



المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي
معهد العلوم القانونية والإدارية
قسم القانون العام



التعاون الدولي لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون دولي عام

إشراف الأستاذ:

بن شهرة العربي

إعداد الطلبة:

ك: عبوس عبد الكريم

ك: معزوز سفيان

لجنة المناقشة

الأستاذ: مالكى توفيق.....رئيسا

الأستاذ: بن شهرة العربي.....مشرفا

الأستاذ: عليلش الطاهر.....مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

نحمد الله ونشكره على إتمام هذا العمل

كما نتوجه بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ بن شمسة العربي،

الذي وجهنا وأرشدنا لإكمال هذه المذكرة،

فقد كانت لتوجيهاته الأثر الكلي يخرج هذا البحث في أفضل صورة

وإلى كل أساتذة معهد الحقوق

كما نتوجه بالشكر إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره

فأظمر بمساحته تواضع العلماء

وبرحابتهم سماحة العارفين.

إهداء

إلى من علمني النجاح والصبر
إلى من أفتقده في مواجهة الصعاب
ولم تمله الدنيا لأرتوي من حذائه.. أبي
وإلى من تتمايق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها
من علمتني وعلمت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه
وعندما تكسوني المموم أسبح في بحر حذائنا ليخفف من الأمل .. أمي
وكذلك أتقدم بالشكر إلى جميع أفراد أسرتي،
وخاصة كل الذي دعمني وساعدني لإنجاز هذا البحث .
ولكل من علمني حرفاً ، أو أسدى لي نصيحاً ، أو هد من أزرعي ، وقوى من هممتي ،
أتوجه إلى هؤلاء بحظير شكرى ، وامتنانى ، وعرفانى بالجميل .

عبد الكريم

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلي،

أبي الذي لم يهزل علي يوماً بشيء،

وإلى أمي التي خردتني بالحنان والمحبة

أقول لكم: أنتم وهبتموني الحياة والأمل والنشاط علي شغف الاطلاع والمعرفة

وإلى إخوتي وأسرتي جميعاً

ثم إلى كل من علمني حرفاً أصبح لنا بركة يضيء الطريق أمامي

سفريات

مقدمة

تعد ظاهرة الفساد والتهرب الضريبي آفات مجتمعية فتاكة وهي قديمة ومخضومة وجدت في كل العصور، وفي كل المجتمعات، الغنية منها والفقيرة، المتعلمة والجاهلة، القوية والضعيفة، وحتى يومنا هذا، فظهورها واستمرارها مرتبط برغبة الإنسان في الحصول على مكاسب غير مشروعة وبطرق غير قانونية، وهنا يمكن القول أن هذه الظاهرة هي آفة عالمية تتخلل مجموعة من الجوانب التي لا يمكن حصرها في إطار معين ولذلك نجد ان العديد من الدول تقوم بالاتفاقيات الدولية لمحاربة هذه الآفة التي باتت تعرف انتشارا واسعا ادى الى رفع مجموعة من التحديات والتداعيات التي يعرفها المجتمع الدولي الذي سارع الى تشكيل مجموعة من الهيئات الدولية متفاوتة المهام (وقائية/ زجرية/ متعددة الأغراض) تنفيذية/ إستشارية) معينة أو منتخبة من البرلمان، أو غير حكومية كمنظمة الشفافية التي تقدم مؤشرها السنوي حول الفساد بما في ذلك الفساد السياسي، وفي ظل ما يشكله الفساد من الانحرافات وقد قامت الدول باللجوء الى التعاون الدولي لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي وتهدف الاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تنص على التعاون إلى إرساء وتعزيز الشفافية والنزاهة ونشر الوعي بآثار الفساد المدمرة للحياة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، وعلى غرار ذلك قامت الجزائر بالعديد من الاتفاقيات حول مكافحة الفساد والتقليل من توابعه على المستوى الخارجي.

وبالرجوع الى كيفية عمل الهيئات الدولية فإنها تعمل وفق النظام القانوني الذي تستطيع من خلاله مكافحة الفساد والوقاية من تبعاته، ويجدر الإشارة الى أنها هيئة مستقلة ماليا وإدارية، او تكون تابعة للحكومات حتى تستطيع تفعيل سياسه الوقاية الشاملة من الفساد والتهرب الضريبي، لتدخل في تكريس عملي لدولة الحق والقانون والالتزام بالاتفاقيات والتعاون الدولي ، وممارستها لتطبيق الحماية للممتلكات العمومية في نزاهة وشفافية لمكافحة الفساد وبالتالي فان الفساد من اخطر الجرائم التي تعاني منها الجزائر ولذلك تقوم قامت بالدخول في العديد من الاتفاقيات والمعاهدات الدولي والتعاون من أجل مكافحة هذه الآفة بتشخيص الاوضاع المتعلقة بالفساد أو برفع التقارير واتخاذ الاجراءات اللازمة الى الجهات المعنية عند اقتضاء الحاجة.

وقد تفاقمت هذه الآفات بعض عصر النهضة وبروز مجتمع العولمة، التي جعلت الكثير من الدول تسارع إلى الانضمام تحت الاتفاقيات الدولية، التي تحارب هذه الجرائم، خاصة وأن هذه المواثيق والمعاهدات مكفولة من طرف هيئات عالمية عديدة تعتبر فيها هيئة الأمم المتحدة وفروعها ومنظمة التعاون الاقتصادي من أكثر الهيئات، التي تتكفل بالسعي لمحاربة الفساد والتهرب الضريبي ودخول الكثير من الدول كأعضاء في اتفاقياتها لضمان الشفافية والتعاون، من أجل التصدي لكل أشكال الفساد ومظاهره، حيث نجد أن هذه الدول وبموجب التعاون الدولي أنشئت هيئات محلية أيضا لمحاربة الفساد، وعلى غرار ذلك فإن الجزائر تعتبر واحدة من

هذه الدول، حيث قام الرئيس الجزائري بعقد اتفاقيات دولية مع هيئة أمم المتحدة سنة 2003 م تضمن بموجبها محاربة الفساد والوقاية منه وأنشئت الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، وكذلك أنشئ مجلس المحاسبة لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي وقيام الجزائر بالعديد من الاتفاقيات الدولية التي تؤكد على التعاون الدولي لضمان الشفافية في محاربة مثل هذه الظواهر، إذ تلتزم الدول بتقديم تقارير سنوية حول الفساد والتهرب الضريبي الذي تعتبره كدليل على التزامها بتفعيل هيئاتها وتعاونها مع الهيئات الدولية، كالأمم المتحدة والمنظمة العالمية للشفافية ومنظمة التعاون الاقتصادي، إن هذه المواثيق والاتفاقيات جعلت الدول تشرع في التزامها بتفعيل الآليات الدولية التي تضمن تعاونها في محاربة الفساد وجرائم التهرب الضريبي، وعليه يمكن أن نطرح الاشكالية التالية :

ماهي آليات التعاون الدولي لمكافحة الفساد و التهرب الضريبي ؟

الأسئلة الفرعية:

ماهي أهم الهيئات الدولية التي تشرف على ضمان التعاون الدولي لمكافحة الفساد و التهرب

الضريبي؟

وماهي المتطلبات التي يمكن من خلالها الحد من الفساد والتهرب الضريبي؟

أسباب اختيار الموضوع: تعتبر أسباب اختيار الموضوع حلقة رئيسية في البحوث الأكاديمية وتنقسم هذه قسمين أسباب ذاتية موضوعية :

الاسباب الذاتية :

-تعتبر الميولات احد الاسباب الرئيسية التي قادتنا لاختيار الموضوع حيث لا يخلو البحث من ذاتية الباحث التي تقوده لدراسة الموضوع.

-اندرج الموضوع ضمن مشروع التخرج لنيل شهادة الماستر في تخصص القانون الدولي العام الذي جعلنا نرتبط بدراسة الفساد والتهرب الضريبي وما يتعلق به من الاتفاقيات الدولية التي تجرم هذه الآفات.

-نقص الدراسات التي اختصت لدراسة هذه المواضيع .

- محاولة المامنا بما يتعلق بالفساد والتهرب الضريبي ضمن قوانين واتفاقيات المعاهدات الدولية .

- الاسباب الموضوعية :

- انتشار افة الفساد والتهرب الضريبي أدى بنا الى فهم هذه الظاهرة الدولية

- حادثة الموضوع وما يتعلق به اليوم من اتفاقيات دولية تسعى لمحاربتها والقضاء علي تبعاته
- دخول الجزائر ضمن الدول التي اقامت معاهدات دولية لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي
- محاولة التعرف علي الاتفاقيات الدولية لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي
- التعرف علي اهم الهيئات التي أنشأتها الجزائر بموجب الاتفاقيات وكذلك التعرف علي عمل هذه الهيئات ومدى فعاليتها في الوقاية و مكافحة للفساد والتهرب الضريبي .

- أهمية وأهداف الدراسة:

تعتبر اهمية التعرف على مدى فعالية الاتفاقيات الدولية في مكافحة الفساد والتهرب الضريبي إذ جعلتنا هذه الدراسة نتعرض لمعرفة خطر هذه الجرائم التي اصبحت تعصف بالكثير من الدول التي شرعت في عقد اتفاقيات الزمتها بإنشاء هيئات تتكفل بالتصدي للفساد والتهرب الضريبي وبموجب تلك الاتفاقيات تضمن سريان ومفعولية مكافحة حيث نريد في دراستنا ايضا ان نتعرض لمجموعة من الاهداف كالتالي:

- مدى مصداقية هذه الاتفاقيات وشفافيتها في مكافحة الفساد والتهرب الضريبي .
- مدى التزام الدول بهذه الاتفاقيات .
- محاولة التعرف على عمل الهيئات الدولية في مكافحة الفساد و التهرب الضريبي .

المنهج المتبع :

إن طبيعة الموضوع هي تفرض المنهج الذي يتبعه الباحث في دراسته، ولذلك فإن هذه الطبيعة جعلتنا نقوم باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تقودنا هذه الطريقة المنهجية الى وصف وتحليل طريقة عمل الهيئات والتعاون الدولي في ظل الاتفاقيات الدولي التي تسعى من خلالها الى مكافحة الفساد والتهرب الضريبي.

وقد اتبعنا الخطة التالية التي تناولنا فيها موضوع التعاون الدولي لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي من خلال الفصول كالاتي:

فقد تناولنا في الفصل الاول الاطار المفاهيمي للفساد والتهرب الضريبي الدولي الذي عاجلنا فيه بعض الجوانب المهمة، من خلال التطرق الى المفاهيم التي تخص كل منهما، من حيث الاشكال والانواع التي تقوم عليها ظاهرة الفساد والتهرب الضريبي الدولي وما تحلّفه من الآثار وكان هذا من خلال مبحثين.

أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه ثلاثة مباحث خصصنا فيها المبحث الاول لأليات مكافحة الفساد، من خلال المساعي الدولية عبر المساعدات القانونية وأحكامها وجهود المنظمات الدولية في محاربة الفساد، أما

مقدمة

المبحث الثاني فقد خصصناه للتهرب الضريبي، من خلال جهود المنظمات الدولية التي تسعى للحد منه ومحاربتة، أما المبحث الثالث فقد كان حول متطلبات الوقاية من هذه الآفات وسبل علاجها، وختمنا دراستنا ببعض النتائج والتوصيات.

الفصل الأول

الاطار المفاهيمي للفساد والتهميش

الضريبي

الفصل الأول

الاطار المفاهيمي للفساد والتهرب الضريبي

تمهيد:

يعتبر كل من الفساد والتهرب الضريبي من الظواهر، التي تعرفها جميع الدول وترتبط بجميع جوانب المجتمع، ويكون لها تأثير كبير على الدول، سواء على المستوى الداخلي او الخارجي، ولذلك أردنا في هذا الفصل التعرض لبعض الجوانب المفاهيمية، التي يمكن ان تعرفها بمناحي الفساد والتهرب الضريبي الدولي وقد قمنا بتخصيص المبحث الاول لماهية الفساد ومظاهره وانواعه وأسبابه وما يرتبط بها، كما قمنا في المبحث الثاني بالبحث في ماهية التهرب الضريبي عموماً، والدولي بالخصوص، عبر ما يتميز به من الانواع والأدوات والاشكال التي يتبعها اصحاب التهرب الضريبي الدولي ومدى تأثيره على الدول في ظل العولمة التي اصبحت تفرض هذا النوع من التهرب على العديد من الدول التي بدأت تلجأ الى التنسيق الدولي من أجل محاربتة، وعليه كانت دراسة الفصل الاول مقسمة الى مباحث التي تضمن المطالب والفروع كالتالي:

المبحث الاول: ماهية الفساد وتحليلاته وأشكاله

المبحث الثاني : ماهية التهرب الضريبي الدولي وتحليلاته

المبحث الأول:

ماهية الفساد وتجلياته واشكاله

أحس أعضاء المجتمع الدولي بخطورة الفساد عموماً، خصوصاً الإداري والمالي على الدول والأفراد، وبأنه أصبح يشكل عائقاً في سبيل تحقيق تنمية شاملة ومستدامة، ومانعاً من تحقيق مستوى معيشي واقتصادي مقنع للأفراد¹، ولذلك أصبح المجتمع الدولي يسارع إلى تفعيل العديد من الوسائل والسبل لمحاربة هذه الظاهرة، وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية الفساد وأهم العوامل والأنواع، التي تكون سبباً في انتشار هذه الآفة من خلال المطالب والفرع التالية:

المطلب الأول:

تعريف الفساد ومظاهره

يحتوي الفساد على العديد من المفاهيم، التي تختلف حسب طبيعته، نظراً لكثرة مظاهره وتشعبه في مختلف الجوانب، وظهوره في العديد من الصور والأشكال، التي تجعل من تعريفه غير محددة، وعليه قمنا في هذا المطلب بمحاولة التعرض لأهم التعاريف والمظاهر التي يتجلى فيها كالتالي:

الفرع الأول: تعريف الفساد

ولما كان مدار الحديث عن الفساد الذي ينجم عن الإنسان فإننا نلمس أنه مهما تباينت التعريفات لهذا المصطلح فإنها بمجموعها تتفق على أن موضوع الفساد هو الإنسان وعليه فالتعريف الذي نميل إليه بأن الفساد: سلوك انساني يتمثل في تغليب المصلحة الخاصة على حساب المصلحة العامة² وبالرجوع إلى هذا التعريف فيمكن ان نرى انه يضم جميع اشكال الفساد التي تنزوي تحته بصورة أو أخرى.

وتستخدم كلمة فساد للتعبير عن مجموعة كبيرة من السلوكيات غير الرشيدة كالرشوة، والاختلاس، وإساءة استغلال السلطة، والابتزاز، والثراء غير المشروع، والإتاوات والمتاجرة بالنفوذ، إضافة إلى أفعال ترتبط بأنشطة الفساد الرئيسية لجأ إليها للمساعدة في الشروع بهذه الأنشطة، كغسيل الأموال، وإعاقة سري العدالة

¹ - مجاهدي خديجة، آليات التعاون الدولي لمكافحة الفساد والوقاية منه، مجلة الدراسات القانونية و السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، العدد 02، جوان، 2002، ص252

² - عبد الله محمد الجيوس، الفساد مفهومه وأسبابه وأنواعه وسبل القضاء عليه، رؤية قرآنية، المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، المحور الاول مكافحة الفساد من منظور اسلامي، مركز البحوث والدراسات، الرياض، السعودية، 2004/08/06، ص5

أو منعها. وليس هناك تعريف شامل متفق عليه عالمياً¹، وقد عرف بتعاريف مختلفة بأنه أفعال أو جرائم تشكل ممارسات فاسدة. وتشارك هذه الأفعال والجرائم بعنصرين عموماً. الأول هو أنها تنطوي على إساءة استخدام السلطة في القطاعين العام والخاص، وثانيها أن الأشخاص الذين يسيئون استخدام سلطاتهم يجنون من وراء ذلك منافع ليست من حقهم²، وعادة ما يعرف الفساد من حيث استغلال المسؤولين الحكوميين لمناصبهم العامة لتحقيق كسب خاص. ولكن نطاق الفساد أوسع من ذلك. فهو أحد الأعراض المكلفة لفشل المؤسسات وغالباً ما تتورط فيه شبكة من السياسة والمنظمات والشركات وأفراد القطاع الخاص تتواطأ جميعاً لجني منفعة تتحقق من استخدام السلطة والوصول إلى الموارد العامة والتحكم في صنع السياسات على حساب الصالح العام³، ويشير تقرير صدر عن صندوق النقد الدولي بعنوان "الفساد: تكاليفه واستراتيجيات تخفيف حدته على التنمية والاقتصاد وغيرها من القطاعات ذات العلاقة ويؤدي إلى:

أولاً: يضعف قدرة الدولة على تعبئة الإيرادات وأداء وظائفها الأساسية. ويضر الفساد بثقافة الامتثال ويفضي بالتالي إلى مزيد من التهرب الضريبي. على سبيل المثال، عندما ينظر المواطنون إلى الإعفاءات الضريبية على أنها جزافية، يقل الحافز لديهم على سداد الضرائب. ونتيجة لذلك، تنخفض الإيرادات التي تحصلها الدولة وتعجز عن تقديم الخدمات العامة⁴، مع ما لذلك من مآلات سلبية محتملة على النمو بسبب الفساد خاصة المالي الذي يشكل تهديداً لمختلف الدول.

ثانياً: يؤدي الفساد إلى تضخيم تكاليف عملية المشتريات الحكومية، فيقلل كمية الإنفاق العام ويخفض مستوى جودته ويمكن كذلك من اختلاس الأموال من خلال المعاملات التي تنفذ خارج الموازنة. ويؤدي هذا الاختلاس إلى تقليل الموارد المتاحة للاستثمارات العامة وأوجه الإنفاق الأخرى ذات الأولوية، مما يوسع الفجوات في البنية التحتية ويؤثر على النمو⁵ في مختلف جوانب المجتمع سواء الاقتصادي أو الاجتماعي .

ثالثاً: يتسبب انخفاض الإيرادات العامة في زيادة اعتماد البلدان في الغالب على التمويل من البنك المركزي، مما يسفر عن التحيز للتضخم في البلد المعني. وفي نفس الوقت، فإن الفساد يزيد من ضعف الإشراف

¹ - سوجيت شودري، ريتشارد ستي وآخرون، مكافحة الفساد: أطر دستورية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، مركز العمليات الانتقالية الدستورية المؤسسة الدولية للديمقراطية والانتخابات برنامج الأمم المتحدة الأمي، 2014، ص14.

² - المرجع نفسه، ص14.

³ - دانييل كاوفمان، تأثير الفساد: تحسنت الحوكمة في بضعة من بلدان أمريكا اللاتينية ولكن الفساد ال يزال يعوق التنمية في المنطقة، مجلة التمويل والتنمية سبتمبر، سبتمبر 2015، ص21.

⁴ - تقرير صندوق النقد الدولي، مكافحة الفساد مطلب أساسي لتحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي الكلي، تقرير لصندوق النقد الدولي، نشرة الصندوق الإلكترونية، 11 مايو 2016، ص2.

⁵ - المرجع نفسه، ص 2.

المالي ويهز استقرار النظام المالي، وينشأ ذلك من انخفاض مستوى ممارسات الإقراض والتنظيم وضعف الرقابة على البنوك¹، وما يتعلق بها فيمنح القروض ما يسبب فسادا ماليا وتظهر معالم الرشوة والمحسوبية .

وفي الاخير يمكن ان نقول أن الفساد هو ظاهرة عالمية تشمل جميع القطاعات وتختلف صورها ومتعددة أشكاله.

الفرع الثاني: مظاهر الفساد

إن مظاهر الفساد متعدد وكثير حيث يمكننا التطرق الى بعض الجوانب الواضحة، التي يكون فيها ظاهرا بشكل ملحوظ متكرر، ويعتبر الفساد كل سلوك ينحرف عن المعايير المتفق عليها لتحقيق اهداف وغايات خاصة² او هو كل تصرف غير قانوني مادي او اخلاقي، من جانب العاملين يؤدي الى بيئة بيروقراطية ويهدف الى تحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة³ ويشتمل على العديد من المظاهر. كالخروج عن أحكام القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو مخالفة السياسات العامة المعتمدة من قبل الموظف العام بهدف جني مكاسب له أو آخرين ذوي علاقة أو استغلال غياب القانون بشكل واعى للحصول على هذه المنافع⁴ .

وإذا عدنا الى منظمة الشفافية التي يقع مقرها في بلجيكا وهي منظمة مستقلة تهتم بالفساد وتقدم مؤشراتته لجميع دول العالم فحسبها انه اساءة استعمال السلطة لتحقيق مكاسب خاصة حيث نجد هذا النوع اكثر انتشار عند السياسيين ويعني فساد طبقة الساسة والحكام وقادة الأحزاب وأعضاء الحكومة والنخب الحاكمة، أيا كان موقعهم أو انتماءاتهم السياسية، حني يقوم هؤلاء بالتواطؤ باستغلال مواقع النفوذ السياسي لتوجيه القرارات والسياسات والتشريعات؛ لتحقيق مصالح خاصة بهذه الطبقة، أو أحد أطرافها أو الموالين لها، والإثراء غير المشروع من السلطة، أو الحصول على أموال غير قانونية لزيادة النفوذ المالي والاجتماعي، أو لتمويل حملاتهم الانتخابية، أو لتسهيل الحصول على الرشاوى وتشييعها، مقابل منح استخدام أو امتلاك أراضي الدولة أو عقود وامتيازات أو تراخيص أو موافقات تجارية⁵، وتشير خصائص وعلامات الفساد الى

¹ - تقرير صندوق النقد، مرجع سابق، ص 2.

² - نقماري سفيان، مداخلته بعنوان الإطار الفلسفي و التنظيمي للفساد الإداري و المالي، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من

الفساد الإداري والمالي، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 6-7 ماي 2012، ص 4

³ - صلاح الدين فهمي محمود، الفساد الإداري كمعوق لعمليات التنمية الاجتماعية والاقتصادية، الرياض: المركز العربي للدراسات الأمنية

والتدريب، الطبعة الأولى، 1994، ص 40

⁴ - مصلح، عبير، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة أمان، رام الله، الطبعة الثالثة، 2013،

ص16.

⁵ - أحمد أبو دية، هدى غصن وآخرون، الفساد السياسي في العالم العربي حالة دراسية، اشراف: عزمي الشعيبي، منشورات الائتلاف من أجل

النزاهة وامل المساءلة، أمان، 2014، ص4

الجانب السياسي والإداري إلى حتمية وجوده وإمكانية حدوثه، إلا أن له أسباباً حظيت باهتمام الباحثين سواء من تناول مشكلة الفساد عامة أو الفساد الإداري والمالي خاصة، ذلك أن الجهاز الإداري هو الذي يلقي عليه تبعات تنفيذ السياسة العامة للدولة في مختلف المجالات، ولما كانت الدول سواء المتقدمة أو النامية في حالة تطور مستمر، فقد اقتضى احلال تطوير الجهاز الإداري والمالي بالقدر الذي يتناسب مع التطور الذي تمر به المجتمعات في مختلف المجالات السياسية والاجتماعية والاقتصادية¹، وهو ما أدى إلى استغلال هذا الوضع من طرف الكثيرين على اختلاف مستوياتهم ومناصبهم في الفساد ويرجع ذلك إلى الضعف الهيكلي للمؤسسات أو الطبيعة القمية للأشخاص أو الطبيعة التنظيمية وانعدام الرقابة على المال العام والاداريين المكلفين به وسيطرت رجال السياسة وخصوصاً اصحاب السلطة التنفيذية وحتى رجال المال والاعمال، وإذا عدنا إلى الواقع فسوف نرى ان الفساد بمظاهره المتعددة السياسي والمالي وحتى الاخلاقي والاقتصادي يصب تقريباً في الجانب الاداري وهي الطبيعة الذي فرضتها تطور المجتمعات وعليه يمكن التطرق جملة من المظاهر..

ويعتبر استغلال المنصب للاعتداء على المال العام هو الصورة الشاملة تقريباً لجميع المجتمعات، حيث يلجأ أصحاب المناصب الرفيعة إلى استغلال مناصبهم لتحقيق مكاسب مادية، فيتركز بذلك اهتمامهم حول البحث عن الطرق والأساليب التي تمكنهم من زيادة حجم ثروتهم، وغالباً ما يقوم بهذا السياسيون والمسؤولين الحكوميون كسحب قروض من البنوك المملوكة للدولة أو تسهيل حصول رجال الأعمال من القطاع الخاص على قروض بفوائد منخفضة وبدون ضمانات مقابل حصوله على جزء من القرض على شكل رشوة أو العمولة، والاستيلاء على بعض الممتلكات العامة عن طريق التزوير في الأوراق الرسمية أو استئجارها لفترة زمنية طويلة بمبالغ زهيدة². فالفساد الاداري والسياسي والمالي يؤدي إلى سيطرة مجموعة صغيرة على مختلف مناحي الحياة³، ومن ثم تصبح المشاركة في الحياة العامة في ظل هذه المجموعة عملية زائفة لما تقوم به من الاحتيال وتعدي القانون بل وسن قوانين تتلاءم مع مصالحها كما يحدث في الجزائر من طرف مجموعة معينة .

كما أن فساد البيروقراطية الناتج عن كثرة الإجراءات والتعقيدات و ضعف الرقابة على الجهات المختلفة او الفساد الناتج عن كثرة تغيير القوانين وتعددتها لتنشأ ثغرات كثيرة تمكن بعض المسؤولين من الاستفادة منها في تحقيق مكاسب في صالحهم وممارسة التجارة المحرمة والمخظورة شرعاً كتجارة المخدرات والأسلحة والنفايات وكل تجارة ينتج عنها عملية غسيل الأموال وتلقي العمولات والرشاوي عن الصفقات والمقاولات الحكومية

¹ - دراسة الفساد الإداري والمالي الواقع والآثار وسبل الحد منه، منتدى الرياض الاقتصادي، الدورة السادسة، السعودية، 6-8 صفر 1435هـ الموافق 9-11 ديسمبر 2013م، ص31.

² - بن رجم محمد خميسي، حلبي حكيمة، الفساد المالي و الإداري: مدخل لظاهرة غسيل الأموال و انتشارها، المنقنى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 6-7 ماي 2012، ص4

³ - أحمد أبو دية، هدى غصن وآخرون، مرجع سابق، ص6

والشراء من الوظيفة العامة والهدر في استعمال الموارد الحكومية¹، التي تتعرض للتهرب الضريبي والجمركي والرشوة، ويخص عادة رجال الأعمال من القطاع الخاص، فهم يدفعون الرشاوي مقابل حصولهم على تخفيض أو إعفاء ضريبي أو جمركي لفترة طويلة، من خلال التلاعب على القوانين عبر الرشوة المحلية والدولية ويتعلق الأمر بالرشوة المحلية كافة أنواع الرشاوي التي تقدم داخل الوطن لتمير مشاريع الفوز بمنقصات معينة بغض النظر عن قيمته²، وتتعدد مظاهر الفساد الإداري وتنوع وهي غير مرتبطة بأي نوع من أنواعه، مما يجعله يأخذ أشكال عديدة ومتنوعة مثل:

فساد موظفي القطاع العام والحكومة بأشكاله كافة كأن يتأخر الموظف المسؤول عن منح التراخيص وإنجاز المهام لفترات طويلة تعطل فيها مصالح المواطنين فيضطر المواطن إلى دفع رشوة لكي تتم مصلحة إجراءاته وانتشار المحسوبية وتعيين الأقارب ومعارف كبار الموظفين والمسؤولين في الوظائف المهمة والمميزة وقضايا الابتزاز مثل الرشاوي التي يدفعها المستثمرون لكي تتم الموافقة على طلبات الاستثمار³ التي تكون غير صحيحة أو مفبركة.

