

جامعة 08 ماي 1945 قالمة
كلية الحقوق و العلوم السياسية



تخصص قانون عام (منازعات إدارية)

قسم العلوم القانونية و الإدارية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون

الموضوع :
التهرب الضريبي :
دوافعه و آليات المكافحة

تحت إشرافه:

إعداد الطالبين :

الدكتور: مراد ميهوبي

- سهيلة راحلي

- ريمة قرينج

تتشكل لجنة المناقشة

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصورة
1	د/ مراد ميهوبي	08 ماي 1945 قالمة	أستاذ محاضر	مشرفا
2	د/ عصام نجاح	08 ماي 1945 قالمة	أستاذ محاضر	رئيسا
3	د/ مسعود بوصنوبرة	08 ماي 1945 قالمة	أستاذ محاضر	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2014 - 2015

شكر و عرفان

أتقدم بالشكر والعرفان والحمد أولاً لله عز وجل العلي القدير، الذي وفقني في هذا العمل المتواضع ولا يسعني في النهاية إلا أن ننسب الفضل لذويه. أخص الشكر وكل التقدير للأستاذ المشرف مراد ميهوبي، على صبره معنا وعلى كل ما بذلته من جهد ونصائح قيمة لإنجاز هذا العمل بكل موضوعية وأمانة علمية.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة وإلى كل أساتذة الكلية الذين تعلمت منهم خلال مساري الدراسي وإلى كل من ساعدني ولو بالكلمة الطيبة.

وفي الأخير نسأل المولى عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله ويحفظ أمره، وأن يغمر قلوبنا بمحبته ويرضى علينا.

"جزاهم الله عنى كل خير"

الإهداء



أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

من لم يبذل علي يوماً بحبه وحنانه و نسانحه السديدة
و دعواته الدائمة إلى مثلي الأعلى أمي الغالية ورفيق دربي في الحياة و قدوتي
"أبي" العزيز أدامهما الله تاجاً علي رأسي .

يعجز اللسان عن وصفهما:
الحنان ميزتهما، التضحية خالصهما، بالحب يفديان أسرتهما

إلى كل أفراد عائلتي خاصة إلى الملاك: أشواق
والجميلة أحلام وأخي العزيز سليم

إلى كل من أحمل لها في قلبي الحب و الإحترام وأكتب لها
كلماتي في ورقة بياض الأحلام و أبعثها لها عبر أجنحة الحمام وعلى أوتار الكمان
أختي سهيلة.

ولا أنسى أصدقائي آسيا ،خولة
إلى كل من يكن لي الحب و المودة
خطيبي رمزي

ريما



الإهداء



أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا
إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها وإقترن رضاها برضى الرحمن
وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق
-أمي حفظها الله وبارك في عمرها-
إلى من يسر لي طريق العلم و علمني حب العمل والصبر والمثابرة
-والذي حفظه الله وبارك في عمره-
إلى صديقتي وأختي ريمة
ورفيقتي في مذكرتي والتي أفخر أنني أنجزت معها هذا العمل
والتي بدونها ما كنت لأكملها
إلى سندي ومصدر قوتي أخي العزيز عبد الباسط
إلى فخري وإعتزازي أخي خير الدين وحمزة
إلى طيف الأمل ورمز الأخلاق والعمل
أختاي عفاف وإيمان
إلى من يطيب لي سمعي وتعبي : آسيا
إلى كل اللواتي شاركن معي حياتي الجامعية:
رزيقة، خولة، زينب، صليحة، سمية، مروة .
إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر حقوق
إلى كل الأساتذة الذين نهلت منهم من فيض ما قدموه من علم
إلى كل من يكن لي الحب والمودة

سميلة



خطة البحث

خطة البحث

مقدمة:

الفصل الأول: التهرب الضريبي ودوافعه.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: تمييزه عن أهم المفاهيم المشابهة.

المطلب الثاني: صور وأساليب التهرب الضريبي.

الفرع الأول: صور التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي.

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي.

الفرع الأول: الأسباب الداخلية للتهرب الضريبي.

الفرع الثاني: الأسباب الخارجية للتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.

الفرع الأول: آثار مالية واقتصادية.

الفرع الثاني: آثار اجتماعية ونفسية.

الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: وسائل معالجة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: الوسائل الوقائية والرقابية من التهرب الضريبي.

الفرع الأول: الوسائل الوقائية من التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: الوسائل الرقابية من التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: التعاون الدولي.

الفرع الأول: التعاون الداخلي.

الفرع الثاني: التعاون الخارجي.

المبحث الثاني: وسائل مواجهة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: إجراءات المتابعة.

الفرع الأول: المتابعة الجزائية.

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية.

المطلب الثاني: العقوبات المقررة.

الفرع الأول: العقوبات الجزائية والجبائية.

الفرع الثاني: العقوبات التهديدية والمهنية.

خاتمة.

مقدمة

مقدمة :

تلعب الدولة دورًا هامًا في تنظيم الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للمواطنين لذا يتوجب عليها إنتاج سلع، وخدمات عامة وذلك لإشباع حاجاتهم ورغباتهم دون أن تحصل على مقابل مباشر منهم، مما يكلفها تحمل مصاريف اضافية ويدفعها إلى البحث عن موارد جديدة لتغطية هذه المصاريف، اذ تعتبر الضرائب المحصلة من قبل الدولة من أهم الموارد التي تشكل ميزانيتها في وقتنا هذا .

يمكن تحديد مفهوم الضريبة التي يتهرب منها المكلفين على أنها أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وإجبارية، وبلا مقابل مباشر قصد تغطية الأعباء العامة .

كما أن الدستور الجزائري في المادة 64 منه نص على أنه : " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون ،ولا يجوز أن تحدث بأمر رجعي أية ضريبة أو جباية، أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه " .

إنّ الضرائب ومع إخلاف الأهداف المتوخاة ومنها عبر الحقب التاريخية تؤدي في عالم اليوم دورًا أساسيا في تقليص الفوارق بين فئات الشعب والعمل على تقاربها، كما أصبحت تستعملها الدولة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرة التضخم ودفع عجلة التنمية ومواجهة النفقات العامة .

نتيجة لمنهج الاسترداد الذي اتخذته الجزائر طيلة ثلاث عقود من الزمن و التزايد المستمر للنفقات العامة، أجبرت على اتخاذ سياسة مالية تحقق التوازن الاقتصادي حيث يسمح فيها للخزينة العامة بالبحث عن مصادر تمويل ثابتة ومستقرة.

لذلك أعطت الدولة أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية وهذا لمكانتها وأهميتها في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة المتزايدة، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظامًا جبائياً يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة .

حيث قام المشرع الجبائي بتعديلات وإصلاحات جذرية للنظام الجبائي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب ،وذلك من أجل زيادة الفاعلية للأنشطة الاقتصادية ومحاولة التطور والزيادة في

التقدم الاقتصادي، حيث طال هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية التي لم تحقق الأهداف المنشودة لتمييز النظام الجبائي بالتعقيد وتعدد الضرائب والأوعية بالإضافة إلى توسع نطاقها وأنواعها، مما أدى إلى ظهور بوادر لعمليات التهرب الضريبي الذي أصبح من أكثر المشاكل المعقدة بالنسبة للاقتصاد السياسي، وقد ارتبط في بعض جوانبه بظاهرة الاستحواذ على الوظائف العامة من أجل التأثير على صناعات القرار ومن ثم عرقلة الأداء المتميز للسياسات الحكومية من حيث التنفيذ والفعالية، ويكاد ينطبق هذا على اقتصاديات الدول النامية .

كما أنه لم تكن ظاهرة التهرب الضريبي حديثة العصر، بل ارتبط وجودها بوجود الضريبة ذاتها، نتيجة عدم وصول المكلف بالضريبة إلى القناعة بأن الالتزام الضريبي هو واجب، حيث يلجأ المكلف إلى استخدام مختلف الطرق والتقنيات للتملص من دفع الضريبة، مما أسهم بشكل كبير في غموض هذه الظاهرة بدءاً بتعدد المصطلحات لتعدد الطرق فيها، وصولاً إلى صعوبة التحكم فيها للحد منها خاصة في ظل اتخاذ هذه الظاهرة بعداً دولياً نتيجة الاتجاه المتزايد نحو العولمة الاقتصادية .

لذا فإن المشكل لهذه الظاهرة لا يكمن في إثبات وجودها بقدر ما يكمن في الإطار المفاهيمي لهذه الظاهرة، لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء الخوض في موضوع مكافحة هذه الظاهرة، إن كنا في الأصل لانملك أدنى فكرة ومعرفة حول أهم مسبباتها .

إشكالية البحث:

قد حاولنا طرح ومعالجة هذا الموضوع وذلك عن طريق طرح الإشكالية التالية :

فيما تتمثل أبعاد التهرب الضريبي وما مدى فعالية آليات الرقابة الجبائية في مكافحتها ؟

من أجل كشف الستار والإجابة الشافية سوف نحاول أن نعالج الإشكالية المطروحة بالتطرق إلى توضيح ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بالإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية :

✓ ماذا نقصد بالتهرب الضريبي وما يميزه عن غيره من المفاهيم الأخرى ؟

✓ ماهي أساليب وأشكال التهرب الضريبي ؟

✓ ماهي أسباب و آثار التهرب الضريبي ؟

✓ فيما تتمثل آليات مكافحة التهرب الضريبي ؟

أهمية البحث:

إن أهمية هذه الدراسة تكمن في تلك الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت أموالاً طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو إقطاع، وفي ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية كمحاولة الحد من هذه الظاهرة وذلك عن طريق تطوير أدوات وأجهزة الرقابة الجبائية، وهنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية في كونها أداة لمواجهة التهرب الضريبي ويبقى هذا الأخير موجوداً وذلك لاستخدام المكلف بالضريبة أساليب وطرق للتهرب من دفع أعبائه الضريبية وبهذا يلحق ضرراً في الحصيلة الضريبية للدولة مما يستدعي الأمر محاربة هذه الظاهرة .

أهداف البحث :

أ- الأهداف العملية:

- ✓ يعتبر الهدف من دراسة هذا الموضوع استقراء لواقع النظام الضريبي الذي تعيشه الجزائر .
- ✓ غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين بها من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تضر بالاقتصاد الوطني .
- ✓ إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة الغش الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة في ذلك .

