

آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها

Mechanisms and causes of international tax evasion and the possibility to avoid it

ملال محمد طارق

نائب مدير العلاقات الجبائية الدولية - المديرية العامة للضرائب - وزارة المالية

أستاذ مساعد

جامعة الجزائر3

t.mellal@yahoo.fr

ملخص

تشهد السياسة الضريبية عدة تحولات، إذ يمثل ذلك نتائج منطقية لعوامل العولمة الاقتصادية، مما نتج عنها عدة انعكاسات سلبية على الأنظمة الضريبية، ومنها نذكر انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي التي ظهرت أولاً على المستوى الوطني، إذ كانت التشريعات الداخلية سباقة إلى إدراك مدى خطورتها على الاقتصاديات الوطنية، وقد تمكنت من وضع إجراءات لرصد وتتبع هذه الظاهرة. أما على المستوى الدولي فتقلّ الأحكام والإجراءات لمكافحة هذه الظاهرة رغم خطورتها، والنص القانوني الوحيد الذي يتضمن أحكاماً لمحاربة التهرب الضريبي الدولي هي اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الدولي

الكلمات المفتاحية: ضريبة؛ تهرب ضريبي؛ نظام ضريبي.

123

Résumé

In the context of globalization and the new economy, cases of international tax evasion will certainly arise acutely. Indeed, we are witnessing the development of new forms of business intervention. The dematerialization of commercial transactions induced by modern means of communication makes it difficult to locate taxpayers and objectively determine the taxable matter

Key words: tax, tax evasion, tax system

تمهيد:

إن فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة، بل هي قديمة قدم الضريبة، غير أن انتشارها في الوقت الحاضر، خاصة على المستوى الدولي، يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي، من جهة وإلى اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى¹، فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الذي تحمله على الصعيدين الداخلي والخارجي.

ويتم عادة ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات، مما دفع العديد من الخبراء و الكتاب الاقتصاديين إلى اعتبار التهرب الضريبي الدولي مرادفاً للتهرب الضريبي

للشركات دولية النشاط، على اعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطها ومالها من فروع متعددة في دول مختلفة.

كما تستطيع هذه الشركات كذلك تحقيق ما تسعى إليه من تعظيم أرباحها و التخفيف من أعبائها بالاستفادة من قواعد القانون الدولي العام بواسطة ما يدعى بظاهرة تسوق الاتفاقيات² (Treaties Shopping) والتي يهدف من ورائها البحث عن أفضل اتفاقية جبائية ثنائية تربط بين دولتين و تمنح أفضل المزايا الضريبية بقصد استثمار رأس المال في هاتين الدولتين، وطبعاً فإن هذه الوسيلة تمثل إساءة لاستعمال الاتفاقيات الجبائية الدولية.

وعليه فإن الانشغالات الرئيسية للمشرع الجبائي لا تكمن في وجود التهرب بل تحديد نطاقه ونظراً لخصوصية التهرب، ويتجلى ذلك في تعدد طبيعة المتهربين وأشكال التهرب الضريبي³.

- ولهذا في البداية سنعطي مفهوم للتهرب الضريبي الدولي ونميزه عما قد يشته به؛
- وأهم آليات التهرب الضريبي الدولي؛
- ثم نحاول تقديم أسباب التهرب الضريبي الدولي؛
- وأخيراً كيفية تجنب التهرب الضريبي الدولي.

1. مفهوم التهرب الضريبي الدولي :

الجدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف عام محدد للتهرب الضريبي على المستوى الدولي، حيث عرفه كل طرف بحسب الوجهة الذي ينظر منها إليها ونتطرق إلى أهم هذه التعاريف.

1-1. التعريف الأول: عرفته الأستاذة سوزي عدلي ناشد "تهرب إقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير إقتصادي على المجتمع، يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة بل الأثر المترتب عليها. وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع⁴.

2-1. التعريف الثاني: عرفه الدكتور يحي أمناش بأنه عبارة عن "إستغلال التغيرات والنقائص والتسهيلات في التشريعات الداخلية وفي الإتفاقيات الجبائية من أجل تفادي الضرائب أو الإنقاص من عبئها⁵.

3-1. التعريف الثالث: عرفته منظمة التعاون والتنمية في المجال الإقتصادي OCDE بأنه "كل فعل يقوم به المكلف بالضريبة، والذي يستدعي إنتهاك القانون عندما يتصرف هذا المكلف عن قصد بغية حجب مداخله عن الضريبة"⁶.

ويتعين لوضع تعريف دقيق للتهرب الضريبي الدولي، ضبط بعض المصطلحات التي قد تختلط أو تنفصل عن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي، و من أمثلة ذلك التهرب الضريبي على المستوى الداخلي، الغش الضريبي والتجنب الضريبي، فكل هذه الظواهر قد تختلط و تنفصل عن ظاهرة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي.

أ- التهرب الضريبي الداخلي:

يعني التهرب الضريبي الداخلي جميع السلوكيات التي تتم خارج إطار القانون الضريبي، أي أنها كلها ممارسات غير شرعية. فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و السلطة. ويحدث التهرب الضريبي الداخلي داخل إقليم الدولة بمخالفة التشريع الضريبي الداخلي، وذلك دون الأخذ بعين الاعتبار جنسية المكلف بالضريبة وما إذا كان من مواطني الدولة أو شخصا أجنبيا عنها. فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب عن التهرب من خسارة في الإيرادات الجبائية. ونجد كذلك القطاع الموازي أو غير المرئي، معنيا بالتهرب الضريبي، حيث أن مبالغا نقدية تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوطات الاجتماعية⁷.

لذلك تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على محاربة التهرب الضريبي الداخلي بواسطة إجراءات وقائية تهدف إلى منع المكلف بالضريبة من استغلال الثغرات التي تشوب بعض النصوص الضريبية من أجل التهرب من عبء الضريبة، وكذلك عن طريق وضع عقوبات ردعية متدرجة على كل من يخالف القانون.