المطلب الثاني:

أنواع الفساد

تنوع مظاهر الفساد بقدر تنوع مجالات النشاط الإنساني، التي ينظمها القانون وتتطور بتطور الوسائل التكنولوجية، التي أصبحت تؤدي إلى ارتكاب الكثير من الجرائم، وعلى رأسها جرائم الفساد، كما استفادت هذه الأخيرة من العولمة لتغزو كل الدول دون تمييز بين المتقدم منها والمتخلف. أن أنواع وصور هذه الظاهرة متداخلة و متشابكة فيما بينها يصعب التفرقة بينها⁴، لذلك ارتأينا التقسيم التالي:

الفرع الأول: الفساد حسب درجة التنظيم

الفساد العرضي: ويقصد به كافة أشكال الفساد الصغيرة و العرضية، التي تعبر عن سمو شخصي أكثر مما تعبر عن نظام عام بالإدارة، و هذا مثل الاختلاس، والمحسوبية، والمحاباة، سرقة الأدوات المكتبية، أو بعض المبالغ الصغيرة

¹ - سمر عادل حسين، الفساد الإداري: أسبابه، آثاره وطرق مكافحته ودور المنظمات العالمية والعربية في مكافحته، مع الإشارة إلى تجارب بعض الدول في مكافحة الفساد الإداري، هيئة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، جمهورية العراق، العدد 7، 2014، ص 133

² - بن رجم محمد خميسي، حلومي حكيمة، المرجع السابق، ص 4

³ - سمر عادل حسين، المرجع السابق، ص 133.

⁴ - عاقل فاضلة، محاضرات في مقياس قانون مكافحة الفساد، تخصص: تسيير الميزانية، كلية العموم الاقتصادية والتجارية وعموم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة-1، 2016/2017، ص 3

الفساد المنظم: ما ينتشر في الهيئات و المنظمات و الإدارات المختلفة من خلال إجراءات و ترتيبات مسبقة ومحددة، تعرف من خلالها مقدار الرشوة و آلية دفعها.

الفساد الشامل: هو نهب واسع النطاق للأموال و الممتلكات الحكومية عن طريق صفقات وهمية، أو تسديد أثمان سلع صورية، تحويل ممتلكات عامة إلى مصالح خاصة بدعوى المصلحة العامة، الرشاوى¹... التي تشتمل على إقامة صفقات وهمية مقابل المنافع المقدمة او الرشاوي والوساطات التي تكون طرفا فاعلا في هذا النوع من الفساد.

الفرع الثاني الفساد حسب انتماء الأفراد المنخرطين فيه:

وهو على نوعين² كالآتي:

أ - فساد القطاع العام: و هو الفساد المنتشر في الإدارة الحكومية و جميع الهيئات العمومية التي تتبعها، وهو من أكبر معوقات التنمية، و فيه يتم استغلال المنصب العام لأجل الأغراض و المصالح الشخصية.

ب - فساد القطاع الخاص: و يعني استغلال نفوذ القطاع الخاص للتأثير على مجريات السياسة العامة للدولة، باستعمال مختلف الوسائل من رشوة و هدايا، و هذا لأجل تحقيق مصلحة شخصية كالإعفاء من الضريبة، و الحصول على إعانة³، وهو من أكثر أنواع الفساد انتشارا ، خاصة في الجزائر التي يستغل فيها الخواص نفوذهم المالي للتأثير على السياسة العامة او تجاوز القانون .

الفرع الثالث: الفساد من ناحية الانتشار: وهو ينقسم الى نوعين⁴ كالتالي:

أ- الفساد الدولي: هذا النوع من الفساد يأخذ مدى واسعا وعمليا يتجاوز بذلك الحدود الإقليمية للدولة وحتى القارات، وأدواته متعددة منها: الشركات المتعددة الجنسيات، والمنظمات الدولية، كمنظمة التجارة الدولية، وصندوق النقد الدولي.

ب- الفساد المحلي: وهو ذلك الفساد الذي ينتشر داخل الدولة ، و لا يخرج عن كونه فساد صغار الموظفين والأفراد، ممن لا يرتبطون في مخالقاتهم وجرائمهم بشركات أجنبية

¹ - أحمد محمود حبيب البوتي، "أخلاقيات الأعمال وأثرها في تقليل الفساد الإداري"، المؤتمر العلمي حول النزاهة أساس الأمن والتنمية، هيئة النزاهة، العراق، ديسمبر 2008، ص10

² - عاقل فاضلة ، مرجع سابق، ص3

³ - عطا الله خليل، "مدخل مقترح لمكافحة الفساد في العالم العربي"، مكافحة الفساد في الوطن العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2009، ص340

⁴ - عاقل فاضلة ، مرجع سابق، ص4

الفرع الرابع: الفساد من حيث الحجم (من حيث المستوى أو النطاق)

أ - الفساد الكبير: وهو فساد ينتشر في الدرجات الوظيفية العليا للإدارة، ويقوم به كبار المسؤولين والموظفين لتحقيق أهداف مادية أو اجتماعية كبيرة، وهو أخطر أنواع الفساد لتكليفه الدولة بمبالغ ضخمة، ويرتكبه رؤوساء الدول والوزراء والمسؤولين الكبار في الدولة، و يختلف عن الفساد الصغير لضخامة الرشاوى المستخدمة فيه، و لا يمكن أن يتم إلا بتوريط مسؤولين في مراتب عليا حيث يكون حجم العمليات التي تقع ضمنه كبيرة، تخرج عن سلطة الموظفين الصغار، مثل عمليات توريد السلع والمعدات مرتفعة الثمن، و مشاريع البنية التحتية، و المعدات العسكرية... وهذا النوع من الفساد والذي يتشكل من رأس المال والسلطة، أطلق عليه الفقه الغربي تسمية "جرائم الصفوة" و"جرائم ذوي الياقات البيضاء" لأنها ترتكب من أفراد يحتلون مكانة اجتماعية عالية حيث يستغلون سلطتهم لخرق القوانين والتنظيمات¹، من خلال التحايل واساءة استخدام السلطة والمنصب في صالحهم .

ب - الفساد الصغير: الفساد الصغير حل لعدد غير متناه من المشكلات الصغيرة. مشكلات مواطنين يريدون تيسير أعمالهم دونما عراقيل فيضطرون إلى دفع "المعلوم" إلى الموظف أو الشرطي أو حتى الأستاذ الجامعي الذي لن ينجحوا في مقرر دراسي يدرسه إن لم "يدفعوا" ولا يكفيه راتبه في ظل نظام اقتصادي واجتماعي محاب لمالكي الثروات، ويستمد الناس قيمتهم فيه من ما يملكون من مال أو يحتلون من مواقع حصينة ومجزية. وبالتدريج تغدو علاقة تبادل المنافع هذه علاقة موضوعية مستقرة، فلا معنى لإدانتها دون إدانة النظام الذي يقوم عليها²، ويتعلق بممارسات الفساد التي تستهدف منافع وعوائد محدودة في قيمتها وعادة ما ينتشر في المستويات الوظيفية الدنيا والمنخفضة ويرتكب من قبل صغار الموظفين، كما أن المقابل المالي فيه بسيطاً إلى حد ما، وتندرج تحته الرشاوى الطوعية، مثل تلك التي تقدم مقابل التعجيل في الحصول على تراخيص البناء مثلاً، أو ترخيص مزاولة نشاط مهنة معينة، أو للتغاضي عن تقديم وثائق لازمة لإنجاز معاملة³ سواء كان مقصوداً أو غير مقصود.

¹ -حاجة عبد العالي، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2012، ص27

² - ياسين الحاج صالح، الفساد الصغير ثقافة والفساد الكبير سياسة!، الحوار المتمدن-العدد: 2214 - 2008 / 3 / 8 - 11:23، الاطلاع: 2019/05/15، الساعة: 21:32، انظر الرابط:

<http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=127412&r=0>

³ - حاجة عبد العالي ، مرجع سابق، ص27

المطلب الثالث:

مجالات انتشار الفساد وأسبابه

ان المجال الذي ينتشر فيه الفساد يشمل كل الهياكل والمجتمعية كلها ولذلك تطرقنا في هذا المطلب له والى اسبابه التي تؤدي الى الانتشار السريع له في هذه المجالات.

الفرع الاول: الفساد طبقا للمجال الذي نشأ فيه

يعتبر هذا المعيار من أهم المعايير التي تم الاستناد عليها لتحديد أنواع الفساد على الإطلاق، و يقسم الفساد تبعا لهذا المعيار إلى ما يلي:

1- الفساد الأخلاقي: هو ذلك الفساد الذي يؤدي بالمرء إلى الانحطاط في سلوكياته بصورة تجعله لا يحكم عقله، الذي ميزه الله به عن غيره من المخلوقات، فيستسلم لنزواته ورغباته فينحط بذلك إلى أقل الدرجات والمراتب، وينتج عن ذلك انتشار الرذيلة والفاحشة، والسلوكات المخالفة للآداب¹، وأول ما يفسد في نفوس الفاسدين هو الوازع الأخلاقي مهما كان مسماه دينياً أو تربوياً أو أسرياً أو ثقافياً، ولعل من أشد الأخطار التي تروج للفساد الأخلاقي في وقتنا هذا القنوات الفضائية الرخيصة التي تستهدف عنصر الشباب الذي يعتبر السبب في نهضة الأمم، وذلك عن طريق بث البرامج و الأفلام والأغاني التي تدعو للانحلال الأخلاقي وعدم المسؤولية والانضباط وعدم الشعور بالواجب تجاه أوطانهم ضمن دوامة من المسلسلات والأغاني والبرامج، فترى الشباب يهتمون ويتابعون مطرباً أو مطربةً ما أكثر من اهتمامهم بالدراسة والعمل لبناء مستقبلهم الذي يعتبر مستقبل الوطن أجمع²، حيث يكون الفساد الاخلاقي في الغالب منافي لعادات وتقاليد المجتمع الاصلي .

2: الفساد الثقافي: ويقصد به خروج أي جماعة عن الثوابت العامة لدى الأمة، مما يفكك هويتها وإرثها الثقافي، وهو عكس الأنواع الأخرى من الفساد يصعب الإجماع على إدانته أو سن تشريعات تجرمه، لتحصنه وراء حرية الرأي والتعبير والإبداع³، أو أنه تلك الحالة التي يتلمس فيها للشأن الثقافي ركوداً وجموداً في الحركة الثقافية، وانتشاراً لعناصر غير إيجابية في جسم المشهد الثقافي، وسأخصص هذه المقالة للمشهد الصحفي الراهن في العالم العربي .. فأول ما يلفت انتباه المتابع هو تلك الحالة التي يستأثر بها محرر الصفحة

¹ - حاحة عبد العالي، مرجع سابق، صص28

² - جلال قنبر، ظاهرة الفساد في المجتمع أشكالها ومظاهرها وطرق علاجها، نشر في: 27 مايو 2017، الاطلاع:2019/04/12، انظر

الرابط: <https://www.magltk.com/corruption-society/>

³ - حاحة عبد العالي، مرجع سابق، صص28

الثقافية ، أو مدير تحرير المجلة الثقافية بنشر مواده ومواد أصدقائه من بني جيله الذي يكون غالباً جيل شيوخ الثقافة مما يؤدي إلى حرمان جيل شباب الثقافة من لعب دور ثقافي ، وبث دم جديد في جسم الثقافة قبل أن يترهل ، ويمكن تسمية هذه الظاهرة بـ " الاستئثار الجيلي " للثقافة¹ ، ولا يعني هذا الكلام تعميماً إطلاقاً لكل الذين استلموا الصحف ممن هم من جيل شيوخ الثقافة ، وإنما يعني معظمهم.

3: الفساد الاجتماعي: هو الخلل الذي يصيب المؤسسات الاجتماعية التي أوكل لها المجتمع تربية الفرد وتنشئته، كالأسرة والمدرسة والجامعات ومؤسسات العمل، كما أن التنشئة الفاسدة تؤدي حتماً إلى فساد اجتماعي مستقبلي، يتمثل في عدم تقبله الولاء الوظيفي، وعدم احترام الرؤساء وعدم تنفيذ الأوامر والإخلال بالأمن العام². لعلّ أخطر ما ينتج عن داء الفساد هو ذلك الخلل الذي يُصيب أخلاقيات العمل والقيم الاجتماعية؛ الأمر الذي يؤدي إلى شيوع حالة ذهنية تسبغ على الفرد ما يبرّر الفساد والقيام به، حيث يغيّر الفساد من سلوك الفرد الذي يمارسه، ويجزّه للتعامل مع الآخرين بدافع المادية والمصلحة الذاتية، دون مراعاة لقيم المجتمع والتي تتطلّب منه النظر للمصلحة العامة. إنّ آثاره المدوّرة على النواحي السياسية والاجتماعية والاقتصادية تهدّد قوّة ومكانة أيّة دولة في العالم وتضعفها، فالفساد في جوهره حالة تفكّك تعزّي المجتمع نتيجة فقدانها لسيادة القيم الجوهريّة ولعدم احترام القانون وعدم تكريس مفهوم المواطنة³، التي تكون موقوفة على التماس مع تطبيق القانون ومبادئه.

4: الفساد القضائي: وهو الانحراف الذي يصيب الهيئات القضائية، مما يؤدي إلى ضياع الحقوق و تفشي الظلم، ومن أبرز صوره: المحسوبية والواسطة، وقبول الهدايا والرشاوى، وشهادة الزور، والفساد القضائي بهذا الشكل هو من أخطر ما يهلك الحكومات والشعوب، لأنّ القضاء هو السلطة التي يعول عليها الناس لإعادة حقوقهم المهضومة⁴ من جراء الفساد الذي يخلف العديد من الضحايا والمتضررين.

5: الفساد السياسي: ويدخل في مفهومه إساءة استغلال السلطة السياسية من قبل أصحاب المناصب السياسية بصرف النظر عن حساسية المنصب، أو صلاحياته⁵ للفساد السياسي عدة تعريفات منها: تعريف الموسوعة الحرة "ويكيبيديا" والتي تُعرفه كما يلي: "هو إساءة استخدام السلطة العامة من قبل النخب الحاكمة

¹ - حواس محمود، ظاهرة الفساد الثقافي، الحوار المتمدن-العدد: 1402 - 2005 / 12 / 17 - 11:10 ، الاطلاع: 2019/05/13/

21:21، انظر الرابط: <http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=52557&tr=0>

² - حاحة عبد العالي ، مرجع سابق، صص، 29

³ - عبد الحق حميش، ظاهرة الفساد في المجتمع.. خطورتها وكيفية مواجهتها، اسلاميات 24 ديسمبر 2018 ، 21:32، انظر الرابط:

<https://www.elkhabar.com/press/article/148158>

⁴ - حاحة عبد العالي ، مرجع سابق، صص، 29

⁵ - موقع كتّاب وزى وزى ، أنواع الفساد، آخر تحديث: آخر تحديث: 2019/4/28، الاطلاع: 2019/05/18، 21:48، انظر الرابط:

<https://weziwezi.com>

لأهداف غير مشروعة". كما عرفته هيئة الأمم المتحدة بأنه: "استغلال السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة" أو هو تغليب مصلحة صاحب القرار على مصالح الآخرين.¹ وتبين لنا الدراسات وتقارير المؤسسات الدولية أن الفساد السياسي يؤدي بطبيعة الحال إلى تفشي الفساد الاقتصادي في البلد وبأكثر حدة وخطورة على التنمية واستقرار المجتمع، حيث يعمد الحاكم في الأنظمة الفاسدة إلى مكافأة حاشيته والموالاة من خلال التغاضي عما يفعله الوزراء والمسؤولون في الأجهزة الحكومية وتوزيع الهبات والرشاوى فهو ومن في حاشيته يقومون بتسخير القوانين وإنشاء المؤسسات والمجالس الإدارية وتعيين من يشاءون من الأفراد في المناصب الإدارية وفق ما تتطلب مصالحهم ومنافعهم الشخصية أو الحزبية وبعيدا كل البعد عن المصلحة الوطنية، وبالتالي فإن العملية التنموية برمتها تسير وفق إرادتهم ورؤيتهم التي تخدم منافعهم السياسية والاقتصادية وتبقي الحاكم وحاشيته على رأس السلطة، فليس هناك مجال للحريات إلا بما تسمح به مصلحة النظام الحاكم.² عبر الالتزام بما تقرره الحكومات من القوانين التي يخضع لها الجميع حتى تتجنب مظاهر الفساد مثل الرشوة والتهرب من المسؤوليات القانونية والمالية.

6: الفساد الاقتصادي: و يتعلق هذا النوع من الفساد بالممارسات المنحرفة والاستغلالية للاحتكارات الاقتصادية وقطاعات الأعمال، التي تستهدف تحقيق منافع اقتصادية خاصة على حساب مصلحة المجتمع بما لا يتناسب مع القيمة المضافة التي تسهم بها، وتحدث هذه الممارسات نتيجة غياب الرقابة أو نتيجة ضعف الضوابط والقواعد الحاكمة والمنظمة للمناخ الاقتصادي.³ يتمثل في جرائم الشركات، سواء الوطنية أو الأجنبية التي تستغل تفشي البطالة في العالم العربي في الاستغلال البشع لليد العاملة، أو الجرائم الاقتصادية التي ترتكبها مافيا شركات متعددة الجنسيات.⁴ والعامل الاقتصادي: وهو يبدأ مزدوج الدلالة في صلته بالفساد، حيث تصبح المجتمعات الفقيرة والغنية على حدٍ سواء مُعرضة للسقوط في الفساد في ظل غياب القيم السياسية والثقافية، وآليات الحماية القانونية.

7: الفساد الإداري: ويقصد به مجموع الانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية، وكذا المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفته⁵، لتحقيق منافع ذاتية بطرق وسلوك بيروقراطي يهدف

¹ - حاحة عبد العالي ، مرجع سابق، صص، 29

² - جعفر الصائغ، أخطر أنواع الفساد، نشر في صحيفة لوسيل الالكترونية يوم : 24 أغسطس 2017 - 21:00: الاطلاع:

https://lusailnews.qa/opinion/24/08/2017، انظر الرابط:

³ - حاحة عبد العالي ، مرجع سابق، صص، 29

⁴ - مولاي المصطفى البرجاوي، ظاهرة الفساد: ماهيتها ومظاهرها وأشكالها، تاريخ الإضافة 14/2/2015: الاطلاع: 2019/05/17: انظر

الرابط: https://www.alukah.net/culture/0/82504/#_ftnref5

⁵ - عطية حسن أفندي "الممارسات غير الأخلاقية في الإدارة العامة" بحث مقدم لندوة الفساد والتنمية - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية بجامعة القاهرة، 1999م، ص53.

لتحقيق منافع شخصية بطرق غير شرعية¹ والبيروقراطية هي سلطة المكاتب والموظفين، وهي تتميز بالروتين المبالغ فيه والبطء والتمسك بحرفية القواعد والجمود، وبالتالي تعطيل سير المصالح العامة وكذلك قيام كبار الموظفين في السلطة بتعيين الموظفين وفق ما يتناسب مع مصالحهم الشخصية، واستغلال المنصب من اجل القيام بعمل ما وخدمات لأشخاص مقابل الحصول على مكسب مادي، كما يشمل هذا النوع من الفساد الاستخدام السيئ للوظيفة وعدم تطبيقها بالأسلوب المطلوب وعدم احترام القوانين والأنظمة¹، التي تسري فوق الجميع خاصة في ما نراه اليوم في الجزائر من آثار للفساد الاداري نتيجة لتهرب الموظفين من مسؤولياتهم وعدم الالتزام بالقوانين الادارية.

8: الفساد المالي: ويتمثل في مجمل الانحرافات المالية، ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها، و مخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية، وتنوع مظاهر الفساد المالي لتشمل: غسل الأموال والتهرب الضريبي، تزييف العملة النقدية ويقصد به كافة المعاملات المالية والاقتصادية المخالفة لأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، وتؤدي إلى أكل أموال الناس بالباطل، وإلى عدم استقرار المجتمع، وإلى الحياة الضنك لطبقة الفقراء والمعوزين في حكمهم² وفي الوقت الذي يعتقد فيه البعض أن الفساد يقتصر فقط على الفساد المالي، فإن مختصين يرون أن الفساد متعدد أنواعه، وأنه طال في العديد من دول العالم العربي، قطاعات مثل القضاء والتعليم، ويرى هؤلاء أن تفشي المحسوبية في مجال التوظيف في قطاعي القضاء والتعليم، يمثل مؤشرا خطيرا يؤثر على منظومة العدالة في هذه البلدان³، كما يحرم البلدان من كفاءات حقيقية ربما تكون الأقدر على النهوض بها.

الفرع الثاني: أسباب انتشار الفساد:

لكي تكون هناك معالجة فعالة وشاملة للفساد الإداري يفترض بنا معرفة الأسباب التي أدت الى ظهوره، ولكون الفساد ظاهرة شمولية فقد تعدد أبعادها وأسبابها لتمس مختلف الجوانب الشخصية والمؤسسية والبيئية.

أولا: العوامل الشخصية: تشير الكثير من الدراسات بأنه هناك علاقة بين بعض خصائص الأفراد وممارساتهم الإدارية الفاسدة⁴، ويمكن إجمال هذه الخصائص فيما يلي:

¹ - جلال قنبر، موقع الكتروني، مرجع سابق.

² - حسين حسين شحاتة، الفساد المالي، أسبابه وصوره وعلاجه، مجلة الوعي الإسلامي، العدد 552، شعبان 1432هـ/ يوليو 2011، ص 27.

³ - ماهي أكثر أنواع الفساد الحكومي انتشارا في بلدانكم؟، 8 ديسمبر/ كانون الأول 2016، الاطلاع: 2019/05/22، الساعة:

14:30، انظر الرابط: <http://www.bbc.com/arabic/interactivity-38253991>

⁴ - علي فريد عوض أبو عون، مرجع سابق، ص 19

- العمر
- مدة الخدمة
- المستوى الدراسي
- الجنس
- المهنة والتخصص

ثانيا: العوامل المؤسسية والتنظيمية : تعدد الأسباب التنظيمية والمؤسسية التي تقف وراء الممارسات الإدارية الفاسدة في المنظمات الحكومية والخاصة , فأغلب هذه الأبعاد المؤسسية والتنظيمية تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في السلوك الإداري أو التنظيمي بحيث تجعل منه سلوكا منحرفا أو منضبطا, ويمكن الإشارة الى أهم هذه العوامل¹ كمثل يلي:

- ثقافة المنظمة
- حجم المنظمة
- ضعف النظام الرقابي
- العلاقة مع المسؤولين في الإدارات العليا
- طبيعة العمل المؤسسي
- الهياكل التنظيمية وهياكل السلطة
- عدم الاستقرار الوظيفي
- البطالة المقنعة

ثالثا: العوامل البيئية: تعتبر هذه العوامل من أهم التي تقف وراء حالات الفساد الإداري وتساهم في تعميمها بسبب كثرتها وتعقدتها وتشابكها, حيث انها تتداخل مع بعضها البعض بطريقة تمنع من الوصول إلى السبب الحقيقي وراء الفساد. وفيمايلي² إشارة الى هذه العوامل:

- عوامل البيئة السياسية
- عوامل البيئة الاقتصادية
- عوامل البيئة الاجتماعية
- عوامل البيئة القانونية والتشريعية
- عوامل البيئة الثقافية

¹ علي فريد عوض أبو عون، مرجع سابق ، ص 20

² - المرجع نفسه ص 21

المبحث الثاني :

ماهية التهرب الضريبي الدولي وتجلياته

يعتبر التهرب الضريبي من أكثر مظاهر الفساد انتشارا، خاصة في السياق الدولي ولذلك بدأت تلتزم الكثير من الدول في إقامة الاتفاقيات والمعاهدات الدولية ولكن في هذا المبحث سوف نتحدث عن ماهية التهرب الضريبي الدولي وانواع وآثاره وادواته

المطلب الأول:

ماهية التهرب الضريبي

سوف نتطرق في هذا المطلب الى تعريف التهرب الضريبي عموما والتهرب الضريبي الدولي من خلال الفروع التالي:

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

يعني التهرب الضريبي التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بالتصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السليبي، نظرا لأنه لم ينتهك¹ القانون أو يحتال عليه يعرف على أنه: ذاك السلوك الذي من خلاله يقوم المكلف القانوني بعدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة²، كما أن التهرب الضريبي قد يحدث بالاستفادة من ثغرات القانون وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف، فالأمر يتعلق بتهرب ناتج عن إهمال المشرع، هنا لا يقوم المتهرب بانتهاك القانون المالي و من ثمة فانه لا يرتكب مخالفة مالية أو جريمة كما إذا رب المكلف من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية عن طريق التوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة نظر القانون رغم أن طبيعة النشاط تجارية من حيث الواقع، وفي هذا إن التهرب الضريبي يعني عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا من قبل المكلف بدفعها قانونا دون نقل عبئها إلى غيره بحيث لا تحصل الدولة نتيجة لذلك على الإيرادات الضريبية كليا أو جزئيا في حال التهرب الضريبي في حينئذ نقل عبئها لا يفقد الدولة حصيلة³، وهو من أكثر المظاهر للفساد المالي التي تعرف

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004

² - ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر"، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2006، ص. 06.

³ - فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع، اربد، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص. 84.

انتشارا خاصة من طرف الشركات والمؤسسات التي تكون مرهونة بدفع مستحقاتها المالية ما يدفعها للتحايل عن القانون .

ويقول الفقيه "موريس ديفرجيه" أن هذا التهرب الضريبي الذي ينظمه المشرع ليس إلا وسيلة لإرضاء بعض الفئات الاجتماعية نظرا لقوا السياسية مع الحرص على الظهور بمظهر إخضاعهم لنفس القوانين التي يخضع لها باقي المواطنين و هذا ما يؤكد الاتجاه الذي يشير إليه الاتجاه السوسيولوجي الذي قال به "جاستون جيزر" والذي¹ مراده "أن الطبقة الاجتماعية التي بيدها القوة السياسية تميل إلى التهرب من الضريبة" ومن خطوات تصدرها إدارة الضريبة يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة و هي مراحل ثلاث:

أ- مرحلة تحديد الوعاء: وفيها يحاول الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة أو تقرير قيمة تقل عن الحقيقة أو يخفي السلع المستوردة عن أعين رجال السلطة المالية.

