبأ بعددها بالتحديد نظرا لكثرتها وتوسعها الكبير، لكن هناك بعض الملاذات أخذت بروزا كبيرا نظرا لكمية الأموال الهائلة المهربة نحوها من قبل الشركات والأفراد.² من خلال الجدول الموالي سنعطي نماذج حول أهم هذه الملاذات الضريبية ونوضح مصادر أموالها وكمية الأموال المهربة:

¹ - حرشاو يعقوب، سعدودي أماني، مرجع سبق ذكره، ص 32.
² - حرشاو يعقوب، سعدودي أماني، نفس المرجع، ص 48.

الجدول 4 أكبر الملاذ الضريبية ومصادر الأموال المهربة إليها لسنة 2019

الترتيب	الملاذ الضريبي	أموال مهربة	مصادر الأموال
1	سويسرا	2.3 تريليون دولار	ألمانيا، فرنسا، السعودية
2	هونغ كونغ	1.1 تريليون دولار	الصين، تايوان، اليابان
3	سنغافورة	0.9 تريليون دولار	الصين، أندونيسيا، ماليزيا
4	الولايات المتحدة	0.7 تريليون دولار	المكسيك، الصين
5	جزر القنالو	0.5 تريليون دولار	روسيا، بريطانيا، الصين
6	الإمارات	0.5 تريليون دولار	السعودية، العراق، إيران
7	لوكسمبورغ	0.3 تريليون دولار	ألمانيا، فرنسا، بريطانيا
8	بريطانيا	0.3 تريليون دولار	روسيا، الصين، السعودية
9	موناكو	0.2 تريليون دولار	فرنسا، إيطاليا، بريطانيا
10	البحرين	0.2 تريليون دولار	السعودية، العراق، إيران

المصدر : حرشواو يعقوب، سعدودي أمانى، دراسة تحليلية للملاذات الضريبية و أثرها على الاقتصاد العالمي، مذكرة شهادة ماستر ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص محاسبة و جباية معقدة ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج، 2022/2023، ص 19.

نتائج الجدول:

من خلال هذا الجدول نجد أن سويسرا في المرتبة 01 من حيث أكبر الملاذات في العالم بحيث أن حجم الأموال المهربة إليها من طرف ألمانيا، فرنسا والسعودية قدرت بـ 2.3 تريليون دولار، بعدها تليها في المرتبة 02 هونغ كونغ قدرت الأموال المهربة إليها من الصين، تايوان واليابان بـ 1.1 تريليون دولار، تأتي بعدها سنغافورة إذ تحتوي على 0.9 تريليون دولار من أموال مهربة من الصين، أندونيسيا وماليزيا، تليها كل من الولايات المتحدة بـ 0.7 تريليون دولار وجزر القنالو والإمارات بـ 0.5 تريليون دولار بعدها لوكسمبورغ وبريطانيا بـ 0.3 تريليون دولار ثم تأتي موناكو و البحرين بـ 0.2 تريليون دولار كلهم على التوالي وهذا بإستحواذهم على أموال مهروبو من روسيا، السعودية، الصين، بريطانيا، إيران، فرنسا، ألمانيا والعراق.

وتعود نسبة الاختلاف في نسبة الأموال المهرب في الدولة الأكثر أمنا وإستقرارا وحفاظا على سرية العملاء.

الفرع الثالث: آليات التهرب الضريبي إلى الملاذات وآثارها

تعمل الملاذات الضريبية على كسب كم هائل من رؤوس أموال الشركات الهاربة من بلدانها الأصلية بسبب العبء الضريبي الكبير الذي تفرضه بعض الدول ذلك ما يجعل الشركات مرغمة للبحث على أماكن أقل عبئا وهذا لمضاعفة أرباحها، كل هذا جعل الشركات تبحث عن طرق للتحويل إلى الملاذات لتسهيل عليها عملية كسب أرباح ضخمة دون مقابل وهذا من خلال المزايا التي تقدمها الملاذات الضريبية لجذب الإستثمار، لكن هذا أدى إلى تهرب ضريبي حاد إليها.¹ إذا من خلال هذا الفرع سنتعرف على آليات التهرب إلى الملاذات وآثار هذا التهرب.

أولا- آليات التهرب إلى الملاذات الضريبية:

يتم التهرب إلى الملاذات الضريبية من خلال عدة طرق وهي:

1. إنشاء الشركات الوسيطة أو الساترة:

- هي شركة يتم إنشاؤها في بلد أو دولة ذو معدلات ضريبية منخفضة، أي في الجنات الضريبية، ويتم تأسيس هذه الشركة من طرف أشخاص طبيعيين أو إعتباريين مقيمين في دولة ذي معدل ضريبي مرتفع؛
- يتم توجيه الإيرادات وتحويلها من الشركة الأم إلى الشركة الوسيطة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المطبق في دولة الأصل؛
- القيام بتخفيض العبء الضريبي في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع إلى أقصى حد وبالمقابل يتم الرفع من التكاليف إلى حد أقصى ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المنخفض وتتم هذه العملية قبل عملية توزيع الأرباح؛
- إن هذه الشركات لا تقوم بعملية تحويل أرباحها إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة، وإنما تقوم بإعادة إستثمارها في ملاذات آمنة لتفادي الضرائب المرتفعة.

2. آلية الأسعار القابلة للنقل والقابلة للتحويل: وتعتبر هذه الآلية من الطرق التي تستخدم في التهرب الضريبي الدولي، بحيث أن سعر التحويل هو السعر الذي بواسطته تنقل الأرباح بين مركز الشركة الأم وفروعها وهذا عن طريق أسعار التحويل من خلال:

- في حالة قيام الشركة الأم ببيع مدخلاتها إلى أحد فروعها فإنها لا تأخذ الأسعار الجارية في السوق بعين الإعتبار؛
- وقبل توزيع الأرباح يتم التهرب الضريبي عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أم بالنقصان لكي تستفيد من التباين الموجود في الأنظمة الضريبية، فمثلا تزيد المادة الخاضعة للضريبة في الملاذات الضريبية وبالمقابل تخفض من الوعاء في دول ذات نظام ضريبي مرتفع؛
- يتم العمل على إنجاز شركات وسيطية بين الشركة الأم وفروعها وهذا من أجل الإحتفاظ بالأرباح.