ب- الغش الضريبي:

الغش الضريبي هو اعتداء على القانون، ويفترض مخالفة مباشرة، و بإرادة المكلف بالضريبة، للقواعد الضريبية عن طريق استخدام أسلوب غير مشروعة. فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا ومتعمدا. فيعرف الغش الضريبي بـ"التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف عن قصد إلى تحقيق من العبء الجبائي (الضريبي) باستخدام طرق غير مشروعة أو إحتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي، فهو يتركب من عنصرين ملازمين: الأول، عنصر مادي يتمثل في سلوك إرادى يتجسد في الطرق غير المشروعة والوسائل الإحتيالية، والثاني، عنصر معنوي قوامه نية المكلف في التحقيق من العبء الضريبي أو إسقاطه كليا، وهو سلوك يستوجب فرض عقوبات جبائية أو إدارية أو مدنية للحد من هذه الظاهرة⁸.

و نجد أن إرادة المكلف بالضريبة تتجه نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك من أجل تحقيق ذلك طرقا غير قانونية تصل به إلى حدّ التدليس والاحتتيال. فنية المكلف بالضريبة يشوبها السوء، مما يتوجب ملاحقته على جريمته.

ج- التجنب الضريبي:

هو فرض الضريبة على تصرف معين مثل البيع والشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها، كأن يكون المكلف مدخنا مثلا، وبعد أن قامت الدولة بفرض ضريبة على إستهلاك الدخان يقلع عن التدخين، هنا قام المكلف وفي حدود القانون بعدم دفع الضريبة نتيجة لإقلاعه عن التدخين، فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا وجزئيا⁹.

دون مخالفة أو إنتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف بالضريبة حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا. و من ثم لا يتابع المكلف بالضريبة عن سلوكه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه. و مع ذلك فقد وقع بعض اللبس في أوساط الاقتصاديين للترفة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، بالرغم من أن التهرب الضريبي فكرة أوسع وأشمل، حيث أشار هؤلاء إلى أن التجنب الضريبي يستند إلى القاعدة القائلة بحرية المكلف بالضريبة في تنظيم أعماله و ثروته و مستوى معيشته بحيث يدفع أقل ضريبة أو لا يدفعها بالمرّة، بشرط ألا يخالف في ذلك الأحكام القانونية المقررة.

ومنه التجنب الضريبي لا يخرج عن إطار التهرب الضريبي وإن كان سلوكا سلبيا فإنه يؤدي ولو بطريقة غير مباشرة إلى ضياع مورد على الدولة¹⁰.

ومن أشكال التجنب الضريبي أن ينقل المكلف نشاطه أو أمواله إلى منطقة حرّة لا تخضع لنفس أحكام التشريع الضريبي، أو إلى دول أخرى تتبنى نظاما ضريبيا أكثر اعتدالا.

2. آليات التهرب الضريبي الدولي:

يعتبر التهرب الضريبي الدولي، شكلا من أشكال التهرب الضريبي بصفة عامة، و ما يميزه هو الخاصية الدولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، بين دولتين أجنبيتين أو أكثر. فيحاول المكلف بالضريبة التخفيف من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق المشروعة و غير المشروعة. فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة المتواجد بها ليهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالامتيازات الجبائية المرصودة في ذلك القانون في البلد المضيف.

ولقد شهدت نهاية القرن العشرين أيضا ميلاد تكنولوجيا المعلومات الرقمية التي تختزل المسافة والزمن، وبذلك تحول العالم إلى قرية صغيرة في ظل ما يسمى بالعوالم التي يقصد بها إزالة الحدود الإقتصادية والعلمية والمعرفية بين الدول بما يسمح بالانتقال السريع وغالبا غير الملموس للأشخاص والسلع والخدمات ورؤوس الأموال وكذا المعلومات والأفكار والقيم¹¹، مما يعرقل الدور الرقابي للدولة المعتمد عليه في إخضاع الانتقال والمبادلات التي تقوم بين الأفراد في حدودها الإقليمية للضريبة قصد تمويل مختلف نشاطاتها، ومنه فالتحويلات القائمة تحفز بل وتساعد على التهرب من الضريبة مما يفقد الدول موارد هامة.

وتتم غالبا عملية التهرب الضريبي الدولي، بواسطة مجموعة الشركة متعددة الجنسيات، التي تتميز بتوسعاتها الإنتاجية و التوزيعية العابرة للحدود السياسية للدول، بقصد التخفيف من أعبائها الضريبية إلى أقل ما يمكن، مستفيدة في ذلك، أولا، من عدم تجانس التشريعات الضريبية للدول المختلفة، ويساعدها، ثانيا، مبدأ السيادة الضريبية، مادام أن لكل دولة نظاما ضريبيا خاصا بها بحيث لا تسمح، احتراما لسيادتها بفرض أي نظام ضريبي خاص بدولة أخرى على إقليمها، فالأساس هنا، هي الإقليمية التشريعية الضريبية، حيث لا يمكن له أن يتعدى إقليم الدولة، إلا في حالات استثنائية¹².

ولما كان التهرب الضريبي الدولي ذا تأثير سلبي على الإقتصاد الوطني لأي دولة من الدول، بات ضروريا أن نعرض أهم الآليات التي يلجأ إليها المكلفين للتهرب الضريبي، والتي يمكن حصرها فيما يلي:¹³

- الجنات الضريبية.
- التجارة الالكترونية.
- المنشأة الثابتة.
- أسعار التحويل.

2-1- الجنات الضريبية:

تعد دول الجنات الضريبية، بما تقرره من الإمتيازات ومميزات ضريبية تصل في كثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول والأنشطة، مناخا مناسبا وأكثر ملائمة للإستثمارات، وبهذا فإن الشركات دولية النشاط تحاول أن تخلق في هذه الدول مراكز لشركات الوليدة أو شركات وسيطة لتحقيق غرضها الرسمي نحو تعظيم أرباحها وتخفيف أعبائها الجبائية¹⁴.