ب- مرحلة التسديد: يحاول الفرد إخفاء كل أو بعض أمواله ليحول بين السلطة المالية و بين استيفاء الضريبة كاملة.

ت- مرحلة المساومة: يقوم المكلف بمساومة أفراد السلطة الضريبية للقيام بتخفيض التقدير الضريبي مقابل منحهم مبالغ نقدية مجزية {الرشوة}، معتمدا على استعداد هؤلاء الأفراد لمخالفة القوانين في الحصول على المكاسب غير المشروعة، واستعداد المكلف لدفع مبالغ الرشوة طالما أنه سيحصل على تخفيض مجزي من الضريبة يؤدي إلى تزايد أرباحه الصافية.

الفرع الثاني: مفهوم التهرب الضريبي الدولي:

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 و إلى اتساع التجارة الدولية و اندماج الاقتصاديات المختلفة في ، فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الاقتصاد العالمي من جهة أخرى الأموال و الاستثمار إلى اتساع حركة رؤوس الأموال و الاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الذي تحمله على الصاعدين الداخلي و الخارجي. و إذا كانت القوانين الوطنية قد تمكنت إلى حد كبير من وضع إجراءات لرصد و تتبع ظاهرة التهرب الضريبي الداخلي و محاصرة المكلف بالضريبة المتهرب، لما يحمله من خطورة على الإيرادات الضريبية للدولة، فالوضعية مختلفة بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي، إذ تقلّ الأحكام و القوانين المجعولة لمكافحة هذه الظاهرة رغم خطورتها، والنص القانوني الوحيد الذي يتضمن أحكاما لمحاربة التهرب الضريبي الدولي هي

¹ - محمد دويرات، دراسات في الاقتصاد المالي، نظرية عامة في مالية الدولة، دار المعرفة الجامعية، 1996، ص231

اتفاقيات الازدواج . الضريبي الدولي¹، يكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتاديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض ويتم عادة بإستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق والتي يطلق عليها بالجنات الضريبية والتي تتميز أساسا بالسرية المصرفية وغياب الرقابة على غير المقيمين² وهو من الاساليب التي تنتهجها الشركات الكبرى خاصة الشركات المتعدد الجنسيات المعروفة بتهربها الضريبي الدولي .

ويقصد أيضا بالتهرب الضريبي الدولي استخدام المكلف طرقا احتيالية غير مشروعة لنقل كل أو جزء من الارباح أو الايرادات والتي كان من المفروض خضوعها في داخل الدولة للضريبة ، الى دولة أخرى لا تخضع هذه الارباح أو الايرادات والتي كان من المفروض خضوعها في داخل الدولة للضريبة ، الى دولة اخرى لا تخضع هذه الارباح او الايرادات في الغالب للضرائب او تخضعها لنوع اقل وطفا على المكلف من التي يخضع لها في الدولة الأولى.³ هذا التعريف هو من منظور قانوني ، الا ان التهرب الضريبي الدولي يمكن تعريفه بمفهوم اقتصادي ويعد التهرب الضريبي الدولي من بين أخطر و أهم المشاكل الضريبية الدولية حيث يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية الدولية، و تحولها لدول أخرى تتميز بمنحها مزايا ضريبية للمكلفين . و لهذه المشكلة أشكال وأدوات أكثر تطورا وتعقدا من التهرب الضريبي الذي ينحصر في دولة واحدة فقط⁴، بل إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة، والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته. لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة.

وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة، خصوصا مع انتشار الآن ما يسمى بدول الجنات الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم للمكلف قصد التهرب من الضريبة ويتم ذلك في إطار شرعي مستغلة بذلك

¹ - محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي ، رسالة الدكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2011، ص75

² - بوزوروة حيزية، بوزيدي كاهنة ، التهرب الضريبي في الجزائر وآثاره على الاقتصاد العالمي، مذكرة ماستر، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، ص15

³ - ايثار موسى ، التهرب الضريبي الدولي وآثاره على الاقتصاد العالمي، موقع محاماة نت، نشر في: 3 يونيو، 2017 ، الاطلاع:

<https://www.mohamah.net/law>، الساعة 17:55، انظر الرابط:

⁴ - بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية: دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير، تخصص: مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2010/2009، ص27

الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف. لهذا يركز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات (تصدعات failles les) الموجودة في الأنظمة القانونية، وليس بانتهاك القواعد¹، ويكون التهرب الضريبي الدولي في الضريبة العقارية أقل من التهرب الدولي في باقي الضرائب الأخرى، والسبب يرجع إلى كون العقار الذي يشكل وعاء للضريبة يكون ومتصلا بإقليم الدولة فلا يمكن التهرب إلى دولة أخرى، وتقضي الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي بأن الضريبة على العقارات والدخل العقاري تكون في الدولة المتواجد فيه العقار حتى وإن كان المكلف بها يقيم في دولة أخرى²، التي تكون مدعاة للتحويل في عدم الخضوع لقانون الدولة .

فقد ذهب بعض الفقه إلى القول بأن التهرب الضريبي الدولي هو كل إيراداتها، سواء سلك المشروع دولي النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة أو سواء توافرت لديه إرادة التهرب أم لا، و أيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تمام. فمن خلال التعريف الاقتصادي هذا يتبين لنا أن التهرب الضريبي الدولي يتحقق في دولة ما من الناحية الاقتصادية سواء أكان المكلف قاصدا تلك النتيجة أولا باعتبار أن في كلتا الحالتين هناك هدر لإيرادات مفترضة للدولة³، وفي الأخير يمكن اعتبار التهرب الضريبي الدولي كنوع من التهرب الضريبي عموما يكون مختلفا من دولة إلى أخرى مما يصعب التحكم فيه، خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا والعملة التي زادت من حدة انتشاره، وعدم قدرة الكثير من الدولة مواجهته ومحاربه .

المطلب الثاني:

أنواع التهرب الضريبي وأشكاله الدولية

نحاول في هذا المطلب التعرض إلى أنواع التهرب الضريبي الذي يشتمل على نوعين من التهرب كما نحاول الإلمام بالتهرب الضريبي الدولي

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من الالتزام بدفع الضريبة. وينقسم إلى التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع⁴.

¹ - زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 27 - العدد الأول-2011، ص 420

² - برجماني محفوظ، الضريبة العقارية: دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، د ط، دار الجامع الجديدة، الجزائر، 2009، ص.296

³ - إيثار موسى، مرجع سابق

⁴ - طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص.84.

أولاً : التجنب الضريبي (التهرب المشروع): هو الذي يعتمد من خلاله المكلف إلى البحث في الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية قصد الاستفادة منها بعدم دفع الضريبة أو جزء منها، وتمثل أوجه التهرب الضريبي المشروع بأن يقوم المكلف بتحويل نشاطه الذي يخضع إلى الضريبة إلى نشاط آخر لا يخضع إلى الضرائب أو يخضع لنسبة ضعيفة دون ان يترتب عن ذلك مخالفة للنصوص الضريبية¹، وهي تُعد وسيلة مشروعة نظرًا لأن المكلف يقوم باستغلال الثغرات القانونية، الموجودة في تشريعه الوطني بغية عدم الالتزام بدفع الضريبة؛ وقد يكون سبب وجود مثل هذه الثغرات في مرحلة متقدمة وهي مرحلة صياغة نصوص القانون، وسبب ذلك إما للقصور في صياغة النصوص والألفاظ القانونية، وقد يكون المشرع قاصداً ذلك لتشجيع بعض القطاعات أو المشاريع، فيمكن تعريف التهرب الضريبي المشروع بأنه:"التخلص من دفع الضريبة دون ارتكاب اي مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم".²

ومن ابرز صوره لجوء المكلف إلى طرق تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية أو الضريبية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال لكثير من التأويلات، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام يتحرك في إطار قانوني، حولها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات و التخفيضات الدائمة أو المؤقتة التي قد تمس أنشطة اقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية أو سلعا و خدمات محددة تفصيلا، التي من شأنها أن تعود عليه بنتائج جبائية أكثر امتيازاً لكن هذا النوع من التهرب مهما اتسم بالشرعية فانه يظهر نقصاً في التحضر و غياب الضمير الاجتماعي و من أمثلة ذلك الضريبة على التركات، عندما يفرض التشريع الجبائي ضريبة على التركات و دون إخضاع الهبات لهذه الضريبة، فيقوم المالك بتقسيم أمواله على ورثته الشرعيين و هو على قيد الحياة، على شكل هبات حتى لا يخضع أمواله لضريبة التركات³. وهو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنه التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصوداً من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات، و المنصوص عنها

¹ - غازي عناية، المالية العامة و التسريع الجبائي، دار البيار، عمان، الأردن، 1998، ص 18.

² - إيمان خالد عبد اللطيف إسماعيل، التنسيق الضريبي كآلية من آليات مكافحة التهرب الضريبي وتطبيقاته في دول مجلس التعاون - دراسة

مقارنة، جزء من متطلبات النجاح في مقرر أصول البحث القانوني لكلية الحقوق، قسم القانون العام، جامعة البحرين، 2018، ص 13

³ - بلواض الجيلاني. ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ورقة مقدمة للملتقى الدولي: إستراتيجية الحكومة

في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 16 نوفمبر 2011، ص 2

في القانون تجنباً أداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات¹، ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى.

ثانياً: التهرب الغير مشروع: أدى اتساع مجال تدخل الدولة حالياً إلى زيادة حاجياتها من الموارد المالية الكفيلة لتغطية نفقاتها المتزايدة و تنفيذ سياستها المختلفة و هذا ما جعل البعض يرون أن التجنب الضريبي له صفة اللامشروعية رغم عدم تعدي المكلف على التشريعات الجبائية لكونه يخدم خزينة الدولة من موارد مالية هامة هي في حاجة إليها و كذا احتواء التشريع الجبائي على ثغرات لم تكن مقصودة من طرف المشروع أو وجود غموض في أحكام استغلها المكلف² نتيجة فطنته و دهائه لتخفيض الضريبة أو التخلص منها كلياً.

وهو عكس حالة التجنب الضريبي ففي هذه الحالة يلجأ المكلف بدفع الضريبة إلى جميع الطرق الاحتمالية والغش في بعض الأحيان للإفلات من دفع الضريبة، رغم كونه يعد ملتزماً بدفعها وهذه الطريقة تُعرض من يلجأ إليها إلى عقوبات مُقررة في القانون، وقد يعتمد المكلف على القيام بهذا النوع من التهرب عن قصد وعلم منه وفي بعض الأحيان قد يقوم به لجهله بالقانون وعدم إدراكه بوجود قاعدة قانونية، فيمكن تعريف التهرب الغير مشروع بأنه: "مخالفة القانون الضريبي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيف العبء الضريبي والذي يحتوي على مخالفة القانون، بهدف التخلص من الضريبة³ و هذا التهرب يتحقق بامتناع المكلف عن القيام بالحدث المولد للنشأة أو عن طريق استفادة المكلف من الثغرات القائمة في صياغة هذا التجنب و من صور هذا التجنب يمكن التمييز بين عدة حالات و هي:

- الامتناع من الاستهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة و بالتالي تجنب الضريبة غير المباشرة.

- الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج لفرض عليها ضرائب جمركية و بالتالي تجنبها.

- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة و الانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة اقل.

- اعتماد الدولة لسياسة معينة تكون نتيجتها تجنب الضريبة من طرف الأشخاص و ذلك لاعتبارات اقتصادية و اجتماعية مختلفة، لدفع الأفراد مثلاً إلى التقليل من استهلاك سلعة ما أو تشجيعها لإنتاج سلعة بديلة لها أو الحد من استهلاكها حفاظاً على المصلحة العامة.

¹ - قوريشي حفيظة، شوارفية سعاد، تقرير تربص حول التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص إدارة عامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية،

جامعة مستغانم، الجزائر، 2014/2013، ص3، 4

² - بلواضح الجيلاني. ميمون نبيلة، مرجع سابق، ص3

³ - إيمان خالد عبد اللطيف إسماعيل، مرجع سابق، ص14

-التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل و ذلك بتحزئة شركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا و بترخيص من القانون التجاري مثلا، هذا النوع يخص الأشخاص الطبيعيين¹، وينقسم هذا النوع الى قسمين:

أ: التهرب المحلي: هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف ال تتعدى هذه الحدود إما لاستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل التهرب عن طريق الامتناع سمي "التجنب الضريبي" يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها ، كأن يرفض استرداد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية ، أو يرفض استهلاك سحائر يتجنب دفع الضريبة²، و التهرب الضريبي المحلي يحدث داخل الحدود و المكلف يحد نفسه دائما أما السلطات الجبائية لبلده، وعليه الغش المحلي يكون داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه³ وبالتالي يخضع السلطة الإدارية الجبائية المحلي.

ب: التهرب الدولي: هذه الصورة من صور التهرب إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الأرباح ح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعال إلى بلد آخر⁴ ويتميز بضغطة الجبائي المنخفض.

الفرع الثاني : أشكال التهرب الضريبي الدولي

يمكن أن يأخذ التهرب الضريبي الدولي أشكال عديدة نذكر منها

اولا : التلاعب بالتصريح بأسعار الصفقات التجارية: و يكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، و يستخدم هذا الشكل عادة بين الشركات التي تملك فروعاً في الخارج حيث تقوم بتحويل أرباحها باتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل⁵ وإنشاء شركات وهمية في الخارج للتهرب الكلي أو الجزئي من أداء الواجب الجبائي حيث تميز هذه الشركات⁶ بأنها لا تمارس أي نشاط و تكتفي برقم الحساب البنكي أو رقم الصندوق البريد.

¹ - بلواضح الجيلاني. ميمون نبيلة، مرجع سابق، ص3

² - بن كردة رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية دراسة حالة مركز الضرائب، مذكرة ماستر، تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة

التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2016/2017، ص12

³ -Marguirazande ,fiscal et ssesucedanélausanne ,edition vandoise,1990,p314

⁴ - بن كردة رشيدة، مرجع سابق، ص12

⁵ - بوقروة إيمان ، مرجع سابق، ص28

⁶ - عطوي فوزي ،المالية العامة، دار المشرق للطباعة و النشر، مصر، 2006، ص6.

ثانيا: **المبالغة في تقييم التكاليف**: حيث يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين، أو بمعنى آخر تمرير جزء من أرباحها المحققة على شكل أجور و رواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أو مؤسسات وهمية، و من بين الطرق الأكثر استعمالا وانتشارا نجد تكاليف المقر، إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فروعها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع و يمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة وقد يتم التهرب الضريبي الدولي من خلال إنشاء شركات وهمية أو شاشة،¹ داخل جنات ضريبية.

المطلب الثالث:

أسباب التهرب الضريبي الدولي وادواته

نريد في هذا المطلب التعرض الى اسباب التهرب الضريبي الدولي بنوعيه كاما نقوم بتوضيح حول ادواته التي يقوم من خلالها بالتهرب

الفرع الاول: أسباب التهرب الضريبي الدولي

إن معرفة أسباب التهرب الضريبي تكتسي أهمية بالغة من أجل تشخيص هذه الظاهرة واختيار الحلول الناجحة للتخفيف من آثارها، وعموما فإن الأسباب الكامنة وراء الظاهرة متعددة ومتنوعة يمكن إجمالها في أسباب موضوعية وتقنية (الفقرة الأولى)، وحالة الازدواج الضريبي (الفقرة الثانية)

أولا: الأسباب الموضوعية والتقنية: يرتكب هذا التهرب الضريبي بالخصوص من طرف الشركات المتعددة الجنسيات التي تعتمد إلى وضع مركزها الاجتماعي في دولة تتميز قوانينها الضريبية بالمرونة وكثرة الإعفاءات، ويتم أحيانا نقل المركز الاجتماعي للشركة إلى دولة تسمى بالجنة الضريبية، مستعملين بذلك كل الأساليب الاحتيالية والتدليسية الحديثة في مجال التهرب الضريبي الدولي والتي يصعب ضبطها بسهولة، ومن بين هذه الشركات نجد مثلا شركات الملاحة الجوية والبحرية التي تقوم بإنشاء فروع لها²، بمختلف الدول العابرة لها التي تطالها في الكثير من الاحيان مظاهر الفساد الضريبي عبر التهرب الضريبي الدولي الذي أصبح آفة عالمية.

تتم غالبا عملية التهرب الضريبي الدولي، بواسطة مجموعة الشركات متعددة الجنسيات، التي تتميز بتوسعاتها الإنتاجية و التوزيعية العابرة للحدود السياسية للدول، بقصد التخفيف من أعبائها الضريبية إلى أقل

¹ - بوقرة إيمان ، مرجع سابق ، ص 28

² - صديق جعوان، إشكالية التهرب الضريبي في المغرب، اطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، شعبة القانون الخاص، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2000-2001، ص: 21

ما يمكن، مستفيدة في ذلك، أولاً، من عدم تجانس التشريعات الضريبية للدول المختلفة، حيث تختار لنشاطها الدولة ذات التشريع الضريبي الأقل حدة لتحقيق أكبر منفعة ممكنة و أقل عبء ضريبي ممكن. ويساعدها، ثانياً، مبدأ السيادة الضريبية، مادام أن لكل دولة نظاماً ضريبياً خاصاً بها بحيث لا تسمح، احتراماً لسيادتها بفرض أي نظام ضريبي خاص بدولة أخرى على إقليمها، فالأساس هنا، هي إقليمية التشريع الضريبي، حيث لا يمكن له أن يتعدى إقليم الدولة¹، إلا في حالات استثنائية تقرها الدولة عبر المشرع الذي ينص على هذه الحالات التي يمكن فيها تعدي الإقليم.

وبناء على ما سبق يظهر بشكل واضح أن الأسباب الموضوعية التي تساعد على ظهور وانتشار التهرب الضريبي الدولي هو التطور الحاصل في حجم المبادلات التجارية والاستثمارات الدولية، وكذا التجارة الحرة التي أتت بها السياسية الرأسمالية، كما تستطيع هذه الشركات كذلك تحقيق ما تسعى إليه من تعظيم أرباحها والتخفيف من أعبائها بالاستفادة من قواعد القانون الدولي العام بواسطة ما يدعى بظاهرة تسويق (Shopping Treaties) و التي يهدف من ورائها البحث عن أفضل 168 الاتفاقيات اتفاقية جبائية ثنائية تربط بين دولتين و تمنح أفضل المزايا الضريبية بقصد استثمار رأس المال في هاتين الدولتين²، فإن هذه الطريقة تمثل إساءة لاستعمال الاتفاقيات الجبائية الدولية. التي يمكن اعتبارها أحد الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي الدولي.

وبهذا يمكن القول بأن التهرب الضريبي الدولي يبقى رهينا بتراكم رؤوس الأموال الأجنبية المتنقلة عبر الدول التي تريد استقطابها من أجل تمويل مشاريع التنمية التي لا يمكن ان تتحقق مادام ان هناك تملص من طرف الشركات المتعددة الجنسيات³، مما يجعل هذه الاستثمارات تخلف آثاراً سلبية على المستوى الجبائي في الكثير من الدول التي تدخلها الشركات متعددة الجنسيات بالخصوص لأنها تعتبر من أكثر المؤسسات التي تقوم بالتهرب الضريبي على المستوى الدولي .

إن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي لا تقتصر على الدول التي تعتبر في نظر الشركات الدولية متخلفة تتضرر منها، بل حتى الدول المتقدمة فمثلاً نجد في فرنسا ان الخزينة العامة تفقد سنويا مبالغ مالية تصل إلى 30 مليار أورو، وذلك من جراء تلاعب الشركات المتعددة الجنسيات في الوثائق المثبتة لمسك المحاسبة والتحايل في تحديد رقم الأعمال، وفي تقرير آخر قدم إلى رئيس الجمهورية الفرنسية سنة 1972 من طرف المجلس

¹ - محمد عباس محززي، مرجع سابق، ص 76

² - المرجع نفسه، ص 76

³ - فتيحة العماري، التهرب الضريبي الدولي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة 1995، ص 71

الوطني للضرائب تبين أن 38% من الدخل لا يخضع للضريبة¹. حيث تبقى هذه العلاقة غير متكافئة والتي يزيد من حدتها التهرب الضريبي. وعليه فكثرة الإعفاءات والقوانين الاستثمارية لا يمكن ان تحقق الهدف الذي تريده الدول مادام هناك تهرب ضريبي لصيق بالشركات المتعددة الجنسيات.

أما فيما يخص الأسباب التقنية يرى الأستاذ A.Vogel ان الثغرات التقنية التي تعتري النصوص الجبائية تعد عاملا أساسيا في التهرب الضريبي الدولي، كما يقر بالمسؤولية على المشرع الجبائي الذي أهمل الصياغة الدقيقة للنصوص الجبائية، مما ترتب على ذلك من فراغ تشريعي استغله الأشخاص والشركات للزيادة في أرباحهم ودخولهم² وعليه فالتهرب الضريبي كظاهرة دولية لا يمكن أن يحدث إلا إذا كانت هناك أرضية ملائمة له تتمثل في عدم ملائمة النصوص الجبائية لاحتواء الرأسمال الأجنبي.

واستنادا على ذلك تقوم بعض الشركات المتعددة الجنسية بالتحايل على الأنظمة الجبائية للدول المتخلفة مستغلة بذلك إلى جانب ذلك نجد هناك أسبابا تقنية أخرى متمثلة في قلة الخبراء الذين يعملون مع الإدارة الجبائية، فضلا عن العدد القليل للمفتشين الماليين، ويضاف إلى ذلك عدم تبادل المعلومات بشكل فعال ودقيق بين الإدارة الجبائية والمؤسسات الأخرى كالأبنك التي يفرض عليها القانون إخبار المؤسسات و الإدارات المختصة بأسرار عملائها خاصة الى إدارة الضرائب³ التي تكون مرهونة بمظاهر التهرب الضريبي ولذلك تركز الدول عليها في مسائل المراقبة أو من طرف الهيئات والمنظمات الدولية التي تعمل على مراقبة التهرب الضريبي الدولي ومحاربه.

ثانيا: حالة الازدواج الضريبي: تعتبر حالة الازدواج الضريبي من بين العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي الدولي ، ويتجلى ذلك من خلال السيادة الوطنية التي تتشبث بها الدول المستقبلية لرؤوس الأموال الأجنبية، وهذا ينسجم مع مبدأ إقليمية الضريبة، لكن تظهر حاجة الدول إلى الانفتاح على الاقتصاد الدولي، وبالتالي الخروج عن قاعدة إقليمية الضريبة، وذلك من خلال إبرام مجموعة من الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تهدف إلى منع الازدواج الضريبي وكذا التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي، فالازدواج الضريبي يعتبر عائقا امام الدول التي أصبحت تبحث عن توسيع مجال انتشار شركاتها عبر الدول، واستفادتها من المزايا الجبائية المتنوعة⁴، ولقد كان هدف هذه الاتفاقية هو تحقيق حرية تنقل المواطنين والشركات عبر كل أرجاء المعمور، بالإضافة إلى

¹ - الصديق جعوان، مرجع سابق، ص 26

² - فتيحة العماري، مرجع سابق، ص32

³ - غسان رباح، قانون العقوبات الاقتصادية، دراسة مقارنة حول جرائم الأعمال والمؤسسات التجارية، المخالفات المصرفية والضريبية والجمركية وجميع جرائم التجار، الطبعة 2004، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، ص 244

⁴ - حمد النميلي، التهرب الضريبي الداخلي والدولي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، وجدة، السنة الجامعية 2006-2007، ص91

خلق نوع من السلم الاقتصادي العالمي والوصول إلى مستوى عال في مجال التجارة الدولية، وهذا ما تؤكدته مجموعة من جولات الاتفاقية التي كان من أهمها جولة طوكيو وجولة الأورغواي، حيث أرست هذه الأخيرة القواعد العامة للتجارة الدولية لتعطي اسما جديدا لهذه المنظمة من خلال مؤتمر مراكش 1994، إذ أصبحت تحت اسم منظمة التجارة العالمية (OMC)، التي تسهر على مراقبة السياسات التجارية للدول الأعضاء وفق الآلية المتفق عليها¹.

وقد عملت الدول على خلق نموذج يراعي جميع مصالح الدول سواء المتقدمة او السائرة في طريق النمو، وكان ذلك سنة 1978، بحيث تم وضع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بعد ان ثبت فشل عصبة الأمم التي حلت محلها منظمة الامم المتحدة وأعطت صورة جديدة لمفهوم العلاقات الاقتصادية والجبائية².

الفرع الثاني: أدوات التهرب الضريبي الدولي

أولا : مفهوم الشركة الشاشة: هي عبارة عن شركة اصطناعية دورها تجنب الخضوع العادي للضرائب عن طريق الانتفاع من الجنات الضريبية للحصول على تحويلات الأرباح من أعضاء أو فروع المجموعة المتواجدون في بلدان يكون فيها الضغط الضريبي مرتفع³، فقد يقوم المكلف بدفع الضريبة بنقل أمواله الموجودة من دولته إلى دولة أخرى؛ لتجنب العبء الضريبي فقد تُفرض إعفاءات أو امتيازات معينة مما يؤثر على اقتصاد الدولة.

ثانيا: اللجنة الضريبية: يقصد بالجنات الضريبية: «كل دولة ذات سيادة يقر تشريعها الضريبي عدة مزايا وإعفاءات ضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لهذه الدول⁴، ويعود أصل مصطلح اللجنة الضريبية إلى المصطلح الإنجليزي اصطلاحا ذلك الإقليم أو الدولة التي تنعدم فيها معدلات الضريبة أو تنخفض إلى معدلات أقل من تلك المعمول بها في بقية الدول الأخرى، و يعتبر مصطلح اللجنة الضريبية أكثر استخداما من طرف المتخصصين في المجال، أما الدول فتستبدل في نصوصها القانونية هذا المصطلح بعبارة النظام الجبائي التفضيلي كما هو الحال بالنسبة للقانون العام للضرائب الفرنسي، حيث (

¹ - ابراهيم بن فوج، فض النزاعات في إطار منظمة التجارة العالمية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، اعمال الندوة الأولى المغربية التونسية، 2-3 ماي 2002، الطبعة 1 العدد 41، ص: 125

² - Abdelkader Tiallati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes. p 522

³ - بوقروة إيمان، مرجع سابق، ص 29

⁴ - بولجة نادية، النظام القانوني لجرمة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، فرع: القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص 12

(Régime fiscal privilégié) تضمنت المادة- 238 منه أن يعتبر شخص خاضع لنظام جبائي تفضيلي في دولة أو إقليم معين إذا كان ذلك الشخص لا يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة، أو أن يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة بمبلغ أقل من نصف المبلغ الواجب دفعه في فرنسا لو كان مقيماً بها¹، وتمتاز الدول التي تعرف بالجنة الضريبية بانخفاض مستوى العبء الضريبي والاستقرار الاقتصادي، والسياسي، وسرية المعلومات التجارية، والبنكية، إضافة لانخفاض القيود على عمليات صرف العملة، وتجنب عقد أو الانضمام للاتفاقيات الجبائية الدولية²، التي يتم التهرب الضريبي الدولي و تتمتع الجنات الضريبية بمجموعة من الخصائص بخصائص و مزايا ليست فقط جبائية، والتي نذكر من بينها:

- غياب أو انخفاض مستوى الضريبة.

