



التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي International exchange of tax information as a mechanism to combat international tax evasion

علام ليلة*

كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر

lilaallamm@gmail.com

تاريخ إرسال المقال: 2021-08-18 تاريخ قبول المقال: 2021-12-21 تاريخ نشر المقال: 2022-03-31

الملخص:

تعد الية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية المكرسة في الاتفاقيات الجبائية الدولية السبيل الوحيد الذي يسمح للدول بتمديد رقابتها الجبائية خارج حدودها الاقليمية عملا بمبادئ اتفاقية خاصة الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي الذي انعكس سلبا على كل ابعاد التنمية المستدامة، إلا انها لم تلعب دورا فعالا في تحقيق ذلك بسبب القيود المفروضة عليها هذا ما يستدعي تفعيلها بتعزيز التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية، وتعزيز الشفافية الضريبية والمصرفية .

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي الدولي، تبادل المعلومات الضريبية، الفعالية، الجنات الضريبية.

Abstract:

The international exchange of tax information enshrined in international tax agreements is the only way for states to extend their tax control beyond their territorial borders in accordance with the principles of a special convention of the Organization for Economic Cooperation and Development (OCDE) to combat international tax evasion, which has had a negative impact on all dimensions of sustainable development, but has not played an active role in achieving this because of the restrictions imposed on them, which calls for their activation by promoting the automatic exchange of tax information and promoting tax and banking transparency.

Keywords: International tax evasion, exchange of tax information, effectiveness, tax offences.

المقدمة:

تعاني الدول سواء كانت متقدمة أو نامية من ظاهرة خطيرة انعكست سلبا على التنمية المستدامة، وأنهكت اقتصاديات الدول خاصة النامية منها بسبب فقدانها لموارد ضريبية يمكن أن تستعملها في انجاز

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

مشاريع تنموية تعود بالنفع على افراد المجتمع، المتمثلة في ظاهرة التهرب الضريبي التي إتسع نطاقها لتصبح ذات صبغة دولية خاصة مع انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية ، ومن ثم يبقى التعاون الدولي ضرورة حتمية على الدول لمكافحتها عن طريق إبرام اتفاقيات جبائية دولية اعتمادا على مبادئ اتفاقية خاصة الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية⁽¹⁾.

لقد تبنت مختلف الدول أحكاما اتفاقية في مضمون الاتفاقيات الجبائية الدولية التي قامت بإبرامها منها الدولة الجزائرية بهدف تحقيق مساعدة إدارية من شأنها التخفيف من حدة آثار التهرب الضريبي على الصعيد الدولي كتبادل الدولي للمعلومات الضريبية التي تساهم في تحديد الوعاء الضريبي تحديدا دقيقا، واسترجاع الاموال المتهرب منها الى الحدود الاقليمية.

يكمن الهدف الرئيسي من هذا البحث بيان مدى خطورة التهرب الضريبي الدولي على التنمية ، وإظهار أهمية آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية في مكافحته ودفع الكلفين بالضريبة على احترام التزاماتهم الضريبية في دولتهم الأصلية، وبيان العراقيل التي حالت دون فعاليتها لإيجاد لها حلول لتفعيلها، وانطلاقا من هذه الاهداف تتمحور إشكالية هذا المقال في التساؤل عن مدى فعالية آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية المكرس في الاتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي ؟.

للإجابة على هذه الاشكالية تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف التهرب الضريبي الدولي من خلال تحديد أسبابه، وأشكاله، وأثاره ، وتحليل المادة 26 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي نصت على آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية من خلال البحث عن ماهية التهرب الضريبي الدولي (المبحث الاول)، ومن ثم البحث عن مدى فعالية هذه الآلية في مكافحته (المبحث الثاني).

المبحث الاول: ماهية التهرب الضريبي الدولي

¹ - قامت اللجنة الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بنشر تقرير بعنوان مشروع الاتفاقية النموذجية بشأن مكافحة الازدواج الضريبي الدولي على الدخل وعلى الثروة، كما قامت في سنة 1967 بعدما أعيدت تسميتها بلجنة الشؤون الضريبية بتعديلها لتتماشى مع التغيرات الاقتصادية ومن ثم قامت بنشرها وتم تنقيحها عدة مرات، وتعتبر الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) المرجع الأساسي الذي تعتمد عليه مختلف الدول لإبرام اتفاقيات جبائية دولية لمكافحة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي على الصعيد الدولي.

- نقلا عن بوقروة إيمان، كيفية تقادي الازدواج الضريبي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير (المالية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2010، ص 51.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

يعد التهرب الضريبي الدولي من أخطر الظواهر الذي هدد اقتصاديات الدول خصوصا المتخلفة منها حيث ساهم بطريقة مباشرة في تخفيض إيراداتها الضريبية التي تستعملها لتحقيق جملة من الأهداف سواء كانت مالية، أو اقتصادية، أو سياسية، أو اجتماعية لبلوغ وتيرة التنمية المستدامة، الأمر الذي يستدعي تحديد مفهومه (المطلب الأول)، والآثار التي ترتبت عنه (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي الدولي

ساهمت العولمة الاقتصادية في اتساع نطاق التهرب الضريبي ليأخذ صبغة دولية، ومن ثم صعوبة مكافحته والتحكم فيه من قبل الدول بصفة فردية إلا بتكثيف التنسيق والتعاون الدولي لوضع حد لآثاره السلبية ولمعالجتها، يستدعي الأمر تحديد تعريف للتهرب الضريبي الدولي (أولا)، والأسباب التي أضفت عليه طابعا دوليا (ثانيا)، وأساليبه (ثالثا).

أولا: تعريف التهرب الضريبي الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي شكل من أشكال التهرب الضريبي لكن قبل الوقوف على تعريفه يستوجب أولا تعريف مصطلح **التهرب الضريبي** الذي يقصد به ظاهرة يحاول من خلالها المكلف القانوني بالضريبة بعدم دفعها بصفة كلية أو جزئية دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ومن أجل ذلك يتخذ عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، مما يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة⁽¹⁾.

أما مصطلح **التهرب الضريبي الدولي** فيقصد به "كل تهرب ضريبي عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أو لا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماما"⁽²⁾.

¹ - لشلح صافية، " تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي"، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2018، ص 262.

² - مهداوي عبد القادر، "الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، دفاعات السياسة والقانون"، العدد 12، جامعة قسدي مرياح ورقلة، الجزائر، 2012، ص 5.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

كما عرف على أنه "يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطة الجبائي المنخفض"⁽¹⁾.

من خلال ما سبق يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي بأنه ظاهرة يحاول من خلالها المكلف القانوني بالضريبة بعدم دفعها بصفة كلية أو جزئية دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ويتم خارج الحدود الإقليمية للدول متبعا في ذلك عدة أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة مما يؤدي إلى حرمان الدول من موارد مالية معتبرة.

إذا كان التهرب الضريبي أخذ صبغة دولية فهذا يعود إلى جملة من الأسباب ساهمت في انتشاره .

ثانيا: أسباب التهرب الضريبي الدولي

تسعى مختلف الدول التخفيف من حدة آثار التهرب الضريبي الدولي نظرا لخطورته على الإقتصاد الوطني بصفة خاصة، وعلى الإقتصاد الدولي بصفة عامة، ولن تتمكن من اتخاذ تدابير فعالة إلا بمعرفة مختلف الأسباب التي ساهمت في ظهوره وأتساع نطاقه، ومن بينها نجد اسباب ذات طابع وطني كغموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية الوطنية، ونقص الامكانيات المادية والبشرية للإدارة الجبائية، وانتشار الإقتصاد الموازي، وكذا نقص الوعي الضريبي لدى المكلف حول أهمية الضريبة في تحقيق التنمية المستدامة، هذا ما يدفع المكلفين بالضريبة تحويل رؤوس أموالهم الى الخارج حتى لا تتمكن المصالح الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة عليهم، واستثمارها في دول تتميز بنظام ذات ضغط جبائي منخفض مقارنة بدولتهم الاصلية⁽²⁾.