لم يتفق علماء الإقتصاد على تعريف واحد ومحدد للجنات الضريبية فالبعض ركز على الاقتطاعات والإعفاءات الضريبية الموجودة فيها فعرفوها بأنها "إقليم وطني تكون فيه اقتطاعات الضريبة في مجموعها أقل من غيرها في مكان آخر، حيث يصل الأمر من الناحية إلى عدم وجود ضرائب على الإطلاق.

كما عرفوها كذلك بأنها "عبارة عن بلدان أو أقاليم يستفيدون المستثمرون بموجبه بمزايا ضريبة يمكنهم من الإفلات من ضرائب بلدانهم الأصلية أو الاستفادة من نظام ضريبي أكثر تحفيزا لاسيما فيما يخص الضريبة على الدخل¹⁵.

إذا تلجأ إليها هذه الشركات لوجود حماية فيها، وسرية تامة للمعلومات.

وتعتبر الجنات الضريبية «دولا ذات سيادة يقر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لهذه الدول»¹⁶.

مما سبق يمكن استخلاص ما يلي:

- هي عبارة عن أقاليم أو بلدان؛
- تكون الاقتطاعات الضريبية منعدمة أو ضعيفة؛
- نظام جبائي محفز بالدول الأخرى؛
- نظام جبائي محفز أكثر من بلدانهم الأصلية (البلدان الأصلية للشركات دولية النشاط).

خصائص الجنة الضريبية:

تتمثل خصائص الجنات الضريبية في:

- سعر ضريبة منخفض: إن أهم ما يميز الجنات الضريبية هي الإمتيازات التي يقرها التشريع الضريبي خاصة بالنسبة للإستثمارات والدخول الأجنبية بغرض جذبها لتنمية إقتصادها، ففي ذلك تضحي بإيراداتها الضريبية في سبيل تنمية إيراداتها من الإستثمارات والعملات الأجنبية¹⁷.
 - والملاحظ أن هناك نوعين من المناطق ذات سعر ضريبة المنخفض ، الأولى تكون فيها الإقتطاعات الضريبية منخفضة لأن مصادر الإيرادات الأخرى كافية لمواجهة تكاليف نشاط الدولة كالمملكة العربية السعودية ، فهذه المناطق لا تعد جنات ضريبية لأنه لم يبذل أي مجهود. لجذب الإستثمارات الأجنبية ، ومناطق أخرى ذات نظام ضريبي منخفض ولكن لها نظام ضريبي خاص قصد تشجيع الإستثمارات الأجنبية وهي التي تعد جنات ضريبية¹⁸.
 - الإستقرار السياسي، الإقتصادي، القانوني والإجتماعي: نقصد بالاستقرار السياسي أن تكون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى من أي إنقلابات أما الإستقرار الاقتصادي فيتجسد في عدم تدخل الدولة في أعمال هذه المشروعات، ويكمن الإستقرار القانوني في عدم حدوث تغييرات مفاجئة وغير متوقعة في التشريعات، ويتمثل الإستقرار الإجتماعي في توفر مختلف الخدمات والبنى التحتية التي تحتاجها المشروعات
 - سرية المعاملات البنوك والمعاملات التجارية: تسعى الشركات الدولية إلى التعامل مع بنوك على أعلى مستوى من الكفاءة والسرية، ويتم إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية.
 - الإتصالات والمواصلات الحديثة المتطورة¹⁹: من أهم خصائص الجنات الضريبية أن تكون ذات موقع متميز ومعروف على المستوى الدولي بحيث يمثل عنصر جذب هام للإستثمارات، كما يجب أن تمتلك شبكة متقدمة من وسائل الإتصال تجعل من السهل التفاعل بين الدولة الأم وفروعها.
- أصبحت جنات الضريبة تمثل ملاذا ملائما ومناسبا لنشاط الشركات الدولية، حيث تعمل الشركة الأم، عادة بإنشاء شركات وليد أو منشآت ثابتة تابعة لها لإستفادة بأكبر ممكن من المميزات والإعفاءات التي تقدمها هذه الدول.
- ويستخدم التهرب الضريبي بواسطة جنة الضريبة إما قبل توزيع الأرباح أو بعد توزيعها.
- فيتم التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح عن طريق زيادة أو نقصان للنفقات والتكاليف بطريقة صورية، بحيث تقلل من العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع وتزويد للأرباح في دول لجنات الضريبة.

أما بعد توزيع الأرباح، فإن الشركات الوليدة الكائنة في الجنة الضريبية لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى شركة الأم لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة، بل تقوم بإعادة استثمار هذه الأرباح في لجنة الضريبة.

2-2- التجارة الإلكترونية :

تعد التجارة الإلكترونية وسيلة مستحدثة لتبادل السلع والخدمات عن طريق وسائل الاتصالات الحديثة وأهمها الإنترنت، وتتميز عن التجارة التقليدية بأنها تخرق حاجز الزمان والمكان، ومن شأن هذه الخصائص أن تجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة (من حيث تحديد الوعاء، التحصيل والرقابة) على دخل التجارة الإلكترونية أمراً صعباً إن لم يكن مستحيلاً²⁰، وخصوصاً فيما يتعلق بتحديد السيادة الضريبية التي تمنح الدولة الحق في فرض الضريبة وتعيين مصدر الدخل ونوعه .

وعليه فإن من أهم القوانين التي يتوقع أن تتأثر بصورة مباشرة بالتجارة الإلكترونية القانون الضريبي، مما يثير البحث في مدى ملاءمة قواعد الضريبة التي تعتمد حالياً على الوجود المادي للمؤسسة أو النقل المادي للسلعة في تحديد الوعاء الخاضع، في حين نجد الطابع الدولي للتجارة الإلكترونية وإمكانية قيام مؤسسات بمزاولة نشاطها عبر الإنترنت دون أن توجد بصورة مادية في الدول الأخرى، يفقد الدول النامية فرصة تحصيل إيرادات ضريبة الدخل التي تحصلها من الفروع الأجنبية التي تعمل على أراضيها في ظل التجارة التقليدية وتجعل من تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة عاملاً من عوامل خسارتها لموارد مالية.