ب- الأهداف العلمية:

- ✓ اثراء المكتبة الجزائرية والعربية ببحث متعلق بموضوع من موضوعات القانون .
- ✓ التوصل الى نتائج وتوصيات تفيد في توضيح وضبط اجراءات الرقابة في مكافحة التهرب الضريبي.

أسباب إختيار الموضوع :

هناك عدة عوامل ساهمت في تكوين اهتماماتنا ودفعتنا إلى إختيار هذا الموضوع نذكر منها :

أ- أسباب موضوعية:

✓ الموضوع يعتبر في صميم نظرية التنمية الاقتصادية إلى جانب هذا محاولة التعمق والتدقيق أكثر فيه .

✓ إن هذا الموضوع أولى اهتماما كبيرًا من مختلف الدراسات التي أوضحت أن هذه الظاهرة بلغت نسبتًا لا يمكن إهمالها من إجمالي النشاط الاقتصادي في الجزائر وحتى في العالم المتقدم الأمر الذي أدى إلى تزايد الإهتمام في كثير من دول العالم بحجم هذه الظاهرة وأبعادها المختلفة .

ب- أسباب ذاتية :

✓ التساؤل عن أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي .

✓ محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه.

✓ الميول الشخصي للتعرف على ظاهرة التهرب الضريبي وأشكاله ودوافعه وآليات مكافحته .

✓ أن إجراء مثل هذه الدراسة قد يشكل إضافة للبحوث في مجال الضريبة لتساعد الباحثين للإستفادة منها .

الدراسات السابقة للموضوع:

من خلال تصفحنا للمكتبة الجزائرية خصوصا مكتبتي جامعة الجزائر وجامعة قالم، وجدنا بعض الدراسات السابقة تناولت بعض جوانب الموضوع ولكنها لم تتطرق للموضوع بشكله هذا ،سنشير إلى بعض الدراسات التي أشارت إلى هذا الموضوع وهي :

✓ نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999- 2003) ،مذكرة ماجستير، تخصص مالية ونفود، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003- 2004 م. وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر .

- ✓ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي (دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002)، أطروحة دكتوراه دولة، تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008 م. حيث تعرض لمفهوم التهرب الضريبي ومختلف أسبابه وأشكاله، وتوصل إلى مدى فعالية الأدوات التي تحوزها الإدارة الجبائية للحد من نمو الظاهرة.
- ✓ ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، 2013-2014 م. اذ تعرضت إلى جريمة التهرب الضريبي بالتفصيل وتناولت طرق الوقاية ووسائل مكافحتها، وتوصلت إلى أن مكافحة التهرب ليس بالأمر الهين، نظرًا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الإحتيالية، وأن الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من أنجع الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي إلا أنّ هذه الأخيرة تبقى قاصرة، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية.

صعوبات البحث :

- عند إعدادنا لهذا البحث إعترضتنا جملة من الصعوبات نوجزها فيمايلي :
- ✓ قلة المراجع المتخصصة والموجود منها متشابه في المحتوى .
 - ✓ ضيق الوقت وتشعب الموضوع وغموض المصطلحات.
 - ✓ عدم تقديم إدارة الضرائب للمعلومات الكافية محتجة في ذلك بالسرية .
 - ✓ نقص الأحكام القضائية المتعلقة بهذا الموضوع مما استحال علينا إدراجها في هذا البحث .

المنهج المتبع في هذه الدراسة:

- إن معالجة هذا الموضوع تطلب منّا الإعتماد على المنهج الوصفي من خلال تعريف الظاهرة وأسبابها وكيفية مكافحتها .

هيكل الدراسة :

ولمعالجة الإشكالية المطروحة وللإجابة على التساؤلات الفرعية إرتأينا أن نقسم دراستنا إلى فصلين حسب الخطة التالية :

الفصل الأول تناولنا فيه ظاهرة التهرب الضريبي ودوافعه، من خلال مبحثين، فالمبحث الأول خصصناه للتعرف على ماهية التهرب الضريبي، من خلال التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي وتميزه عن أهم المفاهيم المشابهة بالإضافة إلى أشكاله ومختلف صورته وأساليبه، أما المبحث الثاني بيّنا فيه أساليب وآثار التهرب الضريبي .

الفصل الثاني فخصصناه لدراسة آليات مكافحة التهرب الضريبي، من خلال مبحثين، ففي المبحث الأول تطرقنا إلى وسائل معالجة التهرب الضريبي، بينما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى وسائل مواجهة التهرب الضريبي .

الفصل الأول

التحريك الضريبي و دوافعه

تمهيد الفصل الأول

إنّ المكلف بالضريبة كثيراً ما يلجأ إلى حيل وتصرفات من أجل التخلّص من دفع الضريبة، وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي، فهو جريمة تعرفها معظم المجتمعات بإعتبارها وجدت بتواجد الضريبة نفسها،¹ لأنّ بعض المكلفين يرون أنّ الضريبة مجرد قيد على نفوذهم المالي وحرّيتهم الإقتصادية وبذلك يلجأون إلى مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة،² التي من شأنها عدم تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الفرد والممول والدولة، فتهدّب بعض الأفراد من الضريبة يعني إنقاص موارد الدولة وعدم قدرتها على تحقيق الإنفاق العام وتوفير الخدمات العامة، فضلا عن إخلالها بعدالة توزيع الدخل بين الأفراد بعضهم البعض.³

من هنا تنامت خطورة ظاهرة التهرب الضريبي في ظلّ الإتجاه المتزايد نحو العولمة وتحرير التجارة الخارجية وثورة الإتصالات والمعلومات، حيث تنوّعت أشكالها وتعقدت أساليب مقاربتها وتعددت آثارها.⁴

وهذا ما سنتناوله ونتعرض له بالتفصيل في هذين المبحثين:

المبحث الأول : ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثاني : أسباب و آثار التهرب الضريبي .

¹ - ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء (حالة ولاية المسيلة خلال فترة 2004 – 2008)، مذكرة ماجستير، تخصص إقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2009 – 2010، ص 02.

² - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص 05.

³ - طورش بتاة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011 – 2012، ص 69.

⁴ - ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013 – 2014، ص 47.

المبحث الأول

ماهية التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر العامة في جميع أنحاء دول العالم، ولتشخيص هذه الظاهرة ومحاولة إيجاد حلول لها سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تعريف التهرب الضريبي وتمييزه عن أهم المصطلحات المشابهة بالإضافة إلى دراسة أشكاله ومختلف طرقه.

وهذا ما سيتم التطرق إليه من خلال مطلبين :

- المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي.

- المطلب الثاني: صور وأساليب التهرب الضريبي.

المطلب الأول

مفهوم التهرب الضريبي

تتنوع وتختلف مفاهيم التهرب الضريبي عند مختلف الباحثين، وبالتالي وجب دراستها من عدة جوانب، وكذلك تحديد أوجه التشابه واختلافه عن المصطلحات ذات الصلة.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

سنعالج في هذا الفرع تعريف التهرب من الناحية اللغوية والاصطلاحية بالإضافة إلى التعريف القانوني.

أولاً: التعريف اللغوي

التهرب لغة هو: مصدر الفعل (هَرَبَ) يقال هَرَبَ يهربُ هرباً أنه جاد في الفرار مذعوراً.¹

¹ - محمد بن أبي بكر عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة للنشر، الكويت، 1983، ص 693.

كما عرّفه وليد بشارة: يهربُ معناه يفرّ سرّاً، يتخفي، يتوارى أي يترك منطقة سلطة الحكم لتجنب عاقبة،

أو يهرب بأموال مسروقة، أو يخفي غنيمة حصل عليها بطريقة غير مشروعة.¹

- وحسب قاموس لسان العرب: أن المصطلحات (هرب، الهرب، الفرار، يهرب، هرباً، فرّ) يكون في ذلك من الإنسان وغيره من أنواع الحيوان، وأهرب: جدّ في الذهاب مذعوراً أي ساح فلان في الأرض وهرب فيها.²

-الضريبة هي: من الفعل (ضرب، ضرباً)، ضرب الجزية عليهم: أوجبها // وضرب عليهم الدّلة : أدّ لهم وهي جمع ضرائب (الجزية).³

- عرّفت الضريبة في معجم آخر على أنّها : ضرب الضريبة عليهم : أوجبها عليهم وألزمهم بها.⁴

ثانياً: المفهوم الاصطلاحي

لقد تعدّدت واختلّفت تعريفات التهرب الجبائي ومن أهم التعاريف نجد :

➤ تعريف لوسيال مهال: "التهرب الجبائي ما هو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص

من رفض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع".⁵

- كما يمكن أن يعرف التهرب الضريبي بأنّه : أن تفرض على تصرّف معين، كالبيع أو الشراء لكن المكلف بالضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأة لها. فتصرّفه يكون سلبياً، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء.

فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلّص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو إنتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من

¹ - وليد بشارة فرهود، معجم إنجليزي- عربي المصطلحات والمفردات القانونية ، الطبعة الثانية، مكتب الشرق الأوسط الدولي للخدمات، دون مكان نشر، 2011، ص 11.

² - أبي الفضل جمال الدين محمد بن مكرم إبن منظور، لسان العرب، المجلّد الأول، دار صادر بيروت، لبنان، 1994، ص 783.

³ - معجم المنجد، في اللغة والإعلام، الطبعة الأربعون، دار المشرق ، لبنان، 2003، ص 449.

⁴ - معجم مجاني الطلاب، الطبعة الخامسة، دار المجاني، لبنان، 2001، ص 568.

⁵ - Lucien mehel , science et technique fiscal, puf, paris 1959, p733.

عدمه تكون مضمونة دستوريا. فهذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه إستفاد من الثغرات الموجودة فيه.¹

- كما يعرف التهرب الضريبي بأنه تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيق عليها حقها.²

- بينما عرفه أحمد جامع بأنه : هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون إرتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي.³

- كما اعتبره آخر بأنه : يعني التهرب المشروع الذي يقوم به المكلف وذلك باستغلاله لبعض الثغرات القانونية بالتوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، فهذا الشكل من التخلص لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون .

أضاف بأن مصطلح تجنب الضريبة راجع إلى علماء المال الألمان و الانجليز قبل 1914.⁴

- في حين يرى الدكتور عادل فليح: بأن التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها المنشئة، والتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة، وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية، أو تهرباً غير مشروع، وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية، الذي يقصد به التهرب في الدراسات المالية.⁵

- أما حسب تعريف جمال مطلق الذنبيات : "هو أن يسعى المكلف إلى عدم دفع الضريبة المستحقة عليه دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر وفي هذه الحالة لا تحصل أية ضريبة، ويحدث غالباً حينما يعتمد المكلف إلى مخالفة نص من نصوص القانون بطريقة من الطرق و بصفة خاصة في مرحلة تحديد

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، 2003، ص 169 - 170.

