



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة - سعيدة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



آليات مكافحة التهرب الضريبي

مذكرة لنيل شهادة ماستر

التخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية

تحت إشراف الأستاذ:

د. نقادي حفيظ

من إعداد الطالبة

معاشو مليكة

لجنة المناقشة

الأستاذ: الشيخ قويدر رئيسا

الأستاذة: د. نقادي حفيظ مشرفا ومقررا

الأستاذ: د. بن عيسى احمد عضوا مناقشا

السنة الجامعية:

2016-2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

حثنا ديننا على تقديم واجب الشكر لمن يستحق الشكر الثناء لله تعالى ثم لأولى

المعروفه من الناس.

لا ننسى أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك مجهودات

كبيرة. وقبل أن أتقدم باسمي آيات الشكر و التقدير و المحبة إلى من حملوا أقدس

رسالة في الحياة ومهدوا لنا طريق العلم و المعرفة إلى أساتذتنا الأفاضل: "كن عالما فان

لم تستطع فكن متعلما فان لم تستطع فأحب العلماء فان لم تستطع فلا تبغضهم". و اخص

بالتقدير و الشكر الدكتور و الأستاذ المحترم نقادي حفيظ الذي نقول له بشراك قول

رسول الله ص "إن العوت في البحر، و الطير في السماء، ليطلون على معلم الناس بالخير".

إهداء

إلى من ربنتني و أنرت دربي وأمانتني بالصلوات والدعوات،إلى أعلی إنسانة في هذا الوجود أمي الحبيبة والغالية.

إلى من عمل بكذ في سبيلي و علمني معنى الكفاح و أوطني إلى ما أنا عليه

إلى من علمني معنى العطاء بدون انتظار واحمل اسمه بكل افتخار أبيي الكريم أطل الله عمرك وأدامك لي.

إلى سندي و فخري في دنياي إلى من يسعى وراء توفيقتي ونجاحي،إلى تاج رأسي زوجي العزيز زياني عيسى.

إلى حبيبتي و قرة عيني ابنتي الحبيبة نرجس هديل.

إلى الوالدي زوجي العزيزين اللذان كانا ذو صبر و مساندة فتية و عمر.

إلى أخواتي الطبيبات العزيزات سليمة، رقية، جميلة، عائشة.

إلى أخي الحبيب والوحيد والعزير على قلبي رشيد و إلى زوجته

إلى إخواني الأغزاء توفيق معاشو، عامر رزقاني، طاهر خروسي، لدمك مرزوق.

إلى براعمي طيور الجنة خديجة، مريم، ياسمين، فاطمة، هبة، نسرين، محمد، احمد، ريان، زونا، عبد

الصدق.

إلى كل من يحمل لقب معاشو و زياني

إلى من عمل معي بكذ بغية إتمام هذا العمل

إلى كل الأساتذة الكرام الذين اشرفوا على تعليمي من الصغر إلى الآن أرجو من الله عز وجل

أن يجمعني وإياهم في جنانه الواسعة.

خطة البحث

مقدمة

الفصل الأول: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الضريبة

المطلب الأول: تعريف الضريبة

المطلب الثاني: خصائص و أهداف الضريبة

المطلب الثالث: أنواع الضريبة

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي

المطلب الأول: المفهوم و الإطار القانوني للتهرب الضريبي

المطلب الثاني: طرق و إشكال التهرب الضريبي

المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي

المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي

المطلب الخامس: أنواع التهرب الضريبي

الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: طرق الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية

المطلب الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف

المبحث الثاني: آليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي

المطلب الأول: أركان التهرب الضريبي

المطلب الثاني: آليات التحصيل القسري

المطلب الثالث: تشديد نظام العقوبات

الخاتمة

مفصلة

تعتبر الضريبة مصدرا هاما وأساسيا في مجال المالي و الاقتصادي خاصة باعتبارها مصدرا ممولاً للخزينة الدولة، كما تساهم في المحافظة على التوازن الاقتصادي وكذلك تحقيق العدالة في توزيع الدخل ومواجهة النفقات العامة. و من الدول التي انتهجت و اتخذت هذه السياسة المالية لتحقيق التوازن هي الجزائر التي أعطت أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية وذلك لما تضمنته من أهمية كبيرة بعدما وجدت نفسها أمام عائق كبير يتمثل في انخفاض في أسعار البترول وتذبذبها وكذلك أمام سياسة التقشف التي نعيشها و بالتالي لجأت إلى الضريبة التي تهدف إلى تحقيق الموارد المالية وتشجيع الصناعات المحلية و خلق قواعد اقتصادية و صناعية و استهلاكية وذلك للقضاء على التفاوت بين الطبقات.

غير أن من الظواهر التي تفتشت في هذا المجال هو هروب البعض من أداء واجباتهم الجبائية وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي و التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة وهي تحايل بعض المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين طرق و أساليب سواء بطريقة مشروعة أو بطريقة غير مشروعة فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية و الاجتماعية لدى تسعى جاهدة لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل إمكانياتها مادية و بشرية و إدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاساتها على الاقتصاد الوطني و الجزائر كغيرها من البلدان شهدت هذه الظاهرة انتشارا كبيرا وذلك راجع لعدة أسباب فكان من واجبها كدولة محاولة القضاء أو الحد من هذه الظاهرة باقتراح بعض حلول محاربتها و إصدار قوانين جديدة للردع منها و الحد من أثارها. تتمثل إشكالية البحث في ماهو التهرب الضريبي و ما هي أسبابه؟

ماهي أنواعه وطرقه؟



ما هي آثار التهرب الضريبي و الإجراءات المتخذة و الآليات للحد من هذه الظاهرة؟

-أهداف البحث تتمثل في

مخاطر التهرب الضريبي.

التعريف بمختلف الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي.

تعبير النظرة السلبية الشائعة عن الجباية التأكيد على أهميتها الرقابية و الاقتصادية.

فرضيات تتمثل في

نظام الضريبي: هو مجموعة الضرائب المطبقة في بلد معين في لحظة معينة وتتفق النظم الضريبية في

تعدد الضرائب المكونة لها، و لكنها تختلف في مكوناتها و الأهمية النسبية لعناصرها حسب تأثيرها

بالعديد من العوامل الاقتصادية و الاجتماعية و الإدارية و الفنية.

الجريمة الضريبية:هي كل نشاط ايجابي كان أو سلبيا ينطوي على إهدار لمصلحة الضريبة

أو تعريضها للخطر يرتب له القانون جزاء جنائيا.

مشكل التهرب تعود لأسباب خاصة بالمكلفين و بالنظام الضريبي.

مشكلة التهرب ناتجة عن عدم وجود أجهزة كفاء و نزبهة و عقوبات شديدة.

للرقابة الجنائية دورا أساسيا في الحد من هذه الظاهرة.

أسباب اختيار الموضوع هي:

تحولات الاقتصادية التي تستدعي الاعتماد أكثر على الجباية كمورد هام للدولة.

المبول الشخصي للتعرف على هذا الموضوع.

التساؤلات إلى أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي.

-تكمّن أهمية البحث في مواجهة مشكلة التهرب من الضريبة و التعرف إلى أهم أسباب التي تدفع إلى التهرب منها و معرفة الطرق و الوسائل المتبعة لدى الأشخاص في التهرب الضريبي وكذلك التعرف على الوسائل و الطرق التي يجب إتباعها من اجل مكافحة التهرب وضع حدود و قوانين رادعة و صارمة موضع التطبيق لمكافحة هذه الظاهرة.

المنهج المتبع في البحث:

إن معالجة هذا الموضوع تطلبت الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و ذلك من خلال تعريف الظاهرة و أبعادها و كيفية الحد منها و محاربتها.

-الصعوبات التي واجهتني خلال انجازي لهذا البحث هي قلة المراجع و خاصة في المكتبات الخاصة بكليات الحقوق في بعض الولايات.

لقد تناولنا هذا البحث في فصلين، الفصل الأول يضم مبحثين تحت اسم ماهية التهرب الضريبي، فالمبحث الأول بعنوان مفهوم الضريبة يضم ثلاثة مطالب، إما المبحث الثاني بعنوان ماهية التهرب الضريبي تضم خمسة مطالب. إما الفصل الثاني تحت عنوان آليات مكافحة التهرب الضريبي والذي ينقسم إلى مبحثين تحت عنوان على التوالي الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي، الآليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي. كل هذا سنفصله في بحثنا.

الفصل الأول

ماهية التهريب

الضريبي

الفصل الأول: ماهية التهرب الضريبي.

تعد الضريبة وسيلة مالية تتخذها السلطات العامة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية و السياسية في المجتمع الذي تفرض عليه، لكن غالبا ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من اجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي الذي أصبح يمثل عائقا أساسيا للتنمية الاقتصادية في اغلب الدول العالم، ورغم عدم وجود تعريف محدد له إلا إن السلطات الجبائية تعمل دوما على إيجاد إطار قانوني لسد الطريق أمام هذه الظاهرة، وذلك لأنها تؤدي الى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد مالية هامة، مما يحول عن تحمل اعبائها المختلفة، وتجلت صعوبات كثيرة في تسطير سياسة الانفاق العام وللحد من هذه الظاهرة يجب وضع نظام رقابي فعال معتمد و وضع قوانين صارمة و رادعة، ولذلك سنفصل ذلك في هذا الفصل الذي قسمناه إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول إلى مفهوم الضريبة تناولنا فيه ثلاثة مطالب منها المطلب الأول تعريف الضريبة، والمطلب الثاني فيه خصائص و أهداف الضريبة، المطلب الثالث أنواع الضريبة، إما المبحث الثاني يحث عن مفهوم التهرب الضريبي والذي يضم خمسة مطالب ، المطلب الأول فيه تعريف للتهرب الضريبي، المطلب الثاني فيه طرق و إشكال التهرب الضريبي، المطلب ثالث أنواع التهرب الضريبي، و المطلب الرابع و الخامس على التوالي فيهما أسباب و آثار التهرب الضريبي، وهي كالتالي:

المبحث الأول: مفهوم الضريبة:

تعتبر الضريبة من أقدم و أهم المصادر المالية نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخرينة العامة، وقد تزايدت حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية و المالية و الاقتصادية و الاجتماعية و التنموية، ومن تم ضخامة أثارها على مختلف مستويات القطاعات الإنتاجية و الاستهلاكية و التوزيعية وكل هذه الآثار و المزايا للضرائب كان السبب فيها أنواع الضرائب وكيفية فرض كل نوع منها على حسب ما يتماشى مع نظام ذلك البلد .