وقد بدأت السلطات الحكومية في كثير من الدول المتقدمة في دراسة فروع التجارة الإلكترونية ومجالاتها للوقوف على مدى إمكانية تطبيق القواعد الضريبية المعمول بها حالياً، وبالرغم من وجود آراء تؤكد إمكانية إخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للقواعد الضريبية الحالية إلا أن الواقع العملي أظهر أهمية صياغة تشريعات جديدة لهذا العالم الجديد.

فعلى سبيل المثال إنتهت الولايات المتحدة من إعداد صيغة لتشريع التعاملات الإلكترونية فقد أنشأ قانوناً Internet tax freedom ولجنة يطلق عليها Commission on electronic Commerce²¹، وتم تحديد جميع القواعد الضريبية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية ويهدف هذا القانون إلى وجود معاملة ضريبية محايدة للنشاط الاقتصادي الإلكتروني، حيث يعتقد مؤيدو هذا القانون أن الإعفاء الضريبي أساسي لنمو التجارة الإلكترونية وأن بعض الضرائب المفروضة محلياً سوف تمنع النمو التكنولوجي، فيكون هناك دخول بدون ضرائب على الإنترنت، ومع ذلك هناك أنواع من الضرائب غير متأثرة بهذا النوع من الإعفاء ومن بينها الضرائب على دخل الأعمال والاتصالات عبر الهاتف المحلي والخليوي والبث بالأقمار الصناعية.

إذن يمنع هذا القانون إصدار ضرائب تمييز ضد الإنترنت، ولا يرفض جميع ضرائب الإنفاق والدخل على التجارة الإلكترونية ولكن يسمح بالضرائب المماثلة لتلك المفروضة على الصفقات التقليدية، حيث أن البائع المعفى من الضريبة على المبيعات التقليدية يكون معفى بالمثل بالنسبة للمبيعات على الإنترنت²².

يؤكد هذا الإتجاه عدم قدرة النظم الحالية على تغطية جميع الجوانب القانونية المرتبطة بالتجارة المستحدثة لما تتمتع به من خصوصية.

أما بخصوص الكلام عن جباية إلكترونية في الجزائر فمازال بعيد المنال، حيث لا وجود لثقافة جباية وإلكترونية لدى المكلفين في الجزائر الذين تعودوا على المبادلات المادية.

2-3- المنشأة الثابتة :

ابتدعتها الشركات دولية النشاط، حيث تستطيع بمقتضاه تحقيق أعلى ربح ممكن بأقل عبء ضريبي ممكن. فنجد في نموذج منظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي OCDE الذي أخذ بفكرة المنشأة الثابتة على أن "الأرباح التي يحققها مشروع في إحدى الدولتين تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم يكن المشروع يزاول نشاطه في الدولة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة فيها".²³

وقد أجمعت كافة الإتفاقيات والتنظيمات الدولية على إعتبار المنشأة الثابتة معيار أو ضابط جبائي إسناد جبائي، يمكن اللجوء إليه لإخضاع أرباح الشركات الدولية النشاط للضريبة في الدولة التي تمارس فيها هذه الشركات نشاطا عن طريق المنشأة الثابتة.

ويمكن تعريف المنشأة الثابتة بكونها " تلك المنشأة التي تمارس نشاط يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح " هذا من جهة"²⁴. ومنهم من عرفوها بأنها " هي كافة المنشآت التي تعد جزءا متكاملًا من اقتصاد الدولة، باعتبار أن الأنشطة التي تزاولها تعد أنشطة حيوية، وأساسية ومتكاملة مع النشاط الإقتصادي للدولة، سواء ساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة فيه تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي " من جهة أخرى.²⁵

و بمفهوم نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي الجزائري، تعني "منشأة دائمة" مكان ثابت للأعمال، تمارس من خلاله مؤسسة كل أو جزء من نشاطها.²⁶

2-4- أسعار التحويل :

إن التحويل غير المباشر للأرباح باستعمال أسعار التحويل، بهدف حجها عن الضريبة في الدول ذات النظام الجبائي المرتفع، يقوم على التزييف أو التلاعب في أسعار السلع والخدمات داخل الشركات دولية النشاط، لذا فإن ما يشغل الشركة الأم عند تحديدها لأسعار التحويل في المعاملات مع الشركات الوليدة، أو فيما بين الشركات الوليدة ببعضها البعض، هو النظام الجبائي للدول المختلفة الكائنة لهذه الشركات. ومستوى أسعار الضريبة على الأرباح فيها، فهي تحدد مسبقا الربح الذي تحققه، حيث يرتفع معدل الربح في الدول ذات النظام الجبائي المخفف، ويقل معدله، لو قد يصل إلى درجة الخسارة في الدول ذات النظام الجبائي المشدد.²⁷

وقد اختلف الفقه الإقتصادي في وضع تعريف محدد وقاطع لأسعار التمويل فقد عرفه "تربسترا Terpstra" بأنه ثمن السلع المباعة من قسم إلى قسم أو فرع من فروع الشركة العالمية.

أما "تزنكوتا Czinkota" فيرى أن سعر التحويل هو عبارة عن السعر المحدد لتحويل أوسع السلع بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض أو بين الشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولي²⁸.

لا يتم التعامل بأسعار التحويل بين الشركة دولية النشاط وأي شركة أجنبية أخرى، إذا فهي الحالة تطبيق الأسعار العادية أو الثمن المحاييد وهو السعر الذي يمكن أن يكون ثمنا للسلع والخدمات فيما لو تم التعلل فيها مع طرف ثالث لا يرتبط مع هذه الشركات بعلاقة قانونية²⁹.

وتمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة للشركات دولية النشاط، فقيمة الأرباح تتحدد مقدما وفقا لأسعار التحويل التي يتم بناءا عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقا لهذه الآلية.

وبناءا على ذلك، يمكن أن يتم التهرب الضريبي بإستخدام أسعار التحويل في صورتين قبل توزيع الأرباح وعند توزيع الأرباح³⁰:

- التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح: يتم أساس عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أو بالنقصان في النفقات من شركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، والإستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملائمة لها ولتحقيق مصالحها.
- التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح : تتم عن طريق إنشاء شركات وسيطية تابعة للشركة دولية النشاط، فهي شركات مالية يقتصر نشاطها على الإحتفاظ للأرباح المحققة بالفعل من شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقا لحاجة المجموعة، وبالتالي تكون قد إستطاعت الشركة دولية النشاط، أن تهرب من الضريبة ذات السعر المرتفع في البلد الأم عن طريق تحويل هذه الأرباح هذه لأرباح على الشركة الوسيطة ليعاد إستثمارها في الخارج في ظل ظروف ضريبة أخف.

3. أسباب التهرب الضريبي الدولي :

الدافع الرئيسي للتهرب هو تحقيق المزيد من المال ولكن بطرق غير مشروعة وهذا ينطبق على جميع المساهمين في حلقة التهرب³¹.

ويمكن حصر أهم أسباب التهرب الضريبي الدولي فيما يلي:

3-1- أسباب إقتصادية :

إن طبيعة الظروف الإقتصادية في فترة معينة كثيرا، ما يكون لها التأثير البالغ على انتشار واستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، فنجد فترة الرخاء وازدهار الإقتصاد، تزداد مدا خيل الأفراد وقدراتهم

الشريانية، الشيء الذي يمكن المنتجين من نقل عبء الضريبة إلى غيرهم من المستهلكين، وذلك عن طريق رفع أسعار منتجاتهم³².

أما في فترة الركود وما يزامنه من انخفاض في المداخل والقدرة الشرائية للأفراد، أين تزداد حساسيتهم لارتفاع الأسعار، الشيء الذي يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، وذلك ما يكون دافعا لهم للتهرب الضريبي باستخدام إحدى الآليات السابقة.

كذلك إنتشار السوق الموازية التي تعرف بالسوق السوداء أو " سوق غير رسمي"³³. مما يؤدي إلى إستعمال ظاهرة التهرب الضريبي في هاته الأسواق، كما أن هذه الأرباح والمدخرات المتحصل عليها بفضل الصفقات المنجزة تبقى خفية وسرية ولا تخضع لأي إقتطاعات ضريبية.

3-2- أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي:

وجود ثغرات في التشريع الضريبي من شأنه أن يؤدي إلى إنتشار التهرب الضريبي المشروع، مستغلين الثغرات القانونية للتشريع الضريبي.

كما نجد أيضا على مستوى المبادئ الأساسية للضريبة وخاصة مبدأ العدالة المشكل المطروح في فرض الضرائب وهذا نتيجة لإختلاف واقع فرض الضرائب على الأشخاص، سواء من الناحية النفسية أو القدرة التمويلية.

4. كيفية تجنب التهرب الضريبي الدولي:

يتوقف نمو تدفق الاستثمارات من البلدان المتقدمة النمو إلى البلدان النامية إلى حد كبير على ما يسمى بمناخ الاستثمارات الدولية. فممنع أو إزالة الازدواج الضريبي الدولي -أي جباية ضرائب متشابهة في دولتين أو أكثر من نفس المكلف بها على نفس الوعاء الضريبي - وتجنب التهرب الضريبي الدولي الذي تضر آثاره بتبادل السلع والخدمات وبحركة رؤوس الأموال والأشخاص، يشكل عنصرا مهما في هذا المناخ، ويتم هذا المنع والتجنب عن طريق الاستعانة بالاتفاقيات الجبائية الدولية.

4-1- الاتفاقيات الجبائية الدولية:

وهي اتفاقية ضريبية تتم بين دولتين أو عدة دول من أجل يمكن القول إن من بين الأهداف العامة للاتفاقيات الضريبية الثنائية في الوقت الراهن توفير الحماية الكاملة للمكلفين من الازدواج الضريبي (سواء المباشر أو غير المباشر) وتجنب التهرب الضريبي الدولي وتفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي بفعل الضريبة. كما تشمل هذه الأهداف منع التمييز بين المكلفين في المجال الدولي، وتوفير عنصر معقول من الوثوق القانوني والضريبي كإطار تجري فيه العمليات الدولية. واستنادا

إلى هذه الخلفية، ينبغي أن تساهم المعاهدات الضريبية في تعزيز الأهداف الإنمائية للبلدان النامية. وعلاوة على ذلك، تتوخى هذه المعاهدات تحسين التعاون بين السلطات الضريبية في اضطلاعها بمهامها.

وقد أحرز تقدم ملموس نحو إزالة الازدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي الدولي عن طريق اتخاذ إجراءات انفرادية لتخفيف العبء الضريبي، ولا سيما عن طريق إبرام اتفاقيات ضريبية ثنائية بدأت في الظهور منذ الستينات كخاصية بارزة في العلاقات الاقتصادية بين الدول.

4-2- أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية :

تهدف هذه الإتفاقيات بشكل أساسي إلى وضع قواعد تحتكم إليها دولة الإقامة ودولة المصدر لتحديد حق كل منهما في فرض الضريبة على عناصر الدخل أو رأس المال المختلفة التي يحققها مقيم في إحدى الدولتين من مصادر موجودة في الدولة الأخرى وذلك من أجل تجنب حالات الازدواج الضريبي قدر الإمكان، سواء من خلال إعفاء الدخل من الضريبة في دولة الإقامة كلياً أو جزئياً أو منح هذه الأخيرة خصماً مقابل الضريبة التي دفعت في دولة المصدر.