² - عبد السلام محمد عبد السلام، دراسة في مقدمة علم الضريبة، الطبعة الثانية، دار المعارف، مصر، 1968، ص 587.

³ -- أحمد جامع، علم المالية (فن المالية العامة)، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، 1975، ص 244.

⁴ - اسراء السيد صالح : " الأبعاد الاقتصادية للتهرب الضريبي"، جريدة الحدث الاقتصادي، العدد 696، العراق، 2006 م، ص 14.

⁵ - عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، الجزء الأول، دون دار نشر، الأردن، 2009، ص 123.

الوعاء الضريبي، كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء كبير من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة أو يقوم بكشف قدر ضئيل من تلك المادة خلافا للواقع".¹

- ما يلاحظ أنه تعددت تعريف الفقهاء والباحثين في ميدان الجباية، إذ عرفه André Margairez على أنه : يتمثل في التخلّص من الضريبة، وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظلّل.²

من خلال هذه التعاريف نستخلص أنّ التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من استيفاء حصيلة الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بعدم الالتزام بدفعها بطرق مختلفة، إما بالتخلص من إستغلال بعض الثغرات التي قد لا يخلو منها التشريع الضريبي قصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضريبة.³

الفرع الثاني : تمييزه عن أهم المفاهيم المشابهة

كلّ ممّول يبحث بطبيعة الحال عن الوسيلة للتملّص من دفع الواجب الضريبي وهنا نجد أنفسنا أمام العديد من الظواهر المشابهة ومن هنا وجب علينا التمييز بينها .

أولاً : التمييز بين التجنب و التهرب الجبائين

في الحقيقة مفهوم التهرب أكثر شمولاً وإتساعاً من مفهوم التجنب الضريبي إذ أنه ليس إلا حالة خاصة منه.

اذ أستخدمت عدة مفاهيم وعبارات للتعبير عن التجنب الضريبي لكن المصطلحات لم تكن دقيقة، فخلقت اختلافات زادت من غموضه وتداخل مفهومه مع مفهوم التهرب الجبائي، فهما يمتلكان عدّة نقاط مشتركة تجعلهما متشابهين للغاية فكلاهما :

1. يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواءً كانوا طبيعيين أو معنويين ما عدا من تصرح ضرائبهم من طرف الغير كالأجراء مثلاً.

¹ - جمال محمد الذنبيات، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، الدار العلمية الدولية و دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2003، ص 154.

² - Margairez André, la fraude fiscale et ses succédanés, 2^{ème} édition, France, 1977, p 116.

³ - <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=272046,11-04-2015,14:55> h.

2. لهما هدف مشترك وهو التخلّص من دفع الضريبة إما بصفة جزئية أو كلية.

3. كلاهما يتسببان في أثر سلبي على الخزينة العمومية وهو حرمانها من الإيرادات الجبائية.¹

➤ أما عن أوجه الاختلاف بينهما فالتجنب الضريبي هو محاولة من المكلف لإنقاص أو تخفيف قيمة الضريبة المستحقة عليه قانوناً، وذلك عن طريق إستفادته من بعض الثغرات التي قد توجد بالقانون أو بما تسمح به القوانين والتعليمات الضريبية، ويختلف ذلك من دولة إلى أخرى أو من تشريع إلى آخر.²

➤ و بهذا المعنى فإنّ التجنب الضريبي لا يتضمّن أي مخالفة قانونية بل هو عمل مشروع لا يعاقب عليه القانون³، كأن يمتنع الشخص عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، أو أن يوجه نشاطه الاقتصادي إلى أوجه النشاط المعفاة من الضريبة أو المفروضة عليه ضرائب أقل سعراً، في كل هذه الحالات يتجنب المكلف من دفع الضريبة دون أن يحتمل آخر عبئها.⁴

مثال ذلك أيضاً: قيام الشخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تجنباً من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته.

من الواضح و بالرغم من توافر سوء النية في بعض الحالات، إلا أنّ هذا التهرب يظل دائماً محتفظاً بصفته المشروعة لأنّ الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون، ومن ثمّ فإنّ التزام الفرد الضريبي لم ينشأ أصلاً.⁵

فالتجنب الضريبي إستغلال ذكي ومدروس للثغرات والفراغات القانونية ولامميزات النظام الجبائي، والتجنب يتوفر على الركن المعنوي لكن المادي غير موجود.⁶

¹ - سيد أحمد ميدوني، الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في مكافحة الغش و التهرب الضريبي(دراسة حالة تلمسان)، مذكرة ماجستير، تخصص نقود وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013، ص 65-66.

² - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 170.

³ - سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام (الإطار العام لدراسة المالية العامة)، الجزء الأول، الدار الجامعية للطباعة و النشر، مصر، دون سنة نشر، ص 372.

⁴ - جمال محمد ذنبيات، مرجع سابق، ص 154.

⁵ - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة (دراسة مقارنة)، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1991، ص 181.

⁶ - سيد أحمد ميدوني، المرجع أعلاه، ص 66.

أما التهرب الضريبي فهو: عملية التخلص أو محاولة التخلص عن طريق الاحتيال من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة.

اذ قد يكون بمخالفة المكلف نصًا من نصوص القانون، ويتخذ صورًا مختلفة أهمها:

- كتمان المكلف بالضريبة لعمله التجاري.
- قيام المكلف بالضريبة بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة.
- إمتناع المكلف عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو بتقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة، ويتم ذلك بتخفيض الإيرادات و زيادة المصروفات.
- إعداد المكلف سجلات و قيود مزيفة.¹

بهذا يهدف التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة ويتحقق بتوافر شرطين هما: العنصر المادي والعنصر المعنوي (النية).²

فهي مخالفات يعاقب عليها القانون، ولا تتعدى الحدود الوطنية للدولة وتخضع للسيادة الضريبية والإدارية للدولة، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف بالتهرب من الضريبة وتحقق الواقعة المنشئة بالفعل.³

ضف إلى ذلك أنه يختلف عنه باعتباره تهرب غير مشروع حين يعتمد بعض المكلفين إلى إتباع بعض أساليب الغش و الخداع، مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي،⁴ وبالتالي فهو عدم إحترام إرادي لأنه إنتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، وفي الأخير فالتجنب الضريبي يعتبر حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، ويؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة.⁵

ثانيا: التمييز بين التهرب و التهرب الضريبي

يختلف التهرب عن التهرب الضريبي من عدة جوانب:

¹ - أحمد فنيديس، جريمة الغش الضريبي، الجرائم المالية في ظل التحولات الاقتصادية والتعديلات التشريعية، ملتقى وطني، جامعة قلمة، 2007، ص 88.

² - سيد أحمد ميدوني، مرجع سابق، ص 66.

³ - يسري مهدي حسن السامراوي وزهرة خضير: "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية، المجلد 04، العدد 09، العراق، 2012، ص 132.

⁴ - زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، بيروت، 1998، ص 106.

⁵ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 171.

فالأول يعتبر كل إخلال بالقانون والنظم الجمركية،¹ كما يعتبر مخالفة جمركية تتعلق باجتياز غير شرعي للبضائع عبر الحدود للتهرب من حقوق الخزينة العمومية.²

في حين يعني التهرب الضريبي: التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً.³

فالتهرب الضريبي وفقاً لهذا التصور لا يمكن أن يختلط بالتهريب، إذ هو تهرب بالمفهوم القانوني، وليس تهرباً بالمفهوم الاقتصادي، حيث أنه يقتصر على التهرب من ضريبة معينة بالذات، هي الضريبة الجمركية بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك.

أما التهرب فهو أوسع نطاقاً إذ ينطوي تحت لوائه كافة صور الهروب من تحمل عبئ الضريبة، وبغض النظر عما إذ كانت تلك الصور مشروعة أو غير مشروعة ومن ثم يدخل في إطارها ظاهرة التهريب الضريبي.⁴

ويشمل التهريب صورتين:

• تهريب فعلي:

والتي تقضي أن جرائم التهريب لكي تعد كذلك يجب أن تخرق نصاً معيناً، إلا أنّ هذه القاعدة لا يؤخذ بها على إطلاقها، لأن للتشريع الجمركي ذاتية خاصة تميزه عن غيره من التشريعات الأخرى، وتلمس هذه الذاتية تبعاً للمعايير التي اعتمدها المشرع في تقرير العقوبات.⁵

• التهريب الحكمي:

يعرّف على أنه لا يدخل ضمن الإطار العام لجريمة التهريب، إذ تتخلف فيه بعض العناصر الجوهرية التي يتكون منها التهريب بمعناه المألوف.

1 - مصطفى رضوان، التهرب الجمركي والنقدي فقهاً وقضائياً، عالم الكتاب، مصر، دون سنة نشر، ص 100.
2 - عبد الوهاب سيواني، التهرب الجمركي واستراتيجيات التصدي له، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة الجزائر، 2007، ص 57.
3 - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 169.
4 - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 17.
5 - عبد المجيد الحاج صالح: "التهريب الجمركي بين النظرية و التطبيق"، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، سوريا، 2007، ص 15.

إلا أن المشرع الجمركي ألحقه بالتهريب الحقيقي و أجرى عليه حكمه، لأنه يؤدي إلى ذات النتيجة وإن اختلف معه في الشكل.¹

في حين التهرب الضريبي يتجلى في شكلين:

تهرب مشروع و تهرب غير مشروع.²

وتتميز جريمة التهريب على أنها تقوم على مجموعة من الأركان و عدم الاعتداد بالركن المعنوي أي دون توافر الركن المعنوي هذا لأن المشرع الجزائري لم يشترط لقيام جريمة التهريب سوى توافر الركنين المادي والقانوني، وهذا ما يضيفي على جريمة التهريب صفة خاصة.

حيث يتمثل الركن المادي في السلوك أو الفعل الإجرامي الذي يتخذ مظهرًا خارجيًا يدعي عليها، وهذا ما يجعل إقامة الدليل ميسورًا.³

بالإضافة إلى الركن القانوني: أي في وجود نص قانوني يجرم الفعل و يخصص له عقوبة، فحسب المادة الأولى من قانون العقوبات " لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني"، إذن فالركن القانوني يكتمل بتوافر شرطين جوهريين:

الشرط الأول: وجود نص قانوني يحدد العقوبة المسلمة على الفاعل.