تضافرت أيضا جملة من الاسباب الدولية وفرت المناخ المناسب لانتشار التهرب الضريبي الدولي كإنتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية التي تتجسد في تبني الدول لسياسة الانفتاح الاقتصادي، ومن ثم سهولة انتقال رؤوس الأموال والأشخاص، والسلع والخدمات بسبب تحريرها من القيود من دولة إلى دولة أخرى بكل سهولة، وترتب عن ذلك مجموعة من النتائج كتطور حجم المعاملات التجارية الدولية أخذاً

¹- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة : دراسة نظرية وتطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 41.

²- أحمية فاتح، " أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2، 2020، ص 73-74.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

بمبدأ حرية المبادلات التجارية الدولية، وتوسعت القدرات والتقنيات الإنتاجية للمؤسسات على حساب بعض الدول، ومن ثم صعوبة حصر نشاطها ومراقبتها⁽¹⁾.

كما تعد التجارة الإلكترونية من بين الأسباب التي ساهمت في انتشار التهرب الضريبي حيث رتبت تحديات أمام الإدارة الجبائية، ومن بينها صعوبة التعرف على هوية المكلفين، ومقراتهم الجبائية، وبنيتهم تمكنهم من استغلال تكنولوجيات الإعلام والاتصال بمحو كل المعاملات الخاضعة للضريبة دون ترك أي أثر مادي، مما يصعب على السلطات المختصة اكتشافهم وحصر أنشطتهم⁽²⁾.

بالإضافة إلى تشجيع الدول النامية للاستثمار الأجنبي لتحقيق التنمية المستدامة⁽³⁾ لذلك اتبعت سياسة الحوافز الضريبية كنظام الإعفاء الضريبي بهدف جذب رؤوس الأموال الأجنبية إلى إقليمها التي يستغلها المستثمر للتهرب من التزامه بدفع الضريبة سالكا في ذلك أساليب مختلفة كتغيير نشاطه إلى نشاط آخر استفاد من إعفاءات أخرى بمجرد انتهاء مدة الإعفاء، أو العودة إلى بلده، ومن ثم انتشار المنافسة الجبائية غير المشروعة بين الدول، وبما أن الجزائر من بين الدول المنافسة منحت حوافز ضريبية في هذا الإطار خاصة في قانون ترقية الاستثمار بما في ذلك المزايا الاستثنائية التي تمنح للاستثمارات ذات أهمية خاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني التي تم تقريرها في احكام الفقرة 1 و 2 من المادة 18 منها⁽⁴⁾:

تمديد مدة مزايا الاستغلال لفترة يمكن ان تصل الى عشر (10) سنوات، ومنح اعفاء او تخفيض للحقوق الجمركية والرسوم وغيرها من الاقتطاعات الاخرى ذات الطابع الجبائي والإعانات او الدعم المالي، وكل التسهيلات التي قد تمنح بعنوان مرحلة الانجاز حسب المدة المتفق عليها، كما يؤهل المجلس الوطني للاستثمار بمنح اعفاءات او تخفيضات للحقوق للضرائب والرسوم، بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة المطبق على اسعار السلع المنتجة التي تدخل في اطار الانشطة الصناعية الناشئة

¹- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هوم، الجزائر، 2014، ص 636.

²- عزوز علي، "جبائية المعاملات الإلكترونية المشاكل والحلول"، مجلة الردة لاقتصاديات الأعمال، العدد 1، جامعة الشلف، 2015، ص 75.

³- يقصد بالتنمية المستدامة "القدرة على تلبية احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الاجيال القادمة على تلبية احتياجاتها".

- Cité par MOUHOUBI Aissa, "réflexions autour de l'exploitation de la rente pétrolière en Algérie", Revue des sciences économiques et de gestion, N° 6, 2006, p 75.

⁴ - الفقرة 1 و 2 من المادة 18 من قانون رقم 16 - 09، مؤرخ في 3 أوت سنة 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، ج ر عدد 44، الصادرة في 3 أوت 2016، يعدل ويتمم أمر رقم 06 - 08 مؤرخ في 16 جويلية سنة 2006، ج ر عدد 47، الصادرة في 19 جويلية سنة 2006، يعدل ويتمم أمر رقم 01 - 03، مؤرخ في 20 أوت سنة 2001، ج ر عدد 47، الصادرة في 22 أوت سنة 2001.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

يهدف تشجيع القطاع الصناعي في الجزائر، لمدة خمس (5) سنوات حسب الكيفيات المحددة في التنظيم..الخ.

ما يمكن تسجيله على هذه الاعفاءات الضريبية لكي لا يتم استعمالها كوسيلة للتهرب من الالتزام بدفع الضريبة، او يتم تغيير وجهتها يجب متابعتها وفرض رقابة على المستفيدين منها، وأن لا يتم منحها إلا في حدود مبررة للحفاظ على موارد الخزينة العمومية.

كما ان بروز الشركات المتعددة الجنسيات تعد العامل الاكبر في اتساع نطاق التهرب الضريبي الذي استنزف الموارد الضريبية في الدول النامية لأنها تعمل على التهرب من دفع الضريبة بإتباع آليات مختلفة كتحويل رؤوس أموالها بكل سهولة مستفيدة من التحرير التام لحركة رؤوس الأموال إلى فروعها المتواجدة في دول تمتاز بنظام جبائي ملائم كدول الجنات الضريبية، ويكون ذلك بخلق شركات تكون ساترة فيها، أو أن تقوم بإنشاء منشأتها الثابتة⁽¹⁾ فيها لتتجنب الضريبة على أرباح الشركات في اقاليم الدول المضيفة⁽²⁾.

علاوة عن كل هذه الاسباب التي ساهمت في انتشار التهرب الضريبي الدولي هناك عوامل اخرى منها تمسك مختلف الدول باختصاصها الضريبي حتى خارج حدودها الإقليمية بما يخدم مصالحها دون النظر إلى المعايير التي تعتمد عليها الدول الأخرى في فرض الضريبة، ودون الاهتمام بمصلحة المكلف بالضريبة وهذا مع انتشار ظاهرة العولمة، ومن ثم خلق مشكلة الازدواج الضريبي الدولي والتي يقصد بها قيام نفس المكلف بدفع ضريبتين أو أكثر في نفس المدة وعلى نفس الوعاء الضريبي لدولتين مختلفتين⁽³⁾، مما يؤدي إلى تقليص عوائده المالية المنتظرة، وهذا ما يدفعه إلى إستخدام كافة السبل للتهرب من التزامه من دفع الضريبة.

ساهمت مختلف هذه الاسباب المكلفين بالضريبة الى البحث عن اساليب متعددة للتهرب من التزامهم بدفع الضريبة .

ثالثاً: أساليب التهرب الضريبي الدولي

¹- لقد عرفت لنا الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المنشأة الثابتة في المادة 5 الفقرة 1 على أنها "كل منشأة ثابتة للأعمال تمارس بواسطتها أية مؤسسة كامل نشاطها أو جزء منه على سبيل الدوام".

-Article 5 paragraphe 1 de modèle de convention d'organisation de coopération et développement économiques (Ocde), concernant le revenu et la fortune, édition Ocde, 2008, p 26.

² - PEINTEAUX Patrick, "De l'optimisations a l'évasion fiscale international", **Revue d'économie et management**, N^o 163, avril 2017, p 65 .

³ -BERMARD Castagnède, précis de fiscalité internationale, 2^{eme} édition, presse universitaire de France, Paris, 2006, p 8.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

يتحقق التهرب الضريبي الدولي بإتباع عدة أساليب من قبل المكلف بالضريبة قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، ومن بين هذه الأساليب نذكر البعض منها في هذه النقاط⁽¹⁾ :

- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية وهذا الشكل من التهرب غالبا ما يتم من طرف الشركات التي تملك فروعا في الخارج حيث تقوم بتحويل أرباحها لفروعها المتواجدة في دول تفرض ضرائب منخفضة أو منعدمة كدول الجناات الضريبية⁽²⁾.