وأيضاً محاربة التهرب الجبائي الدولي وهو الهدف الثاني للاتفاقيات الرامية لإلغاء الازدواج الضريبي، إذ يتضمن نموذج تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي الدولي الأحكام المتعلقة بذلك، التي تخص:

- المؤسسات المشتركة: تسمح هذه المادة للدول بتصحيح حسابات المؤسسات عند حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، إذا لم تظهر هذه الحسابات الأرباح الحقيقية المحققة نظراً للعلاقات الخاصة المتواجدة بين المؤسسات التي قامت بإنجاز الصفقات التي تم التدقيق فيها.
 - تبادل المعلومات: يسمح هذا الإجراء بمراقبة التهرب الضريبي ووعاء الضرائب، وبالتالي تفادي و محاربة الغش و التهرب الجبائيين.
- يسمح هذا النص بطلب معلومات قصد تطبيق التدابير المنصوص عليها في التشريع الداخلي، وهذا قصد محاربة هذه الأشكال من الغش.

4-3- الاتفاقيات الجبائية الدولية في الجزائر :

تسعى الجزائر في ظل الانفتاح الإقتصادي العالمي وتطور التبادل التجاري بين الدول وازدياد حجم المعاملات والصفقات العابرة للحدود إلى تمكين الأشخاص والجهات الخاضعة للضريبة من مواجهة العبء الناتج عن فرض الضريبة على دخل المستثمر بصفة مزدوجة في الدولة التي يقيم فيها (دولة الإقامة) من جهة، والدولة التي يمارس فيها النشاط (دولة المصدر) من جهة أخرى من خلال التوقيع على إتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى.

وقد اعتمدت الجزائر من خلال المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية أثناء مفاوضات إبرام الإتفاقيات نموذجاً خاصاً يمزج بين نموذج منظمة التعاون والتنمية في المجال الإقتصادي OECD وهو نموذج يعبر عن رؤية الدول المتقدمة إذ يحرص على دعم حق دولة

الإقامة في فرض الضريبة على حساب دولة المصدر وبين نموذج الأمم المتحدة الذي يسعى إلى منح دولة المصدر حق فرض الضريبة في محاولة لدعم موقف الدولة النامية، إضافة إلى أحكام أخرى استحدثتها المديرية العامة للضرائب مراعاة لمتطلبات وخصائص النشاط الإقتصادي في الجزائر.

وقد كتفت المديرية العامة للضرائب نشاطها عبر التنسيق مع وزارة الخارجية ومع الأمانة العامة للحكومة وخلال مراحل إعداد الإتفاقيات والتي تشمل التفاوض ثم التوقيع بالأحرف الأولى ثم التوقيع النهائي وبعدها المصادقة ثم تبادل وثائق التصديق فصدر المرسوم الرئيسي، ودخول الإتفاقية حيز التنفيذ الأمر الذي مكن من زيادة عدد الإتفاقيات التي دخلت حيز التنفيذ. وفي إطار هذا السعي بلغ عدد اتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي الدولي التي ترتبط بها الجزائر مع الدول الأخرى حوالي (30) إتفاقية مصادق عليها ومنشورة في الجريدة الرسمية إلى غاية عام 2010 م.

والجدول التالي يظهر أهم الاتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي المبرمة بين الجزائر وبعض الدول

الأخرى:³⁴

جدول رقم (01) : أهم اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي المبرمة بين الجزائر وبعض الدول الأخرى

البلدان	رقم المرسوم الرئاسي وتاريخ النشر	رقم الجريدة الرسمية
فرنسا	م رقم 02 - 121 بتاريخ 07 / 04 / 2002	ج رقم 24
إيطاليا	م رقم 91 - 231 بتاريخ 20 / 07 / 1991	ج رقم 35
بلجيكا	م رقم 02 - 432 بتاريخ 09 / 12 / 2002	ج رقم 82
البرتغال	م رقم 05 - 105 بتاريخ 31 / 03 / 2005	ج رقم 24
إسبانيا	م رقم 05 - 234 بتاريخ 23 / 06 / 2005	ج رقم 45
النمسا	م رقم 05 - 194 بتاريخ 28 / 05 / 2005	ج رقم 38
ألمانيا	م رقم 08 - 174 بتاريخ 14 / 06 / 2008	ج رقم 33
إ. المغرب العربي	م رقم 90 - 424 بتاريخ 22 / 12 / 1990	ج رقم 06
سوريا	م رقم 01 - 780 بتاريخ 29 / 03 / 2001	ج رقم 19
الأردن	م رقم 2000 - 427 بتاريخ 17 / 12 / 2000	ج رقم 79
سلطنة عمان	م رقم 03 - 064 بتاريخ 08 / 02 / 2003	ج رقم 10
مصر	م رقم 03 - 142 بتاريخ 25 / 03 / 2003	ج رقم 23
اليمن	م رقم 05 - 078 بتاريخ 26 / 02 / 2005	ج رقم 16
البحرين	م رقم 03 - 276 بتاريخ 14 / 08 / 2003	ج رقم 50
الإمارات العربية	م رقم 03 - 164 بتاريخ 07 / 04 / 2003	ج رقم 26
لبنان	م رقم 06 - 171 بتاريخ 22 / 05 / 2006	ج رقم 35
الكويت	م رقم 08 - 355 بتاريخ 05 / 11 / 2008	ج رقم 66
إيران	م رقم 09 - 187 بتاريخ 12 / 05 / 2009	ج رقم 32
إفريقيا الجنوبية	م رقم 2000 - 95 بتاريخ 04 / 05 / 2000	ج رقم 26
أندونيسيا	م رقم 97 - 342 بتاريخ 13 / 09 / 1997	ج رقم 61
كوريا الجنوبية	م رقم 06 - 288 بتاريخ 24 / 06 / 2006	ج رقم 44
الصين	م رقم 07 - 174 بتاريخ 06 / 06 / 2007	ج رقم 40
كندا	م رقم 2000 - 364 بتاريخ 16 / 11 / 2000	ج رقم 68

المصدر: المديرية العامة للضرائب- وزارة المالية.