الشرط الثاني: وجود نص قانوني صريح وواضح يوجب فعلاً أو يمنعه.⁴

إلا أن التهرب الضريبي يشمل على ركنين بتوافر الركن المعنوي:

***الركن المادي:** و يتكون من 03 عناصر هي استعمال طرق احتيالية، و التملص من الضريبة بالإضافة إلى العلاقة سببية بين استعمال الطرق الاحتيالية.

¹ - براهيم بوطالب، مقارنة اقتصادية للتهريب بالجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص 67.

² - ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 27.

³ - بلقاسم بودالي، ظاهرة التهريب الجمركي واستراتيجيات مكافحته، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2010، ص 67-68.

⁴ - عبد الوهاب سيواني، مرجع سابق، ص 82.

*الركن المعنوي: حيث تتميز جريمة التهرب بأنها عملية عمدية بتوافر القصد الجنائي بنوعيه العام والخاص.¹

المطلب الثاني

صور وأساليب التهرب الضريبي

إنّ مختلف الفقهاء والأكاديميين الاقتصاديين وحتى التشريعات الضريبية السابقة أو المعاصرة لم يقدموا تعريفاً شاملاً ودقيقاً للتهرب الضريبي وإنما اقتصروا على تعداد صورته وأشكاله، وذلك لأنّ كل تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب كافة، ولهذا سنتطرق إلى أشكال التهرب الضريبي وأساليبه للتعرف عليه أكثر.

الفرع الأول: صور التهرب الضريبي

سنحاول تحديد أشكال التهرب الضريبي على إختلاف وجهات نظر الباحثين والدارسين لظاهرة التهرب الضريبي حيث تتلخص أنواعه فيما يلي:

أولاً: التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع

يتخذ التهرب من الضريبة شكلين هما: التهرب المشروع الذي لا عقوبة عليه، ولا تجريم له و الثاني التهرب غير المشروع الذي يجزّمه القانون.²

1- التهرب الضريبي المشروع

يعرّف بأنّه: " تملّص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم، وهذا التهرب ومهما اتّصف بالشرعية فإنّه يدل على الضعف في التحضّر وغياب الضمير الاجتماعي".³

¹ - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008 م، ص 106-102.

² - مجلة بيئة النزاهة في تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، التهرب الضريبي، سلسلة تقارير، العدد 34، دار النشر أمان، 2011، ص 14.

³ - علاء الدين بغدادي، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على الخزينة العمومية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2009، ص 16.

يعرّف أيضا بأنه: "عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائد في التشريع".¹

يقصد به تجنب المكلف تحمل الضريبة أو الإلتزام بها،² دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية،³ وهذا يبين أن التهرب الضريبي المشروع يقوم على إستغلال المكلف للثغرات الموجودة في القانون الضريبي.⁴

وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع أو عدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك لا ينتهك النصوص القانونية أو يخالفها لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات و التخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة،⁵ ويسمى هذا النوع من التهرب بالتجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي، فيلجأ إليه هذا الأخير من أجل تحقيق بعض الغايات الاقتصادية أو الاجتماعية، كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية، ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية والسياحية ضمن شروط معينة، تشجيعاً لإنشاء هذه المؤسسات، أو يفرض رسماً جمركياً مرتفعاً بقصد التقليل من إستهلاك بعض السلع الأجنبية، وحماية السلع الوطنية المصنوعة محلياً.⁶

نماذج التهرب المشروع:

✓ توزيع شركات الأموال للأرباح على شكل أجور ورواتب أو مخصصات لأعضاء مجلس الإدارة، تفادياً للضريبة المرتفعة على الأرباح ومروراً إلى ضريبة الرواتب الأخف نوعاً ما.

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 154.

² - خالد عيادة عليمات: "التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه"، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 02، الأردن، 2013، ص 117.

³ - سمية براهيمى وميادة بلعائش: "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، بحوث اقتصادية عربية، العدد 27، بسكرة، 2014، ص 233.

⁴ - مجلة بيئة النزاهة في تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، مرجع سابق، ص 15.

⁵ - نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2007، ص 08.

⁶ - حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (دراسة مقارنة)، منشورات الحلبي، لبنان، 2013، ص 433.

- ✓ تجزئة الشركات الكبرى إلى فروع مستقلة.¹
- ✓ تطور النفقات عن طريق تضخيمها فقط.
- ✓ تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية².

2- التهرب الضريبي غير المشروع

يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة حيث يعمد المكلفون لإتباع بعض أساليب الغش و الخداع لذلك يطلق عليه إصلاح الغش الضريبي،³ أو يقصد به تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر مطارح الضريبة أو تضخيم الأرقام التي تمثل الأعباء الواجب تخفيضها من قيمة الأرباح الصافية أدنى بكثير.⁴

الغش الضريبي يشكل صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضريبة التي تمس بخزينة الدولة، وهذه الصورة تتجلى في تزوير المستندات حيناً وفي عدم دقة القيود حيناً آخر، وهي مخالفات تضاف إلى جملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش الضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي ترعى شؤون الضرائب والرسوم في البلاد،⁵ وللغش الضريبي أنواع منها البسيط ومنها المركب:

أ- الغش البسيط (العادي)

وهو يشبه التهرب المشروع مصحوباً باستعمال طرق تدليسية، ويتمثل في محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، فهو إذاً كل تصرف مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.⁶

¹ - عبد الله حميد الحرتسي ومعمرداوية ، دعم نظم المعلومات بالتكامل و التنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية (حالة المديرية العامة للضرائب)، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، ملتقى علمي دولي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، يومي 14-15 أفريل 2009، ص02.

² - أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة، الجزائر، دون سنة نشر، ص 117.

³ - محمد طاقة وهدى الغزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة للنشر و التوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص 118.

⁴ - وزارة المالية، الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية و الشبكة الوطنية لمكافحة الرشوة، الواقع المالي للإصلاحات والخطوات الأساسية لتفعيل القطاع الضريبي، لبنان، 2010 ص 06.

⁵ - فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية و موازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 275.

⁶ - لبندة قرموش، مرجع سابق، ص 29.

لكن علينا أن نفرص بين الغش البسيط والخطأ، فالغش البسيط يقوم به المكلف عن قصد، أما الخطأ يكون نتيجة الإهمال أو السهو صادر دون نية للغش، وهنا يجب على الإدارة الضريبية أن تثبت تعمد المكلف أولاً من خلال عمله هذا.¹

ب- الغش المركب

يطلق عليه أيضاً الغش الموصوف، فهو يجمع بين الغش العادي وطرق التدليس، أي أنّ المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، فلا يقتصر الغش على استعمال طرق التدليس فقط عندما يريد المكلف التهرب من دفع الضريبة، بل إنّه يحاول مسح كل أثر عند تهرّبه تحسباً لأي رقابة محتملة.²

لقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي:

- 1) إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- 2) تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات المدنيين.
- 3) القيام عمداً 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 أو في الوثائق التي تحل محلها.
- 4) لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
- 5) قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

¹ - سيد أحمد ميدوني، الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش و التهرب الضريبي (دراسة حالة ولاية تلمسان)، مذكرة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2013/2012، ص 67.
² - نور الدين يوسف، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر (دراسة تقييمية للفترة 2000-2007)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 م، ص 14.

6) كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كلِّ أو جزء من مبلغ الضرائب و الرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.¹

7) ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.²

ومنه، فإن الغش المركب أو الموصوف يحتوي على كل أركان الخرق للقوانين الجبائية وهي:

الركن المادي: يحقق هذا الركن بتخفيض أساس الاقتطاع الضريبي، أي لا يوجد غش جبائي إلا إذا كان الاقتطاع الضريبي أقل من قيمته.

الركن المعنوي: يتمثل في البنية السيئة، أي أن الخاضع للضريبة لا يعتبر غاشاً إذا كان يقصد الغش وإلا كان خطأ وليس غشاً.³

نماذج التهرب غير المشروع:

✓ إدخال السلع المستوردة خفية أو بأقل من قيمتها، أو إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للسلع موضوع الضريبة، أو إخفاء كل أو بعض عناصر الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة.⁴

✓ عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف و ذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد و بالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه.⁵

✓ عمليات التهريب للبضائع المشمولة بقانون الجمارك تعتبر أيضا صورة من صور التهرب الضريبي غير المشروع، كما أن أي تقييم لقيمة هذه البضاعة أثناء فرض الضريبة غير المباشرة الجمركية يعتبر أيضا تهربا من دفع القيمة الصحيحة للضريبة.⁶

1 - المادة 193-2 من الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم بقانون المالية لسنة 2015، ص 98.

2 - المادة 228، المرجع نفسه، ص 117.

3 - رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، تخصص التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 34.

4 - علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 210.

5 - رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة (تعريفها وأشكالها)، مذكرة ماجستير، تخصص الإدارة الهندسية و الإنشاء، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، سوريا، 2006/2005، ص 37.

6 - محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، المؤتمر الثاني للشبكة العربية، الجمهورية اليمنية، يومي 26-27 جويلية 2010، ص 06.

ثانيا: التهرب الضريبي الداخلي و التهرب الخارجي

يمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء على إقليم الدولة أو خارجها إلى تهرب داخلي أو وطني /محلي وتهرب خارجي أو دولي وهذا ماسيتم دراسته فيمايلي:

1- التهرب الضريبي الوطني

هو الذي يقع على إقليم الدولة وهو أكثر أنواع التهرب الضريبي إنتشارًا في معظم دول العالم،¹ كما يمكن تعريفه بأنه يعني جميع السلوكيات التي تتم خارج إطار القانون الضريبي، اي أنها كلها ممارسات غير شرعية، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة.² ويمكن كذلك تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده، فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.³ ويحدث التهرب الضريبي الداخلي داخل إقليم الدولة بمخالفة التشريع الضريبي الداخلي و ذلك دون الأخذ بعين الاعتبار بجنسية المكلف بالضريبة، ما إذا كان من مواطني الدولة أو شخصا أجنبيا عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب عن التهرب من خسارة في الإيرادات الجبائية.⁴ لذلك تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على محاربة التهرب الضريبي الداخلي بواسطة إجراءات وقائية تهدف إلى منع المكلف بالضريبة من إستغلال الثغرات التي تشوب بعض النصوص الضريبية من أجل التهرب من عبء الضريبة وكذلك عن طريق وضع عقوبات ردية مندرجة على كل من يخالف القانون.⁵

¹ - لرزق لايد ، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص 52.

² - محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 78.

³ - نصر رحال ، مرجع سابق، ص 05.

⁴ - عمار ميلودي، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2010، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتنمية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014/2013، ص 76.

⁵ - فريد باسعيد الحاج، دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية مع دراسة البعد الدولي للإصلاح، أطروحة كتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 17.

2- التهرب الضريبي الدولي

هو شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة، والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة،¹ لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته،² من خلال تمكن الفرد من إخراج كل ما يتعلق بأمواله ونشاطاته ومادته الخاضعة للضريبة خارج حدود الدولة ويقوم باستثمارها كلها أو بعضها بعيداً عن وطنه مما يجعله ذلك غير خاضع لسلطات بلده، وإزاء هذه الظاهرة قد تنص قوانين الدولة على إلزام الفرد ببيان الأموال والإيرادات التي له في الخارج.³

باعتباره من أخطر أشكال التهرب الضريبي وقيام بعض المكلفين بتجنب الخضوع للضرائب في دول ذات ضغط جبائي مرتفع و تأديتها في دول أخرى تتسم بضغط جبائي منخفض،⁴ وهذا يطلق عليه بالتهرب الضريبي الدولي المشروع، ويتم عادة باستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق التي يطلق عليها بالجنات الضريبية Les paradis Fiscaux أو الملاذات الضريبية أو ما يسميها البعض بالنظم الجبائية التفضيلية (Les regimes fiscaux privilegies) التي تتميز أساساً بالسرية وسهولة إنشاء المؤسسات وتوفير قطاع مصرفي وقضائي متطور.⁵

يمكن تعريف الجنات الضريبية على أنها تسمية مرادفة للتدفق المالي للاقتصاديات اللامشرعية، هي تتواجد غالباً بالقرب من الأقطاب الكبرى للأنشطة الاقتصادية، وتقوم بتأطير التدفق المالي، الذي غالباً ما يكون مشبوه المصدر وتأخذ مثل: المراكز خارج الحدودية Les centres offchore، أو المناطق الأوفشور Le zones offchore ... إلخ.⁶

وبناءً على هذا يمكن الإشارة إلى ما يميز التهرب الضريبي الدولي عن التهرب الضريبي الداخلي،

¹ - مبدأ إقليمية الضريبة: يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية.
² - زهرة حبو وإلياس نجمة: "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص 420.
³ - زهير أحمد قدورة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي و تطبيقاته، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 128.
⁴ - إيمان بوقروة، كفاءة تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1995، سكيكدة، 2009-2010 ص 27.
⁵ - مهراوي عبد القادر: "الأليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة دفاتر السياسية والقانون، العدد 12، ورقلة، 2015، ص 04.
⁶ - مختار شبيلي، مكافحة الإجراء الاقتصادي و المالي والدولي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة سعد و حلب، البليلة، 2004، ص 43.

حيث أنه كلا الظاهرتين تحدث بمخالفة الأحكام والنصوص التشريعية، أما الإختلاف بينهما نجد:

1- الإختلاف في التسمية

التهرب الضريبي المحلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، في حين أنّ التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب من الضريبة في البلد التي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر.

2- الإختلاف في طريقة المكافحة

تكون الوقاية والمعالجة من التهرب الضريبي الداخلي عن طريق تشريعات ضريبية داخلية، في

حين التهرب الضريبي الدولي يتم التنسيق لمواجهته باللجوء إلى الاتفاقيات الثنائية و متعددة الأطراف.¹

الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي

إنّ التهرب الضريبي يتجسد عن طريق إستعمال المكلف تقنيات مختلفة بهدف التقليل من الدخل و الأرباح أو من حجم رقم الأعمال، وبالتالي التخلّص من أعباء الضريبة، ومن هنا تتمثل الإجراءات التي يلجأ إليها للتفادي الضريبة فيمايلي:

أولاً: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

جاء في لسان العرب أن الاحتيال هو المراوغة وقلب الباطل حقاً، وهو التّوصل بما هو مشروع لما هو غير مشروع، أي ممارسة تطوي على إستخدام الخداع للحصول المباشر أو غير المباشر على شكل من أشكال الاستفادة المالية لمرتكبي الجريمة، والتحايل المحاسبي يتخذ عدة أشكال مختلفة.²

تعتبر المحاسبة القاعدة الأساسية لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فالتحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع المستندات الثبوتية كالفواتير مثلاً،

¹ - زهرة حبو وإلياس نجمة، مرجع سابق، ص 421.

² - علاء سعيد حسن سعد، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحدّ من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، فلسطين، 2014، ص 47.

فالممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية فيما بينها من جهة، وبين المستندات الثبوتية من جهة أخرى.¹

ويتم هذا النوع من الغش حسب الطرق التالية:

1- تضخيم الأعباء

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخضم بعض الأعباء التي يتحملها فعلا في حدود نشاطه وفقا لشروط محددة وهي:

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء موظفة أو مستغلة في مصالح نشاط المؤسسة.
- أن تكون لها مبررات ومرفقة بوثائق ثبوتية.
- أن تكون في الحدود (السقف) التي وضعها القانون.²

ذلك إما بإدراج مستخدمين وهميين، أو نفقات مصاريف غير مبررة،³ وذلك عن طريق تسجيل المصاريف العامة بمبالغ مُبالغ فيها، أو خارجة عن نشاط المؤسسة، أو تضخم مصاريف المستخدمين، أو الإعتماد على تقنية الإهلاك.⁴

1-1- المستخدمين الوهميين

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل الأجور والرواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح لهم بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من الضريبة.⁵

هناك أيضاً حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال بالمؤسسة، ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل

¹ - عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012، ص 100.

² - المرجع نفسه، ص 101.

³ - عبد الله حميد الحرسطي، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، لبنان، 2012، ص 63.

⁴ - ناصر مغني، مرجع سابق، ص 64.

⁵ - Margairaz André, op.cit, p 251.

أجور ومرتبات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلاً داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمالاً ثانوية لا غير.¹

وبهذا الشكل تسجل هذه الأجور أو الرواتب الوهمية في محاسبة الشركة، لأنها تقوم بتخفيض الأرباح على أساس أنّ الأجور تمثل عبء جبائي قابل للطرح، أو يقوم المكلف بدفع أجور أو مرتبات كبيرة لزوجته وأولاده أو أقاربه مقابل أعمال يقومون بها داخل الشركة دون أن يؤديوا الأعمال فعلاً،² إلا أنّ قانون الضرائب والرسوم المماثلة نصّ على أنّه لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل لمؤسسة فردية أو زوج شريك أو زوج حائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسته المهنة، إلاّ في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها.³

1-2- النفقات و الأعباء غير المبررة

يمكن تعريف الأعباء العامة على أنّها عبارة عن نفقات تدفع من أجل الحصول على دخل المؤسسة، وهي تترجم بتخفيض الأصل الصافي للمؤسسة أي من ثروتها، وخصم الأعباء العامة من النتيجة الخاضعة للضريبة، وهي يتوقف على ثلاثة شروط وهي كالاتي:

- ✓ يجب أن تتعلق الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة وتتفق لمصلحتها.
- ✓ يجب أن تحتسب الأعباء بصفة عادية ومنتظمة ومبررة بالوثائق اللازمة لها مثل الفواتير.
- ✓ يجب أن تعبر الأعباء عن تخفيض في المحصول الصافي للمؤسسة.⁴

فالمشرع سمح للمكلف بخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط مؤسسته، ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة، أي نفقات ومصاريف متعلقة

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة والرسم على القيمة المضافة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 46.

² - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 79.

³ - المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 81.

⁴ - ياقوت أو هيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 55.

بها، أو بمسيرى المؤسسة، و تسجيل النفقات باسم المؤسسة.¹

من أمثلة ذلك:

- تضخيم المبالغ المستعملة من أجل الإشهار والتمويل والرعاية.
- شراء مستلزمات لبيته كالأثاث مثلاً، ويسجلها في حساب مشتريات الشركة.
- صيانة سيارته الخاصة على أساس أنها سيارة مصلحة خاصة بعمله، ويقيد مصاريف الصيانة في حساب أموال الشركة الخاصة بهذا الأمر.
- يسجل تكاليف هاتف إقامته الشخصية أو تكاليف الهاتف النقال الخاص به في حساب مصاريف الشركة.²
- القيام بتقيد مصاريف الرحلات السياحية للمسؤولين التي لا علاقة لها بنشاطهم على أساس أنها مصاريف قيامهم بمهمة.
- القيام بترميم مقر الشركة أو المباني الصناعية لها، وفي نفس الوقت يقوم مسير الشركة بإجراء ترميم لمنزله الخاص، مسجلاً إياه ضمن الترميمات الخاصة بالشركة.
- الاقتطاعات التي يجريها المستغل أو الشركاء على البضائع، مواد أولية، ... إلخ والتي تكون على عاتق المؤسسة.
- يقوم المكلف بتقديم إعانات، هبات، هدايا نقداً إلى الجمعيات والمنظمات التي تنشط في المجال الإنساني ويدرجها في الدفاتر المحاسبية لمبالغ كبيرة.³

حيث ينص قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على أنه لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي: <>... الهدايا المختلفة باستثناء التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغاً سنوياً قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج) <<...⁴.

¹ - ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 43.

² - طورش بنتاة، مرجع سابق، ص 80.

³ - عبد الرزاق عباس، مرجع سابق، ص 103.

⁴ المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 82.

1-3- تقنية الإهلاك

تعني تطبيق معدلات لا تتلاءم مع طبيعة الأصل القابل للاهلاك، ورفع قيمة الأصول، وإدراج الرسم ضمن قيمة الأصل المهتك، وبالتالي تضمينها كتكلفة.¹

الاهتلاكات هي طريقة لتوزيع التكاليف، حيث توزع تكلفة الاستثمار القابلة للاهلاك على مدة استعماله، فالهدف من حساب الاهتلاك هو تجديد الاستثمارات عن عمرها الإنتاجي، وذلك بتجهيز مبالغ سنوية من الأرباح أي تسجيل كل دورة بالعبء العائد لها، حتى تحصل على القيمة الأصلية للاستثمار في المدة المحددة لإهلاكه.²

كما يعرف الاهتلاك على أنه عبارة عن نفقات محتسبة معبرة عن التقليل من قيمة المال الثابت من جراء الاستعمال ومرور الزمن عليه، وبعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجياً للموجودات الثابتة، أي الأصول المملوكة للمؤسسة، والمتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكاتب.