- الاستقرار الاقتصادي و السياسي.

- الحفاظ على سرية المعلومات التجارية و البنكية

تطور القطاع المالي مقارنة مع حجم البلد و اقتصاده.

- توفر البنية التحتية للاتصالات و النقل.

- انخفاض القيود على عمليات صرف العملة.

- تجنب عقد اتفاقيات جبائية مع دول أخرى ، وكل تلك الخصائص جعلت الجنات الضريبية مراكز استثمارية هامة تستقطب عددا هائلا من المستثمرين خاصة الشركات الدولية، حيث يمكنها الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لهم انعدام أو انخفاض معدلات الضريبة³، فتسعى الشركات أو أصحاب رؤوس الأموال إلى الاستثمار في دول تفرض ضرائب تفضيلية أو تُضيف امتيازات أو إعفاءات مُ عينه، وتسمى هذه الدول بالملاذات الآمنة (الجنات الضريبية) بهدف التخلص من الأعباء المالية، التي قد تقع على عاتقهم و تُعرف الجنات الضريبية بأنها⁴: "إقليم وطني تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في مجموعها أقل من غيرها في أي مكان آخر، وحيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود الضريبة أصلا⁴ في بعض المناطق الاخرى .

¹ - بوقروة إيمان ، مرجع سابق، ص29

² - بولجة نادية، مرجع سابق، ص12

³ - بوقروة إيمان ، المرجع نفسه، ص29، 30

⁴ - إيمان خالد عبد اللطيف إسماعيل ، مرجع سابق، ص14، 15

المطلب الثالث:

أساليب وآثار التهرب الضريبي الدولي

للتهرب الضريبي مجموعة من الأساليب، التي تلجأ إليها العديد من الجهات، سواء كانت أشخاص أو مؤسسات وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب الفروع التالي:

الفرع الأول: أساليب التهرب الضريبي

إن أساليب التهرب الضريبي عديدة لا يمكن حصرها من أجل تفادي الضريبة وذلك باستعمال مختلف الطرق الاحتمالية واستغلال الثغرات والنواقص الموجودة في القانون الجبائي الجزائري.

أولاً: التهرب عن طريق التحايل المادي: يعتبر التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي أقل فعالية من التهرب عن طريق التحايل القانوني، وهذا التحايل يتمثل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة إدارة الضرائب¹ حيث أشار المشرع الجزائري لذلك في قانون الضرائب غير المباشرة في أغلب موادها خاصة 05/533 والمادة 118 من قانون الاعمال التي يمكن ان تحدد فيها التهرب الضريبي وقد اوضح بإشارته للإخفاك الجزئي والإخفاك الكلي.

ثانياً: التهرب عن طريق التحايل القانوني: تم التحايل القانوني عن طريق إستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين الذين يستعينون بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية ويتجلى في ذلك إلى إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها وذلك من خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية التي كانت عليه ، وهذا ما أكده الفقيه Bruno في تعريفه بحيث أنه قال: التحايل القانوني هي تلك العملية التي من خلالها ويتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية²، ومن هنا فإن التحايل القانوني يتحقق وفق شكلين أساسيين:

أ: التكييف الخاطئ للعمليات القانونية: ينصب هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات في محاولة تبرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو

¹ - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص نقود

مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011، ص 63.

² - بوزوروة حيزية، بوزيدي كاهنة ، مرجع سابق 2018، ص 35

حالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى مشابهة لها وذلك يجعلها معفاة من الضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي أقل¹ وهذا ما يمكن ان نسميه التكاليف الخاطيء للعمليات القانونية في المسائل الضريبية .

ب: التحايل عن طريق عمليات وهمية: يلجأ المكلف بالضريبة إلى إستغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الإفلات من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات²، إذ تعتبر هذه المسائل من أكثر الآفاق التي تكون للتهرب الضريبي عبر العمليات الوهمية التي تتبعها الشركات وبعض المؤسسات للتحايل في الايفاء بالضرائب.

ثالثا: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي : يعتبر هذا النوع من التحايل بالإضافة إلى الأساليب السالفة الذكر إحدى الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل التملص من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بالتلاعب المحاسبي وذلك إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا، باعتبار أن المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، فالقانون الجزائري ألزم الافراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة يشيرون فيها إلى جميع المبالغ والأرباح التي حققها المشروع التجاري أو المشروع الصناعي خلال السنة المالية وتدعم هذه التصريحات بالوثائق اللازمة والضرورية³، التي تثبت ذلك في الآجال المحددة قانونا في القوانين، السجلات التجارية، ومن هنا يستنتج أن التحايل عن طريق العمليات الحسابية يتم بطريقتين:

أ: تضخيم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية: يقوم المكلف بخصم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية بحيث تطرق إليها المشرع الجزائري في القسم الأول من الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك تحت عنوان " التكاليف الواجب خصمها". وتمثل هذه الشروط في :

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يقوم به المكلف أي موظفة ومستغلة في مصلحة

النشاط

- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير)

¹ - علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص37

² - لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر: دراسة حالة ولاية تيارت، رسالة ماجستير في العلوم

الإقتصادية، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2018، ص98

³ - براهمي سمية، بلعاش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، العددان 67،68، بحوث اقتصادية عربية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص. 234.

- أن تكون في الحدود التي وضعها القانون¹ أو ا يسمح به.

وكما يلجأ البعض الى أساليب أخرى في هذا الجانب في ممارستهم لبعض النشاطات ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف:

- تسجيل العمال الوهميين

- التكاليف العامة غير المبررة

- تقنية الإهلاكات

ب: تخفيض الإيرادات: يلجأ المكلف إلى هذا النوع من التحايل بغرض التملص من دفع الضريبة كلياً، بحيث أنه يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها²، ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي وإخفاء رقم أعماله .

الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي الدولي:

إن لظاهرة التهرب الضريبي سواء كانتا على مستوى محلي أو دولي، العديد من الآثار السلبية منها ما يمس الجانب الاقتصادي للدول، و منها ما يمس الجانب المالي و حتى الجانب الاجتماعي

أولاً: الآثار الاقتصادية: إن ضخامة وانتشار التهرب الضريبي بصفة مذهلة قد يخلق أزمات اقتصادية كبيرة ، فعند نقص المداخيل تكون الدولة مجبرة على تخفيض النفقات العمومية مما يؤثر على التطور الاقتصادي، فتلجأ الدولة إلى الاقتراض الخارجي الذي يترتب عليه ديون تؤثر على الاقتصاد ، كما يؤدي التهرب الضريبي إلى ضعف مستوى الادخارات العمومية فتكون بذلك القدرة الاستثمارية محدودة. هذا على المستوى الكلي أما على المستوى الجزئي التهرب الضريبي معرقلاً للمبدأ العدالة الضريبية ، والتنافس المماثل بين المؤسسات ، يمكن للمتهربين السيطرة على السوق بواسطة تخفيض أسعار المبيعات ، وبالتالي فإن وجود التهرب الضريبي يعد وسيلة سهلة تسمح بزيادة الربح ، وتعيق الجهود المبذولة من أجل رفع الإنتاجية³ ، ويؤثر التهرب الضريبي على اقتصاد الدولة كما يلي:

-تعدد الضرائب و ارتفاع معدلاتها :حيث يؤدي التهرب الضريبي المشروع و غير المشروع إلى التقليل من الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة إلى تعويض هذه الخسارة عن طريق خلق ضرائب جديدة أو رفع معدلات

¹ - بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة ، مرجع سابق، ص38

² - غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة لمديرية الضرائب - بسكرة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص.26.

³ - بن كرده رشيدة، مرجع سابق، ص17.

الضرائب فيزيد العبء على المكلفين الذين يؤدون الضرائب المستحقة عليهم¹، وهذا من أكثر الاعباء التي تضر بالدولة نتيجة تعويضها لما تهرب من دفعه المكلفين من مستحقات ضريبية .

ثانيا: إعاقة المنافسة الاقتصادية : إن عدم أداء بعض المكلفين لواجباتهم الضريبية يؤدي إلى ارتفاع أرباحهم عند مستوى أعلى مما لو خضعت هذه الأرباح لاقطاع ضريبي، فيصبح من الممكن لهؤلاء المكلفين عرض منتجاتهم عند أسعار منخفضة مقارنة بأسعار منتجات المكلفين الذين دفعوا الضرائب المستحقة عليهم و بهذا يكون غياب العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين سبب في اكتساب المكلفين المتمصلين من دفع الضريبة ميزة تنافسية كإخفاض السعر بطريقة غير مشروعة عوض عن تطوير و تحسين كفاءتهم الإنتاجية. ويساعد التهرب و الغش الضريبي على سيادة الاقتصاد غير الرسمي و انتشار العمل في الخفاء مما يقلل من الإيرادات الضريبية للدولة و التي كان من المفروض تحصيلها إذا تم التصريح عن تلك الأنشطة و الأعمال الممارسة في الخفاء. ويؤدي الى ظهور أزمة رؤوس الأموال و هذا راجع إلى تهريب المكلفين للأرباح المحققة و رؤوس الأموال إلى حسابات بنكية أو فروع خارج الوطن عوضا عن استثمارها في مشاريع داخل البلد²، خاصة في الدول النامية التي تهرب فيها الأرباح نحو البنوك الأوروبية وهو ما يسبب أزمة للدولة، من جراء تهريب رؤوس الاموال التي تكون غير خاضعة للضريبة.

ثالثا: الإضرار بميزانية الدولة: الخسارة في الخزينة العمومية و فقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير إملائي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة³، و إن ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي يُضر بالميزانية العامة للدولة؛ وبالتالي يؤدي ذلك إلى ظهور حالة العجز التي بدورها تؤثر في عملية الانفاق العام، التي تقوم بها الدولة ومع ظهور حالة العجز سوف تمتنع الدولة عن القيام بالمشروعات التنموية المقرر لها أن تقوم بإنشائها خلال تلك السنة، وبالتالي تتجه الدول لتمويل هذه المشاريع بطرق أخرى من طرق الإيراد مثل الاقتراض والذي بدوره يثقل كاهل الدولة المالي⁴، من خلال الفوائد وقيمة الأقساط مما يؤدي إلى نتائج سلبية تضر بالاقتصاد المحلي الذي تسبب له عجزا .

¹ - بوقرة إيمان ، مرجع سابق، ص33

² - المرجع نفسه، ص33

³ - بن كردة رشيدة، مرجع سابق، ص17

⁴ - إيمان خالد عبد اللطيف إسماعيل ، مرجع سابق، ص15

رابعاً: الآثار المالية : يتمثل أهمها في ضعف الإيرادات الضريبية الوافدة إلى خزينة الدولة مما يؤدي إلى قلة المبالغ المخصصة للمشاريع ذات النفع العام، وكذا عدم إمكانية تحسين مستوى الخدمات العامة¹ ويؤثر التهرب الضريبي على النشاط الاقتصادي في الدولة فيؤدي إلى عرقلة هذه المشروعات فتتقدم المشروعات التي تتهرب من دفع الضرائب دون اعتبار للكفاءة أو الجودة، وكل ذلك يُعزي إلى الخسارة التي تحدث في خزينة الدولة فيصبح الادخار شبه مستحيل، ومن أجل التنصل من دفع الضريبة فقد يلجأ الأفراد إلى إعطاء معلومات غير صحيحة بل ومغلوبة في معظم الأحيان، وهو ما يعرف بانحراف المعلومات، فلا يفصح الفرد عن عمله أو عن دخله وأصحاب المشروعات عن أرباحهم؛ وذلك بغية التنصل من دفع الضريبة، وعند القيام بالإحصائيات قد تؤدي إلى ارتفاع ظاهري في نسبة البطالة²، التي تسببها مظاهر التهرب الضريبي، وهو يعكس على العديد من الجوانب الأخرى للأفراد بسبب ما تظهر من سلبيات عن التهرب الضريبي.

خامساً: الآثار الاجتماعية : 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 من التهرب منها إلى 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 الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو الغير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي³. وتؤدي ظاهرة التهرب والغش الضريبي إلى غياب العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين فتغيب بذلك العدالة الاجتماعية و المساواة بين المكلفين النزهاء وأولئك المتملصين من دفع الضرائب المستحقة كما سيؤدي إلى اتساع الفجوة بين مختلف طبقات المجتمع⁴، بسبب عدم إعادة توزيع الدخل بما يسمح بتقليص للفوارق بين تلك الطبقات داخل المجتمع، وهو يؤدي إلى اندلاع الازمات.

¹ - بوقروة إيمان، مرجع سابق، ص33

² - إيمان خالد عبد اللطيف إسماعيل، مرجع سابق، ص15

³ - بن كردة رشيدة، مرجع سابق، ص17

⁴ - بوقروة إيمان، مرجع سابق، ص31

الفصل الثاني

الآليات الدولية لمكافحة الفساد

والتهرب الضريبي

الفصل الثاني

الآليات الدولية لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي

تمهيد

لقد أصبحت الآليات الدولية لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي من الحتميات، التي تفرضها ما يتعرض له المجتمع الدولي من مظاهر الفساد والتهرب الضريبي، التي تعرفها أغلب الدول سواء المتقدمة أو النامية، وعليه تبادر اليوم الهيئات الدولية والمنظمات العالمية لتفعيل القانون الدولي والاتفاقيات الدولية لمحاربة هذه الظاهرة والوقاية منها، من خلال آليات التعاون، وعليه فقد خصصنا هذا الفصل للبحث في أهم الآليات الدولية، التي تلجأ إليها الدول لمحاربة الفساد والتهرب الضريبي، من خلال طرق المساعدة القانونية والاحكام المتبادلة وعقد الاتفاقيات الدولية لمواجهة الفساد والتهرب الضريبي، وعليه كان هذا الفصل مقسم الى مبحثين كالتالي:

المبحث الاول: طرق التعاون لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي

المبحث الثاني : الجهود الدولية في مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الثالث: المتطلبات الأساسية لتفعيل اجهزة مكافحة الفساد والتهرب الضريبي على المستوى

الدولي

المبحث الاول:

طرق التعاون لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي

إن طرق التعاون الدولي في مجال مكافحة الفساد والتهرب الضريبي كثيرة ومتعددة، نظرا لكثرة المظاهر التي يتميز بها الفساد بكل أشكاله، ما دفع المجتمع الدولي الى إنشاء العديد من الهيئات سواء الحكومية أو المستقلة، أو ما تقوم به الدول من الاتفاقيات والمعاهدات والمساعدات القانونية لمحاربة الفساد، وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث الى المطالب التالية:

المطلب الاول:

المساعدة القانونية المتبادلة وأحكامها

تعتبر المساعدات القانونية المتبادلة بين الدول، من بين أكثر المساعي التي تلجأ إليها الدول لمحاربة كل مظاهر وأشكال الفساد، وقد قمنا في هذا المطلب بالتعرض اليها ولأحكامها كالتالي:

الفرع الاول : ماهية المساعدات القانونية المتبادلة

إن التعاون الدولي في مجال مواجهة جرائم الفساد الإداري أصبح يشكل حجر الزاوية في أي مواجهة فعالة لهذه الجرائم،¹ التي أشارت إليها أغلبية الاتفاقيات الدولية. كما أكدت عليها اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي.

إن أحد أهم العوامل الهامة لاستمرار ازدهار أنشطة الإجرامية عموما وجرائم الفساد الإداري خصوصا هو قدرتها على الاحتفاظ بمكاسيها وعائدها في الخارج، لاسيما في بلدان الملاذات المالية الآمنة بعيدا عن متناول سلطات مكافحة الأجهزة القضائية الأمر الذي يساهم في عرقلة سير التحريات والتحقيقات وجمع الأدلة لإدانة مرتكبيه في هذه الجرائم. ولتلافي العقبات السابقة لا بد من إقامة تعاون قضائي دولي²، وتعتبر المساعدة القانونية المتبادلة في المسائل الجنائية، إحدى الوسائل الإجرائية في مجال التعاون القضائي الدولي الجنائي، وتتمثل في المحاكمة التي تجري في دولة طرف في معاهدة أو اتفاقية لتبادل المساعدة بشأن جريمة مرتكبة تدخل في اختصاص سلطتها القضائية³ أكدت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد على ضرورة تعاون الدول الأطراف في الاتفاقية في المسائل الجنائية، كلما كان ذلك مناسبا ومتسقا مع أنظمتها القانونية

¹ - مصطفى طاهر. المواجهة التشريعية لظاهرة غسل الأموال المتحصلة من جرائم المخدرات. مطابع الشرطة. القاهرة، 2002، ص448

² - علي فريد عوض أبو عون، التعاون الدولي في مجال الوقاية في مكافحة الفساد، مذكرة ماستر: تخصص: قانون جنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -، 2013/2014، ص38

³ - شبلي مختار، الجهاز العالمي لمكافحة الجريمة المنظمة، دار هومة، 2013، ص294

الداخلية، خاصة في تقديم المساعدة إلى بعضها البعض، في التحقيقات والإجراءات الخاصة بالمسائل المدنية والإدارية ذات الصلة بالفساد¹، التي تقوم الدول بتفعيل التعاون من خلال تقديم ما يتعلق بالفساد كشكل من أشكال التعاون المتبادل.

وبهذا تعتبر المساعدة القانونية المتبادلة عنصرا رئيسيا في استراتيجية مكافحة الفساد الإداري ولذلك حرصت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد على النص عليها ضمن المادة: 46 بشيء من التفصيل. وهذا لأهميتها ودورها الكبير في مكافحة الفساد الإداري على المستوى الدولي. أما بالنسبة للمشرع الجزائري فقد أشار الى الإلية باقتضاب بموجب المادة: 60 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته تحت عنوان "تقديم التعاون" ولم يبين صورها وإجراءاتها وربما يعود ذلك الى رغبته في عدم تكرار ما جاء في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد. والتي تناولت هذه الوسيلة لأسباب كثيرة، خاصة وان الجزائر صادقت على هذه الاتفاقية ومن ثم فهي ملزمة بمضمونها²، وقد نصت على هذا المادة 18 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة فالمساعدة القانونية المتبادلة تعد ذلك الإطار الإجرائي للتعاون القضائي ويأخذ عدة أشكال تتمثل في تبادل الخبرات والمعلومات والمساعدة التقنية أو نقل الإجراءات³، كما ان المساعدة المتبادلة تكون ضمن احكام المادة 46 من اتفاقية الامم المتحدة بشكل مشروح ومفصل وتكون المساعدة القانونية المتبادلة بين الاطراف حسب القيود الواردة على استخدام المعلومات والأدلة المتبادلة كالآتي :

أ: الاستعمال المقيد للمعلومات: نصت عليه المادة: 19/46 من اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد من الايفاء بالأدلة والتحقيقات والملاحاة وغيرها

ب: الحفاظ على سرية الطلب ومضمونة: ويشتمل هذا الجانب على السرية بين الاطراف او يكون شرط القدرة على التنفيذ

ج: عدم المساس بالشهود والخبراء : وهذا ما أشارت إليه المادة: 27/46

ويمكن ان نفرق بين المساعدة القانونية المتبادلة الى قسمين:

أولا :المساعدة بناء على طلب : فحسب المادة 46 فقرة 3 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، يجوز طلب المساعدة القانونية للأغراض السابقة الذكر، وتنص المادة 23 فقرة 2 من الاتفاقية العربية

¹ - مجاهدي حديجة، آليات التعاون الدولي لمكافحة الفساد والوقاية منه، مجلة الدراسات القانونية و السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، العدد 02، جوان، 2002، ص270

² - علي فريد عوض أبو عون، مرجع سابق، ص39

³ - 4- بن بشير وسيلة، ظاهرة الفساد الاداري والمالي في مجال الصفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، فرع قانون الإجراءات الإدارية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص22

لمكافحة غسل الأموال وتمويل الارهاب على أن الدول الأطراف أن تطلب المساعدة القانونية المتبادلة لأي من الأغراض الآتية:

- ضبط الأموال والممتلكات المتحصلة من الجرائم المشمولة بهذه الاتفاقية.

- القيام بإجراءات التفتيش.

- فحص الأشياء ومعاينة المواقع

- الحصول على أدلة أو أقوال من الأشخاص وتلقي تقارير الخبراء.

- تبادل صحف الحالة الجنائية وتبليغ المستندات القضائية عموماً.

- كشف المتحصلات أو الممتلكات أو الأدوات... لأغراض الحصول على الأدلة.

- تسهيل مثول الأشخاص في الدولة الطرف التي تطلب ذلك من أجل سماع شهادتهم أو أقوالهم في

الجرائم المشمولة بهذه الاتفاقية¹ الدولية التي تكون مرهونة بمحاربة الفساد.

ثانياً: المساعدة التلقائية: حسب نص المادة 03/23، من نفس الاتفاقية، أنه يجوز للسلطات

المختصة في كل دولة طرف فيما لا يتعارض مع قانونها الداخلي، ودون أن تتلقى طلباً مسبقاً أن تحيل معلومات متعلقة بمسائل جنائية إلى سلطة مختصة في دولة طرف أخرى. ونفس الاجراءات نصت عليها المادة 46فقرة 4 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد؛ بحيث يجوز لكل دولة طرف في الاتفاقية دون أن تتلقى طلباً أن تقوم بإرسال معلومات للمساعدة للقيام بالتحريات والإجراءات². حيث يكون الشهود والقضائيين محميين بنص اتفاقية الامم المتحدة وهنا نجد المشرع الجزائري ايضا لم يبين كيفية العمل في طلب المساعد وعليه يمكن ان نتبع هذه الاتفاقيات

الفرع الثاني: الحجية الدولية للأحكام الجنائية وتسليم المجرمين

أولاً: الحجية الدولية للأحكام الجنائية: وفقاً لمبدأ "الإقليمية القانونية الجنائية" فإن القاضي لا يطبق غير القانون الوطني ويمنع عليه تطبيق أي قانون أجنبي على الجرائم التي يختص بها، والمبدأ السابق يترتب عليه اعتبار الحكم الجنائي الصادر عن القضاء الوطني غير نافذ وليس له أي تأثير خارج حدود الدولة التي أصدرته وهو ما يعرف لمبدأ الإقليمية الأحكام الجنائية. إلا أنه في ظل تجاوز جرائم الفساد الإداري حدود دولة واحدة

¹ - قاجي حنان، دور المنظمات الدولية في مكافحة الفساد، مذكرة ماستر، تخصص: قانون الجماعات المحلية والهيئات الإقليمية، جامعة عبد

الرحمان ميرة - بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2016/2015، صص 37، 38

² - المرجع نفسه، ص 38

ظهرت الحاجة الى ضرورة تعزيز التعاون الدولي بمختلف صوره وضرورة تجاوز المفاهيم التقليدية للسيادة الوطنية والتشريعية والقضائية بما في مبدأ إقليمية الأحكام الجنائية¹، ويترتب على مبدأ إقليمية الأحكام الجنائية إمكانية محاكمة المتهم مرة أخرى، أما القضاء الوطني رغم سابقة الحكم عليه من قضاء دولة أجنبية عن ذات الفعل، ولا يؤثر في ذلك كون المجرم قد نفذ العقوبة المقضي بها في الخارج أو لم ينفذها² تتمثل الآثار الإيجابية للحكم الجنائي الأجنبي في تنفيذ هذا الحكم داخل إقليم دولة أخرى، أي الاعتراف بالقوة التنفيذية لهذا الحكم خارج البلد الذي صدر فيه³. وذلك للعقوبات الأصلية والتبعية والتكميلية.

ثانياً: تسليم المتهمين والمجرمين: إن قضية تسليم المتهمين والمجرمين تشغل بال القضاة وخبراء القانون في كل أنحاء العالم، ومن هنا سعت عدة دول إلى عقد اتفاقيات مع دول أخرى لضمان استرداد حقوقها المادية والمعنوية، من خلال تسليم واسترجاع المتهمين، والجزائر واحدة من الدول التي اهتمت بهذا الموضوع اهتماماً واضحاً⁴، وبما أن جرائم الفساد تعد من الجرائم المنظمة العابرة للحدود، إذ أنه بعد أن كانت هذه الحدود عقبة في وجه النشاط الإجرامي صارت في الوقت الحاضر ميزة للعصابات الإجرامية ترتكب الجريمة بداخلها وتحتمي بوجودها خارجها، وهذا ما أثار مجموعة من المشكلات الجنائية استوجبت من الدول منفردة أو مجتمعة على تضافر جهودها⁵، وهذا من أجل مواجهتها والتصدي لها بتسليم المجرمين حسب ما تنص عليه الاتفاقيات التي تدعو للمساعدة القانونية المتبادلة.

وبالعودة إلى اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، فقد أكدت على أنه لا يجوز للدول الأطراف أن ترفض طلب التسليم لمجرد أن الجرم يتعلق بأموال مالية، وقبل رفض التسليم يجب على الدولة المتلقية للطلب أن تتيح الفرصة للدولة الطالبة لعرض آراءها وهذا حسب نص المادة 44 من الاتفاقية. أما الاتفاقية العربية لمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب فقد نصت المادة 30 فقرة 5 على الدول الأطراف التي لا تجعل التسليم مشروطاً بوجود معاهدة⁶، و أن تعد الجرائم التي تسري عليها أحكام الاتفاقية، جرائم خاضعة للتسليم فيما بينها.

¹ - علي فريد عوض أبو عون، مرجع سابق، ص 42

² - عادل عبد العزيز السن. غسل الأموال من منظور قانوني واقتصادي وإداري. دار النهضة العربية. القاهرة. 2004. ص 244

³ - سليمان عبد المنعم. الجوانب الإشكالية في النظام القانوني لتسليم المجرمين دراسة مقارنة. دار الجامعة الجديدة للنشر. القاهرة، 2007، ص 130

⁴ - العليان نضال، خبراء دوليون: اعتماد المساعدة القانونية الدولية واسترداد المجرمين يجد من الفساد ويقوضه، جريدة لنهار، عدد 49 الصادر في

جويلية 2013، ص 10

⁵ - مجاهدي خديجة، مرجع سابق، ص 256

⁶ - قاجي حنان، مرجع سابق، ص 40.

الفرع الثالث: استرداد عائدات جرائم الفساد

إنّ استرداد عائدات الجرائم من أهم الطرق لمكافحة الفساد، فاستردادها من المجرمين وأعادتها إلى أصحابها يساهم في ضمان قدر بالغ من الحماية خاصة إذا كانت أموال عمومية وناجحة عن جرائم الفساد؛ بحيث بذلت الجزائر في هذا المجال جهود معتبرة ويظهر ذلك من خلال .تحصلها على صفة عضو مؤسس في الجمعية الدولية للسلطات المعنية بمكافحة الفساد¹ كما يمكن للسلطة الوطنية القيام بالمصادرة حتى في حالة انعدام الإدانة وهذا ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة: 40 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته حيث يقضي بمصادرة عائدات الفساد ذات المصدر الأجنبي حتى في حالة انعدام الإدانة بسبب انقضاء الدعوى العمومية أو لأي سبب آخر².