المطلب الأول: تعريف الضريبة.

هناك عدة تعاريف للضريبة ومن بينها

عرفها الفقيه جبر الضريبة بأنها: "استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".

وكذلك عرفها الأستاذ ميل الضريبة بشكل أوسع و اشتمل: "الضريبة استقطاع نقدي تفرض السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين ، وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية و بلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة و لتحقيق تدخل الدول¹.

وايضا عرفت على انها مبلغ من المال تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبرا وبصفة نهائية دون مقابل و ذلك لتحقيق أهداف المجتمع.

¹ د. خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، طبعة 2، دارالزهران للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص145.

اما ماوقع عليه الاجماع على أن الضريبة خدمة مالية ، وتأدية نقدية تفرض على الأفراد جبرا من السلطة العامة دون مقابل و بصفة نهائية ، من اجل تغطية النفقات العامة و تحقيق الأهداف المحددة من طرف الدولة، و يعتبر تحديد الضريبة نسبتها و طرق تحصيلها من اختصاص السلطة التشريعية.¹

المطلب الثاني: خصائص وأهداف الضريبة

من خلال التعريف السابق للضريبة نستنتج أن لها عدة خصائص وهي تفرض على الأفراد من اجل تحقيق أغراض وأهداف اقتصادية و مالية واجتماعية و سياسية،وقد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة ويمكن حصرها على النحو التالي:

الفرع الأول: خصائص الضريبة

انطلاقا من مجمل التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة فيما يلي:

أولا: الضريبة فريضة نقدية

عادل احمد حشيش:"في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل، بالنظر إلى ان كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة، و مادامت النفقات العامة أو الخاصة ، ومادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فان الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد ان تحصل كذلك بالنقود."²

¹ د. احمد لهيبات، اقتصاد وماجمنت و القانون، طبعة 1ديوان المطبوعات المدرسية، الجزائر، 2007-2008، ص150.

² د. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1999، ص151.

محمد الصغير بعلي: "حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلائم و الاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة."

إذا كان هذا الوضع الشائع في ذلك الوقت متماشيا مع طبيعة الاقتصاديات و المبادلات العينية و عدم انتشار النقود فان الوضع قد اختلف تماما في العصور الحديثة حيث أصبحت النقود وسيلة و أداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعا و سيطرة مما تستوجب بطبيعة الحال ان تدفع الضرائب في شكل نقدي، باعتبار أن كافة المعاملات سواء في القطاع العام أو الخاص تتم بصورة نقدي¹

ثانيا: الضريبة فريضة إلزامية

أي أنها ليست تبرعا اختياريا يترك أمر المساهمة فيه إلى اختيار الأفراد أو الأشخاص المفروضة عليهم، بل تدفع جبرا باعتبارها عملا من السيادة التي تتمتع بها الدولة، و باعتبارها تعبير عن سيادة الدولة فان هذه الأخيرة تستعمل بوضع نظامها القانوني دون ان يكون ذلك محلا للإنفاق أو التفاوض مع الأفراد

ثالثا: الضريبة تدفع بصورة نهائية

أن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية. بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم إياها و بذلك تختلف الضريبة عن الغرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائده عن مبلغه.²

¹ د. محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 89.

² د. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، طبعة 4، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 113.

رابعاً: الضريبة تدفع بدون مقابل

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة، و أن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة مرافق عامة مختلفة باعتباره فرداً في الجماعة و ليس باعتباره ممولاً للضرائب، و يترتب على هذه الخاصية انه لا يجوز و لا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة.

خامساً: الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام

عرفت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة. و لقد ظل الشراح حتى وقت قريب لا يرون للضريبة من هدف سوى هذا الهدف المالي، فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في عبارة تغطية النفقات العامة التقليدية و حسب رأيهم أنهم وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة و الكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية.¹

¹ د. فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 56-57.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة.

يمكن عرض أهم أهداف الضرائب فيما يلي:

أولاً: هدف مالي عام

و هو موازنة الميزانية العامة، ويعتبر هذا هو الهدف التقليدي للضرائب، تغطية نفقات الدولة فهو

يعتبر (إجمالي الإنفاق العام - الإيرادات العامة ماعدا الضرائب = الضرائب

أي الجزء المكمل للإيرادات العامة بحيث يصبح إجمالي الإيرادات العامة معطياً للنفقات العامة

ثانياً: هدف اقتصادي عام

وهو الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش، ففي التضخم

تستخدم الضريبة كأداة للعلاج الاقتصادي عن طريق رفع نسبتها و التوسع لفرضها بغرض امتصاص

كمية النقد الزائدة. و في حالة الانكماش تخفض أسعارها و الإعفاءات مما يزيد من الادخار و بالتالي

التوسع في الاستثمار، و بذلك تكون الضريبة لها فعاليتها في علاج مساوئ الدورة التجارية وما ينجم

عنها من آثار سيئة¹.

كما إن زيادة نسبة الضريبة أو فرضها بالنسبة لقطاع معين و خفضها أو إلغاؤها لقطاع آخر تعتبر

في هذه الحالة تشجيعاً لزيادة إنتاج معين مما يجعل الموارد الاقتصادية للدولة تستغل بالشكل الذي

تحده السياسة المالية للدولة.

¹ د، . حسين مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص46.

ثالثاً: أهداف اجتماعية

في حالة فرض ضريبة مرتفعة على الأغنياء و تخصيصها لزيادة دخول الطبقات فان ذلك يعتبر إعادة توزيع الدخل بما يتفق و العدالة الاجتماعية.

كما إن فرض رسوم إنتاج عالية على بعض المنتجات الضارة بالصحة، كالمشروبات و الدخان، يؤدي إلى تقليل الاستهلاك من هذا النوع من المنتجات، و تخفيض رسوم على منتجات أخرى من السلع الضرورية يؤدي إلى زيادة استهلاك كل السلع.

كل هذا يؤدي إلى تحقيق أهداف اجتماعية يمكن الوصول إليها عن طريق الضرائب.

رابعاً: أهداف سياسية

تستطيع بعض الدول التي تهدف إلى الاشتراكية تقليل الفوارق بين الدول عن طريق الضرائب التصاعدية، أو تحديد حد أقصى للدخل، وبذلك تتحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة التي تتولى هي إنفاقها بناء على الخطة الاقتصادية العامة للدولة. كما إن فرض رسوم جمركية مانعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات دولة أخرى، يعتبر هذا استعمال للضريبة لأهداف

سياسية¹.

¹ د . حسين مصطفى حسن، المالية العامة، المرجع السابق، ص 48.

المطلب الثالث: أنواع الضرائب.

لقد تعددت أنواع الضرائب ولكل منها خصوصيته وغالبا ما تطبق الدولة أنواع مختلفة من الضرائب، ويمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير و هي:

الفرع الأول: معيار وعاء الضريبة:

حسب المعيار نجد الضريبة الوحيدة و الضريبة المتعددة.

أولاً: الضريبة الوحيدة

يقصد بها إن فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر ، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد. وتمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي:

-سهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها.

-تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف، و كذا مختلف أعبائه.

-تمتاز بالوضوح.

و يؤخذ عليها التالي:

-لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهرها واحدا من مظاهر النشاط الاقتصادي.

-الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة و تجعل

المكلفين يتهربون من دفعها.

ثانيا: الضريبة المتعددة

يعني نظام الضرائب المتعددة، إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب. فحسب هذا لنظام، تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون، ومن ثم تتعدد و تختلف الأوعية الضريبية. ويبرر اللجوء إلى هذا النظام، اختلاف مصادر الثروة وتكاليف تحقيق الدخل. و لهذا النوع من الضرائب عدة مزايا أهمها:

- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث انه إذا افلح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة، ولم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فانه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب.

- يقلل من العبء الضريبي على المكلفين، إذ لا يؤدي إلى إرهاق الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة. وبالرغم من هذه المزايا، نسجل على هذا النوع من الضرائب ما يلي: إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي و زيادة نفقات الجباية¹.

الفرع الثاني: معيار الواقعة المنشئة للضريبة.

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة، ان الالتزام بالضريبة ينشا بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية و الشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة. وطبقا لهذا المعيار نميز ما يلي:

أولا: الضرائب على رأس المال

التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال. ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة و العقارية التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، و القابلة للتقدير بالنقود، سواء

¹ د. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 18.

كانت تدر دخلا أم لا. ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة لمناسبة تملك عقار مبنى أو غير مبنى و بمقابل.

ثانيا: الضرائب على الدخل

والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل. ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها. وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي:

- العمل.

- رأس المال.

- العمل و رأس المال معا.

وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجر بينما عائد رأس المال، الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، و يدر العمل و رأس المال معا ربحا تفرض عليه الضريبة على الأرباح... الخ.

ثالثا: الضرائب على الاستهلاك

هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها ان الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة. و يقصد بالضرائب على استهلاك، تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلع الاستهلاكية و ضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك

أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على استهلاك كالرسم الداخلي على الاستهلاك و قد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة¹.

الفرع الثالث: معيار تحمل العبء الضريبي.

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة بما يلي:

أولا: الضرائب المباشرة

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص بأي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي. أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك، التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار، وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك. وبذلك فدافع هذه الضرائب {التاجر} يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين. ومن أمثلة لهذه الضرائب غير المباشرة نذكر:

الحقوق و الرسوم الجمركية على الواردات، و الضريبة على المبيعات و الضرائب على الناتج.²

¹ د. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، المرجع السابق، ص 20.

² د. رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 1979، ص 243-244.

المبحث الثاني: مفهوم التهرب الضريبي.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة علمية، فهي لا تقتصر على الدول السائرة في طريق النمو فقط دون غيرها، بل هي ملازمة للنظام الضريبي وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية و الوفرة المالية التي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة و بمجرد اكتشافها.

إذن فالظاهرة تمس بصورة غير محددة البلدان المتطورة و البلدان السائرة في النمو ومنذ السبعينات ازداد عجز الميزانية فإذا كانت بعض الدول المتقدمة قد توصلت إلى التحكم فيها فإن الوضعية الاقتصادية و الاجتماعية للأبدان السائرة في طريق النمو تسوء كثيرا بسبب النقص في القيمة التي يمكن أن تحدثها الظاهرة في الخزينة العمومية. ولذلك تناولنا في هذا المبحث خمسة مطالب كما بينها في المقدمة السابقة للفصل.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي.