وتواصل الجزائر سعيها إلى زيادة عدد الإتفاقيات كما ستواصل مراجعة النموذج الجزائري لمواءمته مع ما يتماشى مع التطورات الإقتصادية والتشريعية التي تشهدها الدولة.

وتوفر إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي مزايا متعددة للجزائر منها عدم فرض الضريبة على الشركات الأجنبية في الجزائر التي تمارس نشاطاً في الدول المتعاقدة إلا في حالة وجود منشأة دائمة لها في الجزائر ، علمًا أن الشركات والمؤسسات التي تقوم بمشاريع بناء وتشديد وتركيب في تلك الدول ولا تتجاوز مدة نشاطها عمومًا ستة أشهر لا تعتبر أن لها منشأة دائمة وبالتالي لا تخضع للضريبة في هذه الدول. ومن مزايا الإتفاقيات عدم فرض الضريبة على شركات النقل الجوي أو البحري المقيمة في الجزائر في الدول المتعاقدة، وهو ما يمكن من إعفاء شركات الخطوط الجوية الجزائرية كليًا من الضريبة في تلك الدول. مع العلم أن الجزائر أبرمت إتفاقيات لتجنب الإزدواج الضريبي خاصة بالنقل الجوي. كما تمكن الإتفاقيات من عدم فرض الضريبة أو فرض ضريبة بنسبة منخفضة على أرباح الأسهم الموزعة إلى المساهمين الأجانب المقيمين في الدول المتعاقدة من قبل شركات مقيمة في الجزائر. ومن المزايا كذلك عدم فرض الضريبة أو فرض ضريبة بنسبة منخفضة على الفوائد المصرفية وغيرها المدفوعة للأجانب المقيمين في الدول المتعاقدة مع إعفاء الفوائد المدفوعة للدولة أو سلطاتها المحلية أو الأجهزة التابعة لها ، كما تسمح الإتفاقيات للشركات المقيمة في الجزائر بتجنب دفع الضريبة بصفة مزدوجة من خلال خصم الضريبة المدفوعة بالخارج من الضريبة المستحقة في دولة الإقامة. هذا وتحافظ إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي على الامتيازات الضريبية التي يحصل عليها أعضاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية الجزائريين في الخارج وفقًا للقانون الدولي أو الإتفاقيات الخاصة ووفقًا للإتفاقيات، توجد آلية تمكن الشركات الجزائرية في حل نزاعاتها مع إدارة الضريبة في الدول المتعاقدة بطريقة ميسرة من خلال إجراءات التراضي.

خلاصة:

- من خلال هذا العرض لأثر التهرب الضريبي الدولي على الاقتصاديات النامية نؤكد النقاط التالية:
- أنه تعددت المشاكل الضريبية التي تواجه الدول النامية، تحت تأثير الحجم الكثيف للمبادلات التجارية بين مختلف البلدان في العالم و ارتفاع مستوى تنقل عوامل الإنتاج للاستثمار في المناطق التي تمنح أفضل الظروف من أجل جني أكبر الإيرادات؛ هذا ما أدى الى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.
- أن التهرب الضريبي الدولي، عامل يهدد مستقبل التجارة الدولية بصفة عامة، و مستوى الإيرادات الضريبية لدى الدول المعرضة لتأثيراتها، بصفة خاصة.
- أن عملية إخضاع الضرائب على آليات التهرب الضريبي الدولي كالتجارة الالكترونية والمنشآت الثابتة والجنات الضريبية تعترضها صعوبات كغياب الآليات المعتمدة لفرض وتحصيل الضريبة، وإشكالية إقليمية الضريبة، وصعوبة الرقابة.

- أن تفعيل الموارد الضريبية في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، يقتضي تضافر جميع القوى المحلية والدولية الفاعلة في تحديد وتجنب هذه ظاهرة، بوضع اتفاقيات جبائية تسهل تبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية وهذا ما سيسمح بمراقبة التهرب الضريبي ووعاء الضرائب، وبالتالي تفادي ومحاربة الغش و التهرب الجبائيين.
- وإن كان التهرب الضريبي الداخلي قد وجد بعض الحل في التشريعات الجبائية الداخلية عبر رصد أحكام لمحاربتها، فإن التهرب الضريبي الدولي لم يجد له مكانا في هذه التشريعات من أجل القضاء عليه والحد منه، والتي تحدث آثارا جد سلبية على الهياكل الضريبية للدول المعرضة لها، لكن إبرام الاتفاقيات الجبائية في مجال تبادل المعلومات بين مختلف الدول، تبقى الوسيلة الوحيدة لمحاربة التهرب الضريبي الدولي.
- وعلى ما سبق، فإن فعالية النظام الضريبي في تجنب التهرب الضريبي الدولي ترتبط بزيادة تحديث إدارة الضرائب ماديا وبشريًا ومعرفيا لمواكبة التطورات الاقتصادية المحلية والدولية والعالمية، ومواجهة تحدياتها.