كما يتحقق التهرب الضريبي الدولي عن طريق التلاعب في أسعار الصفقات العمومية إما بتضخيم سعر التحويل عند استيراد سلعة معينة وتعتبر هذه العملية مخالفة ضريبية لان المكلف بالضريبة قد تمكن من تحويل أموال إضافية إلى الخارج لا تتناسب مع الثمن الحقيقي للسلعة المصرح بها بهدف خلق نشاط آخر لا يدخل في نطاق التسيير العادي لمؤسسته كي يتهرب من التزامه بدفع الضريبة في دولته، أو أن يقوم المكلف بتخفيض أسعار المبيعات عند التصدير وغالبا ما يكون في هذه الحالة اتفاق بين المصدر والمستورد.

- المبالغة في تقييم التكاليف كأن يقوم مسيري الشركة بتضخيم المكافآت والأجور والرواتب الممنوحة لموظفين خارج البلد بهدف خصمها من مبلغ الضريبة لتخفيض العبء الضريبي، أو أن تقوم بتحويل جزء من أرباحها في شكل رواتب أو مكافآت إلى الخارج لخدمات مقدمة من قبل موظفين أو شركات وهمية لا وجود لها في الأصل.

إذا كانت مجمل هذه الأساليب أضفت على ظاهرة التهرب الضريبي صبغة دولية، فإنها رتبت بشكل مباشر مجموعة من الآثار التي مست مختلف ابعاد التنمية المستدامة.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي من أخطر صور التهرب الضريبي نظرا لآثاره السلبية التي مست مختلف الدول بنسب متفاوتة منها الدولة الجزائرية ، ومن ثم صعوبة الالتحاق بركب الدول المتقدمة، وتحقيق تنمية مستدامة بسبب حرمانها من موارد مالية يمكن ان تستعملها لتحقيق تنمية اقتصادية مستدامة

¹- بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص ص 41-42.

²- يعود أصل الجئة الضريبية إلى المصطلح الانجليزي **tax haven** ويقصد به إصطلاحا ذلك الإقليم أو الدولة التي تتعدم فيه معدلات الضرائب أو تنخفض إلى معدلات أقل من تلك المعمول بها في بقية الدول. بوقرورة إيمان، المرجع السابق، ص 20.

(اولاً)، مما انعكس سلبا على التنمية البشرية المستدامة (ثانياً)، وعلى التنمية السياسية المستدامة (ثالثاً).

أولاً: اثار التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية المستدامة

ترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي جملة من الانعكاسات السلبية التي مست مباشرة التنمية الاقتصادية المستدامة حيث تحتاج هذه الاخيرة الى موارد مالية تتميز بالثبات والاستقرار بهدف تمويلها لكن هذه الظاهرة قضت على الدور التمويلي للضريبية بسبب عدم توريد المبالغ المتهرب منها الى الخزينة العمومية، ومن ثم عدم قدرة الدولة الجزائرية على تمويل مشاريع التنمية المستدامة على اكمل وجه طالما ان المكلفين بالضريبة خصوصا اصحاب رؤوس الاموال وأصحاب النفوذ السياسي سيتمكنون بكل سهولة من تحويل اموال طائلة الى الخارج دون دفع الضرائب المترتبة عليهم، ومن ثم هدر الاموال العمومية والمساس بالاقتصاد الوطني⁽¹⁾.

كما ان في ظل عجز ميزانية الدولة تضطر هذه الاخيرة بهدف تغطيته التوجه الى وسائل تمويلية اخرى كالإصدار النقدي، والاستدانة الخارجية التي لها اثار سلبية بعيدة تمس ايضا بالأجيال اللاحقة. لقد تم التأكيد على خطورة التهرب الضريبي في الدراسة النهائية للتدفقات المالية غير المشروعة وحقوق الانسان وخطة التنمية المستدامة لعام 2015، كما اكدت ان ازمت الديون من شأنها ان تؤدي الى تفاقم التدفقات المالية غير المشروعة بما في ذلك التهرب الضريبي الدولي نظرا للتدفقات المرتفعة المرتبطة بخدمة الدين⁽²⁾.

اضافة الى ذلك اكد فريق الخبراء الحكومي الدولي المعني بتمويل التنمية في هذا المجال أن التدفقات المالية غير المشروعة بما في ذلك تدفقات التهرب الضريبي تفوق مقدار المساعدة الإنمائية الرسمية

¹ -GOURGUECHON Gérard, « fraude et évasion fiscales, aggravation des injustices, affaiblissement de la démocratie », **les possibles** , N° 10, 2016, p 5.

² - الدراسة النهائية عن التدفقات المالية غير المشروعة، وحقوق الانسان وخطة التنمية المستدامة لعام 2030، التي اعدتها الخبير المستقل المعني بآثار الديون الخارجية للدول وما يتصل بها من التزامات مالية دولية اخرى عليها، في التمتع الكامل بجميع حقوق الانسان، وخاصة الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، الدورة الحادية والثلاثون، وثيقة رقم A / HRC/ 31/ 61 ، الجمعية العامة، الامم المتحدة ، مجلس حقوق الإنسان، جنيف، 15 جانفي 2015، ص 14.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

العالمية عدة مرات ولها اثار ضارة على التنمية⁽¹⁾، مما يؤدي الى نقص الادخار وإضعاف الاستثمار⁽²⁾، وتشويه الأسعار، وارتفاع التضخم، مما ينعكس سلبا على النمو الاقتصادي المستدام. علاوة عن ذلك يرتب التهرب الضريبي الدولي زيادة حدة التباين الاقتصادي بين الدول المتقدمة والنامية، ففي حين تفقد الدول النامية مبالغ هامة يمكن أن تستعملها في انجاز مشاريع مختلفة تستفيد دول أخرى من المبالغ المحولة إلى أقاليمها كدول الجنات الضريبية ومن ثم خلق عداوة فيما بينها⁽³⁾.

ثانيا: اثار التهرب الضريبي الدولي على التنمية البشرية المستدامة

نتج عن التهرب الضريبي الدولي مجموعة من الآثار السلبية مست العنصر البشري بصفة مباشرة الذي يعد هدف وغاية التنمية البشرية المستدامة، ومن ثم عدم قدرته في المشاركة في العملية التنموية لأن هذه الظاهرة تؤثر بطريقة مباشرة على إعادة توزيع المداخل بين أفراد المجتمع مما يؤدي إلى تعميق الفوارق الاجتماعية بينهم، كما يقضي على قاعدة العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة حيث البعض منهم يلتزمون بدفعها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها خاصة الشركات المتعددة الجنسيات، والأفراد ذات الارصدة المالية الضخمة مما يجبر الدول تبني سياسات ضريبية تمس اكثر بحقوق الطبقة الفقيرة كزيادة في نسب الضرائب او تقرير ضرائب جديدة، ومن ثم الحد من برامج الحماية الاجتماعية المقررة لهم⁽⁴⁾.

كما يمس التهرب الضريبي الدولي مختلف حقوق الافراد منها حقوقهم الاجتماعية، والقضاء على المساواة بين الجنسين الذي يعد هدف لا غنى عنه لتحقيق تنمية بشرية مستدامة ، فعندما تواجه اسر منخفضة الدخل تدهور الخدمات العامة تضطر الكثير من النساء تحمل التكاليف الاضافية المرتبطة باحتياجات الرعاية مما يشجع اكثر على انتشار العمل غير الرسمي والاقتصاد الموازي داخل الدولة.

¹- تقرير فريق خبراء الدولي المعني بتمويل التنمية عن دورته الأولى ، المنعقد في الفترة الممتدة من 7 الى 10 نوفمبر 2017 بقصر الأمم وثيقة رقم TD/B/1/3 ، مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية ، مجلس التجارة والتنمية، منشورات الامم المتحدة، جنيف، 21 ديسمبر 2017، ص 4.