تكمن خطورة ظاهرة التهرب الضريبي في كونها متعلقة بجانبين من الجوانب المجتمع فهي تمس باستقرار الحياة الاقتصادية من جهة و تمس بناحية قانونية و سيادية من جهة أخرى كونها تقف عقبة في وجه سياسة الدولة، و لمعرفة المزيد عن هذه الظاهرة، تناولنا البحث عن مفاهيمها، و الإطار القانوني لها.

الفرع الأول: الإطار القانوني للتهرب الضريبي.

من المعلوم أن التشريعات الضريبية المختلفة لم تضع تعريفا دقيقا ومحددا للتهرب الضريبي، وان كانت معظمها قد أوردت مفهومه في نصوصها .

فالمشروع الجزائري في قوانين الضرائب المختلفة اثر عدم الخوض في تعريف التهرب الضريبي، وإنما اقتصر على ذكر حالات محددة على سبيل الحصر، اعتبرها تشكل تهربا ضريبيا، حيث نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على انه يقصد أعمال الغش خاصة.

-إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به و خاصة المبيعات بدون فاتورة.

-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند كل طلب الحصول إما على تخفيض و خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

-القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية و دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري.

-قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو وضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مديت به.

-كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية غير محررة، تتم ممارسة كمنشاط رئيسي أو ثانوي.

- إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع بدون فاتورة وذلك مهما كان مكان حيازتها أو خزنها .

- كل مناورة تهدف إلى تنظيم اعتباره، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

- تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية¹.

الفرع الثاني: تعريف بعض المؤلفين للتهرب الضريبي.

يعني التهرب الضريبي التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بالتصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلي، نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه².

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 فإنه لا يرتكب مخالفة مالية أو جريمة كما إذا تهرب 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 المجال يقول الفقيه "موريس ديفرجيه" أن هذا

¹ د. سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير، العدد 12/2014،

ديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص 28-29.

² د. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 169

التهرب الضريبي الذي ينظمه المشرع ليس إلا وسيلة لإرضاء بعض الفئات الاجتماعية نظراً لقوتها

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 جيز" والذي

مؤاده "أن الطبقة الاجتماعية التي بيدها القوة السياسية تميل إلى التهرب من الضريبة"¹.

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 التسييد: 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.

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

المطلب الثاني: طرق وأشكال التهرب الضريبي.

كما سبقت الإشارة، فإن التهرب الضريبي من الأفعال التي تتطلب تحايلا و تلاعبا، بحيث يستغل المكلف بالضريبة الذي يريد التخلص منها جميع الفرص ويسلك كافة السبل للوصول إلى غايته، سواء كانت بطرق مشروعة أو غير مشروعة إلا انه يكيف فعله حسب هذه النصوص، ويتلاعب بالثغرات الموجودة بها. فطرق وأساليب التهرب الضريبي لها أهمية ما استدعى إلى دراستها في هذا المطلب.

الفرع الأول: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية

حسب قول مارتينز "تعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخم الأعباء القابلة للخصم"

أولا: تخفيض الإيرادات

تعد الطريقة الأحسن الأكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي و التخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا. ولا يترك اثر العملية هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية و هذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون.

ثانيا: تخفيض التكاليف

للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف و الأعباء من الربح الخاضع للضريبة و هذا وفقا للشروط

التالية:

أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة و لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف و الأعباء و يحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل و الطرق¹.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية و هذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية.

أولا: التهرب عن طريق عمليات مادية

يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية و يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي.

1-الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع

تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

¹ رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، 1999، ص 29.

2- الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها و بالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى "الاقتصاد السري" أو "غير الشرعي" وهو بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية هامة يمكن أن تستعمل لتمويل مختلف المشاريع التنموية¹.

ثانيا: التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية

* تصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية.

* توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب و الأجور².

المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي.

إن مسألة التهرب الضريبي متعلقة بجانبين جوهريين في الدولة، و هما الجانب القانوني و الاقتصادي، و بالتالي تختلف أنواع التهرب الضريبي باختلاف الضريبة المراد التهرب منها ومنه يمكن تقسيم التهرب الضريبي إلى أربع أنواع هي:

عبد الهادي حفيان، الجباية وإشكالية التهرب الضريبي، شهادة ليسانس في علوم التجارية، تخصص مالية، 2008-2009،

¹ص32-33

²عبد الهادي حفيان، الجباية وإشكالية التهرب الضريبي، مرجع نفسه، ص34.

الفرع الأول: التجنب الضريبي.

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، و في هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لذلك التهرب هي:

أولاً: تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف

وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة و التي تتمثل فيما يلي:

* الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.

* ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة

اقل¹.

نلاحظ إن هذا التهرب يرتكز على إرادة المكلف الذي يجب إن يكون على علم بمختلف

الضرائب المفروضة.

¹ د. مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ط2، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص8

ثانيا: تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي.

يستند هذا التهرب كون إن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف-مالية، اقتصادية و اجتماعية-لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد الاستثمار.

ثالثا: تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة ثغرات في القانون الضريبي، و هو ناتج عن إهمال المشرع. وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع، ومن اجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة و الاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الإرباح الصناعية و التجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم ان طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية¹.

و من نماذج التهرب المشروع:

-تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة و وهمية.

-إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.

-إعادة الاستثمار لإرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بالإعادة.

¹ د. مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع نفسه، ص 09.

-زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.

-تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية¹

الفرع الثاني: الغش الضريبي (التهرب الغير المشروع)

ويقصد به تمكن المكلف كلياً أو جزئياً من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش و التزوير في القيود و مخالفة القوانين و الأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعاً لاختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحاً مزيفاً و مدعوماً بمستندات مزورة عن حقيقة إرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتنزيل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة إرباحه².

ومن أمثلة الغش الضريبي:

¹ د. ابو منصف، مدخل التنظيم الإداري، المالية العامة، دار المحمدية، الجزائر، ص117.

يدو لويوة، قاري حياة، ظاهرة الغش الضريبي، وآليات مكافحته، مذكرة تخرج ليسانس في علوم الاقتصادية، تخصص نقود

² مالية، الجزائر، 2010-2011. ص34.

-عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن نشاط الخاضع للضريبة و معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعتمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

-أن يقوم بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق مع جميع البيانات أو الوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يقوم بإرفاق التصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة و هو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداتها متعمداً تخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه¹.

الفرع الثالث: التهرب الضريبي الداخلي.

هو في حقيقته تهرب قانوني بمعنى إن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون و حدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة فهو إذن تصرفات غير مشروعة. فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و السلطة، فالقاعدة الحاكمة للتهرب الضريبي الداخلي هي* إن للمكلفين الحق في تنظيم أعمالهم و ثرواتهم و مستوى معيشتهم بحيث يدفعون اقل ضريبة أو لا يدفعون ضريبة بالمرّة بشرط إن لا يخالفوا في ذلك الأحكام المقررة القانونية*، فالتهرب المحلي هو ذلك التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لإحكام القانون الضريبي الداخلي، وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول و ما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصاً أجنبياً عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب على التهرب من خسارة و من ضياع مورد هام من موارد الدولة الأساسية ولذلك فعادة ما تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الضريبي

¹ ابو منصف، مدخل التنظيم الإداري، المالية العامة، مرجع السابق، ص118.

الداخلي عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع الممول من استغلال الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريعات الضريبية القائمة للتهرب من عبء الضريبة، وكذلك عن طريق سن عقوبات رادعة متدرجة على كل من يخالف إحكام التشريعات المشار إليها¹.

الفرع الرابع: التهرب الضريبي الدولي.

التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب اقتصادي، بمعنى انه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد هام من الموارد الأساسية و الحيوية للدولة في الظروف العادية، أي يمكن القول إن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و المجتمع.

فالتهرب الضريبي على المستوى الدولي، يختلف الوضع عنه بالنسبة للتهرب الضريبي على المستوى الداخلي، نظرا لكونه أحادي المفهوم على عكس التهرب الداخلي ذي المفهوم الثنائي، فالأول لا يمكن تصوره إلا من خلال منظور اقتصادي بحت، وذلك نظرا لعدة وجود تشريعات دولية تحدد المقصود منه- كما سلفت الذكر-، وبداية، نقرر إن التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو صورة من صور التهرب الضريبي بصورة عامة، وان ما يميزه انه ذو صفة دولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، يستوي في ذلك إن يكون بين دولتين أو أكثر، فالمكلف يحاول أن يخفف من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق و السبل المشروعة و غير المشروعة. ويتضح ذلك عندما يلجأ المكلف إلى تهريب أمواله إلى الخارج البلاد حتى لا تتمكن الدوائر الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة

²سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وآثارها على الدول النامي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر،

عليه، عندما تكون بعض مصادر الدخل الخاضعة لضريبة موجودة في خارج البلاد، و يعتمد المكلف إلى عدم التصريح بوجود هذه المصادر بالمرة أو يخفي جزء منها¹

المطلب الرابع: أسباب التهرب الضريبي.

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توافرت فيها الشروط الملائمة لها، والتي ساعدت في نموها واتساعها، لذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة و التي ترتبط بالمكلف وطبيعة نظام الضريبي المطبق و الظروف الاقتصادية السائدة.

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته و التي تندرج في أقطار اعتبارات نفسية و أخلاقية و مالية.

أولا: ضعف المستوى الخلقى.

والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع شعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء²

¹ جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة الأولى، دار الوائل للنشر، 2000، ص 147.

² ناصر مراد، المرجع السابق، ص 15.

ثانيا: ضعف الوعي الضريبي.

يقصد بالوعي الضريبي {شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء} في هذا المجال تشكل و سائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من ابرز أسباب التهريب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهريب الضريبي، و ذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة و التي نجملها فيما يلي:

-اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، و بالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.

- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، و بالتالي فهو لا يضر الآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن المخالف لنظام المرور، وحسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح أن 4% من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و 1% منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات، في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله، كما أن 82% من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب ولا يجدون ضرورة لمعاقبته.

-الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي

تعتبر من أركان الإسلام.

-سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

ونشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة و عادلة نجدها اقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلما و تعسفا، نجدها تشكل عبئا ثقيلًا عليه لذلك يرفضها و يسعى إلى التهرب منها.

ثالثا:الوضعية المالية السيئة للمكلف.