3. آلية المنشأة الثابتة: وتعني قيام الشركة الأم وفروعها بوضع شركة ثابتة في مناطق ذات نظام ضريبي منخفض، وهذا من أجل التخفيف من الأعباء الضريبية في بلد الشركة الأم ذات النظام الضريبي المرتفع، ويتم التهرب عن طريق هذه المنشأة من خلال:

- إنشاء شركة ثابتة في دول الملاذات الضريبية الآمنة تكون تابعة للشركة الأم؛
- القيام بتقسيم وحدات المنشأة الثابتة إلى أقسام من بينها قسم خدمات، قسم توزيع وتنسيق، وهذا من أجل التقليل من الوعاء الضريبي وتوزيع الأرباح، وهذا ما يساعد الشركة الأم على تخفيف أعبائها الضريبية.²

¹ د محمد السيد محمد عطية بيبيرس، الجنات الضريبية الدولية بين جذب الإستثمار الأجنبي المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، مجلة البحوث الفقهية والقانونية، العدد رقم 43، 2023، ص 29.

² د محمد السيد محمد عطية بيبيرس، مرجع سابق ذكره، ص 29-3

ثانيا- الآثار الاقتصادية للملاذات الضريبية:

1. الآثار الاقتصادية على البلد المصدر لرؤوس الأموال: أكدت أغلب الدراسات على أن هناك آثار مباشرة وأخرى غير مباشرة لهروب رؤوس الأموال على البلد الأم الذي يمتلك رؤوس الأموال ومنها:
أولاً: الآثار المباشرة:

- عدم المساواة في إعادة توزيع الدخل والثروة وذلك لأن أصحاب الدخل المرتفعة يستطيعون نقل دخولهم إلى الملاذات الضريبية وبذلك يتجنبون الضرائب، بالمقابل فإن أصحاب الدخل المنخفضة ليس لديهم هذه القدرة وبذلك يزيد التفاوت في توزيع الدخل؛
- إنخفاض مستوى الإستثمار والذي بدوره يؤدي إلى ضعف في توليد الدخل؛
- إنخفاض قيمة العملة وهذا بسبب الإختلال بين الطلب والعرض على العملة المحلية في سوق الصرف الأجنبي؛
- تراجع دور الضرائب أي الإيرادات العامة بسبب هروب رؤوس الأموال مما ينعكس بشكل مباشر على الإنفاق العامة وتراجع برامج التنمية الاقتصادية.

ثانيا: الآثار غير المباشرة:

- ارتفاع أسعار السلع والخدمات وذلك لأن الشركات والمصانع الكبيرة يمكنها التهرب من دفع الضرائب والإنتقال إلى الملاذات الضريبية بينما الشركات والمصانع الصغيرة والمتوسطة لا يمكنها التقل إلى هذه الملاذات مما يحملها أعباء ضريبية كبيرة مما ينعكس على أسعار السلع والخدمات التي تنتجها؛
- تعميق الفجوة في الحقوق الاجتماعية وخاصة لذوي الدخل المحدودة، وتعميق في التفاوت الكبير في الدخل والثروات؛
- إنخفاض الخدمات العامة بسبب هروب رؤوس الأموال نحو الخارج فيما يتعلق بخدمات البنى التحتية وسوق العمل؛
- الإختلال في ميزان المدفوعات وخاصة في حساب رأس المال مما ينعكس سلباً على بقية المؤشرات الاقتصادية.

2. الآثار الاقتصادية على البلد المضيف لرؤوس الأموال: يوجد آثار مباشرة وغير مباشرة تؤثر في وضع البلدان المصدرة لرؤوس الأموال
أولاً: الآثار المباشرة:

- جذب رؤوس الأموال وإستغلالها في تنمية وتطوير البلدان المضيضة؛
- جذب الإستثمار الأجنبي من أجل زيادة معدلات النمو الاقتصادي؛
- تكامل الأسواق المالية لدى البلدان المضيضة؛
- تحسين قيمة العملة المحلية.

ثانيا: الآثار الغير مباشرة:

- تحسين الواقع الخدمي والبنى التحتية في البلدان المضيضة؛
- خلق فرص عمل جديدة والقضاء على البطالة؛
- تحسين وضع ميزان المدفوعات من خلال التدفقات النقدية.¹

¹ إسراء كاطع فياض، إسراء عبد فرحان، رشا خالد شهيبي، الملاذات الضريبية الأمانة (التوزيع الجغرافي، والآثار الاقتصادية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد رقم 125، إيلول/2020، ص 118-119.

المطلب الثاني: شركات Offshore

في ظل التحولات الاقتصادية والعولمة، أصبحت شركات الأوفشور جزءاً هاماً من إستراتيجيات الأعمال للشركات الكبيرة والمتوسطة. بحيث تتيح هذه الشركات للمؤسسات فرصاً للتوسع الدولي وتحقيق مزايا مالية وضريبية، ومع ذلك يثير هذا النوع من الأنشطة بعض التحديات والنقاشات حول الأخلاقيات والمسؤوليات الإجتماعية للشركات، ومع تزايد العولمة وتطور التكنولوجيا أصبحت شركات الأوفشور أحد الخيارات المهمة والشائعة للأفراد والشركات الراغبة في توسيع نطاق أعمالها عبر الحدود الوطنية، كما تلعب هذه الشركات دوراً حيوياً في تحقيق الاستقرار المالي وتقليل الضرائب إلى جانب توفير مزايا أخرى مثل السرية والخصوصية.¹

الفرع الأول: تعريف وخصائص شركات Offshore

أولاً: تعريف شركات Offshore

هي شركات تنشأ أو تؤسس في دولة أو منطقة خارج البلد الذي تكون فيه الشركة الأم أو مقرها الرئيسي. يتم إختيار مثل هذه الشركات غالباً للإستفادة من التشريعات المحلية التي توفر بيئة أعمال محددة تتيح الفرص الاقتصادية والمزايا الضريبية، تكون شركات الأوفشور عادة محدودة في نطاق عملها إلى الخارج وقد تستخدم لأغراض مختلفة بما في ذلك التخفيف الضريبي، وحماية الأصول، وتحقيق الخصوصية المالية. يفضل في الغالب تأسيس مثل هذه الشركات في مناطق توفر قوانين وتشريعات تسمح بالسرية المالية وتقديم مزايا ضريبية.