²- KHAROUBI Kamel, le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude , mémoire de magister en sciences commerciales, spécialité management des entreprises, option finance, faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales, université D'ORAN ES N , senia, 2010 -2011, p 28.

³- KHAROUBI Kamel, Ibid. , p 30.

⁴- محي حاجي شاهين، " آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة **Route Éducational et social Science Journal**، المجلد 6، العدد 3، فيفري 2019، ص ص 437.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

يسبب أيضا تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين، ويفوت فرص كثيرة على الدولة في توزيع أموالها في المجالات الحيوية التي تحقق المصلحة العامة بما في ذلك التخفيف من البطالة، والاهتمام بقطاع الصحة، وتوفير المسكن اللائق، والأمن الغذائي، والقضاء على الفقر المدقع والجوع⁽¹⁾.

ثالثا: اثار التهرب الضريبي الدولي على التنمية السياسية المستدامة

يعد امر تعزيز الحكم الراشد⁽²⁾ في الدولة الجزائرية امر مستبعد، وذلك في ظل انشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي الذي تصاحبه مجموعة من المظاهر المرتبطة به كالفساد السياسي، ومن ثم التقليل من مكانة ومشروعية الحكومة وسيادة القانون، وروح الوطنية.

كما ترتب عن التهرب الضريبي الدولي تدخل الشركات المتعددة الجنسيات في الشؤون الداخلية للدول خاصة الدول النامية بمساعدة مكاتب المحاسبة التي تقدم مشورة للحكومات بشأن قواعد ضريبية جديدة تضمن الابقاء على امتيازات وثغرات في قوانينها بما في ذلك قانونها الضريبي، وغلق الباب امام الشفافية لضمان انجاح التملص من الضريبية بكل سهولة ، حيث تؤثر على نحو غير ديمقراطي في وضع قانون الضرائب⁽³⁾.

إن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ظاهرة خطيرة نظرا لأثارها السلبية لذلك يجب على مختلف الدول بما في ذلك الدولة الجزائرية الحد منها بإبرام إتفاقيات جبائية دولية التي تدخل ضمن التعاون الدولي بتبادل المعلومات الضريبية فيما بينها.

المبحث الثاني: مدى فعالية آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية في مكافحة

التهرب الضريبي الدولي

¹ - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 427.

² - يقصد بالحكم الراشد "ممارسة السلطة لإدارة المجتمع باتجاه تطويري وتنموي وتقدمي، أي انه هو الحكم الذي تقوم به قيادات سياسية منتخبة وإطارات ادارية ملتزمة بتطوير موارد المجتمع، وبتقدم المواطنين، وبتحسين نوعية حياتهم ورفاهيتهم ، وذلك برضاهم وعبر مشاركتهم ودعمهم".

غربي محمد، ، "الديمقراطية والحكم الراشد رهانات المشاركة السياسية وتحقيق التنمية في الدول العربية"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد التجريبي، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، مارس 2013، ص93.

³ - تقرير حقوق الانسان وحمايتها، مسائل حقوق الانسان بما في ذلك النهج البديلة لتحسين التمتع الفعلي بحقوق الانسان والحريات الأساسية، اقامة نظام ديمقراطي ومنصف، التقرير الخامس للخبير المستقل الفريد موريس دي زلياس التقدم وفقا لقرار الجمعية العامة رقم 70-149، الدورة الحادية والسابعون، البند 69 (ب) من جدول الاعمال المؤقت، الجمعية العامة للأمم المتحدة ، وثيقة رقم 286 / 71 / A، منشورات الامم المتحدة، 14 اوت 2016، ص 15.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

يستدعي أمر مكافحة التهرب الضريبي الدولي على مختلف السلطات الجبائية التابعة لكل دول العالم توحيد الجهود من أجل دعم الانضباط الجبائي بإبرام اتفاقيات جبائية دولية تسمح بتبادل المعلومات الضريبية بين الأطراف المتعاقدة لإخضاع المداخل المتتقلة لضريبة، ومعرفة المراكز المالية الحقيقية للأفراد بهدف تحديد الوعاء الضريبي تحديدا دقيقا هذا ما يستدعي تحديد أهمية آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي (المطلب الأول)، والعراقيل التي تحد من فعاليتها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: أهمية آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية في مكافحة التهرب

الضريبي الدولي

تحتل آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية المكرس في كل الاتفاقيات الجبائية الدولية أهمية بالغة في مجال مكافحة التحديات التي رتبها التهرب الضريبي الدولي على التنمية المستدامة، ولتحديد هذه الأهمية يجب أولا تحديد الأساس القانوني لهذه الآلية الاتفاقية (أولا)، ثم البحث عن دورها في الحد من آثاره (ثانيا).

أولا: الأساس القانوني لآلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية

تعد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إحدى أهم النماذج الأساسية التي تضم أحكام مهمة يمكن الإعتماد عليها من قبل الدول لمكافحة التهرب الضريبي، ومنع الازدواج الضريبي على الصعيد الدولي، ومن بين الأحكام التي تسمح لمختلف الإدارات الضريبية بتمديد إختصاصاتها الرقابية خارج حدودها الإقليمية لتسهيل حصولها على العمليات الخاصة برعاياها في الدول الأخرى البند المتعلق بتبادل الدولي للمعلومات الضريبية حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين وفقا لشروط معينة هذا ما تم تقريره في المادة 26 منها⁽¹⁾.

لقد تم تقرير هذا في العديد من الإتفاقيات الثنائية التي أبرمتها الدولة الجزائرية حول مكافحة التهرب الضريبي الدولي ومنع الإزدواج الضريبي كتلك المبرمة مع دولة فرنسا التي دخلت حيز التنفيذ سنة 2002، حيث نصت المادة 27 الفقرة 1 على:

"تتبادل السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين المعلومات الضرورية لتطبيق أحكام هذه الاتفاقية أو أحكام التشريع الداخلي لكليهما، المتعلقة بالضرائب المشار إليها في الاتفاقية، إذا كان فرض

¹ - Article 26 de modèle de convention d'organisation de coopération et de développement économique, concernant le revenu et la fortune, édition OCDE, 2008, p 40 .

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

الضريبة المنصوص عليه في هذا التشريع غير مخالف للاتفاقية ، كما أن تبادل المعلومات غير مقيد بالمادة 1، تحفظ المعلومات المحصل عليها من طرف دولة متعاقدة بالسرية بنفس الطريقة التي تحفظ بها المعلومات المحصل عليها تطبيقا للتشريع الداخلي لهذه الدولة ، ولا يجوز إبلاغها إلا للأشخاص أو السلطات (بما فيها المحاكم والأجهزة الإدارية) المعنية بفرض أو تحصيل الضرائب المشار إليها في الاتفاقية، أو المكلفة بالإجراءات أو المتابعات المتعلقة بهذه الضرائب، أو بالقرارات الخاصة بالطعون المتعلقة بهذه الضرائب، لا يستعمل هؤلاء الأشخاص أو السلطات هذه المعلومات إلا لهذه الأغراض، ويمكنهم الإدلاء بهذه المعلومات أثناء الجلسات العلنية للمحاكم أو عند إصدار الأحكام⁽¹⁾.