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد ان ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه و ساء مركزه المالي.¹

الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب و نطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجملها في العناصر التالية:

-**ثقل عبء الضريبة:** والذي يشمل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حال زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، و استعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.

¹ د.ناصر مراد، المرجع السابق، ص17

-تعقد النظام الضريبي: إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب(فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).

-ضعف العقاب المفروض على المتهرب: أن حجم العقاب الذي ترفضه الدولة على المتهرب من الضريبة ، بحيث أن المكلف يقارن درجه الخطر، فإذا كانت قيمه ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف اثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يتعدد المكلف عن ذلك التهرب و يقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب اقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.

-عدم استقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي اللي غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى ع(لدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

-ضعف الرقابة الضريبية:عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب¹.

¹ مأخوذ عن Hebert brochure et pierre tabatomi ,economie financeiere fravce ,presses

، 1963,p243 ,universitaire de France .د. مأخوذ عن د. ناصر مراد، المرجع السابق، ص20.

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية.

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، و يرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية، و بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، و نقص في الخبرة الفنية، و نقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، و ذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيفة العمومي، و قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب، و التي تتمثل في الرشوة بحيث إنها تعتبر اخطر من ضعف الكفاءة، و تندرج ضمن الفساد الضريبي، (إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية و غياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين، و لكنها أيضا نتيجة للتنظيم السياسي و الاجتماعي)¹. و يعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة و مصلحة المراقبة و التحقيق خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية و المعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الخلفي.

و فيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي:

- لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، و معهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي، و البرامج بينهما متباينة

¹ Athman kandil,theroriefiscale et developpment,alger,s n ed 1970,p133.

كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام و الواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب و حسب الأوعية الضريبية.

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.

- سيادة لأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، و القيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة و المرئية، في حين نجد انه في الكثير من الدول مثل كندا، هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من اجل نشر الثقافة و الوعي الضريبي لدى لذا الأفراد.

- ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية، التسويق الاجتماعي و العلاقات العامة.

ونظرا للنقائص السابقة، و المشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فان النظام الضريبي الجزائري لا زال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

الفرع الرابع: الأسباب المعلقة الظروف الاقتصادية.

أن فترات الكساد و الأزمات التي يشهدها البلد، تعمل على انتشار التهرب الضريبي و زيادته بسبب قلة النقود و انخفاض دخول المكلفين، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد، و بالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يدفعهم التهرب الضريبي، باستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء و الانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود و ارتفاع الدخل و تحسن القدرة الشرائية الأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضاً.

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني و انتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية زيادة حجم التهرب، و ذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع و الخدمات، و كذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات. بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، و إنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، و بالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، و لا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، و كذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية¹.

¹ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 19-20.

المطلب الخامس: آثار التهرب الضريبي.

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف - مالية، اقتصادية و اجتماعية- لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، و ذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، و عليه يؤدي التهرب الضريبي عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية و اقتصادية و اجتماعية.

الفرع الأول: الآثار المالية للتهرب الضريبي.

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي و الاقتصادي للبلد المعني.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني و ذلك من عدة جوانب، بالنسبة للاستثمار فان نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فان انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم

الإعفاءات الممنوحة في أيطار ترقية الاستثمار، و يترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة.

كما يعمل التهرب الضريبي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي و تقوية مكانتها في السوق. إضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية و تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي و الذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني¹.

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوه التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة. لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو الغير المشروعة قصد التحايل و الآفلات من الواجب الضريبي².

¹ صفوت عبد السلام عوض الله، الاقتصاد السري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2002، ص 09.

² ناصر مراد، المرجع السابق، ص 23.

خلاصة الفصل الأول:

كخلاصة لما سبق ذكره في هذا الفصل، توصلنا إلى أن التهرب الضريبي كظاهرة تستهدف مدا خيل الدولة و الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بها شخص يسمى "المكلف" عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته و استغلالها في الأنشطة و أماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، أو عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلف نشاطه على أساس نشاط غير خاضع للضريبة ا وان يخضعه لضريبة اقل من الحقيقة، ولا يمكن أن يصل المكلف لي هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا توافرت أسباب خاصة بالنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على نشاطه امراً مستبعداً أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي.

الفصل الثاني

وسائل مكافحة التهرب

الضريبي

الفصل الثاني: آليات و وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

تهدف دراستنا لهذا الفصل أساسا في تبين الوسائل اللازمة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على المستويين {الداخلي و الخارجي} و نظرا لما يترتب عنها من أثار وخيمة تهدد التوازن الاقتصادي و الكيان الاجتماعي للدولة، ما يجعلها تتخبط في مشاكل كانت غنى عنها، فقد منح المشرع الجزائري لكل مكلفين بالضريبة و الادارة الجبائية حقوق و واجبات من اجل حماية الحقوق العامة و الخاصة و لذلك اوجب على المكلفين اعطاء تصريحات صحيحة و دقيقة و تامة و كذلك حول للادارة الجبائية اجراءات للتأكد من صحتها وذلك عن طريق الرقابة الجبائية و ايضا و ضع و سائل ردعية، و ما سننضمه لفصلها هذا من وسائل للحد من توغل الظاهرة أكثر فأكثر، سنفصله وفق قسمين بحيث نقسم الفصل إلى مبحثين الأول يتمثل في طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي والذي يضم ثلاثة مطالب وهي بالترتيب كالاتي: تحسين فعالية النظام الضريبي، الرقابة الجبائية، تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف. و المبحث الثاني يتمثل في تجريم التهرب الضريبي و الجزاءات المترتبة عنه. و الذي يضم ثلاث مطالب وهي بالترتيب كالاتي: أركان جريمة التهرب الضريبي، آليات التحصيل القسرية، تشديد نظام العقوبات. وهي كالتالي:

المبحث الأول: آليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي.

إن الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي وتتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة ومهمته إرساء وعي جبائي لدى المكلفين. انطلاقاً من القول بأن الخطوات من أجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من الجباية بنفسها، وستناول هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي.

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

الفرع الأول: تبسيط النظام الضريبي.

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب، فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب سهل على المكلفين فهمها، يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، و في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي و يساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع و تسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط و التحصيل، بينما يتعدّد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما ان تعدد و عدم استقرار التشريع الضريبي

يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية و استقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من اجل مكافحة التهرب الضريبي¹

الفرع الثاني: إرساء نظام ضريبي عادل.

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

-الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

-شمولية الضريبة.

-اعتدال معدل الضريبة.

-تجنب الازدواج الضريبي.

-إعفاءات ضريبة مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، و ذلك بعدم

تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية².

¹ د.خالد خطيب، أحمد زهير شامية، مالية عامة، طبعة الثانية، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 210.

² د.خالد خطيب، أحمد زهير شامية، مالية عامة، مرجع نفسه، ص 210.

الفرع الثالث: تحسين التشريع الضريبي.

إن التشريع الضريبي الجيد و المنسجم و المترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، و بالتالي يجب أحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، و عليه سد منافذ التهرب. ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وثيرة النمو الاقتصادي¹.

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب و الغش الضريبي أو التخفيف من حدته.

الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة

قبل التطرق إلى الإطار القانوني للرقابة نلم بتعريف للرقابة الجبائية

"إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة أو إدارة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقوم و تصحيح الأخطاء المرتبكة من قبل المكلفين بالاطلاع و التحقيق من كل المعلومات المقدمة لها". ويمكن تعريفها كذلك على أنها "فحص التصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية

¹ رضا بو عزيز، مرجع سابق، ص70.

أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل وسائل للاستعلام و الاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها، و لا يكفي بالدراسة و المراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى تطابق الموجود بينهما وكذلك النظر إلى وضعية المالية للممول¹.

سعيًا من طرف القانون للتنظيم لعملية الرقابة، رسم المشرع الجزائري إطارًا قانونيًا، لا يمكن من خلاله لمحققين أو أعوان الجبائية الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة، وفي نفس الإطار فقد حدد القانون أشكالًا وصورًا متتابعة ومتكاملة، وألزم المحقق إتباعها أثناء عملية الرقابة، وتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق².

¹ بوخشة فاطمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ماستر، تخصص محاسبة، جامعة د.مولاي

طاهر، الجزائر، 2013-2014. ص 110

² ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، شهادة ماستر في المحاسبة المالية، تخصص محاسبة، 2014-

2015، ص 09.

أولاً: حق الاطلاع

وهو الحق المحول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته وإذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير "المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية" وذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة "المضافة" ويمكن الإشارة بأن حق الاطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشوف لكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع خضوعهم لسر مهني، وفي حالة رفض المكلف لحق الاطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة.¹

- تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10000 دج على كل من يرفض الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونياً، وإتلافها قبل انقضاء مدة التقادم المحددة بـ: 10 سنوات.

- يطبق إلزام مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم عن التأخير الذي يبدأ اعتباراً من تاريخ توقيع المحضر والمدة المحددة لإثبات الرفض، يتم الحكم بالغرامة والإلزام من قبل الغرفة.

العمومية الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات: يخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها الولايات، البلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة، تتمتع الإدارة الجبائية بحق الاطلاع

¹ القانون 16/11 المؤرخ 2011/12/28، الصادر بالجريدة الرسمية العدد 72، المتضمن قانون الضرائب المباشرة.

التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي، وهذه الأخيرة يتعين عليها سنويا أن توافي إدارة الضرائب

عن كل طبيب بكشف فردي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب

والمبلغ الإجمالي لها وبإمكان الإدارة الجبائية أن تستعمل المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية

أثناء رفعها الدعوات المدنية والجزائية والتي من شأنها أن تسمح بافتراضه تهرب مرتكب في المجال

الجبائي.

الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة: لتسيير مراقبة التصريحات المكتتبه من قبل المعنيين، يتعين

على جميع المتصرفين في الأموال وجميع التجار وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم

منقولة وكذا جميع الشركات، أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها

القانون التجاري، وقد وضع هذا الأخير الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لحق الاطلاع

سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة عليها

المقدرة. 10 سنوات وذلك لمعاقبته بغرامة جبائية مبلغها يتراوح ما بين 1000 إلى 10000 دج كما

ذكرنا آنفا، فحق الاطلاع كان ولا يزال أداة تدخل في كل عملية مراقبة وذلك إما بإتمام المعلومات

المجودة بحوزة الإدارة أو للمراجعة، وذلك من المعلومات الموجودة المستخلصة من دراسة الملفات.