ثانياً: خصائص شركات Offshore:

تتشارك خصائص جميع شركات الأوفشور في الخصائص التالية:

- الإستفادة من إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية، وعموماً لا يخضعون إلى ضرائب أي تكون الضرائب فيها معدومة؛
- جغرافياً عادة ما تكون بالقرب من الإقتصاديات الكبرى؛
- شرعية تبييض الأموال فيها؛
- هي نظام قانوني يدعم المحافظة على السرية، أي الحفاظ على سرية هوية المالك الحقيقي وسرية هوية العميل؛
- المؤسسون إقامتهم خارج حدود شركات الأوفشور.²

الفرع الثاني: أنواع وأمثلة عن شركات Offshore:

أولاً: أنواع شركات Offshore وتوزيعها الجغرافي:

1. أنواع شركة Offshore:

ظهرت عدة أنواع وفروع من هذه الشركات الكبيرة نتيجة لتدخل الدولة في الرقابة والتضييق على أعمال البنوك نذكر منها:

أ- الفرع التابع Les Succursales:

تقوم شركات الأوفشور بفتح هذا النوع من الفروع في مناطق الأوفشور حتى تكون لها الأفضلية في القيام بأعمالها وحتى تضمن سرية المعاملات لزبائنهم، هذه المؤسسات في الغالب ليست أوفشور، وإنما تقوم بفتح فروع تابعة لها في مناطق الأوفشور للإستفادة من المزايا الضريبية والسرية المصرفية والحماية العالية في جانب المساءلة القانونية عند الضرورة، أغلب مناطق الأوفشور التي تتميز بهذا النوع من المؤسسات (الفرع التابع) تم إقامتها في جزر مثل الكاربيين بنما، لندن، لوكسمبورغ، هونغ كونغ... إلخ، والنظام القانوني لهذه الفروع يعمل تحت مسؤولية الشركة الأم ووفقاً لقوانين البلد.

ب- الفروع المستقلة Les filiales:

الفرع المستقل هو مؤسسة لها الإستقلال المالي والشخصية المعنوية، وبالتالي فهي كيان إقتصادي مستقل عن الشركة الأم، إلا أنه يحمل علامتها التجارية، ويسمح هذا للشركة الأم من التدخل في البلد

¹ محمد حمزة، ماهية شركات الأوفشور، -<https://www.uae-invest.com>.

² المهدي ناصر، المراكز المالية خارج الحدود وظاهرة غسل الأموال، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2005، ص 31-32.

الأجنبي الذي تتواجد فيه الفروع دون أن يحملها ذلك أي مسؤولية، بإعتبارها مستقلة عنها، إذ أن النظام الأساسي لهذه الفروع، يتميز بالمرونة بحيث يسمح لها بالمشاركة مع بنوك أخرى وحتى مع أشخاص محليين.

ج- المكاتب التمثيلية **Représentation de bureau** :

عند الضرورة تلجأ المؤسسات بما يسمى بالمؤسسات الراسلة، أو تفتح مكاتب تمثيلية لا ترقى لمستوى مؤسسات، تعمل هذه المكاتب على تكثيف العلاقة بين الشركة الأم ومراسليها، والهدف من ذلك عدم وجود مسؤولية على عاتق المؤسسات أمام الأنظمة الرقابة الصارمة في الدولة.¹

2. التوزيع الجغرافي لشركات Offshore:

تتوزع شركات الأوفشور حول العالم في مناطق مختلفة، وتبعاً لإحتياجاتها ومتطلباتها إذ تختار الدول حسب الإمتيازات الممنوحة فيها، إذ يضم العالم أكثر من 80 منطقة حول العالم والتي تعتبر نفسها الملاذات الضريبية.

وفي الخريطة التالية سنوضح التوزيع الجغرافي لبعض البلدان لشركات الأوفشور حول العالم:

الشكل 2 المناطق الجغرافية لشركات الأوفشور



المصدر : زهار مريم وفاء، نظام الأوفشور، مرصد و مدونات عمران، 2019/04،

<https://omran.org>

حيث تبين لنا الخريطة أن شركات الأوفشور لها مناطق مختلفة إذ أن الدول المنخفضة والجزر من أهم مناطق شركات الأوفشور وتحتضن أكبر عدد من هذه الشركات.

ثانياً. أمثلة عن شركات Offshore:

توصف أحيانا شركات الأوفشور بغير الشرعية، ويرى فيها الآخرون ملاذا ضريبيا مناسباً، سهلة في إجراءات إنشائها، وتعتبرها بعض الدول عبئاً عليها، وأصبح اليوم يوجد عدة شركات بارزة من الأوفشور نذكر منها:

1. شركة WhatsApp :

¹- كرم محمد الحوراني، النقود والمصارف، سوريا، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011، ص 156.

وهو تطبيق أمريكي مجاني للمراسلة مملوك الآن لشركة **فايسبوك**، في بدايتها نقل مؤسسوا خدماتها إلى مطورين في روسيا لإنشاء تطبيق بتكلفة منخفضة، ومع نمو المنظمة إنتقل بعض مطوريها الروس إلى الولايات المتحدة، وفي وقت لاحق إستحوذت شركة فايسبوك على الشركة مقال 16 مليار دولار حيث أصبحت أكثر نجاحا.

2. شركة BigCommerce :

هي عبار عن منصة للتجارة الإلكترونية مقرها الولايات المتحدة حيث يمكن لأصحاب الأعمال إنشاء متاجرهم عبر الأنترنت وبيع متاجرهم. في إحدى مراحل تطورها لم تتمكن هذه المنصة من النمو بسبب نقص متخصصي تكنولوجيا المعلومات، ولذلك فقد قاموا بالإستعانة بمصادر خارجية لمهام تكنولوجيا المعلومات الخاصة بهم إلى شركة خارجية مقرها أوروبا الشرقية (أوكرانيا). تقوم الشركة أيضا بالإستعانة بمصادر خارجية لمهامها مثل إدخال البيانات والمحاسبة والبحث والتطوير وما إلى ذلك للمرشحين الموهوبين والشركات في مختلف البلدان.

3. شركة Automobile Ford :

هي شركة تصنيع سيارات أمريكية ونظرا لإرتفاع الطلب على سياراتها وزيادة تكاليف الإنتاج في سوقها المحلي، قامت شركة فورد بنقل تصنيعها إلى الصين وتمتلك أيضا عمليات تصنيع خارجية في المكسيك، بالإضافة إلى ذلك قامت بالإستعانة بالهند والبلدان الأخرى لتطوير البرمجيات وخدمات تكنولوجيا المعلومات ودعم العملاء. كما أن لديها العديد من وحدات التصنيع في تايلاند، البرازيل، فرنسا والصين وغيرها، حيث تكون العمليات مربحة.