أولاً: الاسترداد المباشر للعائدات: وهي تندرج ضمن إطار التعاون الدولي في مجال المتابعات والإجراءات القضائية، فالجهات القضائية الجزائرية تكون مختصة بقبول الدعاوى المدنية المرفوعة من أي دولة طرف في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد من أجل الاعتراف بحق ملكيتها المتحصل عليها من أعمال غير مشروعة³ كما تنص المادة 29 من الاتفاقية العربية لمكافحة غسل الأموال وتمويل الارهاب على إلزامية كل دولة طرف في الاتفاقية

ثانياً: التعاون الدولي في مجال المصادرة: يعد التعاون الدولي بين الدول أساسياً لتحقيق أغراض المصادرة، كما يمكن لأي دولة طرف في الاتفاقية الحصول على المعلومات الخاصة بالعائدات الإجرامية دون التقييد بتقديم طلب مسبق منها، ويكون هذا الطلب مرفقاً بوصف للممتلكات وقيمتها متى أمكن. أما إذا تعلق الأمر بتنفيذ حكم بالمصادرة فيجب أن يتضمن الطلب بياناً كاملاً حول معلومات تنفيذ أمر المصادرة الواردة في الدولة الطالبة، ويتم توجيه الطلبات إلى وزارة العدل ثم تحويلها للنائب العام لدى الجهات القضائية المختصة⁴ في المصادرة من العمل على فتح المجال، شرط أن تكون جهة الدولة طرفاً في الاتفاقية .

¹ - عبد القادر كاس، التجربة الجزائرية لمكافحة الفساد بين الواقع والأفاق، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول آليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة يحي فارس، المدينة، يومي 5 و 6 ماي 2009، ص10

² - سليمان عبد المنعم. ظاهره الفساد دراسة في مدى مواءمة التشريعات العربية لأحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مرجع سابق، ص

³ - FITZGERALD Philip, les dispositifs juridiques internationaux de lutte contre la corruption des agents publics étrangers, thèse pour le doctorat en droit, droit public, centre de droit et de politique comparés, faculté de droit, université du Sud Toulon-Var, 2011, p 249.

⁴ - عمور خديجة، جرائم الفساد في القطاع الخاص في ظل التشريع الجنائي الجزائري، رسالة ماجستير في القانون الجنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص ص102، 103

المطلب الثاني:

مكافحة الفساد عن طريق المؤسسات الدولية

إن مكافحة الفساد لها العديد من المؤسسات التي يلجأ إليها الاطراف الدولية، خصوصا تلك التي تكون ملتزمة بالاتفاقيات الدولي وعليه قمنا في هذا المطلب بالتعرض لأهم المؤسسات الدولية لمكافحة الفساد كالتالي:

الفرع الأول : اتفاقيات الأمم المتحدة

الاتفاقية الضريبية والتي نوقشت في سنوات الستينات تخص فقط الدول المتقدمة ونسبة قليلة جدا من مجمل الاتفاقيات المبرمة جرت بين دول متقدمة ودول نامية، وتوضيحا لندرة مثل هذه الاتفاقيات يعود إلى أن الاتفاقيات الضريبية التقليدية لم تكن مرغوبة من قبل الدول النامية بالإضافة إلى اختلاف الأنظمة الضريبية ورغبة في تلبية احتياجات البلدان الأقل نموا طالب المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة في قراره رقم 1273 المؤرخ في 04 أوت 1967 من الأمين العام للأمم المتحدة إيجاد سبل لتسهيل إبرام المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية¹.

كما حرصت اتفاقية الأمم المتحدة على مواجهة جرائم الفساد بالعديد من الإجراءات التي تحول دون استغلال مرتكبيها للثغرات الموجودة في التشريعات الوطنية، ويتم ذلك من خلال التأكيد على تكامل معايير الولاية القضائية، وتحديد قواعد الاختصاص، وإرساء قواعد للتقصي والتحري، وبيان كيفية الاستدلال على اقتراف جرائم الفساد، وذلك عن طريق تشجيع التعاون القضائي الدولي في ملاحقة جرائم الفساد ومعاقبة مرتكبيها، واسترداد العائدات المتحصلة منها²، ودخلت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد حيز التنفيذ في 14/12/2005 وتشكل هذه الاتفاقية خطوه هامة في حركة مكافحة الفساد في جميع أنحاء العالم حيث تندرج تحت هذه الاتفاقية التزامات جميع الدول للعمل على تجريم الفساد بكافة أشكاله. وتشكيل ودعم المؤسسات العاملة على وضع حدوثة وملاحقة مرتكبيها³. وتردع الإحالات الدولية للموجودات المكتسبة بصورة غير مشروع، وتقرر التعاون الدولي في مجال استرداد الموجودات، وتسلم المبادئ الأساسية لمراعاة الأصول

¹ - شارفي ناصر، دور الاتفاقيات الضريبية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي، مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة سعد دحلب البلدية - العدد: 04، ديسمبر 2010، ص 159

² - مجاهدي خديجة، مرجع سابق، ص 255

³ - أحمد محمود نهار سويلم . مكافحة الفساد . الطبعة الأولى . دار الفكر . عمان . 2010 . ص 64

القانونية في الإجراءات الجنائية والمدنية والإدارية للفصل في حقوق الملكية¹، والهدف من الاتفاقية: تستهدف الاتفاقية كما نص عليه المادة رقم 1 في تحقيق الأغراض الآتية:

-ترويج وتدعيم التدابير الواجبة الى منع ومكافحة الفساد بصورة أكفأ وأنجح

-ترويج وتيسير ودعم التعاون الدولي والمساعدة في استرداد الموجودات

-تعزيز النزاهة والمسائلة والإدارة السليمة للشؤون العمومية والممتلكات العمومية² للدول.

ويتسم نطاق تطبيق اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بالشمول حيث تسري الأحكام العامة الواردة بما فيه مراحل ومستويات مكافحة ظاهرة الفساد سواء كانت ذلك فيما قبل وقوعها (السياسات الوقائية أو بعد وقوعها من خلال التحري والملاحقة) أو تتبع العائدات المتحصل عليها من الفساد كما يتسع نطاق هذه الاتفاقية ليشمل كافة جرائم الفساد وبغض النظر عن كون تلك الجرائم قد ترتب عليها ضرراً بأمالك الدولة أم لا، وهو ما نصت عليه المادة: 3، من الاتفاقية التي تنص على: "تنطبق هذه الاتفاقية وفقاً لأحكامها على منع الفساد والتحري عنه وملاحقة مرتكبيه وعلى تجميد وحجز وارجاع العائدات المتأتية من الأفعال المجرمة وفقاً لهذه الاتفاقية³، لأغراض تنفيذها.

الفرع الثاني : منظمة الشفافية الدولية ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

سوف نتطرق في هذا الفرع الى المنظمات التالية:

أولاً : منظمة الشفافية الدولية: منظمة الشفافية الدولية هي منظمة غير حكومية ومقرها برلين متخصصة في متابعة ممارسات الفساد وكشف صفاته والوقوف على مدى انتشاره وتورط المسؤولين في مختلف دول العالم بصفقاته. وقد أنشأت تلك المنظمة من خلال تعاون كبار المسؤولين التنفيذيين السابقين في البنك الدولي وعدد من المعنيين بشؤون التنمية والإصلاح و حقوق الإنسان وذلك عام 1993 ميلادية⁴ وتعتمد منظمة الشفافية الدولية في عملها لقياس درجة الفساد على العديد من المؤشرات أهمها:

¹ -احمد محمود نحر سويلم .مرجع سابق. ص64

² -علي فريد عوض أبو عون، التعاون الدولي في مجال الوقاية في مكافحة الفساد، مذكرة ماستر: تخصص: قانون جنائي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، -، 2014/2013، ص49

³ - المرجع نفسه، ص49

⁴ - خالد عبد الرحمان ال الشيخ . الفساد الإداري أتماطه وأسبابه وسبل مكافحته. نحو بناء نموذج تنظيمي. أطروحة دكتوراه. كلية، الدراسات العليا. جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية. الرياض. 2007. ص85

أ- مؤشرات مدركات الفساد: يسלט هذا المؤشر الضوء على الذين يقبلون الرشوة في القطاع الخاص وليس في القطاع العام، ويستخدم إحصاءات وارده وهو مؤشر مركب مبني على مصادر والمصادر مبنية على تقييم الخبراء، أو رجال أعمال أجنب ورجال أعمال من البلد، ومن ايجابيات هذا المؤشر، انه أصبح هناك نوع من التنافس بين الحكومات، فكل حكومة تنتظر ما سيكون عليه مرتبتها بالمؤشر عاما بعد عام، وهذا يعطي نوع من التشجيع، فتقدم الحكومات شيئا لتحسين رتبها في المؤشر¹ الذي يعتمد في قياس الفساد التي يدمها الخبراء.

ب- مؤشر دافعي الرشوة: هذا المؤشر يحاول أن يبين مصادر دافعي الرشوة ويختلف عن المؤشر السابق بأن منظمة الشفافية الدولية تعين شركة للقيام بالاستبيان فهو مكلف بالمقارنة مع المؤشر السابق² ويمكن القول أن هذا المؤشر مرتبط بدافعي الرشوة ومصادرها.

ج- البارومتر العالمي للفساد: يختلف هذا المؤشر عن سابقه لأنه ينتمي الى ما يسمى استطلاع الجمهور أو مسح الجمهور حيث انه لا يسأل الخبراء ولا رجال الأعمال بل يسأل الناس في البيوت وتعتمد المنظمة في تمويل أنشطتها على التبرعات والإعانات التي تقدمها عدد لا بأس به من الهيئات والمنظمات الحكومية وغير الحكومية والمؤسسات الاقتصادية كالبنك الدولي والأمم المتحدة، وتعتمد المنظمة على مبادئ إرشادية.

- إدراك أن مخاطر الفساد تتعدى حدود الحالات الفردية ولذا فهناك مسئولية مشتركة وعامة لممارسة الفساد.

- اعتبار الحركة ضد الفساد حركة عالمية تتجاوز النظم الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والثقافية داخل الدول.

- الاهتمام بمبادئ مثل المشاركة، اللامركزية، التنوع، المساواة، الشفافية على المستوى المحلي.

- إدراك أن هناك أسبابا عملية قوية وأخرى أخلاقية لوجود الفساد³ في مختلف القطاعات سواء الخاصة أو العمومية.

¹ - مؤشر الفساد في الأقطار العربية إشكاليات القياس والمنهجية. المنظمة العربية لمكافحة الفساد و المؤسسة العربية للديمقراطية، بحوث ومناقشات. الطبعة الأولى بيروت. 2010. ص95

² - علي فريد عوض أبو عون، مرجع سابق، ص50

³ - المرجع نفسه، ص50

ثانيا: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: منعت الحالة السياسية والاقتصادية خلال الحرب العالمية الثانية إلى حد كبير أي حوار حول وضع قاعدة تحكم في المسائل المالية الدولية، ومع ذلك ظهرت منطقة التعاون وهي منظمة أنشأت من قبل الديمقراطيين الغربيين OCDE الاقتصادي والتنمية لمواجهة المشاكل الاقتصادية . 13 وفي مارس 1956 أنشأت هذه المنظمة لجنة العمليات الضريبية نتج عنها تعليمة إنشاء اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة، -1960 بعدها مجموعة لندن ولجنة العمليات الضريبية التابع للمنظمة نشرت بين 1958 : ثلاثة تقارير تناول التقرير الثالث منها مبادئ تخصيص الدخل للمؤسسات العامة ومؤسسات المساهمة والذي قدم إلى المجلس سنة 1960 واعتمدت في تقريرها على مواد اتفاقية لندن والمكسيك 14 وقد واصلت أعمالها وكتابة OCDE ب OECE في 30 ديسمبر 1961 تم تغيير اسم النموذج، وفي سنة 1963 انتهت اللجنة من العملية واعتمدت توصية بشأن الازدواج الضريبي وطالبت دول الأعضاء مناقشة هذه الاتفاقية وإعادة النظر في الاتفاقية السابقة، واعتمدت إعادة النظر الدورية في الاتفاقية وكانت للامسات الأخيرة على المشروع النموذجي عام 1977 وأعيد النظر مرة ثانية كانت في سنة 1992 بعدها في سنة 1994 و 1997 و 2000 ومراجعات أخرى مبرجة في المستقبل¹، وبالتالي فان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعتبر جهود المنظمة من أهم وأشمل المبادرات الدولية المبذولة لمكافحة الفساد وتتركز هذه الجهود في المجالات التالية:

- الرشوة في تبادل الأعمال الدولية: يحتل هذا المجال أهمية خاصة في نشاط المنظمة وترجع أول خطوة تم اتخاذها الى عام 1994 عندما أصدرت المنظمة مجموعة توصيات عرفت بتوصيات عام 1994 بشأن الرشوة في تبادل الأعمال الدولية والتي دعت الدول الأعضاء الى تحديد معايير فعلة لمحاربة ومنع رشوة الموظفين الرسميين الأجانب ونصت التوصيات على أن تقوم لجنة الاستثمارات الدولية والشركات متعددة الجنسيات في المنظمة بمتابعة التزام الدول بهذه التوصيات ورفع تقرير بذلك الى المنظمة خلال ثلاث سنوات وقد تم في شهر أيار عام 1997 مراجعة هذه التوصيات على ضوء التقرير المقدم من اللجنة وقد تم إصدار توصيات جديدة عرفت بتوصيات عام 1997 بشأن الرشوة في تبادل الأعمال الدولية²، وتميزت بأنها أكثر شمولية من سابقتها وتضمنت تعهدات أكثر تحديدا في مجالات معينة مثل تجريم رشوة الموظفين الرسميين الأجانب³، حيث تكون مجموعة من التوصيات تحث على التطبيق لها في مجال الاعفاء للرشاوي المرهونة بالإعفاء الضريبي للموظفين الاجانب الرسميين.

¹ - شارفي ناصر، مرجع سابق، ص 159

² - علي فريد عوض أبو عون، مرجع سابق، ص 51

³ - احمد محمود نهار سويلم . مرجع سابق . ص 65، 66

الفرع الثالث: البنك الدولي وصندوق النقد الدولي

يمكن اعتبار البنك الدولي وصندوق النقد الدولي من المؤسسات التي لها مميزات عديدة لمحاربة الفساد والتهرب الضريبي كالتالي:

اولا: البنك الدولي: يشدد البنك الدولي الذي أعلن حملة ضد ما اسماه فساد على ضرورة تكامل الجهود الوطنية والدولية في هذا المجال ، حيث بادر البنك الى وضع استراتيجية جديدة الى نشاطه في مكافحة الفساد تضمن أربعة محاور رئيسية هي:

- منع كافة أشكال الاحتيال والفساد في المشروعات الممولة من قبل البنك.

- تقديم العون للدول النامية التي تعتمزم مكافحة الفساد خاصة فيما يتعلق في تصميم وتنفيذ برامج مكافحة وذلك بشكل منفرد أو التعاون مع المؤسسات الدولية المعنية ومؤسسات الإقراض والتنمية الإقليمية , ولا يضع البنك الدولي برنامجا موحدًا لكافة الدول النامية , بل يطرح نماذج متفاوتة تبعًا لظروف كل دولة أو مجموعة دول.

- اعتبار مكافحة الفساد شرطًا أساسيًا لتقديم خدمات البنك الدولي في مجالات رسم استراتيجيات المساعدة, وتحديد شروط ومعايير الإقراض ووضع سياسة المفاوضات واختياراتهم للمشروعات.

- تقديم العون والدعم للجهود الدولية لمحاربة الفساد¹ من خلال الالتزام بالاتفاقيات والمعاهدات في تقديم التقارير والوثائق للدول حول الفساد ومصادره.

وأما من الناحية الاقتصادية يبحث مكتب التوجيه في البنك الدولي عن عدة طرق لتحسين المراقبة والملاحقة لكي يكون هناك مراجعة أكثر للبضائع والمهمات التي في الواقع وبدلاً من الاعتماد دائماً على السجلات الورقية عبر الطرق الداخلية والخارجية وذلك عبر:

- مؤشر إدارة الحكم: يمكن مؤشر إدارة الحكم للبنك الدولي من معرفة مستويات السيطرة على الفساد

- مؤشر المساءلة العامة الذي يعكس مستوى الانفتاح السياسي للمؤسسات السياسية في بلد ومديريات المشاركة السياسية التنافسية والعاملة والحرّة فيه². كما يقيم مدى احترام الحريات المدنية والتقيّد بها ومستويات إدارة الحكم وعدم التدخل في شؤون الدول.

¹ - علي فريد عوض أبو عون، مرجع سابق، ص53

² - المرجع نفسه، ص53

ثانيا: صندوق النقد الدولي: أكد صندوق النقد الدولي عام 2012 أنه سيوقف أو يعلق مساعداته المالية لأي دولة يثبت أن الفساد الحكومي فيما يعيق الجهود الخاصة بتجاوز مشاكلها الاقتصادية وحدد الصندوق حالات الفساد بالممارسات المرتبطة بتحويل الاموال العامة الى غير المجالات المحددة لها وتورط الموظفين الرسميين في عمليات تحايل جمركية أو ضريبية أو إساءة استخدام احتياطات العملات الصعبة من قبل هؤلاء الموظفين واستغلال السلطة من قبل المشرفين على المصارف إضافة الى الممارسات الفاسدة في مجال تنظيم الاستثمار الأجنبي المباشر كما اتخذ الصندوق موقفا حازما من الدول التي تعتبر رشوة الموظفين الحكوميين في الدول الأخرى نوعا من نفقات ترويج الأعمال تستوجب إعفاءها من الضرائب وطرح الصندوق مجالين رئيسيين لمساهمته في مكافحة الفساد¹، وهي من الصور والتجليات لالتزامه في التعاون الدولي من أجل مكافحة الفساد من خلال ما يقدمه من المساهمات في التقليل ومحاربة هذه الآفة.

الفرع الرابع: المؤشرات الدولية القائمة على قياس الفساد

أنظمة محاربة الفساد متعددة ومتنوعة، تعتمد مؤشرات ومعايير كثيرة ترصد وتجمع نتائجها عن طريق مسوحات واستطلاعات رأي متخصصة، توفرها مؤسسات مختلفة ومستقلة تضم 13 مؤسسة، أهمها مؤشر مدركات الفساد الصادر عن منظمة الشفافية الدولية منذ سنة 1995، والذي تتمثل الخطوة الأولى في احتسابه إلى توحيد البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال المصادر الفردية نتيجة تنوع واختلاف درجات المقاييس المستخدمة فيها، ويتم ترجمة تلك البيانات إلى مقياس عام موحد ضمن حدود درجات مؤشر مدركات الفساد، والتي تنحصر قيمته ما بين (0 و 10)، من خلال احتساب المتوسط الحسابي لجميع القيم الموحدة لكل دولة، حيث تمثل الدرجة (0) أعلى مستوى للفساد المدرك، كما يمثل مؤشر أداء الحكومات الصادر 23 في حين تعني درجة (10) أدنى مستوى للفساد المدرك عن البنك الدولي، والذي يتراوح مؤشره بين (+5،2 و -5،2)، واحدة من البيانات التي تعتمد في تقييم أداء الدول في العديد من الات الاقتصادية المرتبطة بالأداء الإنفاقي، والتحصيل الجبائي، ومصادر الأموال، والعجز الميزاني، وحجم الإستدانة... إلخ، وكذلك السياسية المرتبطة بالإستقرار السياسي، وضبط الاستقرار الأمني، وحقوق المساءلة وحرية التعبير، بالإضافة إلى الجوانب الاجتماعية المرتبطة بالبطالة والفقر، والجدول أدناه، يبين أهم أنواع المؤشرات المستعملة في كشف بؤر الفساد في العالم². وهنا لا بد أن نتعرض الى هذه المؤشرات كما هو موضح في الجدول:

¹ - علي فريد عوض أبو عون، مرجع سابق، ص53، 54

² - بن عزوز محمد، الفساد الإداري والاقتصادي، آثاره وآليات مكافحته - حالة الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، جامعة الجزائر، العدد: 07-2016، ص 206، 207

الجدول (01) يبين أهم مؤشرات قياس الفساد المستعملة من قبل الهيئات الدولية

إسم المؤشر	المفهوم	الجهة التي صدر منها المؤشر
مؤشر حكم القانون	يقيس مدى الثقة والتقدير بالقواعد القانونية في المجتمع	البنك الدولي
مؤشر ضبط الفساد contrôl of corruption	يقيس الفساد بين المسؤولين الحكوميين، والفساد كعقبة في تطوير الاقتصاد وجذب الإستثمارات.	البنك الدولي
مؤشر مدركات الفساد Corruption perceptions	يقيس مدى ادراك المسؤولين في الدولة لوجود الفساد، هو مؤشر مركب يعتمد على مسوحات قامت بها 14 هيئة مستقلة حسنة السمعة، علما أن ادراج دولة ضمن قائمة الفساد يتطلب ذلك ثلاثة (3) مسوحات	البنك الدولي & منظمة الشفافية الدولية
مؤشر حق التعبير والمساءلة Voice and accountability	يقيس الجوانب المرتبطة بالحرية السياسية، والانتخابات الحرة والنزاهة، وحرية الصحافة، والحرية المدنية، والحقوق السياسية، ودور العسكر في السياسة، والتغيير الحكومي، وشفافية القوانين والسياسات.	البنك الدولي
مؤشر فعالية الحكومة Government effectiveness	يقيس هذا المؤشر الإدراكات الحسية للمفاهيم الآتية: نوعية الجهاز البيروقراطي، وتكاليف المعاملات، ونوعية الرعاية الصحية العامة، ودرجة استقرار الحكومة.	البنك الدولي
مؤشر نوعية التنظيم والظبط Kind of management and control	يقيس هذا المؤشر الإدراكات الحسية للمفاهيم الآتية: حدوث سياسات غير ودية حيال السوق، مثل التحكم في الأسعار، والرقابة غير الواقعية على البنوك، والظبط المفرط في مجال التجارة وتأسيس المشاريع.	البنك الدولي
مؤشر الاستقرار السياسي Political stability	يقيس الإدراكات الحسية لإحتمال ظهور حالة من عدم الاستقرار أو حدوثها، توترات، نزاع مسلح، إنقلاب عسكري، تهديد إرهابي،	البنك الدولي

المصدر : بن عزوز محمد ، الفساد الإداري والاقتصادي مرجع سبق ذكره، ص 107.

المبحث الثاني :

المجهودات الدولية في مكافحة التهرب الضريبي

تقوم المجهودات الدولي لمكافحة التهرب الضريبي على العديد من الوسائل والآليات، التي تعتمد على كل الدول والاطراف التي تلتزم بالاتفاقيات الدولية، وتكون عبارة عن اتفاقيات او عن طريق الهيئات الدولية التي تلجأ إليها الدول التي تعاني من الظاهرة، وعليه فقد قمنا في هذا المبحث بالتعرض الى اهم الآليات الدولية لمكافحة هذه الافة وفق المطالب والفروع التالي:

المطلب الاول:

مجهودات الامم المتحدة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

تعتمد الكثير من الدول في محاربة التهرب الضريبي الدولي على المجهودات التي تقوم بها الهيئات الدولي خاصة الامم المتحدة وفروعها او منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وبعض المنظمات الدولية الاخرى او من خلال الاتفاقيات الدولية

الفرع الاول: المبادئ الأساسية في مجال الضرائب الدولية:

وهي فرض ضرائب حسب تخصص كل إقليم بين الدول المتنافسة وتطبيق الضريبة يكون مقبول لما يتعلق الأمر بمصطلح الإقامة، هذا المصطلح يستخدم لوصف الشخص الذي يكون أقرب اقتصاديا لهذا البلد أو أقرب ربط اقتصادي للدخل، وبالمقابل فإن تفاعل كل البلدان في فرض الضريبة قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي، وللحد من المشكلة كان ولا بد للخبراء معالجة مشكلة الازدواج الضريبي¹ هناك مشكل تخصيص الحقوق الضريبية بين مختلف الدول من جهة ومن جهة ثانية تقسيم الدخل بين الدول بطريقة مرضية، كل هذه المشاكل حاولوا الخبراء إيجاد المبررات الاقتصادية والبحث عن الأساس المنطقي للبلدان ذات الاختصاص الضريبي . لم يقدم الخبراء أي اقتراح لمبدأ عام يطبق على الضرائب الدولية لكن قدموا ثلاثة مبادئ شكلية حسب ما جاء في تقرير 1923 الخاص باللجنة المالية² كالتالي:

1 - تخصيص وتصنيف بعض أصناف الدخل حسب المصدر أو الإقامة يكون على أساس معيار موضوعي ومبني على الولاء الاقتصادي.

¹ - شارفي ناصر، دور الاتفاقيات الضريبية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي، مجلة "الأبحاث الاقتصادية" للجامعة سعد دحلب البليدة -

العدد: 04 ، ديسمبر 2010 ، ص 157

² - المرجع نفسه، ص 157

2 - التطبيقات الضريبية لمختلف الدول تميل إلى التقليل من مساهمة الإقامة تعكس الاعتقاد الخاطئ في طبيعة ومصدر الضريبة.

3- والضريبة التصاعدية على الدخل العالمي أساسا مختلفة جوهريا عن غيرها من الضرائب وينبغي أن يكون نوعا ما مقاطعة لعنصر الإقامة.

الفرع الثاني: مجهودات الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي

يعتبر إنشاء المجلس الاقتصادي والاجتماعي، التابع لهيئة الأمم المتحدة، للجنة المالية العامة سنة 1964 والذي ما زال فاعلا الى غاية اليوم ، نقطة انطلاق لهذه الهيئة من أجل البحث في الجوانب المختلفة للازدواج الضريبي و سبل معالجته، حيث قامت هذه اللجنة بإجراء استقصاء عن الأنظمة الضريبية لمختلف الدول و كانت تهدف إلى تحقيق ما يلي:

-التوسع في نشر الأبحاث و المعلومات الضريبية ، وخاصة إصدار موسوعة الاتفاقيات الضريبية الدولية الخاصة بمعالجة الازدواج الضريبي و مكافحة التهريب الضريبي.

-جمع تعليقات و آراء الدول المختلفة في مشروعات الاتفاقيات النموذجية التي أصدرتها عصبة الأمم في المكسيك سنة 1943 و في لندن 1946 م¹.

-إنها بمقتضى القرار 14 - 1978 للمجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة اتخذت تدابير لمكافحة التهرب الضريبي تتمثل في:

-تحقيق في الصيغ المستخدمة لممارسة التهريب الضريبي، فيما يخص التبادلات التجارية الجارية على المستوى الدولي

-دراسة الحلول الممكن تقديمها لحل مشكل التهريب الضريبي وتهدف إلى:

تحقيق الخطط والطرق المستعملة من قبل مختلف البلدان لمكافحة التهريب الضريبي.

تقوم حاجة تغيير القوانين الضريبية الوطنية.