الاطلاع لدى البنوك: ينص القانون الجبائي على أنه لا يجوز للبنوك والإدارات أن تعترض على

طلب الإدارة الجبائية بحجة السر المهني، ولأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات

المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وحسب التعليمات المؤرخة في 12-04-1992م من طرف المديرية العامة للضرائب فإن البنك ملزم إجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها الجبائي¹.

ثانيا: حق الرقابة

كون نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تقوم على أساس تصريحات وإقرارات من طرف المكلف، وهذا الأخير الذي يبقى دوما متحررا في عين الإدارة الجبائية مما يستوجب (إخطار) إحاطتها بوسائل لتقدير مدى صحة الإقرارات من بين هذه الوسائل حق الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة ويأخذ حق الرقابة شكلين هما:

- التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية، ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتة من أجل تحديد وعاء الضريبة، ويستمد هذا النوع دعامة من نص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- أما الشكل الثاني يتمثل في التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، والذي يهدف للكشف عن الفارق الموجود بين المداخل المصرح بها من جانب، والوضعية المالية الحقيقية للمكلف من جانب آخر "نمط مستوى معيشته، ممتلكاته..."

وهذا ما نصت عليه المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

كما يمكن استعمال كلا الطريقتين في آن واحد لأنه في الواقع أثناء إجراء التحقيق في المحاسبات المؤسسة ما يقوم المحقق في نفس الوقت بمعاينة وفحص الحالة الجبائية للمسيرين.

ثالثاً: حق استدراك الأخطاء

حق استدراك الأخطاء هو « هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة » .

يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواءً بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه « يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول » ، وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع 04 سنوات، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة « يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع 04 سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة » ونفس المدة بالنسبة لرسم على القيمة المضافة حسب ما جاء في نفس المادة 157 وتحدد نقضه البدء لهذه المدة كما يلي:

- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ الأجل اعتباراً

من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل.¹

¹. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة.

تأخذ الرقابة أشكالاً وصوراً عديدة يستوجب استعمالها في الوقت المناسب، حسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات و التقنيات المنظمة لها، و التي تتمثل في ثلاثة أشكال متكاملة ومتتابعة:

أولاً: الرقابة الشكلية.

هي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين حيث تتم هذه الرقابة سنويا وتتمثل في جمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية والنقائص المرتبكة أثناء كتابة و تقديم المكلفين لتصريحاتهم والتأكد من هوية و عنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي.

فالغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معلومات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية، فهذه الأخيرة لا تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات و إنما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات¹.

فريال بو لعناصر، زعطوط مليكة، غش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة تخرج ليسانس، الجزائر، 2002،

ثانيا: الرقابة على الوثائق

هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية. بعكس الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة وهذا ما يستلزم المراقبة الإنتقادية و الإجمالية، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح و كذا جميع المعلومات و البيانات والتي هي في حوزة الإدارة الجبائية، فهذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق أو الرقابة المعمقة، و يمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذ لزم الأمر.

ثالثا: الرقابة بعين المكان

على خلاف الرقابة على الوثائق، فان مثل هذه الرقابة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح بأجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، و ذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين و المسوقين، متابعة حركات البضائع في مختلف مراحل التسويق.

ويعد هذا الإجراء المنهج الوحيد الذي يسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلف¹.

¹ يدو لويزة، المرجع السابق، ص48.

الفرع الثالث: التحقيقات الجبائية.

تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطريقة المستعملة في التحقيق و حسب الهدف المراد الوصول إليه.

و تحول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة، بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، و يأتي هذا الإجراء للحد من ظاهرة الغش الضريبي.

أولاً: التحقيق في المحاسبة.

هو مجموعة من العمليات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبتها و التأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، و ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من اجل خلق جو المناقشة بين المحقق و المكلف بالضريبة، وبعد قبوله من طرف الإدارة، حيث يمكن للمحققين اخذ الوثائق إلى مكاتبهم لفحصها، في هذه الحالة، يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة.

إن القيام بعملية التحقيق في المحاسبة تتم عن طريق الخطوات التالية:¹

*دراسة دقيقة لملف المكلف لمعرفة سلوكه اتجاه واجباته الجبائية، وذلك بمراقبة جميع التصريحات الدورية المكتتبه، تاريخ إيداعها، وإعداد البيان عن كل الضرائب التي يخضع لها المكلف ومقارنتها مع السجلات المحاسبية عند التدخل بعين المكان.

*الإشعار بالتحقيق حيث لا يمكن إجراء التحقيق دون إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف، حيث انه يستفيد من مدة التحضير قدرها عشرة أيام، عند عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق وفي هذه الحالة يلجا المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا.

يمكن للمحقق القيام بمراقبة مفاجئة التي تهدف إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة ا واثبات وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة مع بداية عمليات المراقبة.

¹ فريال بو لعناصر، زعطوط مليكة، المرجع السابق، ص73.

كما انه لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد مرور اجل التحضير المنصوص عليه 30يوما، وان يشير بصراحة إلى تاريخ و ساعة أول تحقيق و المدة التي حقق فيها.

يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة و ذلك لينوب عليه، ولكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية، حيث يمكن كذلك للمحقق طلب كل الوثائق المحاسبية التي يمكن ورائها فحصها و التأكد من مدى مصداقيتها¹.

ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة.

هي مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود ما بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي. أو بمعنى آخر هي القيام بمراقبة مدى تجانس و انسجام بين المداخل المصرح بها و الوضعية المالية الحقيقية للمكلف.

يمكن برجة هذا التحقيق أثر تدقيق في المحاسبة، سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة،

أو رؤساء الشركات الأساسيين للشركة.

قبل البدء في عملية التحقيق المعمق يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا و ذلك عن طريق تسليمه إشعار بالتحقيق و يمكن ذلك بجمع أقصى المعلومات الضرورية للسنوات الأربعة الماضية و السنة الحالية الموضوعية للتحقيق وذلك من خلال القيام بدراسة انتقادية للملف الجبائي، و يمنح التشريع

¹ فريال بو لعناصر، زعطوط مليكة، مرجع سابق، 74-75.

الجبايي للمحقق الحق في الاتصال بالمؤسسات المالية التي يتعامل معها المكلف للحصول على معلومات، كما تجري فحوصات على التصريحات و الوثائق الأخرى.

في حالة ما لوحظ فرق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف، من جهة، وعناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى، تقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات التي يراها أساسية، مما تحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، و ذلك عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي¹.

المطلب الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف.

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف و الإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب و تصالح من شأنه أن يقلل حالات التهريب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة و الحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون و التضامن بين المكلف و الإدارة الضريبية. و قصد تحسين تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

¹ يدو لويزة، مرجع سابق، ص 50-51.

الفرع الأول: نشر الوعي الضريبي.

يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهريب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي و إقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية، ومن اجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

-القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية، ومن اجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة و المسموعة، و كذا تنظيم ملتقيات و أبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي و مستجداته.

-تحسيس المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في المالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة اتفافية رشيدة حتى تكتسب احترام و ثقة المكلف للضريبة. بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.

-التعريف بالضريبة و أهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة لدى

المواطن

الفرع الثاني: تكوين و إعلام المكلف.

يهدف تكوين و إعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه، باتباع سياسة تكوينية و إعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف و اطلاعه بمختلف المستجدات و التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي. وتستعين الإدارة

الضريبة بالصحف و المنشورات و المجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي¹، و تفسير الإجراءات الضريبية، و إزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية. كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، و يجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال و الاستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين

الفرع الثالث: تحسين العلاقات الإنسانية.

تشكل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية تجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة. ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية و الهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين².

¹ Fiscalite directe, actes du seminaire organise par ; DGI en collaboration.avec

FMI.OP.cit, 2007,p142.

² د.مراد ناصر، المرجع السابق، ص31.

المبحث الثاني: آليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي.

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة و التي تنعكس على سلب الاقتصاد الوطني، ووجب على السلطات المختصة أن تواجه ظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها كذلك لإيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها.

المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي.

على غرار جرائم القانون العام تقوم الجريمة الضريبية على ثلاثة أركان، شرعي و مادي ومعنوي، وإذا كان الركن الشرعي يكون في المواد التي تناولت هذه الجريمة فإن الحديث عن الركنين المادي و المعنوي يحتاج على تفصيل.

الفرع الأول: الركن المادي.

يقوم الركن المادي على السلوك الإجرامي، ونتيجة جرمية و رابطة سببية بين السلوك و النتيجة، ينبغي التفصيل في هذه العناصر واحد واحد كما يلي:

أولاً: السلوك الإجرامي.

يتمثل في الحركات المادية و العمليات القانونية والمحاسبية و المساهمات، والقانون لم يحصر السلوكات الإجرامية للجريمة، فهي أكثر من أن تحدد، ولكنه ربطها بالغاية التي هي التخلص من كل الضريبة أو بعضها بطريق الغش و التحايل، وإذا كان القانون لم يحصرها كما تقدم فإننا نورد النماذج التي نص عليها القانون، مع ذكر أمثلة أخرى مع إن السلوك الإجرامي في هذه الجريمة يتطور يوماً بعد

يوم حيث تدخل إلى الخدمة سلوكات وطرق جديدة لم تستعمل من قبل و المتأمل في السلوكات الواردة في القانون يجد انه يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أصناف، احتيال مادي، و احتيال محاسبي، و احتيال قانوني، كما يمكن أن يكون السلوك الإجرامي خاليا من الاحتيال كالشخص الذي يمتنع من دفع الضريبة المقررة عليه دونما لجوء منه إلى اي سلوك احتيالي¹.

1-الاحتيال المادي:ويكون هذا الاحتيال بالإخفاء المادي للوعاء الضريبي سواء كان نشاطا خاضعا للضريبة، أو سلعا و منتجات خاضعة للضريبة، وجعل ذلك بعيدا عن علم إدارة الضرائب، سواء كان الإخفاء لجميع الوعاء الضريبي حيث يتخلص بالكامل من دفع الضريبة أو الجزئي بالتخلص من دفع بعضها فقط، و قد نص المشرع على هذه الصورة في المواد 01/193من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و 01/533من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 01/118من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ومن أمثلة الإخفاء الجزئي أن يصرح الخاضع للضريبة بنشاط تجاري يمارسه مع إخفائه لنشاط آخر كان يكون له متجران ولا يصرح لإدارة الضرائب إلا بأحدهما فقط، والكثير من التجار يستعملون محلا صغيرا كواجهة تسمح لهم بالحصول على قاعدة تجارية، فيما تكون لهم محلات أخرى أكبر تخزن فيها السلع، وتسلم للمشتريين دون إعلام إدارة الضرائب بذلك.