يتضح من خلال احكام هذه المادة ان آلية تبادل المعلومات الضريبية تخضع لمجموعة من الشروط يتعين على الاطراف المتعاقدة احترامها لكي تدخل حيز التنفيذ منها:

- يجب أن يتم تبادل المعلومات بين السلطات المختصة المحددة في الاتفاقية، وغالبا ما يكون الوزير المكلف بالمالية، أو ممثله المرخص له بذلك أو الوزير المكلف بالميزانية أو ممثله المرخص له بذلك.
- ضرورة أن تكون تلك المعلومات المطلوبة ضرورية ويكون الهدف منها تطبيق أحكام الاتفاقية، أو أحكام التشريع الداخلي لكلتا الدولتين لكن بشرط أن تكون الضريبة المفروضة في التشريع الداخلي مطابقة لتلك المنصوص عليها في الاتفاقية دون تجاوز ذلك وإلا سيتم رفض طلب المعلومات.
- احترام نطاق تبادل المعلومات الضريبية سواء فيما يتعلق بمجال تطبيقه من حيث الأشخاص المعنيين بهذا الاتفاق بهدف الحصول على معلومات تساعد على التحديد الصحيح لمراكزهم المالية الحقيقية، وغالبا ما يكون الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة أو بكلتا الدولتين المتعاقدين، ويقصد بكلمة مقيم بدولة متعاقدة حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أي شخص خاضع للضريبة في هذه الدولة بموجب تشريعاتها، بسبب موطنه، أو مكان إقامته، أو مقر إدارته، أو أي معيار آخر ذي طابع مشابه⁽²⁾، وضرورة تحديد الضرائب المعنية⁽¹⁾.

¹ - المادة 27 الفقرة 1 من الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية ، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتقادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 02-121 مؤرخ في 7 أفريل سنة 2002، الموقعة في الجزائر سنة 1999، ج ر عدد 24 الصادرة بالتاريخ 10 أفريل 2002.

² - Article 4 paragraphe 1 de modèle de convention d'organisation de coopération et développement économique, Op cit, p 26 .

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

- يتعين على الأطراف المتعاقدة تحديد نطاق تطبيق اتفاق تبادل المعلومات الضريبية من حيث المكان ومن حيث الزمان .
 - ضرورة المحافظة على سرية المعلومات المحصل عليها من قبل دولة متعاقدة بنفس الطريقة التي تحفظ بها المعلومات المحصل عليها وفقا للتشريع الداخلي، ولا يجب تبليغها إلا للأشخاص أو السلطات المعنية بالتحصيل أو فرض الضرائب المشار إليها في الاتفاقية بما فيها المحاكم والأجهزة الإدارية .
 - يتم تبادل المعلومات عادة بتقديم طلب من طرف السلطات المختصة لدولة المتعاقدة (طالبة المعلومة) إلى الدولة الأخرى لكن قبل إرساله يجب عليها أن تبذل كل الجهود للحصول عليها بطرق أخرى، وإذا لم تتمكن من ذلك تقوم بإرساله، والذي يجب أن يشمل مجموعة من البيانات منها (هوية المكلف بالضريبة، بيان المعلومات المطلوبة و طبيعتها، وأسباب طلبها...الخ)⁽²⁾، وتقوم الدولة ملتقية الطلب بفحصه للتأكد من مدى إستوائه لشروط المطلوبة في الإتفاقية، ومن ثم عليها أن تتخذ كل الإجراءات الضرورية لجمع المعلومات المطلوبة.
- تجدر الإشارة أن الدولة الجزائرية من بين الدول التي لم تحقق نجاحا باتخاذ إجراءات فردية داخلية لمكافحة التهرب الضريبي نظرا لطابعه الدولي لذلك عملت على توسيع شبكتها الاتفاقية لتبادل المعلومات الضريبية على نطاق دولي بهدف تحديد الوعاء الضريبي لمواطنيها الموجودين في دول مختلفة، ومن بين الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها نذكر هذه النماذج :

¹- الضرائب المعنية بالتبادل المعلومات الضريبية غالبا ما تكون ضرائب على الدخل وضرائب على الثروة حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، تعد ضرائب على الدخل والثروة الضرائب المحصلة على مجموع الدخل أو على مجموع الثروة، بما في ذلك الضرائب على الأرباح الناتجة عن التصرف في الأموال المنقولة أو العقارية، والضرائب على المبلغ الإجمالي للأجور المدفوعة من قبل المؤسسات وكذلك الضرائب على فائض القيمة.

-Article 2 paragraphe 1 de modèle de convention d'organisation de coopération et développement économique, Ibid , p 24 .

² - موفق سمور علي المحاميد، "أساليب تبادل المعلومات الضريبية بين الخطورة والأهمية (دراسة مقارنة)"، مجلة الحقوق، المجلد 10، العدد 1، كلية القانون، جامعة آل البيت، المفرق، 2012، ص 199.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

- اتفاقية الجزائر مع الجمهورية الإسلامية الموريتانية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل والثروة ، الموقعة بالجزائر في 11 ديسمبر 2011⁽¹⁾ .
- اتفاقية الجزائر مع مملكة هولندا قصد تفادي الازدواج الضريبي، والتهرب وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال لمنع التهرب الضريبي، وكذا بروتوكولها الموقعين بالجزائر في 9 ماي 2018⁽²⁾ .

ثانيا: دور آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي

تكتسي آلية التبادل الدولي للمعلومات المكرس في الاتفاقيات الجبائية الدولية أهمية كبيرة حيث تساعد الأطراف المتعاقدة على مكافحة التهرب الضريبي على نطاق واسع ، وتمكنهم من التطبيق الفعلي للأحكام الواردة في الاتفاقية، والتي تسمح لهم بتوسيع سلطة رقابة الإدارات الجبائية خارج حدودها الإقليمية بهدف الإطلاع على نشاط رعاياها في الدول الأخرى .

كما تسمح للدول بتحديد الوعاء الضريبي تحديدا دقيقا للمكلفين الموجودين بالخارج، والعمل على توحيد الجهود لمراقبة حركة رؤوس الأموال، والحد من أشكال التهرب الضريبي الدولي خصوصا الغش في المعاملات التجارية الدولية خاصة في ظل التبادل التجاري الحر ، وتكمن أهمية تبادل المعلومات الضريبية بين الدول في إمكانية معرفة أسرار المواطنين سواء فيما يتعلق بنشاطهم المهني وأرصدتهم البنكية ونمط معيشتهم⁽³⁾ .

بالإضافة الى ذلك فإن آلية تبادل المعلومات الضريبية تلعب دورا مهما في دعم الانضباط الجبائي، ودفع المكلفين بالضريبة احترام التزاماتهم الضريبية بما في ذلك تقديم تصريح حقيقي عن مداخلكم إلى دولتهم في الميعاد المحددة قانونا، لمعرفة أنهم لا يمكن أن يفلتوا من الرقابة حتى ولو تهربوا بأموالهم إلى دولة أخرى مادام أن هناك تعاون دولي لمكافحة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي، ومن ثم العمل على تطبيق المعايير الدولية الخاصة بالشفافية الضريبية والمصرفية عن طريق التبادل الفعلي

¹ - الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية ، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-136 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015، ج ر عدد 70، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر سنة 2015.

² - الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة هولندا ، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 20-150 مؤرخ في 8 جويلية 2020 ، ج ر عدد 37، الصادرة بتاريخ 27 جويلية 2020 .

³ - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 625.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

للمعلومات بين الأطراف المتعاقدة، وإعادة تمويل الخزينة العمومية للدول بالأموال المتهرب منها على الصعيد الدولي⁽¹⁾، بهدف استعمالها في دعم النمو الاقتصادي المستدام .
كما تساهم آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية في تعزيز ودعم مكانة الدول الاقتصادية والسياسية والمالية على الساحة الدولية، ومساعدة الدول على تطبيق قوانينها الضريبية الوطنية خارج حدودها الإقليمية، ومبدأ العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة لحماية حقوقهم، وتعزيز السياسة الضريبية في إعادة توزيع المداخل بين الأفراد للحد من الفوارق الاجتماعية⁽²⁾.
إذا كان إتفاق تبادل المعلومات الضريبية المكرس في الاتفاقيات الجبائية الدولية يلعب دورا مهما في مكافحة التهرب الضريبي الدولي إلا أنه قد تضافرت مجموعة من العراقيل حالت دون فعاليته.