الأحوال التي يكون فيها تبادل المعلومات الخاصة بالمسائل الضريبية ذات أهمية لمكافحة التهريب الضريبي.

¹ - بوقرة إيمان ، مرجع سابق، ص31، 49

تقوم فعالية الاتفاقيات الثنائية والنظم الأخرى السارية المفعول الخاصة بالتبادلات.

دراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب .

إنشاء هيئة دولية وهي فكرة لقيت موافقة لعدد من الدول الخاصة بالولايات الأمريكية وكندا، وذلك لتحقيق الانسجام والتنسيق والتعاون الدولي حول القضايا الضريبية¹، و تجدر الإشارة إلى أن الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة تقوم بشكل كبير على أعمال منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في هذا المجال، بحيث تتشابه الاتفاقيتان النموذجيتان لكل منهما، وفي عدد كبير من المواد والنصوص، إلا أن اتفاقية التي أعدتها الهيئة تعطي الحق في فرض الضريبة لدولة المصدر أكثر مما تعطيه لدولة الإقامة . فهي تراعي بذلك مصالح الدول النامية²، باعتبارها المستقبل لرؤوس الأموال، عكس الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

الفرع الثالث: مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

فقد قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بتاريخ 02 أبريل 2009 بإصدار تقرير شد أنظار العالم، قسمت فيه الجنات الضريبية إلى ثلاثة مجموعات، تتمثل المجموعة الأولى في الجنات الضريبية التي تعهدت بتطبيق معيار الشفافية و تبادل المعلومات الضريبية، و التي أبرمت أقل من اثنا عشر اتفاقية في هذا الصدد، و تدعى بالقائمة الرمادية الداكنة، أما المجموعة الثانية فتعتبر مراكز مالية عالمية أكثر مما هي جنات ضريبية، و التي أيضا تعهدت بتطبيق معيار الشفافية و تضم ثمانية أقاليم، أما المجموعة الثالثة فهي عبارة عن الأقاليم و الدول التي لم تتعهد البتة بتطبيق معايير الشفافية، و يطلق عليها مصطلح القائمة السوداء و التي كانت تضم كل من كوستاريكا و ماليزيا لابوان و الفلبين و أورغواي لكنها تراجع عن موقفها، و تم بعد ذلك إلغاء القائمة السوداء للجنات الضريبية و تم إدراجها ضمن القائمة الرمادية³، و تبنى مجلس المنظمة قرارات تتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها من طرف أعضاء المنظمة، قصد مكافحة التهرب الضريبي الدولي هذه بعضها:

-التبادل بين الدول الأعضاء المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التحديد الصحيح للضرائب

خاصة عن القيام بمبادلات تجارية.

¹ - طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 2011، 2012/1، ص 138

² - بوقروة إيمان ، مرجع سابق، ص 31، ص 51، 50

³ - المرجع نفسه، ص 31

- اللجوء إلى التحقيقات لتحديد الضرائب على الدخل والأرباح بدقة من قبل دولة ما، مع احترام النظم التشريعية الوطنية لهذه الدولة المعنية.

- دراسة إمكانية تسهيل ومساعدة موظفي دولة ما في دولة أخرى، للقيام بعمليات البحث واستغلال المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التأسيس الدقيق للضرائب على الدخل والأرباح المستحقة لدى دولة أخرى.

- دراسة إمكانية التوفيق بين الوسائل القانونية والإدارية للإدارات الضريبية، قصد جمع المعلومات وممارسة حقوقها في الرقابة قصد مكافحة التهرب الضريبي¹، ولقد رفضت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بعض الممارسات التي تقوم بها الجنات الضريبية وخاصة إخفاءها للمعلومات البنكية و الضريبية حول المتعاملين الاقتصاديين الدوليين التابعين لها أي غياب الشفافية، و عدم التصريح عنها للدول التي هي في حاجة لمثل هذه المعلومات. و هو ما يظهر جليا من خلال تجنب الجنات الضريبية إبرام اتفاقيات للتعاون الإداري الضريبي الدولي من أجل تبادل المعلومات الضريبية، و اعتبرت المنظمة أن كل إقليم يقوم بمثل هذه الممارسات يعتبر جنة ضريبية غير متعاونة، كما تستند إلى أربعة معايير لتحديدتها و هي:

- ضرائب منخفضة أو غير موجودة.

- غياب الشفافية في النظام الجبائي.

- غياب تبادل للمعلومات الضريبية مع دول أخرى.

- العمل على جذب الشركات الناشئة التي تمارس أنشطة وهمية.

كما أظهرت كذلك الجمعية البرلمانية الأوروبية انشغالات اتجاه المدى المتزايد للتهرب الضريبي، وترسيخ التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي وأقرت التوصيات التالية²:

-حث حكومات دول الأعضاء للمجلس الأوروبي على إلغاء القوانين المقيدة لمبدأ السر المصرفي، قصد

تيسير التحريات في حالة التهرب الضريبي.

-حث الدول الأعضاء على الامتناع عن إنشاء قوانين ضريبية خاصة بمنح امتيازات ضريبية غير مبررة

لبعض الشركات، فيما يخص مداخيلها الواردة من الخارج.

-أخذ كل الإجراءات اللازمة لتصدي أكثر لاستعمال مناطق ذات اقتطاع ضريبي منخفض من قبل

الشركات متعددة الجنسيات لأغراض التهرب الضريبي.

¹ - طورش بتانة ، مرجع سابق، ص ص 138-139

² - بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر، دون سنة، ص 112

- تطوير نظام فعال للإخضاع الضريبي على الشركات متعددة الجنسيات مهتمين أساسا بمشكل أسعار

التحويل

- إجراء دراسة حول الصيغ المختلفة للجرائم الاقتصادية والتعاون على مكافحتها

المطلب الثاني:

الجزائر في ظل الآليات الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

الفرع الأول: الاتفاقيات الدولية

تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية أداة قانونية، تخضع في إبرامها، لقواعد القانون الدولي، كما يشترط لصحتها توافر مجموعة من الشروط التي لا يمكن أن تصح في غيابها أية اتفاقية دولية. ومع ازدياد المشاكل والصعوبات التي قد تُصيب اقتصاد الدول خصوصا في الدول التي تشكل تجمع اقليمي معين، اتجهت الدول إلى إبرام بعض الاتفاقيات الدولية للتخفيف والحد من المشاكل¹ التي يسببها التهرب الضريبي للدول .

- مراحل إبرام الاتفاقيات الدولية:

من أجل إبرام أي معاهدة دولية، بما في ذلك المعاهدات الجبائية، لابد من المرور بأربع مراحل أساسية والمتمثلة في مرحلة المفاوضات و تحرير المعاهدة ، ثم مرحلة التوقيع، و بعدها مرحلة التصديق على المعاهدة، وأخيرا مرحلة النشر في الجريدة الرسمية . وستتناول هذه المراحل بالتفصيل في النقاط التالية:

مرحلة المفاوضات : يقصد بالمفاوضات ذلك الإجراء الدولي الذي يتم فيه التعبير عن وجهات النظر بين الأطراف اتجاه مسائل معينة بقصد الوصول إلى اتفاق دولي فهي إذن إحدى الطرق الدبلوماسية التي تجري عن طريق اتصال مباشر بين الطرفين للوصول إلى حل تقره الأطراف المشاركة في المفاوضات، ويقوم بهذه المفاوضات ممثلي الدولتين بشرط أن يكون هؤلاء الممثلين مفوضين تفويضا رسميا للقيام بمهامهم، ففي الجزائر مثلا تجري هذه المفاوضات من طرف ممثلين عن وزارة الخارجية بالتعاون مع وزارة المالية وبالاستعانة بخبراء في الاقتصاد.

وهي أول مرحلة من مراحل إبرام المعاهدة الدولية، بالنسبة للمعاهدات الثنائية فتجري المفاوضات بواسطة الدوائر السياسية للدولتين² الراغبتين في عقدها، حيث تتم بين وزير خارجية إحدى الدولتين وبين

¹ - إيمان خالد عبد اللطيف إسماعيل ، مرجع سابق، ص 16

² - عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية- جامعة حسينية بن بوعلوي بالشلف، العدد، 8، 2008، ص 61

الممثل السياسي للدولة الأخرى، ويساعدهم خبراء فنيون، ويجب أن يزود المتفاوضون بالصلاحيات اللازمة من خلال وثيقة صادرة مبدئياً عن رئيس الدولة يسمح لهؤلاء (إجراء المفاوضة وإبرام المعاهدة¹)، أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الدولية فتشارك فيها وزارة الداخلية وكذلك وزارة الخارجية في الغالب .

مرحلة التوقيع: بعد الانتهاء من تحرير نص الاتفاقية يوقع عليها ممثلو الدول المتعاقدة لكي يثبتوا ما تم الاتفاق عليه فيما بينهم، ويتم التوقيع بأسماء المفوضين كاملة أو بالأحرف الأولى للأسماء، وفي ختام هذه المرحلة يعتبر النص محرراً بصفة نهائية، ولا يستطيع أي طرف طلب التعديل لأن التوقيع في القانون الدولي يحمل معنى إقرار نص الاتفاقية، كما أن التوقيع على الاتفاقية لا يكفي لكي تكسب أحكام الاتفاقية طابع الإلزام بل لابد من إجراء آخر بعد التوقيع وهو التصديق الذي يعتبر كإجراء قانوني خاص تعلن بواسطته الدولة رسمياً قبولها تنفيذ بنود الاتفاقية المبرمة²، ويتم التصديق عادة عن طريق عرض نص الاتفاقية بعد التوقيع على السلطة التشريعية للبلد.

وعادة ما يتم التوقيع على الاتفاقية من طرف الأطراف المتفاوضة و المخولة بذلك، كنتيجة نهائية بعد صياغة نصها. لكن هذا التوقيع لا يكون له بالضرورة قوة إلزامية للدولتين المتعاقدين إلا إذا نصت المعاهدة على ذلك أو أن تكون للدولتين نية في ذلك، فإذا كان للتوقيع قوة إلزامية، لا بد من الرجوع إلى القانون الداخلي للدولة المتعاقدة للتأكد من أن هذا الإجراء كاف لالتزامها . أما إذا لم يكن للتوقيع تلك القوة، فيصبح هذا الإجراء مجرد تأكيد لصحة نص المعاهدة دون أن يؤدي إلى التزام الدولتين المتعاقدين بتطبيقها، وفي هذه الحالة لا بد أن يلي مرحلة التوقيع، إجراء رسمي آخر والمتمثل في التصديق³ حتى تلتزم بعده الدولتين بتنفيذ المعاهد أو الاتفاقية بينهما.

مرحلة التصديق: ويتضمن نص الاتفاقية عادة ثلاثة محاور أساسية:

- المقدمة: والتي تبين الأسباب التي أدت لعقد الاتفاقية وأسماء الدول المشاركة في الاتفاقية.
- المتن أو المحتوى: وتبين بعض الأحكام المتفق عليها وحقوق والتزامات المكلفين بها، وتنقسم هذه الأحكام إلى أبواب وفصول ومواد، تصاغ كل مادة منها في فقرة أو فقرات بحسب طبيعة الحكم الذي تنص عليه.

¹ - بوقرة إيمان ، مرجع سابق، ص41

² - عزوز علي، مرجع سابق، ص61

³ - بوقرة إيمان ، مرجع سابق، ص42

-الأحكام الختامية: وتبين تاريخ سريان مفعول والاتفاقية ومدتها وبيان إجراءات تعديلها أو إبطالها عند الضرورة¹

والتصديق هو عبارة عن إجراء خاص تعلن الدولة به رسمياً قبولها الالتزام بالمعاهدة، وهو إجراء جوهري بدونه لا تنقيد الدولة أساساً بالمعاهدة التي وقعها ممثلها . فالتصديق عبارة عن الإقرار الصادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على المعاهدة والذي يجعل الدولة ملزمة بها نهائياً² وتطبيقها.

مرحلة نشر المعاهدة: قبل دخول الاتفاقية حيز التنفيذ تأتي مرحلة النشر في الجريدة الرسمية لإعلام الهيئات والمواطنين داخل الدولة بوجود اتفاقية، كما نص على تسجيل الاتفاقيات «102» ميثاق الأمم المتحدة في مادته الدولية في أمانة الهيئة، وتقوم حالياً أمانة الهيئة بنشر الاتفاقيات الدولية التي يتم تسجيلها في مجموعة خاصة تعرف بالمعاهدات المسجلة في الأمم المتحدة، إلا أن الاتفاقيات غير المسجلة لا تعتبر باطلة، وإنما لا يمكن الاحتجاج بها أمام هيئة الأمم المتحدة أو أحد فروع³، وإن نشر المعاهدة هو عبارة عن إجراء داخلي يرمي إلى إضفاء صفة القانونية عليها، بعد التصديق عليها، حتى تنقيد بها سلطات الدولة و أفرادها . أي أن نشر المعاهدة في الجريدة الرسمية للدولة يسمح بجمعها علنية و يمكن للجميع الاطلاع على ما جاء في نصها. ولقد نص المشرع الجزائري على وجوب القيام بهذا الإجراء الرسمي من خلال المادة العاشرة من المرسوم الرئاسي رقم 165/84 الصادر بتاريخ 14 جويلية 1984 م⁴

شروط صحة الاتفاقيات الدولية: يشترط من أجل صحة المعاهدات الجبائية الدولية ، كغيرها من المعاهدات الدولية، توفر أربع شروط أساسية المتمثلة في اهلية التعاقد والرضا والعيوب التي تعتري هذه الاتفاقيات كالغلط والغش والتدليس بين الاطراف المتعاقدة وعدم الاكراه وعدم تعارض المعاهدة مع قاعدة دلية آمرة ومشروعية موضوع التعاقد وتمثل القواعد الدولية الآمرة في القواعد العامة التطبيق التي لا يجوز الخروج عنها

الفرع الثاني: أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة التهرب الضريبي

إن للاتفاقيات دور كبير وفعال في تجنب وتفادي الغش والتهرب الضريبي، فالاتفاقيات التي تكون بين دولتين أو أكثر ما هي إلا في الحقيقة اداه للتعبير عن إرادة الدولة، لتحقيق مبادئ العدالة في فرض الضريبة،

¹ - عزوز علي، مرجع سابق، ص61

² - بوقروة إيمان ، مرجع سابق، ص42

³ عزوز علي، مرجع سابق، ص61

⁴ - بوقروة إيمان ، مرجع سابق، ص43

وذلك لإرساء قواعد التعاون الضريبي بغية تشجيع الاستثمارات¹. وإن الهدف الأساسي للدول من وراء إبرام اتفاقيات جبائية دولية، هو تفادي حدوث مشكلة ازدواج ضريبي دولي والتهرب الضريبي الدولي، من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة في الاتفاقية، حيث يمكن أن يمنح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط (سواء كانت دولة إقامة المكلف أو الدولة مصدر الدخل) وفي هذه الحالة فإنه يتم القضاء كلياً على تلك المشكلة، وإما أن يوزع الحق في فرض الضريبة على كلا الدولتين مع الاتفاق على طرق وتقنيات لمعالجة الازدواج الضريبي كإعفاء المكلف من دفع الضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حققه في دولة أخرى.

إضافة إلى ما سبق تسعى الاتفاقيات الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاربة كل من التهرب الضريبي والازدواج الضريبي الدوليين، عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين، بالإضافة إلى تقديم الدول المتعاقدة لبعضها البعض المساعدة في تحصيل الضرائب.
- منع التمييز بين شخص حامل لجنسية الدولة وآخر لا يملك جنسيتها بالنسبة للضرائب والالتزامات الجبائية التي على هذا الأخير أدائها والتي يجب ألا تكون أكثر عبئاً من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها.
- تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي،² في ظل العولمة الاقتصادية والمالية التي تعرفها الدول اليوم.

وتكون الوقاية والمعالجة من التهرب الضريبي الداخلي عن طريق تشريعات ضريبية داخلية والتي تستطيع الدولة في هذه الحالة أن تتحكم فيه، فهي تلجأ في بعض الحالات إلى إجراءات ردعية صارمة كالسجن وغرامات...، في حين التهرب الضريبي الدولي يتم التنسيق لمواجهته باللجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف. فدولة نامية مثلاً لا تستطيع الحصول على معلومات تخص رعاياها في الخارج إلا بالتبادل الدولي للمعلومات الذي يساعد في مواجهة التهرب الضريبي الدولي باعتبار أن الدول النامية هي الأكثر تضرراً مقارنة بالدول المتقدمة خصوصاً في الدور الذي تمثله الضريبة فيها³، أما الوقاية والمعالجة من التهرب الضريبي الداخلي فتكون عن طريق تشريعات ضريبية داخلية والتي تستطيع الدولة في هذه الحالة أن تتحكم فيه، فهي تلجأ في بعض الحالات إلى إجراءات ردعية صارمة كالسجن وغرامات...، في حين التهرب الضريبي الدولي

¹ - إيمان خالد عبد اللطيف إسماعيل، مرجع سابق، ص 20

² - الاتفاقيات الجبائية الدولية: أحكامها وأنواعها ومراحل صياغتها ومدى فعاليتها للحد من التهرب الضريبي، 13 يناير 2019 -

10:22، انظر الرابط: <https://www.maroclaw.com/>

³ - زهرة حبو، مرجع سابق، ص 421

يتم التنسيق لمواجهته باللجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف. فدولة نامية مثلاً لا تستطيع الحصول على معلومات تخص رعاياها في الخارج إلا بالتبادل الدولي للمعلومات الذي يساعد في مواجهة التهرب الضريبي الدولي باعتبار أن الدول النامية هي الأكثر تضرراً مقارنة بالدول المتقدمة¹، خصوصاً في الدور الذي تمثله الضريبة فيه من الاضرار في المجال المالي .

الفرع الثالث: الآليات الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

إذا كانت الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم تحدد قواعد التجريم و العقاب على المخالفات الضريبية وتحدد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، و الجهات القضائية و الإدارية المختصة بالنظر في الغش الضريبي، فإن التعاون الدولي يعتمد آليات متعددة في مواجهة التهرب الضريبي على النطاق الدولي، أهمها التنسيق الضريبي و معاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني المساواة في المعاملة والشفافية الجبائية و المصرفية و تبادل المعلومات و التعاون في مجال التحصيل الضريبي.

1-التنسيق الضريبي: يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، و يتمثل في تنسيق النظم و التشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة و متقاربة¹³ ، الأمر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول . و إذا كانت بعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق الحوافز الجبائية الممنوحة للمستثمرين الأجانب فإن تنسيق السياسات الجبائية يؤدي إلى تحقيق ميزات اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي و تشجيع الاستثمارات المشتركة و تنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة² فالهدف من التنسيق الضريبي هو قيامه بإزالة جميع الصعوبات التي تواجه النظم التشريعية الضريبية بين الدول، وإيجاد نظام ضريبي متناسق و متناغم، فيتم تحديد ماهي الطريقة التي تُنشأ الضريبة، وتحديد شروط و ضوابط الاعفاء الضريبي وذلك بهدف تحقيق التكامل الاقتصادي المطلوب، و تسهيل امكانية نقل الخدمات و السلع بين الدول دون مواجهة اي معوقات³

2-المساواة في المعاملة: تنص أغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع للضريبة، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئاً ضريبياً أكثر مما يتحملة الحاملون لجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية¹⁵ من شأن احترام مبدأ المساواة في المعاملة تشجيع المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الدول المضيفة التي تمكنهم قوانينها من

¹ - زهرة حيو ، مرجع سابق، ص421

² - مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية ل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد:12، جانفي 2015، ص6

³ - يونس البطريق، التنسيق الضريبي في الدول العربية، مجلة معهد البحوث والدراسات العربية، العدد 4، مصر، 1973، ص240

تجنب الإزدواج الضريبي الذي ينشأ أساساً نتيجة اختلاف ضوابط الخضوع للضريبة في الدولتين، فبعض الدول تعتمد ضابط الجنسية بينما تعتمد دول أخرى ضابط الإقامة، أو ضابط مصدر الدخل، و من شأن هذا الاختلاف أن يرتب على المستثمر دفع ضريبتين على نفس الثروة أو نفس الدخل، و من جهة أخرى تتمكن الدولتين من تجنب عدم خضوع المستثمر للضريبة في أي منهما نتيجة اختلاف الضابط أو المعيار الذي تفرض الضريبة على أساسه.

3- الشفافية الضريبية: تعني الشفافية الضريبية تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم. و تكمن أهمية الشفافية الضريبية في أنها وسيلة ناجعة للحد من الفساد الإداري، حيث إن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة، كما تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، و تعزز عنصر المسائلة و زيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الاستثمارات الأجنبية¹. إن توافر هذه العناصر والمعايير يضمن وجود الشفافية الإدارية، مما يوفر البيئة المناسبة لوضع أنظمة مساءلة إدارية على درجة عالية من الكفاءة ولديها القدرة على تقديم حلول مبدعة للعديد من مشكلات الأجهزة الحكومية وضمان قدرتها على تنفيذ السياسة العامة للدولة بكفاءة وفعالية عالية. اكتسبت الشفافية أهمية كبيرة وشهرة واسعة في مجال الجهود المبذولة لعلاج مشكلات الإدارة الحكومية وفي مقدمتها الفساد والترهل الإداري والروتين والتعقيد في إجراءات العمل²، وذلك نظراً لنجاح التجارب في بعض الدول التي كانت تعاني الفساد في أجهزة الحكومة كنتيجة لتطبيق الشفافية في مختلف مجالات العمل في تلك الأجهزة.

4- الشفافية المصرفية: نتيجة تزايد الأعمال الجرمية العابرة للحدود و اتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية أضحت مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية و تمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة و المداخيل. لهذا الغرض عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية ، وكان من أهم ما سعت إليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية في المجال الاقتصادي هو ضرورة تضمين الاتفاقيات الثنائية بنودا تتعلق بالشفافية المصرفية، بل وإتاحة تداول البيانات المصرفية المتعلقة بالسحب و الإيداع و الأرباح و المداخيل و الفوائد و المبيعات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي رغم المعارضة التي يلقاها هذا الخيار من عدة دول كسويسرا³ التي أصبحت

¹ - مهداوي عبد القادر، مرجع سابق، ص6

² - محمد فلاق . سميرة أحلام حدو ، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري - تجارب دولية، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال ،

مجلد 1، العدد 1 ، جامعة حسينية بن بوعليل شلف ، جوان 2015، ص13

³ - مهداوي عبد القادر، مرجع سابق، ص7

تتسابق من أجل إيجاد حلول تمكنها من التخلص من صور أشكال التهرب الضريبي الذي أصبح يشكل هاجسا للدول في مختلف دول العالم.

5- المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي: نظرا للنقائص التي اعترت أغلب الاتفاقيات

الثنائية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي و الحد من التهرب الضريبي عملت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على إبرام اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي التي دخلت حيز 17 واستوتحت أغلب نصوصها من قانون الضرائب الأمريكي (فاتك ا)، النفاذ في 01 جوان 2011 فكان من أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة، حيث حددت المادة الأولى من الاتفاقية نطاق المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية والتفتيش الضريبي المشترك و التحصيل الضريبي و تبادل البيانات . و حددت المواد 5 و 6 و 7 أساليب تبادل المعلومات بناء على الطلب أو بصورة تلقائية بمجرد استفادة المكلف من تخفيضات أو إعفاءات جبائية في إحدى الدول الأطراف في الاتفاقية، بينما تركت المواد 8 و 9 حرية الموافقة أو الرفض للتفتيش الضريبي المشترك إلى السلطات المختصة في كل دولة مراعاة لمبدأ السيادة الضريبية وإقليمية الضريبة.¹ و بالنظر لأهمية حماية المعلومات الخاصة للمكلف و أسرارته التجارية و الصناعية نصت الاتفاقية الإطارية على واجب حماية خصوصيات المكلف و عدم استغلالها إلا لأغراض جبائية بحتة.

الفرع الرابع: التعاون الدولي الجزائري في مجال التهرب الضريبي

لقد اتسع نطاق التهرب على المستوى الدولي مما يجعل التعاون ضرورة حتمية، لأن الإجراءات المحلية لا تكون فعالة إلا بوجود معلومات وافية حول نشاط المكلف في الداخل والخارج لذلك تلجأ الدول للتعاون فيما بينها عن طريق تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، لكن على الرغم من مجهودات التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي، إلا أنها لا تبدي نفس الاهتمام اتجاه مكافحة التهرب، كما أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ التعاون الدولي لما قد ينطوي عليه من إجراءات قد تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الاعمال في بنوك الدول²، أما بخصوص الجزائر ونظرا للإصلاحات الضريبية التي تبنتها منذ 1992 والتي تتواصل وتتجدد مع كل سنة مالية، فإن الجزائر تسعى جاهدة لتطوير التعاون الدولي وذلك من أجل تبادل المعلومات اللازمة لتطبيق أحكام المعاهدة أو تلك المتعلقة بالتشريع الداخلي للدول المتعاقدة، من خلال إبرام اتفاقيات دخلت حيز التنفيذ مع عدة دول نذكر منها:

¹ - مهداوي عبد القادر، مرجع سابق، ص7

² - طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، التخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2014/2015، ص33

المرسوم الرئاسي 95/2000 مؤرخ في 24 محرم عام 1421 هـ الموافق ل 04 مايو 2000 يتضمن التصديق على اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية جنوب إفريقيا من أجل تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق لضرائب على الدخل و الثروة الموقعة في الجزائر يوم 28 افريل 1998.

-المرسوم الرئاسي 364/200 المؤرخ في 20 شعبان 1421 هـ الموافق ل 16 نوفمبر 2000 بين الجزائر وكندا قصد تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة¹

-المرسوم الرئاسي 427/2000 المؤرخ في 21 رمضان 1421 الموافق ل 17 ديسمبر 2000 بين الجزائر والمملكة الأردنية الهاشمية قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة.

-المرسوم الرئاسي 121/02 المؤرخ في 24 محرم 1423 الموافق ل 17 أبريل 2002 بين الجزائر وفرنسا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والثروة.

سوم الرئاسي 78/05 بين الجزائر و الجمهورية اليمنية بشأن تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال.

لمال - المرسوم الرئاسي 164/03 المؤرخ في 05 صفر 1424 الموافق ل 07 أبريل 2003 بين الجزائر والإمارات العربية المتحدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ومنع التهرب من الضريبة

- المرسوم الرئاسي 276/03 بين الجزائر ودولة البحرين² بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب .

الفرع الخامس: تحديات وصعوبات التحكم في التهرب الضرائب الدولي

توجت الأعمال التي بدأتها عصبة الأمم ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية باتفاقية منع الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال، النموذج خلص إلى تقسيم الدخل بين دولة المصدر ودولة الإقامة، فبلد المصدر هو بلد إنتاج هذا الدخل أو الثروة أما بلد الإقامة هو بلد الذي يطلب منه المستثمر الدخل³، كما

¹ - طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص 34

² - المرجع نفسه، ص 34، 35

³ - شارفي ناصر، مرجع سابق، ص 162

تطرق له حيث قال أن في المقام الأول هو الأساس الشرعي للضرائب الإقليمية أما المقام الثاني فإنه يعطى لشخصية المستثمر .