كما يعتبر الاهتلاك أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة، كونه يدخل ضمن قائمة الأعباء المخصومة من إيرادات المؤسسة، وهو عبء من أعباء الاستغلال.³

إذ أن هذه التقنية غالباً ما يستعملها المكلف بالضريبة كأداة للغش الضريبي وذلك من أجل تضخيم الأعباء وهذا بإتباع أحد الطريقتين:

- **الطريقة الأولى:** تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانوناً، بغرض تضخيم مخصصات الاهتلاك التي تخصم من قاعدة التأسيس، وعلى سبيل المثال: آلة معينة يجب أن تمتلك بنسبة 10 % لمدة 10 سنوات، فتمتلك محاسبياً لمدة سنتين بنسبة 50 % أو لمدة 4 سنوات بمعدل 25 %.⁴

1 - عبد الله محمد الحرثسي، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، مرجع سابق، ص 64.

2 - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 81.

3 - ياقوت أوهيب بن سالم، مرجع سابق، ص 55.

4 - عبد الرزاق عباس، مرجع سابق، ص 104.

• **الطريقة الثانية:** حساب الاهتلاك على أساس ثمن الشراء مضاف إليه قيمة الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع وذلك من أجل تضخيم قيمته الأصلية التي يعتمد عليها لحساب الأقساط السنوية للاهتلاك، مع العلم أنه يجب أن يخصم الرسم على القيمة المضافة من ثمن الشراء.

فالمكلف يقوم بتطبيق العلاقة التالية لحساب قيمة الاهتلاك كما يلي :

$$\text{قيمة قسط الاهتلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{الرسم على القيمة المضافة}) \times \text{معدل الاهتلاك}.$$

في حين أن الصيغة الصحيحة هي:

$$\text{قيمة قسط الاهتلاك} = (\text{ثمن الشراء} - \text{الرسم على القيمة المضافة}) \times \text{معدل الاهتلاك}^1.$$

ولكي تكون هذه الاهتلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط معينة كما يلي:

✓ أن يصنف الاصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة، والتي تتقادم مع مرور الزمن.

✓ أن لا تتعدى الاهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتك.

✓ أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال ومسجلة في سجلات المحاسبة وهكذا يقوم الممول بالتلاعب بالنسب المحددة من قبل العرف والممارسات التجارية.²

2- تخفيض الإيرادات

من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كلياً.³

فهي تعتبر شكلاً من أشكال عرقلة دخول الضرائب والرسوم للخزينة العامة، وهذه الطريقة لا يمكن أن يقوم بها إلا الذين هم ملزمون بمسك سجلات محاسبية.

قد يتجسد هذا النوع من التحايل في التصريح الذي يقدمه المكلف عادة للإدارة الجبائية، من حيث إحتوائه

¹ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 82.

² - ياقوت أو هيب بن سالمة، مرجع سابق، ص 55.

³ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 27.

على إيرادات بسيطة أو ذات أرقام مشوهة لا تعطي صورة حقيقية عن الأرباح،¹ ويتم ذلك باستعمال عدة طرق نذكر منها:

2-1- إهمال المبيعات

حيث يقوم بعض المكلفين بالبيع نقدا دون استعمال الفواتير أو الشيكات وبذلك لا يكون أي أثر لعملية البيع، ولا تظهر العملية في محاسبة المبيعات أو الخزينة.

2-2- عدم إجراء التسجيل المحاسبي

ويكون ذلك للإيرادات الملحقة أو الاستثنائية الناتجة عن التنازل عن الأصول.²

2-3- التخفيض من مبالغ بعض المبيعات

وذلك عن طريق البيع بالفوترة أو الفوترة الجزئية، فالممول هنا يبيع بضاعته بسعر منخفض مقارنة بذلك المطبق في السوق، و يكون ذلك نتيجة لإحدى الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: أن يكون البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع والشركاء، و فرق البيع ما هو إلا ربح موزع دون أن يخضع للضريبة.

الفرضية الثانية: أن تجرى عملية البيع بالسعر العادي والذي خفض على التصريح بالتواطؤ مع الزبون. ففي كلتا الفرضيتين نحصل على نفس النتيجة، وهي تخفيض الربح الخاضع للضريبة، ومنه نسبة الضريبة التي يجب أن تدفع.³

ثانيا: التهرب عن طريق وسائل قانونية

يعتبر التحايل القانوني الأكثر إستعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فلقد عرّفه Bruno على أنه: " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير".⁴

1 - ياقوت أو هيب بن سالمه، مرجع سابق، ص 56.

2 - ناصر مغني، مرجع سابق، ص 20.

3 - عبد الرزاق عباس، مرجع سابق، ص 105.

4 - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004، ص 14.

يأخذ التهرب عن طريق الوسائل قانونية شكلين أساسيين وهما:

1- التكيف الخاطيء لعملية قانونية

يتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية قانونية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر إمتيازاً، وهذا ما يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة من الوضعية القانونية الأولى، وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما، وتزييف حالة أو فعل خاضع للضريبة بحالة أو فعل آخر غير خاضع للضرائب، أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالاً¹.
من الأمثلة الشائعة عن ذلك:

- تغيير عقد البيع بجملة عقد هبة لتفادي دفع ضرائب العقد الأول.
- حالة إخفاء الشركة لعملية توزيع الأرباح على المساهمين، الخاضعة لضريبة أكبر، وإستبدالها في شكل دفع رواتب وأجور وهي العملية الخاضعة لضريبة أقل وبذلك ينخفض مبلغ الضريبة².
- توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة³.
- تستغل الشركات المتعددة الجنسيات وضعيتها القانونية بامتلاكها لفروع في الخارج، حيث تتهرب من دفع الضريبة، وذلك بتحويل الأرباح لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعبة في سعر العبور، وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها.

تعتبر هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف ولكنها تبقى أمثلة لا غير، فالمكلف يسعى دوماً إلى تطوير أساليب الغش وإيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجباته الضريبية⁴.

2- الإخفاء عن طريق عمليات وهمية

تتمثل هذه الصورة خاصة في إستعمال الفواتير المزيفة، ويحصل هذا عادة في دفع الرسوم على القيمة المضافة (TVA) فيكفي للمكلف أن يقدم فواتير صورية، وهذه التقنية المسماة TAXI تقدم فيها

1 - سمية براهمي وميادة بلعائش، مرجع سابق، ص 234.

2 - ناصر مغني، مرجع سابق، ص 17.

3 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 45.

4 - عبد الرزاق عباس، مرجع سابق، ص 108.

وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسات حقيقية.¹

حيث يلجأ إلى إنتهاج مثل هذه التقنية ضناً منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة.²

ثالثاً: التهرب عن طريق وسائل مادية

يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع تكون خاضعة للضريبة سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي.

1- الإخفاء الجزئي

ويتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات، التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.³ ومن أبرز صورته:

- إخفاء المبالغ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، خاصة المبيعات دون فواتير، والأمثلة على ذلك كثيرة ويكفي أن نذكر منها المنتجون الذين يستوردون الموارد الأولية لغرض التصنيع، ثم يبيعون منتجاتهم الخاضعة لـ TVA إلى تجار آخرين دون فاتورة، وذلك لغرض التملص من تسديد الحقوق الواجبة في هذا الإطار.⁴
- إخفاء جزء من الذمة المالية، كحالة المكلف بالضريبة الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله من قبل الإدارة الضريبية، فيقوم المكلف في هذه الحالة بتدبير إعساره عن طريق إخفاء أمواله.⁵

2- الإخفاء الكلي

1 - باقوت أو هيب بن سالمه، مرجع سابق، ص 58.
 2 - ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 41-42.
 3 - نجيب زويتي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب بجيجل)، مذكرة ماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 09.
 4 - ناصر مغني، مرجع سابق، ص 63.
 5 - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 83.

يحدث هذا الإخفاء عندما يريد المكلف التخلّص كلية من دفع ضريبة من الضرائب المباشرة، أي عادة ما يمتنع عن تقديم إقرار يدخله طبقاً للنصوص القانونية، كما يحدث أن يخفي الشخص أمواله كلها بطريقة أو بأخرى وذلك بعد تحديد وعاء الضريبة وربطها، فالإدارة الجبائية حينئذ لديها ما يمكن لاستيفاء الضريبة منه.¹

من أشكال الإخفاء المادي الكلي نجد:

- عدم التصريح بالوجود.
- عدم التصريح الشهري والسنوي.
- عدم التصريح بحالة المستخدمين.
- عدم التصريح بالمداخيل.

تكون هذه الفئات عادة معروفة لدى إدارة الضرائب، ومسجلة في الفهرس الوطني للغشاشين.²

المبحث الثاني

أسباب وآثار التهرب الضريبي

إن إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي يرجع إلى عدة أسباب ودوافع ساعدت على نموها وإتساعها، مما ينجم عنه عدة عقبات تقف أمام التطبيق الفعّال للسياسة المالية والاقتصادية، بالإضافة إلى ترك أثر في الخزينة العامة للدولة، وهذا ماينجر عنه نتائج وخيمة وإنعكاسات سلبية في مختلف المجالات .

وهذا ما سنتناوله بالتفصيل من خلال المطلبين التاليين :

- المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
- المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

¹ - ياقوت أو هيب بن سالم، مرجع سابق، ص 57.
² - ناصر مغني، مرجع سابق، ص 63.

المطلب الأول

أسباب التهرب الضريبي

هناك جملة من العوامل تدفع بجلّ المكلفين بعدم الإلتزام بواجباتهم الضريبية، وإنّ هذه الأسباب قد تكون داخلية متعلقة بالتشريع الجبائي والإدارة الضريبية، وقد تكون خارجية ترتبط بعدة جوانب: نفسية، اقتصادية... إلخ.

الفرع الأول: الأسباب الداخلية

تشمل الأسباب الداخلية كلا من التشريع الجبائي والإدارة الضريبية.