الفرع الثالث: آثار شركات Offshore :

أولا: الآثار الإيجابية:

1. **الخصوصية والسرية:** فلا تفصح معظم المراكز المالية الخارجية عن الأفراد المسؤولين داخل الشركات الخارجية لطرف ثالث؛
2. **حماية الأصول:** من خلال وجود صناديق إنتمانية أو إستثمارا أو حسابات بنكية مجهولة الإسم في حوزة الشركة، وهو ما يجعل تعقبها عبر البحث عن الأصول أمرا صعبا؛
3. **الحماية من الدعاوى القضائية:** فإذا قام أحد الخصوم القانونيين برفع دعوى قضائية، فعادة ما يتضمن ذلك البحث عن الأصول، ولكن تشكيل شركات خارجية وإمتلاك أصول من قبل شركات الأوفشور ويعني أنه لم يعد هناك إتصال بالإسم لذلك يمكن حماية الأصول بشكل فعال من المعارضين القانونيين والقضاة وأحكام المحاكم ببساطة؛
4. **غياب المسؤولية الضريبية؛**
5. **البساطة وسهولة التشغيل والقوانين المرنة في العمل؛**
6. **بشكل عام يمكن القول إنه من المبررات الأساسية التي تدفع الدول إلى الموافقة على إنشاء بنوك الأوفشور هو حرية الدخول إلى أسواق رأس المال الدولية.**

ثانيا: الآثار السلبية:

1. **قد يكون إثبات الملكية صعبا وهذا لعدم وجود سجلات عامة للشركة، وهنا يكون إثبات ملكية شركة مسجلة في الخارج أمرا صعبا؛**
2. **إعادة الأموال يعرض الضرائب:** وهي إحدى العوائق الرئيسية في مجال التحويلات وتوزيع الأصول داخل شركات الأوفشور؛
3. **عادة ما تكون سمعة شركات الأوفشور سيئة وذلك لأنها في الغالب تستخدم كملادا ضريبيا قانونيا لكثير من رجال الأعمال والمستثمرين حول العالم؛**
4. **إن بنوك الأوفشور تعمل على تزويد الأفراد والشركات بوسائل يمكن من خلالها تجنب دفع الضرائب بشكل متعمد، ومن المعروف أن دفع الضرائب يمثل إلتزام قانوني تجاه الدولة، وبالتالي فإن تقليص حجم**

الضرائب المدفوعة إلى الدولة سوف يؤدي إلى إضعاف قدرتها على تقديم المزيد من الخدمات.¹

- المطلب الثالث: الشركات متعددة الجنسيات

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي حسب العديد من الإقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات عابرة القارات، ويرجع ذلك إلى نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس فتح أسواق جديدة بين إقتصاديات الدول المختلفة،² إذ تعتبر عمليات التهرب الضريبي الدولي تتم في غالب الامر بواسطة الشركات متعددة الجنسيات.³

- الفرع الأول: التوزيع الجغرافي للشركات متعددة الجنسيات

تعد الشركات متعددة الجنسيات من أكثر الأنماط تعبيراً على عولمة الاقتصاد، لما تملكه من إمكانيات مادية وبشرية هائلة تمتد إلى مختلف دول العالم بغية توزيع المخاطر وتنويع مصادر الربح.⁴

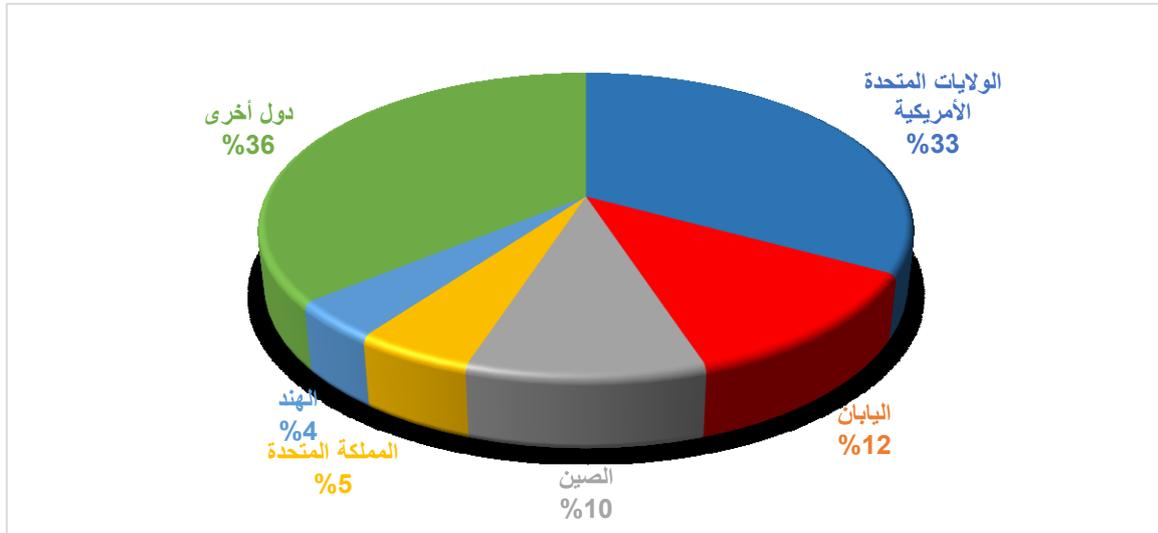
أولاً- حجم الشركات متعددة الجنسيات:

على مدى السنوات القليلة الماضية تم القيام بعمل كبير لتقييم مدى التهرب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات وفهم إستراتيجياتها لعدم دفع حصتها العادلة من الضرائب، إذ قد مكنت هذه الجهود المختلفة من تحديد حجم التهرب الضريبي بحث قدر ب **483 مليار دولار أمريكي سنوياً**، منها **312 مليار دولار أمريكي** هي عبارة عن تحويلاً تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات إلى الملاذات الضريبية.⁵

ثانياً- نسبة التوزيع الجغرافي للشركات المتعددة الجنسيات:

تعد الشركات متعددة الجنسيات من الشركات الضخمة لإمتدادها إلى مختلف دول العالم، حيث تمثل كيانات إقتصادية عملاقة لتنوع إنتاجها وأرقام مبيعاتها والإيرادات التي تحققها.⁶ ومن خلال الشكل التالي سنوضح مقر معظم الشركات المتعددة الجنسيات في بعض الدول:

الشكل 3 نسبة مقر دول الشركات متعددة الجنسيات



Source: www.ar.m.wikipedia.org/wiki/ الشركات المتعددة الجنسيات

¹ - <https://khubara-almal.com> .

² - د. مفتاح فاطمة، مرجع سابق، ص 48.

³ - د. نوي نجاة، محاضرات في النظم الضريبية الدولية، السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة و جباية معقمة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2022/2021، ص 55.

⁴ - فاتح أحمية، مرجع سابق، ص 73

⁵ - Leila Olhaj, études du CNCD (TAXATION DES MULTINATIONALES), octobre 2022,

<https://www.cncd.be>.

⁶ - www.ar.m.wikipedia.org/wiki/ الشركات المتعددة الجنسيات .

من خلال الشكل السابق تشير التقديرات إلى أن عدد الشركات متعددة الجنسيات تساهم بـ 65 ألف شركة تقريباً، وقرابة 850 ألف شركة أجنبية تابعة لها في شتى أنحاء العالم، بحث نجد أن 36% من الشركات متعددة الجنسيات مقرها في دول أخرى موزعة، إذ أن 33% من الشركات مقرها الولايات المتحدة الأمريكية وهي أكبر نسبة، تليها اليابان بنسبة 12%، ثم 10% من الشركات متعددة الجنسيات في الصين، المملكة المتحدة والهند بنسبة 5% و4% على التوالي.