التكامل الاقتصادي العالمي: عرف العالم صدمتين في أسعار البترول سنة 1973 وسنة 1986 والتي نشبت عنهما فترة من عدم الاستقرار الاقتصادي الكلي في معظم اقتصاديات الدولية، واتسمت هذه الفترة بمستويات عالية من البطالة والتضخم

التغير الثاني المهم في الخريطة الاقتصادية وهو الانخفاض النسبي لدور الولايات المتحدة الأمريكية في الاقتصاد العالمي هذا الانخفاض استفادت منه مجموعة من الدول في أوروبا والمحيط الهادي، وقابله الظهور التدريجي للإتحاد الأوروبي.

وليس هناك شك في أن الاتجاه أخذ في التسارع مع النمو الهائل في التجارة الالكترونية عن طريق الإنترنت هذا التطور استدعى إلى التعاون في مختلف المجالات.

انتشار المؤسسات العابرة للقارات: هذه الظروف المتغيرة دفعت المؤسسات العابرة للقارات إلى تركيز أكبر على استغلال مزايا الملكية عن طريق الاضطلاع بأنشطة في الخارج بالاشتراك مع عوامل محددة العمل والتكوين من الدول الأجنبية، بالمقابل تسعى بعض الحكومات إلى حماية المؤسسات المحلية من المنافسة العالمية من أجل تمكين هذه الصناعات لتصبح من المؤسسات العالمية وتتنافس مع غيرها، وتنافس بعض الحكومات إلى استقطاب بعض الاستثمارات من قبل المؤسسات العابرة للقارات، في الحين أن البعض الآخر يسعى إلى إلغاء التدريجي لتدابير الوقائية لإجبار صناعاتها التقدم إلى قواعد السوق الحرة. على أية حال فإن ظهور نماذج اقتصادية عالمية تعوق قدرة الحكومات لفرض الضرائب في ظل نظم يقوم على وسائل تقليدية، في هذا النظام العالمي الجديد المطلوب هو نهج منسق لجميع أنحاء العالم¹ في فرض الضريبة على هذه المؤسسات العابرة للقارات التي تعتبر من أكثر المؤسسات عدم التزاما بدفع مستحقاتها.

تطبيق مبدأ أسعار التحويل: في هذا الميدان خصوصا مبدأ المنافسة المطلقة يشكل خطر على سبيل المثال تعمل على تعديل بين المؤسسات ولكن فرص نجاحها مقيدة، لأن المزايا المالية التي تستفيد منها المؤسسات في إطار المحاسبة المستقلة وخاصة فيما يخص الأعباء القابلة للخصم مثلا سعر الفائدة فإن السلطات ترفض خصم هذه النقطة إذ تعلق الأمر بالقروض ما بين هذه المؤسسات²، وظهرت هذه المشاكل بسبب انسداد معاهدات الازدواج الضريبي في الوقت الذي توجد في حدود ما تدره للمؤسسة .

¹ - شارفي ناصر، مرجع سابق، ص 163

² - المرجع نفسه، ص 163

المبحث الثالث:

المتطلبات الأساسية لتفعيل أجهزة مكافحة الفساد والتهرب الضريبي على المستوى الدولي

تساهم الآليات التي يتطلبها القانون الدولي في مكافحة الفساد والتهرب الضريبي، في تفعيل العديد من الاجهزة والاتفاقيات بشكل يسمح لها بالعمل والرقابة وتطبيق العقوبات على المتورطين، وعليه قمنا في هذا المبحث بالتطرق الى بعض هذه المتطلبات.

المطلب الاول:

طرق الوقاية على المستوى الوطني والدولي

لقد شكلت ظاهر الفساد هاجسا في كل الدول، وبالتالي أصبحت تسارع الى ايجاد الحلول والطرق من أجل تفعيل كل أشكال الوقاية ومحاربة الفساد، وعليه يمكن اجمال بعض الطرق في المطلب التالي

الفرع الأول: طرق الوقاية على المستوى الوطني :

تقوم اغلب الدول بانتهاج مجموعة من الطرق لمكافحة الفساد على المستوى الداخلي خاصة انه عامل مهم في تحديد اشكال انوان ما تقوم به من خلا الالتزام الاجراءات وما تقرره الهيئات الوطنية وعليه يمكن ان نعدد بعض منها كالتالي:

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي: يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب وذلك بمراعاة ما يلي:

1: تبسيط النظام الضريبي: يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضال 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 الجزائري. ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه¹ في كل مرة مما يؤدي الى صعوبة تطبيقه.

2: إرساء نظام ضريبي عادل : تعتبر العدالة الضريبية من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي. فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق

¹ - قروموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون جنائي . ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014، ص 50

العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة¹ من خلال إرساء النظام الضريبي العادل الذي يوفر للمكلفين النزاهة في دفع مستحقاتهم .

ثانيا: تحسين الجهاز الإداري : إن التشريع الضريبي الجيد ال يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب. بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي الكفء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى أخرى حسنة أما الجهاز غير الكفء فباستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها. مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية²، من خلال تفعيل الاداء الجيد للحاجز الاداري في مسائل الضريبية.

ثالثا: تحسين العالقة بين الإدارة والمكلف : تسعى الإصلاحات الضريبية دائما لتخفيض حدة التوتر بين المكلف والادارة الضريبية وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي وذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة لعلاقة حسنة³، وهي العالقة التي تكون سببا في الهرب الضريبي في الغالب لعدم وجود الثقة بينهما.

رابعا: تحسين الرقابة الجبائية : رغم أن ظاهرة التهرب الضريبي قد تنجر عنها عدة آثار وخيمة إلا أنها تستدعي حتمية مكافحتها وذلك بانتهاج سياسة رشيدة للحد من تفاقم الوضع⁴ الضريبي الذي تكون الرقابة عاملا حاسما فيها سلبا أو ايجابا.

خامسا: الإجراءات العقابية : فرض العقوبات الرادعة وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها وتمثل في: العقوبات الجبائية و الغرامات المالية⁵ التي تمثل صورة للإجراءات العقابية التي تتخذها السلطات والهيئات المعنية في مجال مكافحة والوقاية.

الفرع الثاني: طرق الوقاية على المستوى الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي شكالا من أشكال التهرب الضريبي، وما يميزه هو الخاصية الدولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، بين دولتين أو أكثر. فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة المتواجد بها ليتهرب من الضريبة الداخلية أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالامتيازات الجبائية المرصودة

¹ - مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2004، ص6.

² - المرجع نفسه، ص7.

³ - غازي حسين عناية، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، دون ط، الجزائر، 2003، صص345، 346

⁴ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، د ط، الجزائر، 2011، ص31

⁵ - قرموش ليندة ، مرجع سابق، ص52

في البلد المضيف، ويتم عادة ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات، على اعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطها ومالها من فروع متعددة في دول مختلفة، ونتيجة لخطورة التهرب الضريبي الدولي، فهناك العديد من المحاولات الدولية والأساليب لمكافحة هذا التهرب ومن تلك الإجراءات¹، التي تكون مدعاة للوقاية ومحاربة التهرب الضريبي الدولي كالتالي:

- عقد المعاهدات الدولية الثنائية ومتعددة الأطراف، والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب.

- أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها وأوجه النشاط التي يباشرها في الخارج والتي تدر دخال خاضعا للضريبة، تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.

- ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخوله عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية.

- أما على الصعيد العملي، فقد بدأ العمل من قبل عصبة وذلك ابتداءً من عام 1925²، حيث تم إعداد تقرير تضمن تحليلاً وتوضيحاً لتلك الظاهرة الخطيرة.

المطلب الثاني:

طرق وأساليب مكافحة فعالية مكافحة الفساد والتهرب الضريبي

هناك العديد من الأساليب والطرق التي تتبعها الكثير من الهيئات والدول في مكافحة الفساد والتهرب الضريبي، وعليه فإننا في هذا المطلب سوف نتطرق إلى بعض منها كمحاولة للحد من هذه الظاهرة ومحاربتها كالتالي:

الفرع الأول: المتطلبات الأساسية لنجاح أجهزة مكافحة الفساد

يمكن القول ان هناك العديد من المتطلبات الدولية والوطنية لمحاربة الفساد بكل صوره والتهرب الضريبي وعليه فقد لجأنا الى ذكر بعض منها كالتالي:

¹ - قرموش ليندة ، مرجع سابق، ص52

² - المجلة القضائية:جانفي1998عدد1، ص20

أولاً: التخصص: يعني التخصص هنا ك من التخصص المؤسسي وخبرة موظفي جهاز مكافحة الفساد، طالما أن الجهاز مكرّس بالكامل لمكافحة الفساد. إن الحرب على الفساد صعبة بطبيعتها، وتعدو أكثر صعوبة باستمرار بسبب التقدم التكنولوجي الذي يسمح بطرق معقدة للاحتيال على الناس. وينبغي على الجهاز تعيين موظفين والاحتفاظ بهم من ذوي المهارات المتخصصة في حقول متنوعة كالمالية والاقتصاد والمحاسبة العدلية والهندسة المدنية واستخراج البيانات والعلوم الاجتماعية . 240 ويجب في أغلب الأحوال أن يتمتع الموظفون بالخبرة أو التجربة في صناعة خاصة، كالأشغال العامة والبنى التحتية، ليعرفوا كيف تسمح الثغرات في القطاع المعني بالفساد وتحفز عليه، وأين يرجح أن يحدث أكثر. ويجب أن يكون الحصول على هذا التخصص من خلال التوظيف الكافي والرواتب المحزبة والتدريب التخصصي. فقد أطلقت هونغ كونغ على سبيل المثال برنامجاً تدريبياً مدته سنتان للموظفين الجدد، ويشمل التدريب في « التحليل القضائي الحاسوبي، ومهارات التحقيق المالي، و تقنيات المقابلات المعرفية¹، ولقد أفضت تجارب العديد من الهيئات المستقلة والكاشفة لبؤر الفساد في العالم، أنه على الرغم من وجود العديد من المؤشرات الفاعلة التي تعمل على قياس الفساد في العالم، إلا أن مؤشر مدركات الفساد، ومؤشر السيطرة على الفساد، ومؤشر المساءلة وحرية التعبير الصادرة عن منظمتي الشفافية الدولية والبنك الدولي، هما الأكثر شيوعاً واستعمالاً في العالم، إذ تشير البيانات العالمية بناءً على هذه المؤشرات، أن بؤر الفساد في العالم مسّت جميع الدول، حتى تلك الدول التي ترفع لواء الشفافية والديمقراطية، حيث يشير تقرير المفوضية الأوروبية مثلاً، أن الفساد كلف الاقتصاد الأوروبي سنوياً 120 مليار يورو (161 مليار دولار)، رغم إجراءات الوقاية التي اتخذها دول الأعضاء في الإتحاد، وقد كشفت نتائج استطلاع الرأي أن ثلاثة أرباع الأوروبيين يعتقدون أن الفساد ظاهرة واسعة الانتشار²، وبالتالي أصبح التخصص واحداً من الآليات في هذا المجال للحد ومحاربة الفساد على المستوى الدولي والوطني.

ثانياً: إنشاء هيئات لمكافحة الفساد : ينبغي على الدول أن تنشئ نظاماً داخلياً شاملاً للرقابة والإشراف على المصارف والمؤسسات المالية غير المصرفية، و سائر الهيئات المعرضة لأي شكل من أشكال الفساد المالي من أجل كشف وردع أي تلاعب مالي،²⁸ وهذا ما نصت عليه المادة 6: من اتفاقية مكافحة الفساد، حيث أكدت على ضرورة وجود هيئة أو هيئات تتولى منع الفساد لأجل تنفيذ سياسة الدولة في مكافحة الفساد وحسن إدارة الممتلكات العمومية في كنف الشفافية والمساءلة إضافة إلى أن دور هذه الهيئات مع مرور الوقت سيسمح بالتحكم في المعارف والخبرات المتعلقة بمنع الفساد. وقد أنشأت الجزائر الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، و حدد المرسوم الرئاسي رقم 06/413 المؤرخ في 1 ذي القعدة 1427 الموافق

¹ - سوجيت شودري، ريتشارد ستيسي واخرون، مكافحة الفساد: أطر دستورية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، مركز العمليات الانتقالية

الدستورية، منشورات المؤسسة الدولية للديمقراطية والانتخابات برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، 2014، ص 83

² - بن عزوز محمد، الفساد الإداري والاقتصادي، مرجع سابق، ص 108

لـ 22 نوفمبر 2006 تشكيلته وكيفية تنظيمه وسير أعماله¹، التي أصبحت تقوم بدورها على المستوى الداخلي والخارجي من خلال المهام المنوطة بها .

ثالثا: الاستقلالية: إن الاستقلال عن التدخلات غير المشروعة كقاعدة عامة أمر ضروري كي تؤدي أجهزة مكافحة الفساد مهامها بفعالية. ويقصد بالاستقلالية هنا الاستقلالية التشغيلية الكافية التي تحمي الجهاز من التأثيرات غير المبررة أو التدخلات السياسية المباشرة. ويمكن إلغاء الاستقلالية فعليا عبر « التجريد من التفويض » أو « التجريد من الاختصاص » ، حيث يتم تعديل القانون الذي يحدد للجهاز مهامه بغية تضيق نطاق تفويضه أو صلاحياته التشغيلية . كما يمكن الحد من فعالية جهاز مكافحة الفساد إذا اعتمد في تمويله على الأجهزة الحكومية ذاتها التي هو مكلف بفحصها بحثا عن الفساد أو سوء التصرف. ويعد الاستقلال المالي عام حاس في الاستقلال السياسي للجهاز واستقلاله الذاتي² ولا تخفى أهمية العدالة على الصعيدين الوطني والدولي، فوجود عدالة جنائية تتصف بالإنصاف والمسؤولية والفعالية، له بالغ الأثر في تعزيز أمن الإنسان، وفي تعزيز التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يحتم على كل دولة إقامة نظام فعال وكفء للعدالة الجنائية.42 وهذا ما يؤدي بالضرورة إلى إيجاد سلطة قضائية تتمتع بكامل الاستقلالية في مواجهة السلطتين التشريعية والتنفيذية وقد اهتمت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد باستقلال السلطة القضائية، وفصّلت في مجموعة من التدابير المتعلقة بالجهاز القضائي وما يجب أن يكون عليه، من خلال نص المادة (11) التدابير المتعلقة بالجهاز القضائي وأجهزة النيابة العامة³ التي يجب أن تكون مستقلة، فالاستقلالية للجهات القضائية من أكثر الآليات لمواجهة الفساد بكل صوره.

رابعا: التنظيم والتراتبية ومتطلبات إعداد التقارير: يمكن أن يتجلى النفوذ غير المشروع في تفاصيل صغيرة، لكنها في غاية الأهمية، تتعلق بالتنظيم المؤسسي: الهيكلية التراتبية، متطلبات إعداد التقارير، بروتوكولات التصريح، متطلبات التشاور بين الأجهزة، وموافقة المسؤولين السياسيين. ففي بوتسوانا على سبيل المثال، كان على مديرية مكافحة الفساد والجريمة الاقتصادية أن تحصل على تصريح من النائب العام من أجل الملاحقة القضائية. وفي الوقت الذي قامت فيه المديرية بعمل جيد، أدى هذا الشرط إلى تأخير كبير في القضايا وبرزت شكاوى من الإعاقة السياسية لعمل المديرية وتعد حماية جهاز مكافحة الفساد من النفوذ السياسي على قدر كبير من الأهمية عندما يتواجد الفساد في أعلى مراتب السلطة. وكلما ارتفع شأن المسؤول

¹ - بودور مبروك ، جرائم الفساد المالي العابرة للحدود في ضوء القانون الدولي، مجلة العلوم القانونية والسياسية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية .

جامعة الشهيد حمة لخضر . الوادي، عدد7، جوان2013، ص126

² - سوجيت شودري، ريتشارد ستيسي واخرون ، مرجع سابق، ص84

³ - بودور مبروك ، مرجع سابق، ص129

الفساد في السلطة، كان أكثر قدرة على تعطيل التحقيقات، وإرهاب المحققين وإخفاء الأدلة، وتقليل احتمال كشف الفساد ومعاقبة مرتكبيه بفعالية¹.

خامسا: التعيين والإقالة: يعد تعيين الإدارة العليا من أهم الاعتبارات، لأن «إجراءات التعيين والتوظيف واستقلالية الموازنة من أكثر المجالات حساسية التي يتعرض من خلالها جهاز مكافحة الفساد للضغط السياسي وكلما كانت إجراءات التعيين علنية ومنصفة وتجمع أكثر من مستوى من مستويات صنع القرار، كانت درجة استقلالية جهاز مكافحة الفساد أعلى. أما تولي أحد صناعات القرار أو مجموعة صغيرة منهم لعملية التعيين فلا يعد ممارسة جيدة، بينما يضمن وجود لجان للتعين تضم المعارضة مشاركة واسعة في جهود مكافحة الفساد. علاوة على ذلك، يجب تحديد مدة ولاية المع في منصبه، ويمكن أن تكون ولاية واحدة دون إمكانية للتجديد، لأن الولاية الوحيدة تشجع المديرين على الاستقلال السياسي لأنهم غير مضطرين في هذه الحالة إلى مداينة المسؤولين عن التعيين². على سبيل المثال: يعين مدير جهاز مكافحة الفساد في تايلند لولاية واحدة فقط.

سادسا: الموارد الكافية: إن إحداث جهاز لمكافحة الفساد أمر مكلف، لكنه كلفته أقل بكثير من السماح للفساد أن يستشري دون ضوابط. وتظهر معوقات الموارد عندما يحمل جهاز مكافحة الفساد صلاحيات واسعة لكن دون موارد كافية متناسبة معها. على سبيل المثال: وسع دستور أوغندا لعام 1995 تفويض هيئة تفتيش الدولة ومنحها صلاحيات واسعة في التحقيق، والتوقيف والمقاضاة ومسؤولية تطبيق مدونة السلوك الأخلاقي (المواد) لكن موازنة الهيئة ليست كبيرة بما يتوافق مع هذه المهام، الأمر الذي أدى إلى نقص في الموظفين وضعف في الأداء. لذلك فالموارد الكافية ضرورية لجذب عدد كافٍ من الموظفين الأكفاء والاحتفاظ بهم، ولتغطية تكاليف التحقيقات المكثفة والملاحقات القضائية³ من حيث الوسائل المالية والمادية: بالنسبة للفسادين، فإن لديهم أموال متاحة بكثرة (أموال قانونية وغير قانونية) وخاصة تلك المتأتية من مختلف الجرائم كالسرقة والمتاجرة بالممنوعات المخدرات والبشر وغيرها، وقد يقتنون آخر التكنولوجيات لتسهيل عملهم... أما بالنسبة لهيئات مكافحة الفساد فأموالها محدودة جدا ومصدرها فقط الميزانية العامة للدولة،⁴ التي قد لا تكفي الاقتناء كل الوسائل اللازمة، أو عليهم اتباع إجراءات ثقيلة لاقتنائها.

¹ - سوجيت شودري، ريتشارد ستيسي وآخرون، مرجع سابق، ص 85.

² - المرجع نفسه، ص 85.

³ - المرجع نفسه، ص 85.

⁴ - أحمد بوشارب، الآليات القانونية و المؤسساتية للوقاية من الفساد ومكافحته في مجال الصفقات العمومية، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 2، العدد 3، جامعة المسيلة، ص 318، 319.

الفرع الثاني: التعاون بين الأجهزة والتعاون الدولي

يعتبر التعاون الدولي الوسيلة المثلى بين الدول لمكافحة الفساد بمختلف أشكاله و بالخصوص الفساد المالي، والدول مطالبة بهذا التعاون بغض النظر عن الاختلافات الموجودة بين نظمها السياسية، الاقتصادية، والاجتماعية، والهدف الأسمى من هذا التعاون هو صون السلم والأمن الدوليين، وتعزيز الاستقرار والتقدم الاقتصادي وزيادة رفاه الأمم والتعاون قد يكون بتبادل الدول المساعدة القانونية من خلال التحقيقات المشتركة والملاحظات ملما سبق ذكره، وقد يكون التعاون في مجال انفاذ القانون، ومن الضرورة بمكان أن تتعاون الدول في تبادل المعلومات الاستخباراتية حول أنشطة الفساد المالي لأجل منع ومكافحة الاستفادة من عائدات الأفعال الاجرامية، كما يمكن أن تتبادل الدول فيما بينها الخبرات التقنية كاستحداث أو تطوير برامج تدريب خاصة لموظفيها المسؤولين عن مكافحة الفساد، كما يكون لجمع المعلومات الخاصة بالفساد وتحليلها وتبادلها أهمية قصوى.¹ ولا يمكن إنجاز مكافحة الفساد بعمل مؤسسة واحدة بمفردها، فغالبًا ما ترتكب جرائم الفساد على هامش أنشطة مالية وجرمية أخرى قد تخضع لاختصاص دوائر ومؤسسات حكومية أخرى كالأجهزة العليا للرقابة وغيرها من أجهزة الرقابة المالية، أو القضاء وأجهزة الشرطة . كما أن إدارات متعددة تتقاسم الاختصاصات وغالبًا ما تصل إلى معلومات متباينة .لذا تعد علاقة العمل الطيبة بين الإدارات الحكومية ضرورية لمكافحة الفساد بفعالية، بينما يجد عدم التعاون من هذه الفعالية واستجابة لذلك، قد يرغب البلد بتنفيذ مهمات تنسيق خاصة متعددة الاختصاصات ينص عليها بقوانين خاصة بشأن التعاون وتبادل المعلومات، أو تحكيمها اتفاقيات خاصة أو مذكرات تفاهم²، ولقد برزت مجهودات عالمية لمكافحة الفساد، إلا أننا نشير إلى أبرزها و هي " اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة العابرة للحدود الإقليمية الموقعة في باليرمو بإيطاليا عام 2000 ، والتي دخلت حيز التنفيذ في 29 سبتمبر 2003 ، واتفاقية الأمم ا في الدورة السابعة للجنة المختصة للتفاوض المتحدة لمكافحة الفساد التي اعتمدا في 01 أكتوبر 2003 ، وجرت مراسيم توقيعها في شهر ديسمبر من العام نفسه ، بشأ معلنة بذلك إرادة دولية صادقة لمناهضة الفساد وتجريم كافة صوره وملاحقة مرتكبيه وتوقيع الجزاءات الرادعة، كما برزت منظمات غير حكومية هدفها تقديم استراتيجيات وآليات لمحاربة الفساد بجميع أشكاله³ ، وعليه تظهر أهمية الاتفاقيات الدولية المتعلقة بالوقاية من الفساد ومكافحته في كونها:

- إطارا مرجعيا للمسائل المتعلقة بالفساد العابرة للحدود (transfrontalière) ؛

¹ - بودور مبروك ، مرجع سابق ، ص130 .

² - سوجيت شودري، ريتشارد ستيسي واخرون ، مرجع سابق، ص87.

³ - هندا غزوي، الجهود العربية و الدولية لمكافحة الفساد "من منظور قانوني، مجلة البحوث و الدراسات الإنسانية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، المجلد 6، العدد 12، 2016، ص71.

- توحيد لغة الخطاب بين الدول في تجريم الأعمال الموسومة بالفساد؛
- تقوية التعاون الدولي في مجال معاينة وقمع الفساد؛
- تناسق القواعد القانونية وإجراءات المعاينة وقمع الجريمة؛
- وضع حيز التنفيذ حلولاً مشتركة¹.

اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لقد صادقت الجزائر على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد في ديسمبر 08 2003 مرسوم رئاسي رقم 04 - 128، وتضم 175 دولة و 71 مادة مقسمة إلى 08 فصول تهدف من خلالها إلى وضع تدابير لمنع الفساد وتجريم بعض التصرفات وتعزيز التعاون الدولي القضائي، الذي يأخذ شكل الوقاية وملاحقة المجرمين القانونية المتبادلة والتعاون في مجال تنفيذ القانون وتوفير آليات فعالة لاسترداد الموجودات والمساعدة التقنية وتبادل المعلومات وآليات تنفيذ الاتفاقية. واعتبرت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد من قبيل جرائم الفساد² مايلي:

جرائم الرشوة بصورها : التي اشتملت عليها الاتفاقية السابقة المادة 15 و 16 .

المتاجرة بالنفوذ: ومعناه أن يوعد الموظف العمومي أو أي شخص آخر بمزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إياه مقابل التحريض على استغلال نفوذه تهدف الحصول من إدارة أو سلطة عمومية تابعة للدولة الطرف الفعلي أو المفترض ، على مزية غير مستحقة لصالح المحرض أو لصالح أي شخص آخر، أو قيام الموظف العمومي أو شخص آخر بطلب أو قبول تلك المزية المادة 18 من الاتفاقية.

قيام الموظف العمومي عمداً لصالحه أو لصالح شخص آخر باختلاس أو تبديد أي ممتلكات أو أموال أو أوراق مالية عمومية أو خصوصية أو أي أشياء أخرى إليه بحكم موقعه أو تسريبها بشكل آخر المادة 17 .

إثراء الموظف العمومي غير المشروع ، و المتمثل في زيادة ممتلكاته زيادة كبيرة لا يستطيع تعليلها بصورة معقولة قياساً إلى دخله المشروع (المادة 20).

الرشوة في مجال القطاع الخاص : والتي ترتكب عمداً من المديرين للكيانات أثناء مزاوله أنشطة اقتصادية التابعة لهذا القطاع والعاملين فيه مقابل الإخلال بواجباته أو مالية أو تجارية المادة 21 .

اختلاس الممتلكات في القطاع الخاص : من المديرين والعاملين الذين يعهد بهذه الممتلكات إليهم بحكم مواقعهم المادة 22.

¹ - أحمد بوشارب مرجع سابق ، ص 353

² - هندة غزوي ، مرجع سابق، ص ص 74، 73

غسل العائدات الإجرامية: والتي تعد وسيلة لمكافحة جرائم الفساد الأصلية التي تنتج هذه الأموال غير المشروعة المادة 23.

ومن أمثلة تلك الاتفاقيات الدولية¹: اتفاقية البلدان الأمريكية لمكافحة الفساد، التي اعتمدها منظمة الدول الأمريكية في 29 مارس 1996.

اتفاقية مكافحة الفساد بين الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، التي اعتمدها مجلس الاتحاد الأوروبي في 26 مايو 1997.

اتفاقية مكافحة رشو الموظفين العموميين الأجانب في المعاملات التجارية الدولية، التي اعتمدها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في 21 نوفمبر 1997.

اتفاقية القانون الجنائي بشأن الفساد، التي اعتمدها اللجنة الوزارية لمجلس أوروبا في 27 جانفي 1999.

اتفاقية القانون المدني بشأن الفساد، التي اعتمدها اللجنة الوزارية لمجلس أوروبا في 4 نوفمبر 1999.