¹ د. منصور رحمان، قانون الجبائي للمال والأعمال، الجزء الاول، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 147.

ومن أمثلة الإخفاء الكلي أن يفتح تاجر دكانا في حي شعبي أو قرية حيث لا تعلم به إدارة الجمارك، و كل سوق موازية غير مسجل صاحبها لدى المصالح المعنية يعتبر عمله من قبيل الإخفاء الكلي، وذلك الإخفاء يمكنه من التخلص الكلي من العبء الضريبي¹.

2- الاحتيال المحاسبي: ما تأخذه إدارة الضرائب من المكلف مرتبط في شق منه بالحسابات التي

يقدمها بنفسه لإدارة الضرائب، حيث يلزم القانون المكلف بالتصريح بالنشاط و بالمداخل في كل سنة مالية مدعما ذلك بالوثائق الثبوتية كالفواتير و السجلات المحاسبية دفتر اليومية، دفتر الجرد.. الخ، ومن خلال المداخل و النفقات المسجلة عنده تخرج النسب المحددة للضريبة، بتشكيل الحسابات على الصورة التي تعفيه من جزء مهم من الضريبة المستحقة، وعادة ما يدور تحايله حول التصريح بتضخيم تكاليف لم يتحملها في الواقع، أو إخفاء أرباح حصلها في الواقع²، و قد نصت المادتان 02/193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 02/533 من قانون الضرائب غير المباشرة³ على الصورة التي تتعلق بتقديم الأوراق غير الصحيحة التي تدعم الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الضرائب و الرسوم.

ومن أمثلة الاحتيال المحاسبي المتعلق بتضخيم التكاليف وتضخيم فاتورة الكراء، أو إدراج تكاليف ترميم لم يحدث أصلا، ومن أمثلة الاحتيال المتعلق بتخفيض المداخل ان يبيع المكلف سلعا دون تسجيلها أو بغير فوتره كما أشارت إلى ذلك المادة 118.

¹ د. منصور رحمانى، مرجع سابق، ص 148.

² د. منصور رحمانى، مرجع سابق، ص 159.

³ قانون 16/11 المؤرخ 2011/12/28 الصادر بالجريدة الرسمية العدد 72 المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة.

وبالإضافة إلى ما تقدم فقد ذكرت المادة 2/118 انه يعتبر من أعمال التدليس تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة كالاستفادة غير المشروعة من التخفيضات المطبقة على الأرباح المعاد استثمارها و التي تصل إلى 30/ أو التخفيضات المطبقة على الربح المحقق خلال السنتين الأوليتين للنشاط الممارس من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في الجيش التحرير الوطني اذ تخفض بنسبة 25/ طبقا للمادة 21 من قانون الضرائب المباشرة.

3- الاحتيال القانوني: ويتناول هذا النوع من الاحتيال تكييف التصرف لدى المكلف من سلوك يقتضي دفع الضريبة إلى سلوك آخر لا يقتضيها أو يقتضي دفع ضريبة اقل، ومثال ذلك ان يخلع على عقد البيع الفعلي عقد الهبة، فيأخذ ثمن البيع كاملا، و يصرح بأنه هبة لان التصريح بعقد البيع يقتضي التصريح بالثمن ومن ثمة تحدد الضريبة، إما في الهبة فشكل آخر، ومن أمثلة ذلك الإشهار الوهمي للإفلاس من اجل التهرب من الضريبة، كمن يسجل ممتلكاته باسم أولاده ثم يعلن إفلاسه، وقد أشارت اغلب النصوص الضريبية إلى اعتبار تنظيم الإعسار من طرق الاحتيال ومن تلك النصوص المادة 119 من قانون التسجيل و المادة 34 من قانون الطابع. ومن أمثلة الاحتيال القانوني أيضا استعمال سجلات بأسماء متوفين أو عديمي الأهلية و قد أدرجت المادة 193/ ج ضمن أعمال الغش، القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في الحسابات التي يتضمنها دفتر اليومية أو الجرد أو الوثائق التي تحل محلها.

ثانيا: النتيجة الجرمية.

والنتيجة الجرمية هنا هي التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة ففي نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد عبارة "التملص من أساس الضرائب والرسوم أو تصفيتها أو دفعها" و نفس العبارة جاءت بها المادتين 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا نص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بينما أورد نص المادة 119 من قانون التسجيل عبارة "التخفيض في الوعاء الضريبة".

ولا فرق بين أن يكون التملص بعدم تقديم الوعاء الضريبي أصلاً أو بتقديم وعاء غير صحيح، أو بعدم دفعها بعد تقديم بيانات صحيحة، كما انه لا فرق بين أن يستعمل المتهرب إحدى الطرق الاحتمالية أو لا يستعمل منها شيئاً فالجريمة تقع، كما لا يشترط أن ينجح الممول في التهريب، فهو يرتكب الجريمة ويعاقب حتى و لو تم اكتشافه قبل تحقيق النتيجة الجرمية، وحتى لو أبدى استعداداً لدفع ما عليه.

والذي يجب التنبيه إليه هنا هو ضرورة أن تكون هناك علاقة سببية بين التملص و بين إرادة المكلف، فإذا كان التخفيض في قيمة الضريبة ناتجاً عن خطأ من الإدارة فلا يتحمل الممول نتيجة ذلك ولا يرتكب الجريمة، و إذا تداخلت عدة أسباب ساهمت في التملص من الضريبة فالقضاء الجزائي درج على الأخذ بالسبب المباشر و الفوري لحدوث النتيجة¹.

¹ د. منصور رحمانى، مرجع سابق، ص 151-150.

ثالثاً: المحاولة في الجريمة الضريبية.

والمحاولة كما عرفتها المادة 30 من قانون العقوبات هي البدء في تنفيذ أعمال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف أو يجب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها.

ولم تفرق المادة أعلاه بين التملص و محاولته حيث ورد فيها يعاقب كل من تملص أو حاول التملص، وعليه يكفي لقيام الجريمة سلوك المكلف إحدى الطرق التي يمكن اعتبارها من قبيل الاحتيال و سواء تحققت النتيجة المتمثلة في التملص من الضريبة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها، فإن كان العدول بدافع ذاتي منه فلا يعاقب على المحاولة، فإذا اعد تصريحات غير صحيحة عن الثروة و لكنه عدل عن تقديمها و قدم تصريحات فلا تقوم الجريمة، إما إذا كان عدم تحقق التملص يعود لسبب خارج عن إرادته كان يتم اكتشاف ذلك من طرف إدارة الضرائب فتقع الجريمة، حتى ولو دفع الضريبة المقررة بعد ذلك.

وقد استثنت المادتان 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل من تطبيق نفس الأحكام السابقة على محاولة إخفاء المبالغ و المنتوجات الخاضعة للضرائب و الرسوم ما لم تتجاوز قيمة الإخفاء [10/1] المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج في مجال الضرائب غير المباشرة أو مبلغ 1000 دج فيما يتعلق بحقوق التسجيل.

الفرع الثاني: الركن المعنوي.

إن جريمة التهريب الضريبي هي جريمة عمدية، يجب توافر القصد الجنائي فيها سواء لجهة العلم

أو الإرادة المنصرفة للتخلص من العبء الضريبي و هو القصد الخاص بهذه الجريمة.

هذا و يلحق العقاب حمل من حرّض أو اتفق أو ساعد إي مكلف على التهريب من أداء الضرائب المنصوص عنها في القوانين المرعية الإجراء. فمن هذا الفعل الأصلي يأخذ الشريك صفته الإجرامية. فإذا ارتبط عمل الشريك على هذا النحول بالفعل الأصلي، يجب أن يكون الشريك قد سأهم في الجريمة عن عمد قاصدا الاشتراك فيها.

على أن البعض من القانونيين يذهب إلى أن مخالفات الخزينة المتعلقة بمسائل الضرائب هي من نوع الجرائم المادية الصرفة، ووجودها مستقل تماما عن الغرض الذي أراده الفاعل، كما أنها مستقلة عن الضرر-صغيرا كان أو كبيرا، والجريمة توجد حتى ولو انتفى القصد الجنائي ولا يتطلب هذا القصد بالنسبة إلى المخالفات، فان هذا لا أهمية له في جرائم الضرائب، فلا يؤخذ القاضي بحسن النية في وجود الجريمة وان كان قد يعتد بهذه النية في استعمالها للظروف المخففة. وقد دعا هذا بعض الشراح إلى تسمية الجرائم الضريبية بالجنح المخالفة، لأنها تقترب من الجنح لخطورتها و للعقوبة الموقعة فيها، تقترب من المخالفة لأنه لا يتطلب فيها قصدا جنائيا، وهذا الرأي لا سند له من القانون و انما يقوم

على أساس افتراضي محض. أما تقدير توافر القصد الجنائي من عدمه فأمره يعود لقاضي الأساس، و بحسب ظروف كل قضية تعرض أمامه¹.

المطلب الثاني: آليات التحصيل القسرية

لقد تطرقنا في المبحث السابق إلى جهود المبدولة لمكافحة التهرب الضريبي بآليات وقائية اعتمدت على الأسلوب الحضاري ونشر الوعي وتقريب المكلفين من الإدارة الجبائية وتحسين نظرتهم من خلال وسائل توعوية، إلا أن كل الطرق السالفة الذكر لم تجد نفعاً ولم تؤثر على بعض المكلفين الذين يستمرون في عملية التهرب الضريبي، ولتفادي هذه الإشكالية وضعت الدولة عدة ضمانات للحصول على مستحقاتها من الضرائب كحل أولي. وتجد الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد اتخذ موقفاً صارماً فيما يخص هذه الظاهرة، لدرجة أنه كيفها على أساس أنها جناية معاقب عليها بالسجن و الغرامة معاً، وهذا وفقاً للتعديل الجديد الذي يعتبر من أكثر المواقف صرامة في هذا المجال و هذا أن دل على شيء إنما يدل على مدى إدراك المشرع الجزائري للآثار الوخيمة المترتبة على هذه الظاهرة. و فيما يلي تفصيل للآليات المتخذة ضد ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال مطلبين، تعرضنا لآليات التحصيل القسري كمطلب أول، وإلى تشديد لنظام العقوبات كمطلب ثان.