الفرع الثاني: أمثلة عن الشركات متعددة الجنسيات:

يوجد شركات متعددة الجنسيات كثيرة من أهمها نذكر:

أولاً. شركة ميكروسوفت Microsoft:

تعد شركة ميكروسوفت من أهم الشركات متعددة الجنسيات العالمية، إذ تصل إيراداتها العالمية لما يقارب 69.900 مليون دولار، فهي من الشركات الرائدة في مجال تطوير أنظمة وتطبيقات برامج الحاسوب الشخصية، كما تشتهر بإنتاج مجموعة خاصة من أجهزة الحاسوب اللوحية الهجينة، وتقدم خدمات البريد الإلكتروني، وتبيع أنظمة الألعاب الإلكترونية، وملحقات الحاسوب المتعددة، كما تمتلك مكاتب مبيعات في جميع أنحاء العالم.

ثانياً. شركة جوجل Google:

تعد شركة جوجل من أهم الشركات متعددة الجنسيات، حيث تصل إيراداتها العالمية نحو 29.321 مليون دولار، وتقع هذه الشركة في الولايات المتحدة، وقد تم تأسيسها عام 1995م من قبل لاري بيدج وسيرجي برين، وكانت أول محرك بحث شهير في العالم، حيث تم إنشاء هذا المحرك حتى يتمكن المستخدم من العثور على مواقع الويب المختلفة بالاعتماد على عمليات البحث الدقيقة، أو الكلمات الرئيسية، كما توفر هذه الشركة خدمات مجانية لمستخدميها، إذ يمكن البحث عن الأخبار ومقاطع الفيديو، والخرائط، وغيرها الكثير من الخدمات.

ثالثاً. شركة فيديكس Fedex:

تقع شركة فيديكس في الولايات المتحدة، وتعد من أهم الشركات متعددة الجنسيات، إذ تصل إيراداتها العالمية لما يقارب 24.600 مليون دولار، وهي واحدة من أكبر شركات الشحن السريع في العالم، ويقدر حجم قوتها العاملة ما يقارب 150.000 شخصاً، وتتولى ما يزيد عن ثلاثة ملايين عملية تسليم بشكل يومي.¹

ويوجد الكثير من الشركات غيرهم كشركة آبل، سامسونج، وول مارت، نيت آب، أمازون، ...إلخ.

الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية للشركات متعددة الجنسيات:

تمثل الشركات متعددة الجنسيات قوة إقتصادية كبيرة في العالم، وتحل مكانة أقوى في البلدان النامية، حيث يمكن أن تلعب دوراً كبيراً في الحياة السياسية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية في هذه الدول. ولقد أدى نشاط هذه الشركات إلى نتائج سلبية أكثر من إيجابية في مختلف المجالات في هذه الدول، إذ أن إنشاء فروع كثيرة لها وتوسعها أدى إلى خلق ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

أولاً. الآثار الاقتصادية للشركات متعددة الجنسيات:

1. تأثير الشركات متعددة الجنسيات على عملة التنمية: لقد كان للشركات متعددة الجنسيات دوراً في تحقيق التنمية الشاملة في الدول النامية من خلال خلق فرص للعمالة، وتحسين مستوى الدخل، وإرتفاع تحسين الإنتاجية، وكذا تنمية المنافسة المحلية، بكسر حدة الإحتكار المحلي لبعض الشركات الوطنية، وبالتالي زيادة حجم المنافسة بين الشركات العالمية سواء كانت وطنية أو أجنبية.

وتتسابق الدول النامية لتقديم الحوافز بهدف تشجيع عمل هذه الشركات، والإعفاءات الضريبية، وتخفيض الرسوم الجمركية، وتحرير الشركات من القيود على تحويل أرباحها إلى البلد الأم، والسماح لها بإستيراد ما يلزم من مواد وسلع دون ضرائب أو رسوم.

¹- أنصار أحمد حجاجه، أمثلة عن شركات متعددة الجنسيات، <https://mawdoo3.com>.

2. **تدفق رؤوس الأموال:** تمتلك الشركات متعددة الجنسيات رؤوس أموال ضخمة، حيث تستطيع بمواردها المالية الضخمة سد فجوة بين إحتياجات الدول النامية ورؤوس الأموال اللازمة لتمويل المشروعات التنموية وبين حجم المدخرات.

3. **التجارة وميزان المدفوعات:** إن نشاط الشركات متعددة الجنسيات ينعكس سلبا على ميزان المدفوعات في الدول النامية بسبب التحويلات الرأسمالية اللازمة للإستثمار المباشر، يقابها على الجانب السلبي تحويل عائد الإستثمارات القائمة، فضلا عما يؤدي إليه فروع هذه الشركات في زيادة التصدير والإستيراد. وقد أكدت إحدى الدراسات أن الشركات متعددة الجنسيات ترباح 7 دولارات مقابل كل دولار تستثمره في الدول النامية، ويتم تحويلها كلها إلى الدول الكبرى ويتجمع الفائض بيد قلة على حساب فئات ملايين المحرومين.

4. التشغيل والأجور والتأهيل المهني:

- إن الشركات متعددة الجنسيات تستفيد من تدني الأجور في الدول النامية وغالبا ما يتم إرتكاب ممارسات لا أخلاقية تمس بحقوق الإنسان كالحرية، العدالة والمساواة؛
- إن وجود الشركات متعددة الجنسيات يؤدي إلى إختفاء بعض أنواع المهارات التقليدية نتيجة التكنولوجيا المستخدمة؛
- تهرب العمالة والإطارات الإدارية والتقنية نتيجة إرتفاع الأجور.

ثانيا. الآثار السياسية للشركات متعددة الجنسيات:

إن خطر الشركات متعددة الجنسيات لا يتوقف عند الجوانب الاقتصادية بل يتعدى ذلك إلى الجوانب السياسية وذلك من خلال التأثير على السيادة القومية، فتلجأ إلى التدخل في الشؤون الداخلية للدول النامية.

ويمكن القول إن السيادة الوطنية للدول النامية المضيفة للشركات متعددة الجنسيات مهددة بالخطر نتيجة تأثيرات هذه الشركات والتي تحدث بسبب:

1. مخالفة الشركات متعددة الجنسيات لتشريعات الدول التي تعمل فيها، كمخالفة قوانين الإستثمار الأجنبي والسياسة الضريبية والتجارية المتعلقة بالعمل كسياسة الأسعار؛
2. التدخل المباشر وغير المباشر في الشؤون الداخلية للدول التي تعمل فيها؛
3. رفضها قبول تطبيق القانون الداخلي المتعلق بالتعويض في حالة التأمين؛
4. عرقلة جهود الدولة المخلفة لإستغلال ثرواتها من أجل ممارسة السيطرة الكاملة على مواردها الطبيعية.