المطلب الثاني: عراقيل تطبيق آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية

توجد مجموعة من العراقيل التي حالت دون تنفيذ اتفاق تبادل المعلومات الضريبية المجدد في الاتفاقيات الجبائية الدولية في أرض الواقع بسبب تضافر مجموعة من الأسباب كتباين الاقتصادي الموجود بين الدول (أولا)، إضفاء على اتفاق تبادل المعلومات الضريبية مجموعة من القيود (ثانيا)، وتنامي دول الجنات الضريبية (ثالثا).

أولا: التباين الاقتصادي بين الدول المتقدمة والنامية

لا يمكن تحقيق تعاون إداري دولي متكامل وسليم في مجال مكافحة المشاكل الضريبية على الصعيد الدولي وعلى رأسها مشكلة التهرب الضريبي الدولي بين دول متباينة في المستوى الاقتصادي واختلاف نظرتها عن مدى أهمية الضريبة في تحقيق التنمية⁽³⁾.

إن عدم بلوغ تبادل المعلومات إلى مستوى يسمح بمكافحة التهرب الضريبي الدولي يرجع إلى أن هناك دول تمنح المعلومات بطريقة منظمة وبصفة مستمرة عن كل العمليات المالية للأجانب المقيمين بها للشركات الأجنبية نظرا لتقدمها الاقتصادي، في حين أن دول أخرى لا تقدمها إلا بناء على طلب الدول الأخرى، أما النوع الثالث من الدول هي الدول النامية التي قد تحرم من استقاء معلومات عن رعاياها في الدول الأخرى.

¹ - أهمية فاتح، المرجع السابق، ص 87.

² - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 625.

³ - عزوز علي، "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8، جامعة حسينية بن بوعلوي، الشلف، 2012، ص 62.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

تجدر الإشارة الى أن اتفاق التبادل الدولي للمعلومات الضريبية المكرس في الاتفاقيات الجبائية الدولية قد لا يكون له نفس الأهمية للأطراف المتعاقدة لأن نطاق مشكلة التهرب الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى، ومن ثم فالدولة التي تعاني منها على نطاق ضيق تتمتع عن إبرامها لما قد يترتب عنها من التزامات تفوق درجة الانتفاع بها.

ثانيا: فرض قيود على آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية

تعتبر آلية تبادل المعلومات الضريبية آلية اتفاقية، ومبدأ متفق عليه في الاتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة من طرف المنظمات الدولية، والدول على حد سواء بما في ذلك الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في الفقرة 1 من المادة 26 ، لكن كل مبدأ يرد عليه استثناءات التي تعتبر قيودا حالت دون تطبيقها في أرض الواقع التي تم النص عليها في الفقرة 2 من المادة 26 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وتتمثل في:

إعطاء السلطة التقديرية للدول المتعاقدة فيما يتعلق بتقديم تلك المعلومات فيمكن لأي دولة متعاقدة أن ترفض طلب تقديم المعلومات للدولة الأخرى، وهذا ما يجعل اتفاق تبادل المعلومات محدود الأهمية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي، وهذا في الحالات التالية⁽¹⁾:

- إذا كانت المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا باتخاذ تدابير إدارية مخالفة لتشريعاتها ولممارستها الإدارية، أو للتشريع والممارسة الإدارية المعمول بها في الدولة المتعاقدة الأخرى.
- تقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها على أساس تشريعها أو في إطار ممارستها الإدارية المعتادة أو على أساس التشريع أو الممارسة الإدارية المعتادة للدولة المتعاقدة الأخرى.
- تقديم معلومات من شأنها كشف أسرار تجارية أو صناعية أو مهنية، أو أسلوب تجاري، أو معلومات يعتبر إفشاؤها مخالفا لنظام العام، لذلك غالبا ما تقوم بعض الدول بتقديم معلومات غير صحيحة، وغير مؤكدة بهدف المحافظة عليها، كأن ترفض البنوك إفشاء أسرار زبائنها حتى لا تخسر مصداقيتها، كالشركات المتعددة الجنسيات التي تفضل التعامل مع البنوك التي تضمن لها سرية المعاملات البنكية والتجارية حيث تقوم بإبرام عقد مع البنك الذي يلتزم بمقتضاه ضمان سرية المعاملات المالية للعملاء.

¹ - Article 26 paragraphe 2 de modèle de convention d'organisation de coopération et développement économique, Op cit, p 30.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في مجال تبادل المعلومات الضريبية بين الدول فالدولة التي لم تتحصل على معلومات عن مداخيل رعاياها في دولة أخرى، فإذا طالبت هذه الأخيرة الحصول على معلومات عن الوضعية المالية الحقيقية لرعاياها الموجودين فوق إقليمها فتعاملها بالمثل وترفض طلبها. وعليه فإن أغلبية الدول تتخذ هذه الأسباب كحجج بهدف رفض طلب تقديم المعلومات، وحتى ولو تم الحصول عليها يجب على الدولة التي تحصلت عليها استعمالها فقط في حدود ضريبية محضة فيجب المحافظة على سريتها، فلا يمكن الاعتماد عليها من قبل الجهات القضائية لإثبات جرائم ذات طبيعة أخرى وإلا ستكون إجراءات المتابعة باطلة لخرق بنود الاتفاقية كالجرائم المتعلقة بالأسعار، أو المتعلقة بالصرف.

ثالثا: تنامي دول الجنات الضريبية

تعتبر دول الجنات الضريبية⁽¹⁾ دعامة حقيقية مشجعة على التهرب الضريبي الدولي، وتشكل أكبر عائق يحول دون فعالية الاتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي خصوصا في ظل انعدام اتفاقيات للتعاون في المجال الضريبي التي تسمح بتبادل المعلومات ، وهذه الدول تستفيد من التهرب الضريبي الذي يعود بالفائدة على اقتصادها⁽²⁾، وشعارها "الأرباح لنا والخسائر لهم"⁽³⁾. ومن ثم إلحاق أضرار مالية وخيمة ببلد الأصلي الذي ينتمي إليه المكلف بالضريبة⁽⁴⁾. تسعى الشركات المتعددة الجنسيات دائما إلى تنمية أرباحها بأية وسيلة فتقوم بتخفيف من عبئها الضريبي الإجمالي بهدف التقليل من التكاليف ففي الغالب تقوم بالاختصاص في الأنشطة التي لا تحقق ربحا مباشرا كأنشطة البحث العلمي، والتكنولوجي التي تكون عادة معفاة من الضرائب في حالة ما إذا

¹ - تعتمد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في تصنيف دولة على أنها جنة ضريبية غير متعاونة بالإعتماد على أربعة معايير كغياب الشفافية في نظامها الجبائي، فرض ضرائب منخفضة أو منعدمة، امتناعها عن تبادل المعلومات الضريبية مع دول أخرى، وتعمل على جذب الشركات الناشئة التي تمارس أنشطة وهمية.

- نقلا عن العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة المالية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009 ، ص ص 3 - 4.

² - TROTABAS (L) et COTTERET ("PM) , droit fiscal, 4^{ème} édition, DALLOZ, 1980, p 124.

³ - بلمقدم مصطفى، الجنات الضريبية ودورها في تبييض الأموال، مداخلة في الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبييض الأموال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2009، ص 193.

⁴ - GHEDJATI Nora, approche sur la concurrence fiscale dommageable, mémoire de fin d'étude de 3^{ème} cycle en finances publiques, IEDF, Kolea, 2003 , p 54.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

تواجدت شركة الأم في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع، ومن جهة أخرى تقوم بإنشاء فروعها لها في دول ذات ضغط جبائي منخفض⁽¹⁾.