أولاً: الأسباب التشريعية

التي نجدها في تعدد الضرائب، وتعقيد مختلف في التشريعات الضريبية (قوانين الإعفاءات و التخفيضات)، ونقص في التشريع وعدم صياغته بشكل محكم.¹

1. تعقد النظام الضريبي: إذ أنّ الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة، سواء أثناء ربطها أو

تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب،² وهذا ما يترك مجالاً لتأويلات كثيرة وخاصة أثناء

التطبيق، كذلك التشريعات الضريبية غير المنسجمة التي تحتوي الكثير من الإبهام والتعقيدات

الأمر الذي يترك مجالاً للتهرب والغش الجبائي.³

2. عدم إستقرار التشريعات الجبائية: والذي مرده التعديلات المتوالية والمختلفة وكذلك إلغاء بعض

الأحكام الجبائية، والتي تحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، وبهذه السرعة لا تتمكن

العناصر الجبائية ولا موظفوا الإدارة من إستيعاب مضمون النظام الجبائي.⁴

1 - طارق الحاج، المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1991، ص 84.

2 - ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004 م، ص 12.

3 - فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، مصر، 1972، ص 237.

4 - محمد فلاح، السياسة الجبائية (الأهداف والأدوات)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 79.

فالنظام الضريبي الجزائري يتسم بالتعقيد وعدم الإستقرار، بالإضافة إلى تعدد الضرائب، مما يخلق صعوبة للمكلف في مواكبة كل هذه التطورات، فيجد نفسه أمام عدد من الضرائب، كما يقال التهرب نتيجة سريعة لضريبة سيئة.¹

من أحسن الأمثلة على تعقد النظام وعدم إستقراره، الرسم على القيمة المضافة (TVA) التي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992 بقانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والتي جاءت عوضاً عن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TVGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، حيث إحتوى هذا الرسم (TVA) في بداية الأمر على أربع معدلات 7 %، 13 %، 21 %، 40 %، وهذا إلى غاية 1994، ثم تمّ إلغاء معدّل 40 % وأصبحت لديها 03 معدّلات فقط.

بعدها جاء قانون المالية لسنة 1997، وقام بالحفاظ على 03 معدلات، ولكن قام بتغيير معدّل 13 % واستبداله بمعدّل 14 %، وفي هذه المدة التي بدأ فيها المكلف بتقبل هذا التغيير يقوم المشرع بتغيير آخر في قانون المالية لسنة 2001 في مادته 21، بإلغاء معدّل 21 % واستبدال معدّل 14 % بمعدّل 17 % وأصبح لدينا معدّلين،² المعدّل المنخفض 7 %،³ والمعدّل العادي 17 %،⁴ مع تغييرات كذلك في نوع المكلفين الخاضعين لمعدل معين.

رغم ايجابية هذه التعديلات من ناحية تقليص المعدلات من أربع (04) إلى معدّلين (02) ، لكنّها سلبية من ناحية قدرة فهم المكلف لكل هذه التغييرات وتكيفه معها، ففي مدة زمنية قصيرة، تحدث كل هذه التعديلات التي تنعكس على المكلف بالضريبة فمثلا المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال عدلت بموجب:

المادة 76 من قانون المالية لسنة 1996.

المادة 51 من قانون المالية لسنة 1997.

المادة 36، 34، 45، 69، من قانون المالية لسنة 1998.

¹ - Margairez André , op.cit, p 175.

² - طورش بتاتة، مرجع سابق ص، 64-65.

³ - المادة 23 من القانون رقم 25/91 المخ في 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المعدّل والمتّم بقانون المالية لسنة 2015، ص 403.

⁴ - المادة 21، المرجع نفسه، ص 403.

المادة 36 من قانون المالية لسنة 1999.

المادة 27 من قانون المالية لسنة 2001.

المادة 18 من قانون المالية لسنة 2004.

المادة 29 من قانون المالية لسنة 2007.

المادة 17 من قانون المالية لسنة 2009، عدّلت هذه المادة 08 تعديلات في الفترة من 1996 إلى 2009 .

كذلك المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،¹ عدّلت بموجب المواد:

المادة 09 من قانون المالية لسنة 2000.

المادة 38 من قانون المالية لسنة 2001.

المادة 22 من قانون المالية لسنة 2003.

المادة 11 من قانون المالية لسنة 2006.

المادة 15 من قانون المالية لسنة 2007.

المادة 09 من قانون المالية لسنة 2009.

كما عرّفت الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بعض التعديلات، وذلك بتخفيض معدّلها من 42% سنة 1996 إلى 38% إلى 25% من قانون المالية لسنة 2006، وكذلك معدّل 5% إلى 33% ثم إلى 12% بالنسبة لأرباح الشركات المعاد إستثمارها، حيث عدّلت المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تحدد معدّلات الضريبة على أرباح الشركات (07) تعديلات في الفترة الممتدة من 1998 إلى 2009 م بموجب المواد كالاتي:

المادة 16 من قانون المالية لسنة 1998.

¹ - المادة 192 /3 تنص على الزيادات بسبب التصريح أو التأخر في تقديمه.

المادة 14 و 15 من قانون المالية لسنة 1999.

المادة 10 من قانون المالية لسنة 2001.

المادة 20 من قانون المالية لسنة 2003.

المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006.

المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

هذه ما هي إلا بعض الأمثلة فقط عن بعض المواد من قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال، فالأمثلة كثيرة ومتعددة وهذا ما يجعل المكلف بالضريبة في وضعية لا تسمح له بمواكبة كل هذه الإصلاحات والتغييرات المتتالية، وخاصة ونحن في ظل نقص الإعلام الضريبي، وكما نعلم كذلك أن معظم المكلفين ذوي مستوى دراسي محدود، فحتى وإن أراد المكلف أن يكون نزيهاً يقوم بواجبه الضريبي، فإننا نجرّه بواسطة هذا الأسلوب إلى التهرب الضريبي غير المقصود.¹

من الملاحظ أنّ الضريبة التي طبقت ولها تجربة سابقة هي ذات قبول أحسن من ضريبة جديدة، فالمشرع الذي يغير نظامه الجبائي ومعدلاته في أقل من 50 سنة لا يضمن القبول الجيد من طرف المكلفين.²

3. إرتفاع مستوى الضغط الجبائي: تستعمل الكثير من المصطلحات لتعريف وفهم العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والنتائج الداخلي الإجمالي، فالبعض يطلق عليه الضغط الضريبي كما هو عند منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي (O.C.D.E) و البعض الآخر بمعدل الاقتطاع الإجباري والعبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني.³

اذ يعتبر الضغط الضريبي من أهم العوامل المشجعة للغش والتهرب الجبائيين، ويتشكل هذا الأخير على مستوى الدولة وعلى مستوى المكلف، حيث على مستوى الدولة يوضح لنا مدى اعتماد الدولة على الإيرادات الجبائية وهو عبارة عن مقارنة بين مجموع الاقتطاعات الإجبارية والنتائج الوطني العام

¹ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص66.

² - المرجع نفسه، ص 67.

³ - حميد بوزيدة: "الضغط الضريبي في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 04، الجزائر، دون سنة نشر، ص

ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$\bullet \text{الضغط الجبائي} = \frac{\text{مجموع الإيرادات الجبائية}}{\text{الناتج الداخلي الخام}}$$

يتضح من خلال هذه النسبة المتحصل عليها مدى تدخل الدولة في الميدان الاقتصادي من خلال الاقتطاعات الإلزامية.

$$\bullet \text{الضغط الجبائي للمكلف} = \frac{\text{مجموع الاقتطاعات المفروضة على المكلف}^1}{\text{المادة الخاضعة للضريبة موضوع الاقتطاع}}$$

والجدول التالي يوضح معدل الضغط الضريبي في الجزائر مقارنة ببعض الدول الأخرى.

مجموع الدول	الولايات المتحدة الأمريكية	اسبانيا	رومانيا	الكويت	مصر	الجزائر
الضغط الضريبي %	27.7	27.33	11.95	3.37	27.54	35.10

نلاحظ من خلال هذا الجدول أنّ معدّل الضغط الجبائي في الجزائر من أكبر المعدّلات إرتفاعاً مقارنة ببعض الدول المتقدمة والدول النامية، حيث يؤدي إرتفاع الضغط الضريبي إلى زيادة التهرب، إذ أنّ كل زيادة في حجم الاقتطاع الضريبي تؤدي حتماً إلى التقليل من الدخل الذي يحصل عليه المكلف وهو ما يدفع به إلى التهرب من دفع الضريبة ومحاولة التخفيض من وعائها.²

ناهيك عن ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين، فإذا أخذت إحتتمالات القبض، إنخفض معدّل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، الذي يؤدي في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه جرائم التهرب.³

بالإضافة إلى زيادة عبء الضريبة وعدم تناسب أسعارها مع القدرات التكليفية للأفراد، يشكل مبرراً

$$\text{أساسيا لتهرب الأفراد منها، ويقاس العبء الضريبي وفق المعادلة الآتية : العبء الضريبي} = \frac{\text{الضريبة}}{\text{الدخل}}$$

¹ - عبد القادر بريش، دراسة أثر الضريبة لحالة التسيير المالي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 1998-1999، ص75.

² - عبد الغني بوشري ، مرجع سابق، ص 56.

³ - عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2006، ص 114.

اذ كلما كانت النسبة كبيرة كلما إبتعد الأفراد و المؤسسات عن الاستثمار.¹

ثانيا: أسباب تتعلق بالإدارة الجبائية

حيث تعتبر الإدارة الضريبية الأداة لتنفيذ النظام الضريبي، وذلك كلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي.²

من الملاحظ أنّ الإدارة الجبائية حادت عن الهدف الأساسي لها، بسبب الإهمال واللامبالاة وإنعدام الوعي المهني ونقص الكفاءة من جهة ويمكن إبراز هذا القصور في:

1. نقص الإمكانيات المادية والبشرية

حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع، إلا أنّ القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح، كونه يزاول عمله في منشآت موروثية قبل الإستعمار.³

يشمل النقص في الوسائل المادية من اللوازم المكتبية والوسائل الحديثة لمعالجة المعلومات والإحصائيات الجبائية من آلات حاسبة، آلات تصوير واستنساخ وكذلك أجهزة الإعلام الآلي، الذي أصبح لغة اليوم، فالمصالح الضريبية مازالت تعمل بالأسلوب اليدوي خاصة القباضات والمفتشيات، لأنّ التجهيز بالإعلام الآلي الموجود في هذه المصالح لا يستعمل من أجل المساعدة في التسيير وتوظيفه من أجل ضمان نظام معلوماتي جيد ودقيق، يساعد في عملية متابعة المكلفين وعملية تحصيل الضريبة ويكون مانعاً للتهرب الضريبي، وإنما وضع فقط (جهاز الإعلام الآلي) كحاسب تسجل فيه عمليات القبض والدفع للأموال، لكن ما دوره إن لم يكن هناك بجانبه نظام معلوماتي فعّال لا يسمح بالتلاعب والإهمال وهذا من أجل الحد من التهرب الضريبي.