ثالثا. الآثار الاجتماعية للشركات متعددة الجنسيات:

ويمكن تلخيص الآثار الاجتماعية للشركات متعددة الجنسيات على الدول النامية في ثلاث نقاط

هي:

1. تعميم الصناعة الوطنية المنتجة، وتشجيع قيام فئة إجتماعية تعاش على حساب المجتمع لها مواصفات غير إنتاجية؛
2. تكريس الفساد والرشوة والقيم الأخلاقية الوضيعة؛
3. زيادة الفجوة بين الشرائح الاجتماعية مما يؤدي إلى عدم الاستقرار الاجتماعي والسياسي.¹

¹ - لمزري مفيدة، سامي وردة، الشركات متعددة الجنسيات وإقتصاديات الدول النامية، مجلة إيليزا للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، فيفري 2020، ص 147-152.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن حجم التهرب الضريبي الدولي وصل إلى مئات المليارات من الدولارات سنويا، وهذا يمثل نسبة كبيرة من الإيرادات الضريبية المتوقعة للدول ويعد التهرب الضريبي الدولي تحديا كبيرا يتطلب التعاون الدولي القوي لمكافحته وضمان تحصيل الضرائب بشكل عادل وفعال، ويؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية تمس بالإقتصاد الوطني ويعيق المنافسة الاقتصادية إذ تعتبر الجزائر من بين الدول النامية التي تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية كما يعيق النمو والتقدم الاقتصادي في الدولة الجزائرية لأنه يسبب النقص و المساس في الموارد المالية التي تضيع من الخزينة العامة وبالتالي نقص التمويل ولا يمكن أن يكون هناك إيداع عام، كما بينت لنا هذه الدراسة إشترك أطراف عدة لصناعة التهرب الضريبي الدولي بين دول الجناح ومراكز الأوفشور التي تعمل جنبا إلى جنب مع الشركات متعددة الجنسيات بوضع خطط ضريبية تستغل من خلالها الاختلافات بين النظم الضريبية فتعتمد بنصحها لخلق فروع ضمن مراكز الأوفشور تهربا من دفع ما عليهم من إلتزامات إتجاه الدول مصدر الدخل، و التحدي الأصعب هو خلق آليات تقضي بها الدول على هذه الظاهرة وعلى لجوء الشركات متعددة الجنسيات نحو الجناح الضريبية لتحويل أرباحها بمختلف الإستراتيجيات.

الختامة

خاتمة:

من خلال ما تم التطرق إليه في دراستنا توصلنا إلى أن طبيعة التهرب الضريبي ترتبط بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع الضريبة، سواء بالطريقة الشرعية وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو غير الشرعية والمتمثلة في الغش الضريبي، وكلا الطريقتين لها العديد من الأسباب المؤدية إليها إذ أن الوضعية الاقتصادية الصعبة للمكلف لها أثر كبير في قوة الباعث النفسي على التهرب، إضافة إلى النقائص والتعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي هو عدم إستقراره ولها دور هام في عملية التهرب الضريبي، ولقد أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي الدولي مشكلة في غاية الخطورة تواجه مختلف دول العالم، إذ حاولنا إظهار آليات التهرب الضريبي الدولي " الجناح الضريبية، شركات الأوفشور والشركات متعددة الجنسيات " التي ساهمت في تفشي هذه الظاهرة بشكل كبير حيث أصبحت تهدد الإقتصاد الوطني نظرا لمسؤولياتها عن الخسائر الضريبية للأنظمة الضريبية العالمية، والآثار التي تترتب عليها من خلال تمكينها للتجاوزات الضريبية للأفراد والشركات بهدف التهرب من دفع الضرائب في بلدانهم الأصلية، حيث تتميز هذه الشركات والمناطق عن الدول الأخرى في العالم بفرضها لمعدلات ضرائب جد منخفضة أو بعدم فرضها لأي ضرائب على الإطلاق وبعدم شفافية نظمها المصرفية والتي تحافظ على السرية الكاملة لحسابات عملائها، وتعرف هذه المناطق بسهولة الإجراءات الضرورية من أجل تأسيس الشركات على أراضيها ودون الخضوع إلى رقابة وعدم فرضها لأي قيد على حركة الأموال الداخلة والخارجة، هذه المميزات جعلتها أهم الآليات المستخدمة في عمليات التهرب الضريبي الدولي.

وفي الأخير يبقى التعاون الدولي في مواجهة التهرب الضريبي على النطاق الدولي ضرورة لا بد منها من خلال التنسيق الضريبي والإتفاقيات الضريبية الدولية ومعاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني والشفافية الجبائية والمصرفية وتبادل المعلومات والتعاون في مجال التحصيل الضريبي.

أولا- نتائج الدراسة:

- التهرب الضريبي ظاهرة دولية تختلف من دولة إلى أخرى تبعا للنظام الاقتصادي لكل منها إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها وذلك ببعدها الدولي.
- يعتبر الوضع الاقتصادي السيء عاملا مهما في التهرب الضريبي الدولي.
- تقوم الشركات متعددة الجنسيات بتحويل أرباحها إلى الملاذات الضريبية لتجنب دفع الضرائب في البلدان ذات الضرائب المرتفعة.
- تبلغ الثروة العالمية المخفية في الخارج حوالي 7.5 تريليون يورو، مما يؤدي إلى خسائر في الإيرادات الضريبية تصل إلى 46 مليار يورو سنوياً في الاتحاد الأوروبي وحده.
- التهرب الضريبي الدولي من خلال شركات الأوفشور يؤثر بشكل كبير على الإقتصاد العالمي من خلال تقليل الإيرادات الضريبية المتاحة للحكومات، مما يؤثر على قدرتها على تمويل الخدمات العامة والبنية التحتية.

ثانيا- إختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** أثبت البحث صحتها ذلك من خلال تحليلنا لظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من أهم العوائق التي تحول دون تحقيق الضريبة لأهدافها، حيث نجد أن لضريبة واقع غير مرغوب فيه لدى المكلفين لذا نجدهم يتهربون من دفع الضريبة مستخدمين في ذلك مختلف الطرق والأساليب قصد تجنب إلتزاماتهم إتجاه الدولة.
- **الفرضية الثانية:** يشكل التهرب الضريبي الدولي أحد صور التهرب الضريبي الذي يلجأ إليه

المكلفون بالضريبة، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة، الفرضية صحيحة لأنه يحدث خارج إقليم الدولة، بين دوليتين أجنبيتين أو أكثر، فالمكلف يحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل السلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة بالتحايل على التشريع الضريبي للدولة أو الدول المستهدفة.