ترتب عن دول الجناح الضريبية التي تمتنع عن تبادل المعلومات الضريبية، وتبتعد عن الشفافية الضريبية والمصرفية بما في ذلك بنما فقدان أموال هائلة تضررت منها مختلف دول العالم بسبب تشريعاتها المتساهلة، وموقفها المتعارض حول التوجه العالمي نحو الشفافية الضريبية ويمكن عرض وقائع فضيحة "وثائق بنما" فيما يلي:

لقد تسرب ملايين الوثائق السرية من شركة "موساك فونسيكا" التي تعتبر إحدى أكبر شركات على مستوى العالم في الخدمات القانونية التي تتخذ جزيرة بنما مقرا لها في شهر أبريل 2016، كاشفة عن أكبر فضيحة لرؤساء العالم، وشخصيات سياسية ورياضية معروفة متورطين في عمليات تبيض الأموال، وإخفاء ثرواتهم للتهرب من التزامهم بدفع الضريبة في دولتهم⁽²⁾.

دفعت الضغوط المتزايدة رئيس بنما توجيه نداء إلى دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية العودة إلى طاولة المفاوضات للوصول إلى اتفاق، وتعهدت نائبة الرئيس بتعميق الحوار مع المنظمة بشأن تبادل المعلومات الضريبية.

تجدر الإشارة أن عدد الأمريكيين الواردين في فضيحة أوراق بنما ضئيل جدا والسبب يعود إلى أن أمريكا قامت بسن قانون فاتيكا في سنة 2010 حيث أصبح قانون دولي للامتثال الضريبي، وتسعى إلى تطبيق أحكامه في كل دول العالم لمكافحة التهرب الضريبي للمؤسسات المالية الموجودة خارج إقليمها التي يملكها الأمريكيون، ومن ثم أبرمت اتفاقية مع الدولة الجزائرية في 13 أكتوبر 2015 بهدف تبادل المعلومات الضريبية⁽³⁾.

¹ - العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي -دراسة حالة بلدان المغرب العربي-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008-2009، ص 54.

² - أوراق بنما تطلق انتفاضة ضد التهرب الضريبي، مقال متوفر في الجريدة، العدد 4782، 7 أبريل 2016، متوفر في الموقع الإلكتروني التالي: <https://www.aljarida.com/articles> تاريخ الدخول يوم 7 جويلية 2021، على الساعة 21:30.

³ -Renforcement de la coopération international contre l'évasion fiscale : les états Unis D'Amérique et l'Algérie signent un accord sur le partage d'informations fiscales le 13 octobre 2015 disponible sur le site: [contact:AlgériersPress @ state . gov](mailto:contact:AlgériersPress@state.gov) consulté le 5 juin 2021 a 23 :00 .

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

تم تقرير هذا من قبل المشرع الجزائري في المادة 79 من قانون المالية لسنة 2015 التي نصت على¹⁽³⁵⁾ : "يتعين على البنوك والمؤسسات المالية وشركات الاستثمار والصناديق المشتركة للتوظيف وشركات التأمين وكل شركة أو هيئة مالية ، أن تقدم للمديرية العامة للضرائب حسب الأشكال والآجال المطلوبة ، المعلومات التي تخص الخاضعين للضريبة المنتمين للدول التي أبرمت مع الجزائر إتفاق تبادل المعلومات لأغراض جبائية.وتحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

ما يمكن تسجيله على أحكام هذه المادة أنها لم تتضمن طابع الإلزام نظرا لاستعمال المشرع عبارة " يتعين " عوض كلمة "يلزم"، ومن ثم فإن السلطة التقديرية في منح المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة المنتمين الى الدول التي ابرمت مع الجزائر اتفاقيات متعلقة بتبادل المعلومات لإغراض جبائية الى المديرية العامة للضرائب تعود الى البنوك والمؤسسات المالية، ومن ثم هذه الاخيرة يمكن ان تتمسك بالسرية المصرفية ولا تقوم بمنحها، وبالتالي كان من الافضل لو استعمل المشرع عبارة "يلزم" لان هذه المادة تعالج ظاهرة في غاية الخطورة على الاقتصاد الوطني وهو ما يستوجب التعامل معها بنوع من الصرامة.

بالإضافة الى ذلك فإن مختلف الدول لا تبدي الاهتمام الكافي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، وهدفها الوحيد من إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية هو مكافحة الازدواج الضريبي الدولي لتشجيع الاستثمار الأجنبي، فمنظمة التجارة العالمية تعارض التبادل الدولي للمعلومات الضريبية نظرا لما قد ينطوي من اتخاذ اجراءات قد تمس سرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار الأرصدة المالية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول⁽²⁾.

تجدر الإشارة الى ان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بهدف مكافحة التهرب الضريبي الدولي قامت بتبني مشروع التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية بين الدول ، لكن هذا المعيار تعثره جملة من الصعوبات من الناحية التطبيقية فأغلبية المكلفين بالضريبة عادة ما يطالبون بالإقامة في ملاذ ضريبي بدلا من دولتهم الأصلية، ولا يتم تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في تبادل المعلومات بين الدول خاصة الدول المتقدمة التي لا توفي بالتزامها في منح المعلومات للدول النامية⁽³⁾.

¹ - قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015 ، ج ر عدد 78 ، الصادرة في 31 ديسمبر سنة 2014.

² - مهى حاجي شاهين، المرجع السابق، ص 540.

³ - شكسون نيكولاس،"التصدي للملاذات الضريبية"، مجلة التمويل والتنمية، العدد 56، الرقم 3، سبتمبر 2019، ص ص 9-8.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

كما قامت بتبني مشروع تآكل القواعد الضريبية ونقل الارباح الذي يستهدف الشركات المتعددة الجنسيات لتحسين الشفافية عندها، إلا أن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية اعتبرته مشروعاً فاشلاً خاصة بالنسبة للاقتصاد الرقمي⁽¹⁾.

يتعين على المنظمات الدولية والدول على حد سواء أن تعزز التعاون الدولي ولن يتحقق ذلك إلا إذا اتخذت تدابير مختلفة لتفعيل اتفاق التبادل الدولي للمعلومات الضريبية.

الخاتمة:

تبين من خلال هذا المقال أن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية رتبت مجموعة من الآثار السلبية على اقتصاديات الدول بنسب متفاوتة خصوصاً الدول النامية بما في ذلك الدولة الجزائرية التي تتخذ الضريبة كأداة مالية مهمة لسد نفقاتها العمومية وتمويل مشاريع التنمية المستدامة، والتي لم تتمكن من التصدي لها بصفة فردية نظراً لطابعها الدولي، لذا أصبح أمر الحد منها يفرض على دول العالم التنسيق الدائم من خلال إبرام اتفاقيات جبائية دولية تسمح بتبادل الدولي للمعلومات الضريبية على نطاق واسع.

تعتبر آلية التبادل الدولي للمعلومات الضريبية الية في غاية الأهمية فرضتها العولمة وتسمح للسلطات الجبائية من تمديد اختصاصاتها الرقابية خارج حدودها الإقليمية، وتمكن الدول من تحديد أوعيتها الضريبية، كما تسمح بالإطلاع على نشاطات رعاياها في الخارج وتحديد مراكزهم المالية، إلا أنها من الصعب تطبيقها في أرض الواقع بسبب القيود المفروضة عليها كتمسك الدول بالسرية المصرفية والأسرار التجارية والمهنية، والتوسع من مفهوم فكرة النظام العام، وتنامي دول الجنات الضريبية، وتطبيق مبدأ التمييز بين الدول المتقدمة والنامية في استثناء المعلومات... الخ، هذا ما يستدعي اتخاذ تدابير لتفعيل دورها ومن أهم التوصيات التي يمكن اقتراحها نذكر البعض منها:

- ضرورة الالتزام بمبدأ المساواة بين الدول مهما كان مستواها الاقتصادي في تطبيق اتفاق تبادل المعلومات الضريبية لأن ظاهرة التهرب الضريبي انعكست سلباً على كل الدول خاصة الدول النامية.
- العمل على تشجيع التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية بين الدول للوصول الى نتائج ايجابية في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

¹ -PEINTEAUX Patrick, op cit, p 69.