الهوامش:

- ¹ -Pierre LEVINE, « la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales », Paris, L.G.D.J, 1988, P 29.
- ² -Bernard Castagnède, « Précis de fiscalité internationale », Presses Universitaires de France », 1er Edition, Paris, 2002, page 14.
- ³ -ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب- دراسة حالة الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 320.
- ⁴ -سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية 1999، ص 18.
- ⁵ -Yahia Amanache, Aspects Théorique de la Fraude Fiscale, revue d'institut d'économie Douanière et Fiscale, Koléa, Alger 2001, P 75.
- ⁶ -Yahia Amanache, Idem, P 76.
- ⁷ -عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية. دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995"، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 274.
- ⁸ -سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 25.
- ⁹ -Jean Raphaël PELLAS : « Le vade-mecum de la fiscalité internationale », Editions EMS, France, 2002, page 15.
- ¹⁰ -سوزي عدلي ناشد: مرجع سبق ذكره، صفحة 29.
- ¹¹ -عبد الرحمن تومي، العولة الاقتصادية وأثرها على العالم العربي، مجلة دراسات إقتصادية، مركز البحوث والدراسات الإنسانية، البصيرة، العدد 03، 2004، ص 76.
- ¹² -سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 17.
- ¹³ -خالد سعد زغلول حلبي، التهرب الضريبي، كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الإستثمارات الوافدة، موضوع ضمن الندوة الدولية لتنمية الإستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة 1995، ص 491.
- ¹⁴ -محمود مراد، النظرية العامة للمناطق الإقتصادية الحرة، دار الكتاب الحديث، الجزائر 2002، ص 68.
- ¹⁵ -حميد علي اللفاني، أحداث 11 أيلول تغير مستقبل الملاذات المالية الآمنة... والأسرار الشخصية تصبح ملكا للجميع)، ص 3 [على الموقع: www.balagh.com / تاريخ الاطلاع 03.09.2006]
- ¹⁶ -سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 129.

¹⁷ - Heny –Réa, les paradis fiscaux, Alternatives économiques, N°109, France, Avril 1999, p34.

¹⁸ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص137.

¹⁹ - 68 André Beamchamp, Guide Mondiale des Paradis Fiscaux, Edition Bernard Grassot, Paris 1989, p-

²⁰ - 99Allain Bensousan, Le commerce électronique -aspects juridiques- Ed Hermes, France, 1998, p-

²¹ -خالد سعد زغلول، العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول النامية، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، الكويت، العدد01، السنة26، مارس2002، ص48.

²² -طارق عبد العال حماد، التجارة الإلكترونية(الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والقانونية)، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص687.

²³ -سوزي عدلي ناشد: مرجع سبق ذكره، صفحة 96.

²⁴ - نفس المرجع السابق، ص 98.

²⁵ - محمود مراد، مرجع سبق ذكره، ص67.

²⁶ - المادة 5 من النموذج الجزائري لاتفاقيات منع الازدواج الضريبي2010.

²⁷ - سوزي عدلي ناشد: مرجع سبق ذكره، ص 14.

²⁸ - عبد السلام أبو قحف، إدارة الأعمال الدولية، الدار الجامعية، بيروت 2001، ص166.

²⁹ - نفس المرجع، ص290.

³⁰ -سوزي عدلي ناشد: مرجع سبق ذكره، ص 150.

³¹ - فريد كورتل وناحي بن حسين، التهرب الضريبي والجمركي...أي سبيل للحد منها. مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ما بين 11-12 ماي 2003، ص256.

³² - رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر (1996-1992)، رسالة الماجستير (غير منشورة) كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1998-1999، ص53.

³³ - بودلال علي، إشكالية الإقتصاد غير رسمي والعوامل التي تساعد على توسع رقعته واثره على الإقتصاد الرسمي، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ما بين 11-12 ماي 2003، ص167.

³⁴ - مديرية التشريع والتنظيم الجبائين/ المديرية العامة للضرائب

المراجع:

1. —Pierre LEVINE, « la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales », Paris, L.G.D.J, 1988.
2. -Bernard Castagnède, « Précis de fiscalité internationale », Presses Universitaires de France », 1er Edition, Paris, 2002.
3. -ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب- دراسة حالة الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
4. - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية 1999.
5. -Yahia Amanache, Aspects Théorique de la Fraude Fiscale, revue d'institut d'économie Douanière et Fiscale, Koléa, Alger 2001.
6. - عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995"، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
7. - Jean Raphaël PELLAS : « Le vade-mecum de la fiscalité internationale », Editions EMS, France, 2002.
8. -عبد الرحمن تومي، العولمة الاقتصادية وأثرها على العالم العربي، مجلة دراسات اقتصادية، مركز البحوث والدراسات الإنسانية، البصرة، العدد 03، 2004.
9. - خالد سعد زغلول حلي، التهرب الضريبي، كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الإستثمارات الوافدة، موضوع ضمن الندوة الدولية لتنمية الإستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة 1995.
10. -محمود مراد، النظرية العامة للمناطق الاقتصادية الحرة، دار الكتاب الحديث، الجزائر 2002.
11. - حميد علي اللفاني، أحداث 11 أيلول تغير مستقبل الملاذات المالية الآمنة...والأسرار الشخصية تصبح ملكا للجميع)، [على الموقع: www.balagh.com / تاريخ الاطلاع 03.09.2006
12. - Heny –Réa, les paradis fiscaux, Alternatives économiques, N°109, France, Avril 1999.

13. - André Beamchamp, Guide Mondiale des Paradis Fiscaux, Edition Bernard Grassot, Paris 1989.
14. -Allain Bensoussan, Le commerce électronique -aspects juridiques- Ed Hermes, France, 1998.
15. -خالد سعد زغلول، العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول النامية، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، الكويت، العدد 01، السنة 26، مارس 2002.
16. - طارق عبد العال حماد، التجارة الإلكترونية (الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والقانونية)، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002 .
17. المادة 5 من النموذج الجزائري لاتفاقيات منع الازدواج الضريبي 2010.
18. - عبد السلام أبو قحف، إدارة الأعمال الدولية، الدار الجامعية، بيروت 2001.
19. - فريد كورتل وناجي بن حسين، التهرب الضريبي والجمركي... أي سبيل للحد منها. مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ما بين 11-12 ماي 2003 .
20. -رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر (1996-1992)، رسالة الماجستير (غير منشورة) كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1998-1999.
21. - بودلال علي، إشكالية الإقتصاد غير رسمي والعوامل التي تساعد على توسع رقعته واثره على الإقتصاد الرسمي، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ما بين 11-12 ماي 2003.
22. - مديرية التشريع والتنظيم الجبائين/ المديرية العامة للضرائب