- **الفرضية الثالثة:** يرتكب التهرب الضريبي الدولي عن طريق مجموعة من الآليات وباستغلال الإعفاءات أو الإمتيازات الضريبية الممنوحة من قبل بعض الدول المضيفة، الفرضية صحيحة لأن من آليات التهرب الضريبي الدولي الجنات والشركات متعددة الجنسيات وشركات الأوفشور، حيث تقوم بفرض معدلات ضرائب جد منخفضة أو بعدم فرضها لأي ضرائب على الإطلاق ومنح إمتيازات لجذب أكبر عدد من الأفراد والشركات.
- **الفرضية الرابعة:** الملاذات الضريبية هي مناطق تتوزع في مختلف بقاع العالم تتميز بأنظمة ضريبية ذات الإخضاع الضعيف أو المنعدم، الفرضية صحيحة وذلك لإجماع معظم الإقتصاديين على هذا المفهوم.

ثالثا- الإقتراحات:

- تحديث إدارة الضرائب ماديا وبشريا ومعرفيا لمواكبة التطورات الاقتصادية الدولية والعالمية، ومواجهة تحدياتها.
- تقادي كثرة التغييرات والتعديلات المتعلقة بالنظام الضريبي ووضع إستراتيجيات طويلة المدى وليست ظرفية.
- تشديد التشريعات الضريبية وتعزيز التعاون الدولي في تبادل المعلومات الضريبية وتعزيز شفافية الأنظمة الضريبية.
- تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبي وعصرنة الإدارة الضريبية، وعلى المستوى الدولي يجب اللجوء إلى التنسيق الضريبي ورفع السرية المصرفية.
- محاربة ظاهرة الفساد الإداري، قبل التوجه لظاهرة التهرب الضريبي.
- يجب على السلطة الضريبية لأي بلد تبادل المعلومات ذات الصلة بالضرائب مع البلدان الأخرى الأجنبية من خلال عقد إتفاقيات دولية.
- ضرورة التعاون على المستوى الدولي من أجل محاربة سياسة الملاذات الضريبية وإرجاع رؤوس الأموال إلى موطنها الأصلي بمنح إمتيازات وتطبيق العدالة على كافة المكلفين بالضريبة.

رابعا- أفاق الدراسة:

- تأثير التهرب الضريبي الدولي على النظام الضريبي والإقتصاد العالمي.
- التحديات الكبرى التي تواجه البلدان نتيجة التهرب الضريبي الدولي.
- الملاذات الضريبية وأساليب القضاء عليها.
- التأثير الاقتصادي والضريبي لتحويل الأرباح عبر شركات الأوفشور.
- شركات الأوفشور ودورها في التهرب الضريبي الدولي.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- ❖ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الأولى، 2005.
- ❖ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011.
- ❖ سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة منشورات الزين الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان، 2015.
- ❖ مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الرابعة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2005.
- ❖ غازي عناية، السياسة المالية والتشريع الضريبي، دار البنارق، ج1، 1998.
- ❖ خالد ممدوح إبراهيم، المستهلك في المعاملات الإلكترونية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007.
- ❖ إبراهيم العيسوي، التجارة الإلكترونية، الطبعة 01، المكتبة الأكاديمية، مصر، 2003.
- ❖ إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية، الطبعة 01، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
- ❖ شوايكة سالم محمد، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- ❖ قدي عيد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

ثانياً: المذكرات الجامعية والرسائل

أ- مذكرات الماجستير:

- ❖ بغداد علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي آثارها على الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009-2010.
- ❖ حيزية بوزودة، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرا، بجاية، 2018.
- ❖ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عملن، 2005.
- ❖ فائزة بوخلوف، أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
- ❖ مرعي مايا صونيا، دبش إيناس، دراسة تقديرية لحجم التهرب الضريبي في الجزائر للفترة 2000/2020، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم تجارية، تخصص مالية وتجارة دولية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، 2022/2023.

- ❖ طورشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسدي مرباح، ورقلة، 2015.
- ❖ نفوسي محمد زكرياء، صادق مريم، دراسة وتحليل الإتفاقيات الجبائية الدولية مع الإشارة إلى الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المالية والتجارة الدولية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2022/2021.
- ❖ حرشاو يعقوب، سعدودي أماني، دراسة تحليلية للملاذات الضريبية وأثرها على الاقتصاد العالمي، مذكرة شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريرج، 2023/2022.
- ❖ عوادي مصطفى، رحال ناصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الجزائري، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، 2011-2010.
- ❖ محمد فلاح الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة نيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الدفعة 1998.
- ❖ يحيوي نصيرة، التهرب الضريبي والغش الجبائي، رسالة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
- ❖ ج- أطروحات دكتوراه:
- ❖ علي عزوز، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي-الواقع والتحديات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، الجزائر، 2014.
- ❖ علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون الأعمال الدولي، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016.
- ❖ المهدي ناصر، المراكز المالية خارج الحدود وظاهرة غسيل الأموال، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2005.

ب. المجالات:

- ❖ بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 05، ال عدد02، جامعة باتنة1، 2022.
- ❖ أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 05، 2016.
- ❖ بوشخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة الدراسة الجبائية، الطبعة 01، جامعة تلمسان.
- ❖ سليمان الدالي، رواد الدالي، دور التدقيق الضريبي في إكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة النشرين، العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 01، 2015.
- ❖ مولود مليكاوي، واقع الحوكة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة الأداء للمؤسسات الجزائرية، العدد08، الجزائر 2015.
- ❖ فايزة بوخلوف، أثر الحوكة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.