منظمة الشفافية الدولية لمكافحة الفساد: تعد منظمة الشفافية الدولية منظمة غير حكومية معنية بالفساد وتشتهر الذي يقوم على مقارنة للدول من ، CPI "علميا بتقريرها السنوي " مؤشر الفساد حيث انتشار الفساد حول العالم بالاعتماد على عدد قضايا الفساد الحقيقية، إذ تقوم المنظمة بمسوحات تسأل رجال الأعمال و المحللين الذين يقومون بتسجيل ملاحظا حول مدى فساد البلد ، الاعتماد على عدد قضايا الفساد الحقيقية، يعتمد مؤشر مدركات الفساد على البيانات التي يتم جمعها من خلال مسوحات واستطلاعات رأي توفرها (13) مؤسسة مستقلة تضم كل من :البنك الأفريقي للتنمية، والبنك الآسيوي للتنمية، ومؤسسة بيرتلسمان، ووحدة الاستخبارات الاقتصادية، وبيت الحرية، ومؤسسة البصيرة العالمية، والمعهد الدولي للتنمية الإدارية، ومؤسسة الاستشارات حول المخاطر السياسية والاقتصادية، ومؤسسة خدمات المخاطر السياسية ومؤسسة الشفافية الدولية، والبنك الدولي، والمنتدى الاقتصادي العالمي، ومشروع العدالة العالمي²، كما تملك هذه المنظمة فروعاً في أكثر من 100 دولة وتعد "الجمعية الجزائرية لمكافحة الفساد" الفرع الوطني لمنظمة الشفافية الدولية.

¹ - أحمد بوشارب مرجع سابق ، ص353

² - هندة غزوي ، مرجع سابق ، ص74

أما الجزائر فهي معنية بثالث اتفاقيات¹ هي:

اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم 31 أكتوبر سنة 2003، والموقعة في الفترة بين 09 و 11 ديسمبر من نفس السنة بمدينة ميريدا المكسيكية، والتي صادقت عليها الجزائر، بتحفظ 11، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 04-128 المؤرخ في 19 أبريل سنة 2004.

اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومحارته الموقعة بمابوتو الموزمبيق في 11 جويلية سنة 2003، والتي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي 06-137 المؤرخ في 10 أبريل سنة 2006.

الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد المعتمدة بالقاهرة في 21 ديسمبر سنة 2010، والتي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 14-249 المؤرخ في 08 سبتمبر 2014

وتضمنت كل اتفاقية من الاتفاقيات السابقة الذكر الكثير من التدابير الوقائية من الفساد، والمتمثلة في مختلف السياسات والممارسات التي يجب على كل دولة قبلت الانضمام إلى الاتفاقية، وفقا للمبادئ الأساسية لنظامها القانوني.

¹ - أحمد بوشارب مرجع سابق، ص 354

خاتمة

خاتمة:

لقد أصبح الفساد ظاهرة عالمية حيث بدأت منذ الدول تسعى الى اتخاذ مجموعة من الاجراءات الدولية والتكاتف، من أجل محاربه خاصة في ظل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي انشئت بموجبها العديد من المساعدات المتبادلة والاحكام وإنشاء الاجهزة والمؤسسات الدولية ومساعدة الدول على انشاء هيئات داخلية من اجل تطوير الوقاية والمحاربة له خاصة التهرب الضريبي لارتباطه بالتعاون الدولي، خاصة في ظل العولمة الاقتصادية التي ساهمت في استفحال التهرب الذي ساهمت الدول في الالتزام بما تجرته من الاتفاقيات والمعاهدات الدولية في محاربه.

وقد أرغمت ظاهرة الفساد والتهرب الضريبي وتصاعدهما الى قيام المجتمع الدولي على التكاتف من أجل القيام بالتصدي للفساد والوقاية منه وعلى غرار ذلك قامت الجزائر منذ عقدين بالاتجاه نحو هذا الاتجاه رغبة منها في تفعيل القانون والمبادرة الى إقامة دولة الحق والقانون وتولد عن ذلك العديد من الاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تلجأ فيها الجزائر الى تفعيل تعاونها الدولي في مكافحة هذه الآفة التي تنتشر في مختلف الجوانب دخل الدولة ومؤسساتها.

بالرغم ان الجزائر قمت بالإقرار وعقد الاتفاقيات والتعاون الدولي للوقاية من الفساد ومكافحته رغبة منها في مساندة الركب العالمي وإعطاء دفعة في تشكيل الهيئات الوطنية، الذي أصبح أكثر تطلبا لتفعيل الآليات والانظمة القانونية التي تحارب الفساد وجرائمه عمليا، وهنا يمكن أن نعترف أن الفساد ليس من السهل أن يتم محاربه في الجزائر دون رغبة سياسية ومجتمعية، لأن هذه الآفة تتطلب تكاتف جميع الاجهزة والهيئات للوقاية منه ومكافحته ولا يقتصر على التعاون الدولي .

وعليه يمكن القول أن انتشار الفساد واستفحاله، جعل العديد من الدول تسارع الى الدخول في الاتفاقيات الدولية التي ترى انها حلا فاعلا في مكافحة الفساد والتهرب الضريبي الدولي الذي يقدم لها مختلف المعلومات، من خلال تبادل المساعدة القانونية والاحكام التي تصدرها المنظمات والهيئات الدولية وقد اشتملت دراستنا على بعض النتائج التي توصلنا اليها من خلال الضمور في صلب موضوع الآليات، التي يقدمها التعاون الدولي في مكافحة الفساد والتهرب الضريبي كالآتي:

- التزام الدول الاطراف في المعاهدات الدولية بتفعيل القانون المخصصة للفساد

خاتمة

- كثرة مظاهر الفساد صعب في الكثير من الاحيان التعاون الدولي لمحاربه
 - اختلاط الاحكام الدولية وغموضها في مجال التهرب الضريبي .
 - تجاهل الدول وفساد بعض السياسيين يؤدي الى عدم تفعيل الآليات الدولية لمحاربة الفساد والتهرب الضريبي.
 - نقص الوعي بمضمون القانون الدولي لمكافحة الفساد .
- وفي الاخير يمكن طرح بعض التوصيات التي تمكن من التوصل اليها من خلال دراستنا كالتالي:
- تفعيل القانون الداخلي للدول في مجال الفساد والتهرب الضريبي.
 - التركيز على الرقابة لكل الاطراف وتسييل العقوبات على المتورطين في قضايا الفساد.
 - تشكيل هيئات وطنية والتحسيس من مخاطر الفساد والتهرب الضريبي.
 - توسيع الصلاحيات التي تساعد على التعاون الدولي وضمان عدم تعرضها للضغوطات من قبل أي جهة والالتزام بما تقدمه حيال قضايا الفساد بشأن الاشخاص او الهيئات الاخرى.
 - اعادة ضبط قانون مكافحة الفساد والتشجيع على كشف الثغرات القانونية واعطائها الشرعية للهيئات الدولية والالتزام بالاتفاقيات في انفاذ ما يتم الكشف عنه من قضايا الفساد .
 - منح الهيئات الدولية امتيازات اكبر خصوصا في يخص تحريك الدعوى ضد جرائم الفساد والتهرب الضريبي وتوسيع سلطتها التي تعتبر اكثر حصرا في الكثير من الدول.
 - تفعيل سبل عمل الهيئات الدولية في تعاونها مع جميع الاشخاص او الهيئات خصوصا مسؤولي السلطات التنفيذية واعضاء الحكومات.
 - اعادة النظر في كل الجوانب التي تساهم في تفعيل عمل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية في التحقيق والادانة واعطائها الحرية الكاملة في الاساليب القمعية وفق آليات تتميز بالشفافية والنزاهة .
 - نشر الوعي الوقائي والأخلاقي بين أفراد المجتمع وبالتعاون مع الهيئات الرقابية وتنظيم حملات توعية للرأي العام لدعم مكافحة الفساد والوطني والدولي.

خاتمة

- كشف معوقات تحسين الأداء للمؤسسات الحكومية ومتابعة الندوات والمؤتمرات التي تختص بموضوعات الفساد ونشر التقارير عنها واعطائها أهمية خاصة.
- المتابعة الجدية لقضايا الفساد المثارة ومتابعتها للغرض في الوصول إلى حل نهائي لها .
- التوعية بأهمية تحقيق الإصلاح الإداري من خلال تكاتف الجميع للوصول للإصلاح المنشود.
- الكشف عن حالات الفساد والتهرب الضريبي المتنوعة لمساعدة المنظمات الدولية في الحد منه .
- الحث على سن القوانين المحكمة التي تكافح الفساد والتهرب الضريبي.
- دفع الجهات الرسمية للتعاون الدولي وإجراء التحقيقات والتحريات التي تخلص المجتمع من الفساد.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أحمد أبو دية، هدى غصن وآخرون، الفساد السياسي في العالم العربي حالة دراسية، اشراف: عزمي الشعيبي، منشورات الإئتلاف من أجل النزاهة وامل المساءلة ، 2014
2. أحمد محمود نهار سويلم . مكافحة الفساد . الطبعة الأولى . دار الفكر. عمان. 2010 .
3. اصبر مراد، "التهرب و الغش الضريبي في الجزائر"، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2006
4. برحماني محفوظ، الضريبة العقارية- دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، د ط ، دار الجامع الجديدة، الجزائر، 2009
5. سليمان عبد المنعم. الجوانب الإشكالية في النظام القانوني لتسليم المجرمين دراسة مقارنة. دار الجامعة الجديدة للنشر. القاهرة، 2007
6. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، د ط، الجزائر، 2011
7. سوجيت شودري، ريتشارد ستيسي وآخرون، مكافحة الفساد: أطر دستورية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، مركز العمليات الانتقالية الدستورية، منشورات المؤسسة الدولية للديمقراطية والانتخابات برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، 2014
8. شبلي مختار، الجهاز العالمي لمكافحة الجريمة المنظمة، دار هومة الجزائر، 2013
9. صلاح الدين فهمي محمود، الفساد الإداري كمعوق لعمليات التنمية الاجتماعية والاقتصادية، الرياض: المركز العربي للدراسات الأمنية والتدريب، الطبعة الأولى، 1994.
10. طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان ،الأردن، الطبعة الأولى، 2009
11. عادل عبد العزيز السن، غسيل الأموال من منظور قانوني واقتصادي واداري. دار النهضة العربية، القاهرة 2004 .
12. عطا الله خليل، "مدخل مقترح لمكافحة الفساد في العالم العربي"، مكافحة الفساد في الوطن العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2009
13. عطوي فوزي، المالية العامة، دار المشرق للطباعة و النشر، مصر، 2006،
14. غازي حسين عناية، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، دون ط، الجزائر، 2003.
15. غازي عناية ،المالية العامة و التسريع الجبائي ، دار البيار ، عمان، الأردن، 1998 .

قائمة المصادر والمراجع

16. غسان رباح، قانون العقوبات الاقتصادية، دراسة مقارنة حول جرائم الأعمال والمؤسسات التجارية، المخالفات المصرفية والضريبية والجمركية وجميع جرائم التجار، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، ط1، 2004.
17. فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع، إربد، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
18. محمد دويرات، دراسات في الاقتصاد المالي، نظرية عامة في مالية الدولة، دار المعرفة الجامعية، 1996.
19. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004
20. مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2004
21. مصطفى طاهر. المواجهة التشريعية لظاهرة غسل الأموال المتحصلة من جرائم المخدرات. مطابع الشرطة. القاهرة، 2002 .
22. مصلح، عبير، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة أمان، رام الله، الطبعة الثالثة، فلسطين، 2013
23. مؤشر الفساد في الأقطار العربية إشكاليات القياس والمنهجية. المنظمة العربية لمكافحة الفساد والمؤسسة العربية للديمقراطية، بحوث ومناقشات. الطبعة الأولى بيروت 2010 .

الرسائل والمذكرات الجامعية:

أ-رسائل الدكتوراه

1. محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، رسالة الدكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2011.
2. حاحة عبد العالي، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2012
3. خالد عبد الرحمان ال الشيخ . الفساد الإداري أنماطه وأسبابه وسبل مكافحته.نحو بناء نموذج تنظيمي أطروحة دكتوراه. كلية، الدراسات العليا. جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية. الرياض. 2007.
4. ديق جعوان، إشكالية التهرب الضريبي في المغرب، اطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، شعبة القانون الخاص، جامعة محمد الخامس أكادال العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2000-2001 .

ب - مذكرات الماجستير والماستر:

5. إيمان خالد عبد اللطيف إسماعيل، التنسيق الضريبي كآلية من آليات مكافحة التهرب الضريبي وتطبيقاته في دول مجلس التعاون - دراسة مقارنة لاستكمال الماجستير، جزء من متطلبات النجاح في مقرر أصول البحث القانوني لكلية الحقوق، قسم القانون العام، جامعة البحرين، 2018
6. بن بشير وسيلة، ظاهرة الفساد الاداري والمالي في مجال الصفقات العمومية في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، فرع قانون الإجراءات الإدارية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013
7. بن كردة رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية دراسة حالة مركز الضرائب، مذكرة ماستر، تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2017/2016
8. بوزوروة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته، مذكرة ماستر، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية.
9. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011
10. بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، دون سنة.
11. بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية: دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير، تخصص: مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2010/2009.
12. بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، فرع: القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسي، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016
13. حمد النميلي، التهرب الضريبي الداخلي والدولي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، وجدة، السنة الجامعية 2006-2007.
14. طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، التخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2015/2014
15. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 2012/1، 2011
16. علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016.

قائمة المصادر والمراجع

17. علي فريد عوض أبو عون، التعاون الدولي في مجال الوقاية في مكافحة الفساد، مذكرة ماستر: تخصص: قانون جنائي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، -، 2013/2014
18. عموير خديجه، جرائم الفساد في القطاع الخاص في ظل التشريع الجنائي الجزائري، رسالة ماجستير في القانون الجنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 .
19. غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة لمديرية الضرائب - بسكرة، مذكرة مقدمة ماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016
20. فتيحة العماري، التهرب الضريبي الدولي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، المغرب، السنة 1995
21. قاجي حنان، دور المنظمات الدولية في مكافحة الفساد ، مذكرة ماستر، تخصص: قانون الجماعات المحلية والهيئات الاقليمية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2015/2016
22. قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون جنائي . ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2013/2014
23. قوريشي حفيظة، شوارفية سعاد، تقرير تربص حول التهرب الضريبي، مذكرة ماستر ، تخصص إدارة عامة ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مستغانم، الجزائر، 2013/2014.

المقالات العلمية:

1. ابراهيم بن فرج، فض النزاعات في إطار منظمة التجارة العالمية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، اعمال الندوة الأولى المغربية التونسية، 2-3 ماي 2002، الطبعة 1 العدد 41،
2. أحمد بوشارب، الآليات القانونية و المؤسساتية للوقاية من الفساد ومكافحته في مجال الصفقات العمومية، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية ، المجلد 2، العدد 3، ، جامعة المسيلة .
3. براهيمي سمية، بلعاش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، العددان 67،68، بحوث اقتصادية عربية، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2014
4. بن عزوز محمد ، الفساد الإداري والاقتصادي، آثاره وآليات مكافحته - حالة الجزائر ، المجلة الجزائرية للعملة والسياسات الاقتصادية، العدد: 07 - 2016 .
5. بودور مبروك ، جرائم الفساد المالي العابرة للحدود في ضوء القانون الدولي، مجلة العلوم القانونية والسياسية -، كلية الحقوق والعلوم السياسية . جامعة الشهيد حمة لخضر . الوادي، عدد7، جوان2013،

قائمة المصادر والمراجع

6. دانييل كاوفمان، تأثير الفساد: تحسنت الحوكمة في بضعة من بلدان أمريكا اللاتينية ولكن الفساد لا يزال يعوق التنمية في المنطقة، مجلة التمويل والتنمية ، سبتمبر 2015.
7. زهرة حبو ، التهرب الضريبي الدولي ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 27 -العدد الأول-2011،
8. سمر عادل حسين، الفساد الإداري : أسبابه ، اثاره وطرق مكافحته ودور المنظمات العالمية والعربية في مكافحته، مع الإشارة الى تجارب بعض الدول في مكافحة الفساد الإداري، هيئة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، جمهورية العراق، العدد 7، 2014
9. سين حسين شحاتة، الفساد المالي، أسبابه وصوره وعلاجه، مجلة الوعي الإسلامي، العدد 552، يوليو 2011.
10. شارفي ناصر، دور الاتفاقيات الضريبية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي، مجلة "الأبحاث الاقتصادية" للجامعة سعد دحلب البليدة - العدد:04 ، ديسمبر 2010 .
11. طية حسن أفندي "الممارسات غير الأخلاقية في الإدارة العامة" بحث مقدم لندوة الفساد والتنمية - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية بجامعة القاهرة، 1999.
12. عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية- جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف، العدد8، 2008
13. مجاهدي خديجة، آليات التعاون الدولي لمكافحة الفساد والوقاية منه، مجلة الدراسات القانونية و السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، العدد 02، جوان، 2002.
14. محمد فلاق . سميرة أحلام حدو ، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري - تجارب دولية، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال ، مجلد1، العدد 1 ، جامعة حسنية بن بوعلي شلف ، جوان 2015،
15. مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية ل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد:12، جانفي 2015،
16. هندا غزيوي، الجهود العربية و الدولية لمكافحة الفساد "من منظور قانوني، مجلة البحوث و الدراسات الإنسانية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، المجلد 6، العدد 2016، 12،
17. يونس البطريق، التنسيق الضريبي في الدول العربية، مجلة معهد البحوث والدراسات العربية، العدد 4، مصر، 1973.

قائمة المصادر والمراجع

الملتقيات :

1. أحمد محمود حبيب البوتي، "أخلاقيات الأعمال وأثرها في تقليل الفساد الإداري"، المؤتمر العلمي حول النزاهة أساس الأمن والتنمية، هيئة النزاهة، العراق، ديسمبر 2008.
2. بلواضح الجيلاني. ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ورقة مقدمة للملتقى الدولي: إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 16 نوفمبر 2011.
3. بن رجم محمد خميسي، حللمي حكيمة، الفساد المالي و الإداري: مدخل لظاهرة غسيل الأموال و انتشارها، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 6-7 ماي 2012
4. عبد القادر كاس، التجربة الجزائرية لمكافحة الفساد بين الواقع والأفاق، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول آليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة يحي فارس، المدينة، يومي 5 و 6 ماي 2009.
5. عبد الله محمد الجيوس، الفساد مفهومه وأسبابه وانواعه وسبل القضاء عليه ، رؤية قرآنية، المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، المحور الاول مكافحة الفساد من منظور اسلامي، مركز البحوث والدراسات، الرياض ، السعودية، 2004/08/06
6. نقماري سفيان، مداخله بعنوان الإطار الفلسفي و التنظيمي للفساد الإداري و المالي ، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي ، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 6-7 ماي 2012 .

الدراسات والتقارير:

1. تقرير صندوق النقد الدولي، مكافحة الفساد مطلب أساسي لتحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي الكلي، تقرير لصندوق النقد الدول، نشرة الصندوق الإلكترونية، 11 مايو 2016
2. دراسة الفساد الإداري والمالي الواقع والآثار وسبل الحد منه، منتدى الرياض الاقتصادي، الدورة السادسة، السعودية، 6-8 صفر 1435هـ الموافق 9-11 ديسمبر 2013
3. سوجيت شودري، ريتشارد ستيي وآخرون، مكافحة الفساد: أطر دستورية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا ، مركز العمليات الانتقالية الدستورية المؤسسة الدولية للديمقراطية والانتخابات برنامج الأمم المتحدة الأمني
4. عاقل فزييلة، محاضرات في مقياس قانون مكافحة الفساد، تخصص: تسيير الميزانية ، كلية العموم الاقتصادية والتجارية وعموم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة-1، 2016/2017

قائمة المصادر والمراجع

5. العليان نضال، خبراء دوليون: اعتماد المساعدة القانونية الدولية واسترداد المجرمين يحد من الفساد ويقوضه، جريدة لنهار، عدد 49 الصادر في جويلية 2013 .

المواقع الالكترونية:

1. الاتفاقيات الجبائية الدولية : أحكامها و أنواعها و مراحل صياغتها و مدى فعاليتها للحد من التهرب الضريبي، 13 يناير 2019 - 10:22 ، انظر الرابط: <https://www.maroclaw.com/>
2. ايثار موسى ، التهرب الضريبي الدولي وآثاره على الاقتصاد العالمي، موقع محاماة نت، نشر في: 3 يونيو، 2017 ، الاطلاع: 2019/05/12، انظر الرابط: <https://www.mohamah.net/law>
3. جعفر الصائغ، أخطر أنواع الفساد، نشر في صحيفة لوسيل الالكترونية يوم : 24 أغسطس 2017 - 21:00: الاطلاع: 2019/05/15، انظر الرابط: <https://lusailnews.qa/opinion/24/08/2017>
4. جلال قنبر ، ظاهرة الفساد في المجتمع أشكالها ومظاهرها وطرق علاجها، نشر في: 27 مايو 2017، الاطلاع: 2019/04/12، انظر الرابط: <https://www.magtk.com/corruption-society/>
5. حواس محمود، ظاهرة الفساد الثقافي، الحوار المتمدن-العدد: 1402 - 2005 / 12 / 17 - 11:10 ، الاطلاع: 2019/05/13 / انظر الرابط: <http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=52557&r=0>
6. عبد الحق حميش ، ظاهرة الفساد في المجتمع.. خطورتها وكيفية مواجهتها، اسلاميات 24 ديسمبر 2018 ، انظر الرابط: <https://www.elkhabar.com/press/article/148158>
7. ماهي أكثر أنواع الفساد الحكومي انتشارا في بلدانكم؟، 8 ديسمبر / كانون الأول 2016، الاطلاع: 2019/05/22، انظر الرابط: <http://www.bbc.com/arabic/interactivity-38253991>
8. موقع كتّاب وزبي وزبي ، أنواع الفساد، آخر تحديث: اخر تحديث: 2019/4/28، الاطلاع: 2019/05/18، انظر الرابط: <https://weziwezi.com>
9. مولاي المصطفى البرجاوي، ظاهرة الفساد: ماهيتها ومظاهرها وأشكالها، تاريخ الإضافة 14/2/2015: الاطلاع: 2018/05/17: انظر الرابط: https://www.alukah.net/culture/0/82504/#_ftnref5

10. ياسين الحاج صالح، الفساد الصغير ثقافة والفساد الكبير سياسة!، الحوار المتمدن-العدد: 2214 - 2008 / 3 / 8 - 11:23، الاطلاع: 2019/05/15، انظر الرابط:
<http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=127412&r=0>

المراجع الاجنبية:

1. Abdelkader Tiallati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes.
2. FITZGERALD Philip, les dispositifs juridiques internationaux de lutte contre la corruption des agents publics étrangers, thèse pour le doctorat en droit, droit public, centre de droit et de politique comparés, faculté de droit, université du Sud Toulon-Var, 2011 .
3. Marguirazande, fiscal et ssesucedanéelausanne, edition vandoise, 1990.

الفهرس

شكر وعران	
إهداء	
إهداء	
أ - هـ	مقدمة
الفصل الاول : الاطار النظري للفساد والتهرب الضريبي	
6	تمهيد:
7	المبحث الاول: ماهية الفساد وتجلياته واشكاله
7	المطلب الأول: تعريف الفساد ومظاهره
7	الفرع الأول: تعريف الفساد
9	الفرع الثاني: مظاهر الفساد
11	المطلب الثاني: أنواع الفساد
11	الفرع الاول: الفساد حسب درجة التنظيم
12	الفرع الثاني الفساد حسب انتماء الأفراد المنخرطين فيه
12	الفرع الثالث: الفساد من ناحية الانتشار
13	الفرع الرابع: الفساد من حيث الحجم (من حيث المستوى أو النطاق)
14	المطلب الثالث: مجالات انتشار الفساد وأسبابه
14	الفرع الاول: مجالات انتشار الفساد
17	الفرع الثاني: اسباب انتشار الفساد

19	المبحث الثاني : ماهية التهرب الضريبي الدولي وتحليلاته
19	المطلب الاول: ماهية التهرب الضريبي
19	الفرع الاول: تعريف التهرب الضريبي.
20	الفرع الثاني: مفهوم التهرب الضريبي الدولي
22	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي واشكاله الدولية
22	الفرع الاول: أنواع التهرب الضريبي
25	الفرع الثاني : أشكال التهرب الضريبي الدولي
26	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي الدولي وأدواته
26	الفرع الاول: أسباب التهرب الضريبي الدولي
29	الفرع الثاني: أدوات التهرب الضريبي الدولي
31	المطلب الثالث: أساليب وآثار التهرب الضريبي الدولي
31	الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي
33	الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي الدولي
الفصل الثاني: الآليات الدولية لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي	
37	تمهيد:
38	المبحث الاول: طرق التعاون لمكافحة الفساد والتهرب الضريبي
38	المطلب الاول: المساعدة القانونية المتبادلة واحكامها
38	الفرع الاول : ماهية المساعدات القانونية المتبادلة
40	الفرع الثاني: الحجية الدولية للأحكام الجنائية وتسليم المجرمين

42	الفرع الثالث: استرداد عائدات جرائم الفساد
43	المطلب الثاني: مكافحة الفساد عن طريق المؤسسات الدولية
43	الفرع الأول : اتفاقيات الأمم المتحدة
44	الفرع الثاني : منظمة الشفافية الدولية ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
47	الفرع الثالث: البنك الدولي وصندوق النقد الدولي
48	الفرع الرابع: المؤشرات الدولية القائمة على قياس الفساد
50	المبحث الثاني : المجهودات الدولية في مكافحة التهرب الضريبي
50	المطلب الاول: مجهودات الامم المتحدة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
50	الفرع الاول: المبادئ الأساسية في مجال الضرائب الدولية
51	الفرع الثاني: مجهودات الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي
52	الفرع الثالث: مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
54	المطلب الثاني: الجزائر في ظل الآليات الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي
54	الفرع الاول: الاتفاقيات الدولية
56	الفرع الثاني: أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة التهرب الضريبي
58	الفرع الثالث: الآليات الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي
60	الفرع الرابع: التعاون الدولي الجزائري في مجال التهرب الضريبي
61	الفرع الخامس: تحديات وصعوبات التحكم في التهرب الضرائب الدولي
63	المبحث الثالث: المتطلبات الأساسية لتفعيل اجهزة مكافحة الفساد والتهرب الضريبي على المستوى الدولي
63	المطلب الاول: طرق الوقاية على المستوى الوطني والدولي

63	الفرع الأول: طرق الوقاية على المستوى الوطني
64	الفرع الثاني: طرق الوقاية على المستوى الدولي
65	المطلب الثاني: طرق وأساليب مكافحة الفساد والتهرب الضريبي
65	الفرع الأول: المتطلبات الأساسية لنجاح أجهزة مكافحة الفساد
69	الفرع الثالث: الفرع الثاني: التعاون بين الأجهزة والتعاون الدولي
74	خاتمة
78	قائمة المصادر والمراجع
	الفهرس