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

- تعزيز الشفافية الضريبية والمصرفية بالإدلاء بمعلومات تتميز بالوضوح حول المداخل والثروة الحقيقية للمكلفين بالضريبة، والتخلي عن تطبيق مبدأ السرية المصرفية وهذا الالتزام يجب أن يفرض أيضا على دول الجنات الضريبية .

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: النصوص القانونية

1- الاتفاقيات الدولية

➤ الاتفاقيات الدولية باللغة العربية

1 - الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية ، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفاذي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 02-121 مؤرخ في 7 أفريل سنة 2002، الموقعة في الجزائر سنة 1999، ج ر عدد 24 الصادرة بالتاريخ 10 أفريل 2002.

2- اتفاقية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية ، من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب الغش والتهرب الضريبين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-136 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015، ج ر عدد 70، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر سنة 2015.

3- الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة هولندا قصد تفادي الإزدواج الضريبي، وتجنب التهرب والغش الجبائيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال، وكذا بروتوكولها الموقعين بالجزائر في 9 ماي 2018 ، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 20-150 مؤرخ في 8 جويلية 2020 ، ج ر عدد 37، الصادرة بتاريخ 27 جويلية 2020 .

➤ الاتفاقيات باللغة الدولية الفرنسية :

1- convention d'organisation de coopération et développement économiques (Ocde), concernant le revenu et la fortune, édition Ocde, 2008

2 -Renforcement de la coopération international contre l'évasion fiscale : les états Unis D'Amérique et l'Algérie signent un accord sur le partage d'informations fiscales le 13 octobre 2015 disponible sur le site: **contact :AlgériersPress @ state . gov consulté le 5 juin 2021 a 23 :00 .**

2- القوانين

التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

- 1- قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015 ، ج ر عدد 78 ، الصادرة في 31 ديسمبر سنة 2014.
 - 2- قانون رقم 16-09، مؤرخ في 3 أوت سنة 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، ج ر عدد 44، الصادرة في 3 أوت 2016، يعدل ويتمم أمر رقم 06-08 مؤرخ في 16 جويلية سنة 2006، ج ر عدد 47، الصادرة في 19 جويلية سنة 2006، يعدل ويتمم أمر رقم 01-03، مؤرخ في 20 أوت سنة 2001، ج ر عدد 47، الصادرة في 22 أوت سنة 2001.
- ثانيا: الكتب

➤ الكتب باللغة العربية:

- 1- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة : دراسة نظرية وتطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 2- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014.

➤ الكتب باللغة الفرنسية:

- 1- BERMARD Castagnède, précis de fiscalité internationale, 2^{ème} édition, presse universitaire de France, Paris, 2006.
- 2- TROTABAS (L) et COTTERET (PM) , droit fiscal, 4^{ème} édition, DALLOZ, 1980.

ثالثا: الرسائل والمذكرات

➤ الرسائل والمذكرات باللغة العربية

- 1- بوقروة ايمان، كيفية تقاضي الازدواج الضريبي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير (المالية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2010.
- 2- العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي -دراسة حالة بلدان المغرب العربي-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008-2009.

➤ الرسائل والمذكرات باللغة الفرنسية:

- 1- GHEDJATI Nora, approche sur la concurrence fiscale dommageable, mémoire de fin d'étude de 3^{ème} cycle en finances publiques, IEDF, Kolea, 2003 .

2- KHAROUBI Kamel, le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude , mémoire de magister en sciences commerciales, spécialité management des entreprises, option finance, faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales, université D'ORAN ES N , senia, 2010 -2011.

رابعا: المقالات

➤ المقالات باللغة العربية:

- 1 - أحمية فاتح، " أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2، 2020، ص ص 70-91.
- 2 - شكسون نيكولاس، "التصدي للملاذات الضريبية"، مجلة التمويل والتنمية، العدد 56، الرقم 3، سبتمبر 2019، ص ص 6-10.
- 3 - عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012، ص ص 58-67.
- 4 - "جباية المعاملات الالكترونية المشاكل والحلول"، مجلة الردة لاقتصاديات الأعمال، العدد 1، جامعة الشلف، 2015، ص ص 73-85 .
- 5 - غربي محمد، "الديمقراطية والحكم الراشد رهانات المشاركة السياسية وتحقيق التنمية في الدول العربية"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد التجريبي، جامعة العربي بن مهدي أم البواقي، مارس 2013، ص ص 85-108.
- 6 - لشاح صافية، " تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي"، مجلة المقرزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2018، ص ص 259-278.
- 7 - مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، دفاتير السياسة والقانون، العدد 12، جامعة قصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص ص 1-10.
- 8 - موفق سمور علي المحاميد، "أساليب تبادل المعلومات الضريبية بين الخطورة والأهمية (دراسة مقارنة)"، مجلة الحقوق، المجلد 10، العدد 1، كلية القانون، جامعة آل البيت، المفرق، 2012، ص ص 260-280 .
- 9 - محي حاجي شاهين، " آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة Route Éducational et social Science Journal، المجلد 6، العدد 3، فيفري 2019، ص ص 523-548.

➤ المقالات باللغة الفرنسية:

- 1- GOURGUECHON Gérard, « fraude et évasion fiscales, aggravation des injustices, affaiblissement de la démocratie », **les possibles** , N° 10, 2016, p p 1-7 .
- 2- MOUHOUBI Aissa, "réflexions autour de l'exploitation de la rente pétrolière en Algérie", **Revue des sciences économiques et de gestion**, N° 6, 2006, p p 75-92 .
- 3- PEINTEAUX Patrick, "De l'optimisations a l'évasion fiscale international", **Revue d'économie et management**, N° 163, avril 2017, p p 63-70.

خامسا: أشغال الملتقيات

- 1- بلمقدم مصطفى، الجنات الضريبية ودورها في تبييض الأموال، مداخلة في الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبييض الأموال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2009.
- 3- العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، مداخلة مقدمة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009.

سادسا: الموقع الإلكتروني

- أوراق بنما تطلق انتفاضة ضد التهرب الضريبي، مقال متوفر في الجريدة، العدد 4782، 7 أبريل 2016، متوفر في الموقع الإلكتروني التالي: <https://www.aljarida.com/articles> تاريخ الدخول يوم 7 جويلية 2021، على الساعة 21:30.

سابعا: الوثائق الدولية

- 1- الدراسة النهائية عن التدفقات المالية غير المشروعة، وحقوق الانسان وخطة التنمية المستدامة لعام 2030، التي اعدھا الخبير المستقل المعني بآثار الديون الخارجية للدول وما يتصل بها من التزامات مالية دولية اخرى عليها، في التمتع الكامل بجميع حقوق الانسان، وخاصة الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، الدورة الحادية والثلاثون، وثيقة رقم A / HRC/ 31/ 61، الجمعية العامة، الامم المتحدة، مجلس حقوق الإنسان، جنيف، 15 جانفي 2015.
- 2- تقرير حقوق الإنسان وحمايتها، مسائل حقوق الإنسان بما في ذلك النهج البديلة لتحسين التمتع الفعلي بحقوق الانسان والحريات الأساسية، اقامة نظام ديمقراطي ومنصف، التقرير الخامس للخبير المستقل



التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

الفريد موريس دي زاياس القدم وفقا لقرار الجمعية العامة رقم 70-149، الدورة الحادية والسابعون،
البند 69 (ب) من جدول الاعمال المؤقت، الجمعية العامة للأمم المتحدة ، وثيقة رقم 286 /
A.71 /، منشورات الأمم المتحدة، 14 اوت 2016.

تقرير فريق خبراء الدولي المعني بتمويل التنمية عن دورته الأولى ، المنعقد في الفترة الممتدة من 7 إلى
10 نوفمبر 2017 بقصر الأمم، وثيقة رقم TD/B/1/3 ، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، مجلس
التجارة والتنمية، منشورات الأمم المتحدة، جنيف، 21 ديسمبر 2017.