- ❖ لعنبي رضوان، التهرب الضريبي: دراسة سوسيوولوجيا، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 02، 2012.
- ❖ زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 27، العدد 01، 2011.
- ❖ جمل فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي ومكافحته ودور الشرطة في ملاحقته، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة مصر، 1982.
- ❖ لعجال ياسمين، طارق الضرب، إشكالية الإزدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، دفاثر السياسة والقانون، العدد 15، 2016.
- ❖ مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية والإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي تالدولي، مجلة دفاثر السياسة والقانون، جامعة مرباح قصدي، ورقلة، العدد 12، 2015.
- ❖ فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات حالية، مجلد 09، العدد 02، 2020.
- ❖ سهام محمد علي حسن، أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات والنظام الضريبي-دراسة مقارنة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جده، السعودية، 1998.
- ❖ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على إقتصاديات الدول النامية، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008.
- ❖ ملال طارق، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، العدد 01، المجلد 04، 2013.
- ❖ د.حبيبة زحاف، د.محمد الأمين عسول، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2022.
- ❖ وداد بوقلاع، مصباح حراق، الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي – مع الإشارة لحالة الجزائر، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، العدد 01، المجلد 04، 2021/06/30.
- ❖ د محمد السيد محمد عطية بيبيرس، الجنات الضريبية الدولية بين جذب الإستثمار الأجنبي المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، مجلة البحوث الفقهية والقانونية، العدد رقم 43، 2023.
- ❖ إسرائ كاطع فياض، إسرائ عبد فرحان، رشا خالد شهيب، **الملاذات الضريبية الأمانة (التوزيع الجغرافي، والآثار الاقتصادية)**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد رقم 125، إيلول/2020.
- ❖ لمزري مفيدة، سالمى وردة، الشركات متعددة الجنسيات وإقتصاديات الدول النامية، مجلة إيليزا للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، فيفري 2020.
- ❖ يسرى مهدي السمراني، زهرة خضير، عباس العبيد، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، المجلد 04 من العدد 09، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، 2012.
- ❖ المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010.
- ❖ حمادة خير محمود، مدى حاجة الدول العربية إلى التنسيق الضريبي بما يسهم بتحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة جامعة الزيتونة الأردنية للدراسات القانونية، المجلد 02، العدد 02، 2021.
- ❖ كرم محمد الحوراني، النقود والمصارف، سوريا، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011.
- ❖ مراد ناصر، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، العدد 09، رقم 02، جامعة البليدة، الجزائر، 2010.

- ❖ أسيا هيري، عبد القادر بوعزة، نظام الإمتثال الضريبي للحسابات الخارجية FATCA ودوره في الحد من التهرب الضريبي الدولي...، مجلة إقتصاد المال و الأعمال، المجلد 06، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، جوان 2022.

ثالثا: محاضرات

- ❖ د.مفتاح فاطمة، مقياس النظم الضريبية الدولية، سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون تيارت، 2020/201.
- ❖ د. زواتنية عبد القادر، مطبوعة جامعية: المعايير المحاسبية الدولية 02، السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2022/2021.
- ❖ د. نوي نجاة، محاضرات في النظم الضريبية الدولية، السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة و جباية معمقة، قسم العلوم المالية و المحاسبية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2022/2021.

المراجع باللغة الأجنبية

- ❖ Hon.iirene ovonji-odida, report state of tax justice 2023, of international corporate taxation, 2023, africa.
- ❖ Talbi abdelhak, Le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscal, Mémoire de Master en science de gestion, spécialité finance et comptabilité contrôle et audit, université abderrahmane mira, bejaia, 2013.
- ❖ Marc bou mansour, article : les paradis fiscaux une étude historique révèle les pertes des pays et les pires contrevenants, tax justice network, 20novembre 2020.

المواقع الالكترونية

- ❖ مراسيم توقيع الإتفاقية الجبائية لعدم الإزدواج الضريبي بين الجزائر واليابان، وزارة المالية، <https://www.mf.gov.dz.07/02/2023>
- ❖ توقيع الإتفاقية الجبائية لعدم الإزدواج الضريبي بين الجزائر والدنمارك، <https://www.mf.gov.dz.03/10/2021>
- ❖ وثيقة النص المجمع لإتفاقية متعددة الأطراف، مصلحة الضرائب المصرية، <https://eta.gov.eg.07/2021>
- ❖ الإتفاقيات الضريبية وإتفاقيات الإزدواج الضريبي، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، <https://zatca.gov.sa.04/09/2017>
- ❖ إتفاقية بشأن تجنب الإزدواج الضريبي بالنسبة لضرائب الدخل ومنع التهرب المالي، الميزان البوابة القطرية، <https://www.almeezan.qa>
- ❖ محمد حمزة، ماهية شركات الأوفشور، <https://uae-invest.com>
- ❖ précieux joseph, deborah schell, offshoring définition , avantages et exemple de délocalisation , <https://study.com>.
- ❖ <https://khubara-almal.com>

- ❖ Leila Olhaj, études du CNCD (TAXATION DES MULTINATIONALES), octobre 2022, <https://www.cncd.be>.
- ❖ www.ar.m.wikipedia.org/wiki/المتعددة_الجنسيات_الشركات
- ❖ <https://mawdoo3.com>، أنصار أحمد حجاجه، أمثلة عن شركات متعددة الجنسيات،

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	شكر وعرفان
III	ملخص الدراسة
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
أد	مقدمة
الفصل الأول: مدخل نظري للتهرب الضريبي الدولي	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
07	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
07	الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي
08	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
08	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وأساليبه
09-08	الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي
11-10	الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي
11	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وآليات مكافحته
12-11	الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي
15-13	الفرع الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي
16	المبحث الثاني: الإطار العام للتهرب الضريبي الدولي
16	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي الدولي وخصائصه
16	الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي الدولي
17	الفرع الثاني: خصائص التهرب الضريبي الدولي
17	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآلياته
18-17	الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي الدولي
21-18	الفرع الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي
22	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي الدولي
23	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الجانب التطبيقي للتهرب الضريبي الدولي من خلال شركات Off Shoring	
25	تمهيد
26	المبحث الأول: الواقع الكلي للتهرب الضريبي الدولي
26	المطلب الأول: إحصائيات حول التهرب الضريبي الدولي والدول المتتهرب منها وإليها
27-26	الفرع الأول: حجم ونسبة التهرب الضريبي الدولي
29-27	الفرع الثاني: دول التهرب الضريبي الدولي

32-29	المطلب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي الدولي على الجزائر
37-32	المطلب الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي
38	المبحث الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي
38	المطلب الأول: الملاذات الضريبية
42-38	الفرع الأول: حجم التهرب الضريبي نحو الملاذات وتوزيعها الجغرافي
43-42	الفرع الثاني: مصادر أموال الملاذات الضريبية ونماذج حولها
45-44	الفرع الثالث: آليات التهرب إلى الملاذات وثارها الإقتصادية
46	المطلب الثاني: شركات Offshore
46	الفرع الأول: تعريف وخصائص شركات Offshore
48-46	الفرع الثاني: أنواع و أمثلة عن شركات Offshore
49-48	الفرع الثالث: آثار شركات Offshore
49	المطلب الثالث: الشركات متعددة الجنسيات
50-49	الفرع الأول: التوزيع الجغرافي للشركات متعددة الجنسيات
50	الفرع الثاني: أمثلة عن الشركات متعددة الجنسيات
51-50	الفرع الثالث: الآثار الإقتصادية للشركات متعددة الجنسيات
52	خلاصة الفصل الثاني
55-54	الخاتمة
61-57	قائمة المراجع
64-63	فهرس المحتويات