القاضي، د. غسان رباح، قانون العقوبات الإقتصادي، طبعة السادسة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2012،

¹ص 281-282.

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات التجارية.

ومن ضمن الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع لإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة، الإجراءات التي وردت في قانون المالية 1997 والتي عدل بموجبها المشرع المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة و الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف المدين، وكرسها في قانون الإجراءات الجبائية في المادة¹ 146.

ففي الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق العادية و حفاظا على أموال الخزينة العامة و باقتراح من القابض القائم بالمتابعة يصدر المدير الولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري المكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء، غير انه يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ للمكلف المعني يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق، وان لا يتجاوز هذا الغلق 06 اشهر.

يقوم بتبليغ قرار المغلق للمكلف المعني بالاجراء محضر قضائي، على ان يتم تنفيذ هذا القرار في مهلة 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، اذا لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه الضريبي نهائيا أو لم يقم باكتتاب اجل للتسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة².

¹ قانون 189/15 المؤرخ 23 يوليو 2015 بالجريدة الرسمية العدد 40 المؤرخة المتضمنة قانون الاجراءات الجبائية.

² أ. أمزيان عزيز المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للنشر، الجزائر، ص 31.

الفرع الثاني: حراسة المنقولات.

حددت المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية الأحكام الخاصة بمصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من قبل الإدارة الجبائية حيث يتم تحديدها تبعا للتعريفات المحددة من قبل الإدارة الجبائية، حيث يتم تحديدها تبعا للتعريفات المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية ويقع عبء دفعها على كاهل المكلفين بالضريبة، وكذا التكاليف الملحة المحددة في نصوص خاصة و هناك حالتان في حساب مصاريف الحراسة.

أولا: حالة الحارس المعين.

حيث يمكن ان يفيد زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه من استرداد كل المصاريف المبررة بشرط أن لا يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء المحروسة.

ثانيا: أما إذا أوكلت الحراسة إلى المحشرة العمومية ا وإلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة، فان هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها.

الفرع الثالث: إجراءات البيع.

تناول قانون الإجراءات الجبائية مرحلة البيع بإسهاب كبير إذ أن تكملة ذلك تكون في القانون المرجع الإجراءات المدنية و سنحاول بشكل مبسط شرح الخطوط العريضة التي تناولتها المادة 151 من القانون الحالي، حيث أن الأصل أن يجري البيع الإجمالي للمحل التجاري وفقا للإشكال

المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات غير أن هناك استثناءان يردان على ذلك: يتعلق الأول

بالبيع المنفرد لعناصر المحل التجاري، أما الثاني فخاص بالبيع بالتراضي¹.

الفرع الرابع: حالات بيع خاصة.

وهما حالتان تستثيان في ميدان الإجراءات وتعلق الأولى بالبيع المنفرد لعناصر المحل التجاري، بينما

الثانية تتعلق بالبيع بالتراضي.

أولا: البيع المنفرد.

حيث أن الأصل أن المحل التجاري يتم بيعه محملا أي بجميع عناصره، غير أن هناك حالات لا

يجوز فيها عند الاقتضاء. وقد حددتها المادة 151/1:

1- أن يكون ذلك بناء على ترخيص من المدير الولائي للضرائب.

2- أن لا يقوم أي دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ المحجز التنفيذي في الموطن المختار في

تسجيلاته، و المسجل قبل 15 يوما على الأقل من التبليغ المذكور بالتقدم إلى القابض المباشر للمتابعة

و أن يطلب منه إجراء بيع المحل التجاري بجملته.

¹ بودراع ليلي وعيد كريم ملحة، التهريب الغش الجبائي وآليات مكافحته في ظل الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل

ليسانس في شعبة العلوم القانونية والإدارية، الجزائر، 2007-2008، 102-103.

ثانيا: بالتراضي.

في حالة قصور المزاد يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 152-153 الخاصتين بالبيع بالتراضي للمنقولات، حيث تتم البيوع علانية لمنقولات المكلفين المستأجرين، إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد محضرين أو محافظي البيع بالمزاد، فإذا حصل بالنسبة لنفس المنقولات الأفضل العروض التي تستقر عندها جلستا 02 بيع بالمزاد العلني إلى المبلغ المقرر للبيع يجوز لقاibus الضرائب المباشر للمتابعة ان يجري البيع بالتراضي ضمن بعض الشروط و الإجراءات¹.

المطلب الثالث: تشديد نظام العقوبات.

ان القوانين الجبائية تضمنت عقوبات ردية لمرتكبي جريمة التهريب الضريبي، وان الجزاءات الجنائية تصدر من المحاكم مخالفات وجزاءات جبائية ضد مرتكبيها تفرض على شكل غرامات مالية ذات طابع اداري.

الفرع الاول: من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفيما يلي سنتطرق إلى موقف المشرع الجزائري بذكره لمواد تتعلق بالتملص و التهريب الضريبي، والعقوبات الخاصة بكل التأخيرات و المخالفات المرتكبة من قبل المكلفين.

العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005،

¹ص145..

نصت المادة 194 على انه "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30,000 دج."

وكذلك المادة 303 فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبقة، "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفية كلياً أو جزئياً، بما يأتي: -غرامة مالية من 50,000 دج إلى 100,000 دج. عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 دج.

-الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و غرامة مالية من 100,000 دج إلى 500,000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 ولا يتجاوز 1,000,000 دج....

وايضا المادة 407"تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 303 و304 على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا أو حاولوا التملص بطرق تدليسية مع الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم".

لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر على وجه الخصوص، طرقا تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم مدين به.¹

الفرع الثاني: من قانون الضرائب الغير مباشرة.

نصت عليها المادة 532 "يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50,000 دج إلى 200,000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10,000 دج".

وحصرت المادة 533 "تعتبر طرقا احتيالية من اجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه ما يلي:

1 إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم

التي هي مفروضة عليه.

قانون 16/11 المؤرخ 2011/12/28 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة في 2011/12/29 والمتضمنة قانون الضرائب

¹المباشرة و الرسوم المماثلة.

2- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

3- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد. من اجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو المحاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

4- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير صحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرود المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه. ولا يطبق هذا التدابير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتابتها.

5- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.

6- القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به".

نصت المادة 544 إن المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة من قبل كل رجل أعمال أو خبير، أو بصفة مهمة، كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن والمساعدة في مسكها، تعاقب بغرامة جبائية تحدب 1.000 دج

بالنسبة للمخالفة الأولى المبنية في حقه 20.00 دج بالنسبة للمخالفة الثانية، 3.000 دج بالنسبة للمخالفة الثالثة.... غلق المؤسسة¹.

الفرع الثالث: في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال و قانون التسجيل.

اولا: قانون التسجيل

نصت المادة 1/119 "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصنيفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعمالها طرقا تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج وحبس من سنة إلى 5 سنوات. أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط".²

ثانيا: قانون الرسم على رقم الأعمال

نصت المادة 117 "يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصنيفيتها أو دفعها".

قانون 16/11 المؤرخ 2011/12/28 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة في 2011/12/29 والمتضمنة قانون الضرائب

¹ غير مباشرة

قانون 16/11 المؤرخ 2011/12/28 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة في 2011/12/29 والمتضمنة قانون

² التسجيل.

وكذلك المادة 118 لتطبيق أحكام المادة 117 من القانون¹، "تعتبر أعمالا تدليسية على وجه

الخصوص:

1- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل اي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

2- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول، اما على تخفيض أو تخفيف أو مخالفة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

3- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو الدفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها. ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالي التي أقفلت حساباتها.

4- الإغفال عن التصريح بمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما، عن قصد.

5- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل اي ضريبة أو رسم

هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى.

¹ قانون 16/11 المؤرخ 2011/12/28 الصادر بالجريدة الرسمية العدد 72 المتضمن قانون المالية المتعلق بقانون الرسم.

6- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا، ارادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الاعمال المستحقة أو جزء منها، أوتاجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة¹.

¹ قانون الرسم على رقم الأعمال.

خلاصة الفصل الثاني:

من دراسة موضوع التهرب الضريبي، وبنطاقه الواسع، فإننا نرى بأنه هو الأصل وان كل الظواهر الأخرى من غش وتجنب وتهريب وغلط جبائي ما هي إلا إشكال أو صور له، كونها تصب في مصب واحد، بحيث تختلف الإشكال و النتيجة واحدة وهي الحيال دون استحقاق خزينة الدولة لإيراداتها الجبائية، سواء استعمل المكلف في ذلك الغش، أو كان سلبيا بتجنبه الضريبة باستغلاله مبدأ حرية الإرادة المكفول دستوريا، أو خطأ ولو بحسن نية في تقديم تصريحات خاطئة للإرادة، أو من تهريب ضريبي و ذلك بعدم الوفاء بالضريبة الجمركية المقررة، وهذا ما يبرر أن للتهرب الضريبي جانب مشروع وأخر غير مشروع.

وعليه فان ظاهرة التهرب الضريبي بكل إشكالها، تعتبر ظاهرة سلبية بين الفرد و الدولة، وبالتالي هي سلبية أيضا في إطار العلاقة بين الفرد و المجتمع.

لكن وبغض النظر عما سلف بيانه فانه بإمكاننا القول، بان المشكلة الأصيلة هي مدى اعتماد الدولة على إيرادات الضرائب، فإذا قلنا بان الدولة قد قررت في الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بانجازها أن تبتعد على فكرة الاعتماد فقط على الصادرات المحروقات، وتبنيها لفكرة الاعتماد على الموارد الذاتية الداخلية والتي من بينها الاعتماد على الموارد الجبائية، فالأخذ بهذه الفكرة على إطلاقها برأينا المتواضع عرضة للانتقاد، كون أن الجزائر من الدول السائرة في طريق النمو وهي بذلك ذات بنية اقتصادية هشّة، وبالتالي هي ذات منعكس اجتماعي سلبي نظرا لتدهور المستوى المعيشي بحيث لا يتحمل أفرادها المزيد من الضغط الضريبي، وما يؤكد ذلك وبالتغاضي عن الطبقة الاجتماعية المعهدة

من بطالين وغيرهم، نجد أن إيطارات الدولة أو بالأحرى الطبقة المثقفة، في حد ذاتهم يطالبون بزيادة الأجور، فهذا أن دل على شيء إنما يدل على أنهم غير مستعدين ورغم وعيهم لدفع مزيد من الضرائب، كما أن طريقة الاقتطاع من المنبع، التي ذكرناها سالفًا تستوجب إعادة النظر في قصرها فقط على ذوي الدخل الثابت.

خاتمة

الضريبة اليوم هي وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة، ويبرز الدور الفعال لها باعتبارها أنجع وسائل لتحقيق عدالة اجتماعية، لارتكازها أساسا على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الإيرادات والثروات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى كونها أداة فعالة لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخم و ركود وتأثيرها على مؤشرات الأخرى التي من بينها الادخار والاستثمار والإنتاج، مما يجعل التهرب من دفعها يضع حدا لأهم عنصر في مالية الدولة،

ان مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للإشكالات التي يتخذها و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الاحتيالية ومحاكمة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تنمي الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه، فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

لذلك على المشرع أن يضع نصوص محكمة بشأن الضريبة لتفادي الثغرات إلى جانب تكثيف الإمكانيات البشرية و المادية لمحاكمة هذه الجريمة واتخاذ مقومات أساسية. ولذلك سنطرح بعض التوصيات بشأن مكافحة التهرب الضريبي:

1- بالنسبة للتشريع الضريبي يجب توسيع نطاق حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات الخاصة بالممول وعلى مستندات الأخرى الحكومية وغيرها التي تساعد في التعرف على حقيقة نشاط الممول ومركزه.

-التوسع في أسلوب المحرز من المبيع كوسيلة لاقتضاء الضريبة

-تبسيط العمل والإجراءات في التحاسب و الربط والتحصيل

-إعادة النظر في معدلات الضرائب والتشدد في معاقبة المتهربين ماليا وجنائيا.

-منح مكافئات مالية شخصية للمبلغ عن حالات التهرب التي تثبت صحتها.

2- بالنسبة للإدارة الضريبية يجب رفع كفاءة الإدارة الضريبية، وذلك باستكمال العددي والفني

لأعضائها وتبسيط إجراءات الربط و الطعن والتقاضي هو الأمر الذي يؤدي بطبيعته إلى إشاعة الثقة

بين الإدارة و الممولين.

-تطوير الأداء عن طريق سياسات التدريب و نظام الحوافز و الترفيه للمجدين دون غيرهم.

-الحد من التقديرات الجزائية حتى لا يتولد لدى الممولين الشعور بالكراهية للإدارة الضريبية.

3- بالنسبة للدولة من الواجب عليها أن تشترك أجهزة الدولة خاصة أجهزة الإعلام ووزارتي التربية

والتعليم بدورها في محاربة التهرب الضريبي، وذلك من خلال إعلام المواطنين بحصيلة الضرائب السنوية

و أوجه إنفاقها وما يعود على المواطنين من منافع و خدمات من هذا الإنفاق العام، فلا شك أن

شعور الممول لتصرفات الرشيدة للحكومة وبما يحصل عليه من خدمات يعتبر من العناصر الأساسية

لإشاعة الوعي الضريبي بين المواطنين.

المصادر

و المراجع

المصادر والمراجع:

- 1- ابو منصف، مدخل التنظيم الإداري، المالية العامة، دار المحمدية، الجزائر
- 2- احمد لهيات، اقتصاد وماجمنت و القانون، طبعة 1، ديوان المطبوعات المدرسية، الجزائر، 2007-2008
- 3- أمزيان عزيز المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للنشر، الجزائر.
- 4- العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، الانظمة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005
- 5- جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة 1، دار الوائل للنشر، 2000
- 6- حسين مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
- 7- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 د.
- 8- خالد خطيب، أحمد زهير شامية، مالية عامة، طبعة 2، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997
- 9- خالد شحادة الخطيب، اسس المالية العامة، طبعة 2 دار الزهران النشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 10- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1999
- 11- عبد السلام عوض الله، الإقتصاد السري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2002

- 12- القاضي، د. غسان رباح، قانون العقوبات الإقتصادي ، طبعة 6، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2012.
- 13- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الدولي وآثارها على الدول النامي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999
- 14- فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003
- 15- محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003
- 16- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، طبعة 4، دار هومة، الجزائر، 2008
- 17- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004
- 18- محمد دويرات، دراسات في الإقتصاد المالي، نظرية عامة في مالية الدولة، دار المعرفة الجامعية، 1996.
- 19- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، طبعة 2، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009
- 20- منصور رحماني، قانون الجبائي للمال والأعمال، الجزء 1، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر
- 21- رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 1979

الرسائل و المذكرات:

1- بوخشة فاطمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ماستر،

تخصص محاسبة، جامعة د.مولاي طاهر، الجزائر، 2013-2014.

2- بودراع ليلي وعيد كريم ملحة، التهرب الغش الجبائي وآليات مكافحته في ظل

الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل ليسانس في شعبة العلوم القانونية

والإدارية، الجزائر، 2007-2008.

3- عبد الهادي حفيان، الجباية وإشكالية التهرب الضريبي، شهادة ماستر في علوم

التجارية، تخصص مالية، 2008-2009.

4- فريال بو لعناصر، زعطوط مليكة، غش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في

مكافحته، مذكرة تخرج ليسانس، الجزائر، 2002.

5- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، شهادة ماستر في المحاسبة

المالية، تخصص محاسبة، 2014-2015.

6- رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع

النقود والمالية، 1999

7- يدو لويزة، قاري حياة، ظاهرة الغش الضريبي، وآليات مكافحته، مذكرة تخرج ليسانس

في علوم الإقتصادية، تخصص نقود مالية، الجزائر، 2010-2011.

1-Athman kandil,theroriefiscale et developpment,alger,sn ed

1970.

2-Fiscalite directe,actes du seminaire organise par ; DGI

en collaboration.avec FMI.OP.cit .

3-Hebert brochye et pierre tabatomi ,economie financeiere

fravce ,presses universitaire de France ,1963.

قوانين

قانون 16/11 المؤرخ 2011/12/28 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة في 2011/12/29

و المتضمنة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتتم 2012.

قانون 16/11 المؤرخ 2011/12/28 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة في

2011/12/29 و المتضمنة قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل والمتتم 2012.

قانون 16/11 المؤرخ 2011/12/28 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة في

2011/12/29 و المتضمنة قانون التسجيل .

قانون 16/11 المؤرخ 2011/12/28 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة في

2011/12/29 و المتضمنة قانون الرسم على رقم الأعمال .

قانون 189/15 المؤرخ 23 يوليو 2015 بالجريدة الرسمية العدد 40 المؤرخة المتضمنة قانون الاجراءات

الجبائية.

الْفَهْرِس

| | |
|---------|---|
| | مقدمة |
| 1..... | الفصل الاول: ماهية التهرب الضريبي |
| 2..... | المبحث الاول: ماهية الضريبة |
| 2..... | المطلب الاول: تعريف الضريبة |
| 3..... | المطلب الثاني: خصائص و اهداف الضريبة |
| 4..... | الفرع الاول: خصائص الضريبة |
| 6..... | الفرع الثاني: اهداف الضريبة |
| 7..... | المطلب الثالث: أنواع الضريبة |
| 8..... | الفرع الاول: معيار وعاء الضريبة |
| 9..... | الفرع الثاني: معيار الواقعة المنشئة للضريبة |
| 11..... | الفرع الثالث: معيار تحمل العبء الضريبي |
| 12..... | المبحث الثاني: مفهوم التهرب الضريبي |
| 13..... | المطلب الاول: المفهوم و الايطار القانوني للتهرب الضريبي |

- 15.....المطلب الثاني: طرق و اشكال التهرب الضريبي.
- 16.....الفرع الأول: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية.
- 17.....الفرع الثاني: : التهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية.
- 18.....المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي.
- 19.....الفرع الاول:التجنب الضريبي.
- 21.....الفرع الثاني:الغش الضريبي.
- 22.....الفرع الثالث:التهرب المحلي.
- 23.....الفرع الرابع: التهرب الدولي.
- 24.....المطلب الرابع:أسباب التهرب الضريبي.
- 24.....الفرع الاول:الأسباب المتعلقة بالمكلف.
- 26.....الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي.
- 27.....الفرع الثالث:الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية.
- 29.....الفرع الرابع:الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية.
- 30.....المطلب الخامس:أثار التهرب الضريبي.
- 30.....الفرع الاول:الآثار المالية.
- 31.....الفرع الثاني:الآثار الاقتصادية.
- 32.....الفرع الثالث:الآثار الاجتماعية.

| | |
|---------|--|
| 35..... | الفصل الثاني:آليات مكافحة التهرب الضريبي..... |
| 36..... | المبحث الاول:طرق الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي..... |
| 36..... | المطلب الاول:تحسين فعالية النظام اضريبي..... |
| 36..... | الفرع الاول:تبسيط النظام الضريبي..... |
| 37..... | الفرع الثاني:ارساء نظام ضريبي عادل..... |
| 38..... | الفرع الثالث:تحسين التشريع الضريبي..... |
| 38..... | المطلب الثاني: الرقابة الجبائية..... |
| 38..... | الفرع الاول:تعريف و الايطار القانوني للرقابة الجبائية..... |
| 44..... | الفرع الثاني:اشكال الرقابة الجبائية..... |
| 46..... | الفرع الثالث:التحقيق الجبائي..... |
| 49..... | المطلب الثالث:تحسين العلاقة بين الادارة و المكلف..... |
| 49..... | الفرع الاول:نشر الوعي الضريبي..... |
| 50..... | الفرع الثاني:تكوين و اعلام المكلف..... |
| 51..... | الفرع الثالث:تحسين العلاقات الانسانية..... |
| 52..... | المبحث الثاني: آليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي..... |
| 52..... | المطلب الاول:أركان التهرب الضريبي..... |
| 53..... | الفرع الاول:الركن المادي..... |
| 57..... | الفرع الثاني:الركن المعنوي..... |

- 58.....المطلب الثاني:آليات التحصيل القسري
- 59.....الفرع الاول:الغلق المؤقت للمحلات التجارية
- 60.....الفرع الثاني:حراسة المنقولات
- 60.....الفرع الثالث:اجراء البيع
- 61.....الفرع الرابع:حالات البيع
- 62.....المطلب الثالث:تشديد نظام العقوبات
- 63.....الفرع الاول:قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- 64.....الفرع الثاني:قانون الضرائب الغير مباشرة
- 65.....الفرع الثالث:قانون التسجيل و قانون الرسم على رقم الاعمال
- 70.....الخاتمة