ضف إلى ذلك قلة وسائل النقل المصلحية التي يستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم من تحقيق ومتابعة، مما يضطر بهم الأمر إلى استخدام وسائل نقلهم الخاصة وكذلك نقص الأمن الذي يضمن

¹ - المؤتمر الدولي السابع للاتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونية، أثر الضرائب على الإستثمارات، مصر، يومي 25-26 سبتمبر 2004، ص 10.

² - خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، مصر، 2005، ص 219.

³ - يونس أحمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، مصر، 1978، ص 160.

للموظفين العاملين بمصلحة المتابعة (قباضات الضرائب) الوقوع بالمخاطر كالاكتداء أو الضرب أو الإغراء أثناء قيامهم بمهمة التحصيل.¹

فنقص الجانب البشري النقص الفادح في عدد الموظفين بالقطاع وكفاءاتهم وبتجسد ضعف الإمكانيات البشرية في مظهرين إثنين أحدهما يشمل الجانب الكمي أو العددي والآخر يشمل الجانب النوعي.

إذًا من الضروري أن يكون عدد موظفي الإدارة الضريبية مناسبًا وملائمًا لعدد المكلفين أو بصفة أخرى أن يكون ملائمًا لعدد الملفات المطروحة للمعالجة وإن الاختلال بين هذين العاملين - عدد الموظفين والملفات المطروحة- يؤدي بالضرورة إلى نتائج سلبية ولعل أهم أشكال النقص الكمي ما يلي:

- النقص الفادح في الأعوان الإداريين خاصة من جانب تغطية العمليات الجبائية من تحقيق ورقابة وتحصيل.
- نقص المراقبين المتخصصين في الإدارة الجبائية.
- نقص حملات المتابعة والمراقبة الشيء الذي يشجع المكلفين بالتهرب ويجعلهم في مأمن من الرقابة لفترات طويلة.²

دون أن ننسى وراثته الدولة لإدارة مشلولة من الإستعمار الأمر الذي إستوجب تعويضها بالموظفين القليلي الخبرة والتأهل، وهو ما انعكس سلبيًا على فعالية النظم الضريبية، غير أن العامل الاستعماري ودوره في توريث إدارة جبائية قاصرة يبقى عاملا نسبيًا، ويبقى العامل الأساسي عدم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب.

فتعقد الملفات المعالجة وتشعبها إضافة إلى الإمكانيات المتاحة للإدارة من حيث الكفاءات والمهارات أورت الإدارة رداءة في التسيير، فمن المفروض أن يكون العون الإداري على دراية تامة وواسعة بمختلف الضرائب والرسوم التي يحتويها النظام الجبائي.³

ومن أهم الأسباب المؤدية إلى ذلك النقص النوعي ما يلي:

¹ - طورش بنتاة، مرجع سابق، ص 70.
² - يونس احمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز ، مرجع سابق ، ص 161.
³ - عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص 23.

• أغلب الموظفين في إدارة الضرائب على مستوى القباضات والمفتشيات لا يتجاوز مستواهم الدراسي البكالوريا كأقصى حد مع العلم أنهم المتصلون مباشرة بالمكلف، رغم أنه في الآونة الأخيرة تمّ توظيف 1000 موظف وأكثر رتبة مفتشين حاملين لشهادة الليسانس (اقتصاد، حقوق، تجارة)، لكن هذا دون تحديد دقيق للمسؤوليات والصلاحيات القانونية، فالجميع مسؤول وغير مسؤول في آن واحد غير أنه يوجد نص قانوني صريح يحدد صلاحيات كل رتبة، ولكن ميدانيًا هذه المادة غير معمول بها.¹

• بالإضافة إلى نقص الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية.²

بالتالي نقص الكفاءة المهنية وعدم نجاعة الدورات التكوينية يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي، وأحسن مثال على ذلك عدم معرفة بعض الموظفين خاصة على مستوى المفتشيات و المحققين للمخطط المحاسبي الوطني، الذي يشكل لديهم مشكلة في عملية التحقيق المعمق لمحاسبة المكلف، فمثلاً عملية الشراء والبيع تتم على مرحلتين في التسجيل المحاسبي، المرحلة الأولى خاصة بعملية الفاتورة، والثانية لدخول وخروج السلّع من مخازن المكلف، ولكن على مستوى المفتشيات نجد بعض الموظفين ممن تنقصهم الكفاءة يقومون بمراقبة المرحلة الأولى فقط الخاصة بالفاتورة دون مقارنتها مع المخزون من أجل التأكد من تصريحات المكلف، وبذلك يكون الموظف قد ساهم بطريقة غير مباشرة لجهله لقواعد المحاسبة في مساعدة المكلف على التهرب من الضريبة.³

• زيادة على ذلك نقص التوعية: حيث أنه بالرغم من قيام الإدارة الجبائية بعمليات التكوين والتدريب، إلا أنها لم توفق في مكافحة الغش الجبائي، حيث أن التوعية الجيدة للأعوان والتي تشكل زبدة الإدارة الجبائية تسربت إلى القطاع الخاص، ناهيك عن الإجراءات الإدارية الملتوية التي تؤدي إلى خلق شعور بالكراهية اتجاه الضريبة وكذا الهيئات الممثلة لها.⁴

2. عدم فعالية الرقابة والإجراءات الإدارية والتنظيمية:⁵

وتشمل الرقابة شقين متكاملين متمثلين في:

1 - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 72.
 2 - حسين عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1973، ص 403.
 3 - طورش بناتة، المرجع أعلاه، ص 73.
 4 - رشيد ونادي، مرجع سابق، ص 39.
 5 - عبد المؤمن بن صغير: "واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر"، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول، الجزائر، 2013، ص 105.

✓ المراقبة على الميزانية المتمثلة في جمع المعلومات الجبائية حول المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

✓ المراقبة على الوثائق المتمثلة في تحليل ودراسة محتوى التصريحات والوثائق الأخرى المرافقة لها، والمقدمة للمصالح الجبائية ومطابقة ما تحتويه من الواقع والحقيقة.¹

3. صعوبة تقدير الوعاء الضريبي:

كلما عرفت الإدارة الجبائية صعوبة في تقرير الوعاء الضريبي، كلما كان ذلك سببا في التهرب من دفع الضريبة، وكلما كانت النصوص القانونية غامضة، كلما صعب على الأعوان فهمها وتطبيقها، مثل تقدير الدخل الصافي.²

4. إنعدام الاتصال بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة: مما يجعلهم بعيدين كل البعد عن التعديلات

التي قد تطرأ على وضعيتهم الجبائية وربما يقومون بمخالفتها دون العلم بذلك.³ كما توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفيها والمتمثلة في الرشوة، ذلك الشبح المخيف أكثر من ضعف الكفاءة فهي مرتكبة من طرف موظفيها الذين يقبلون الرشوة ويسموننها هدايا وهبات مقدّمة من طرف المكلف.

إنّ نقشي هذه الظاهرة في الإدارة الضريبية بصفة عامة ومصلحة المراقبة والتحقق بصفة خاصة، راجعة لإنعدام التحفيزات المادية والمعنوية المتمثلة في قلة الأجور مقارنة مع موظفين في القطاعات الأخرى (البنوك، التأمينات) وكذلك ضعف مستواهم الأخلاقي.

إنّ هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة عند الموظفين المرتشين، ولكنها أيضا نتيجة للتنظيم السياسي والاجتماعي.⁴

5. نوع الضريبة:

حيث تقل فرص التهرب بصفة عامة في نطاق الضرائب غير المباشرة أكثر منه في نطاق الضرائب المباشرة، وبصفة خاصة ضرائب الدخل فيما بينها، فمثلاً تزيد فرص التهرب كقاعدة عامة في

1 - سيد أحمد ميدوني ، مرجع سابق، ص 80.

2 - رشيد ونادي، مرجع سابق، ص 39.

3 - عبد الغني بوشري ، مرجع سابق، ص 57.

4 - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 74.

نطاق ضرائب المهن غير التجارية عنها في نطاق ضرائب المهن التجارية، وتزيد فرص التهرب زيادة واضحة في ضريبة الدخل المقطوع عنها في ضريبة الأرباح الحقيقية، لأنّ المكلفين بضريبة الدخل المقطوع غير ملزمين بمسك الدفاتر في أغلب الأحيان.¹

6. الازدواج الضريبي:

حيث نكون أمام ازدواج ضريبي عند فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف وعلى نفس النشاط في نفس المدة، وتحصل هذه الأخطاء من طرف موظفي الإدارة، فالمكلف له شعور دائم بثقل الضريبة، وبمجرد حصول هذه الأخطاء تدفعه إلى التهرب من أدائها دون الشعور بأي ذنب.²

فمن خلال هذه النقائص التي تطرقنا إليها، والتي تجعل الإدارة الجبائية هيكلًا ضعيفًا وتحدّ من كفاءتها، بالإضافة إلى كون النظام الجبائي مليء بالثغرات، وبالتالي يتمكن المكلف من إستغلال نقاط قوة وضعف الإدارة الجبائية، ويتأقلم معها لتحقيق أهدافه المتمثلة في التهرب من أداء الواجب الجبائي دون أدنى خوف أو تردد.³

الفرع الثاني: الأسباب الخارجية

تتعدد وتختلف الأسباب الخارجية في مختلف المجالات والميادين ومنها:

أولاً: الأسباب الأخلاقية والاجتماعية

يقصد بالأسباب الأخلاقية المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة، فكلما كان هذا المستوى مرتفعاً لدى الأفراد، كلما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عالٍ من المسؤولية.⁴

حيث يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.⁵

¹ - لزرق لباد، مرجع سابق، ص 58.

² - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 77.

³ - عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 1994-1995، ص 215.

⁴ - علاء سعيد حسن سعد، مرجع سابق، ص 29.

⁵ - محمد مرسي فهمي ولطفي فهمي، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، دون دار نشر، مصر، 1999، ص 181.

إذ أنه حين ينخفض الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع يقل شعورهم بهذا الواجب تجاه الدولة، وقد ذهب علماء الاجتماع والأخلاق إلى تأكيد تفشي هذه الظاهرة بين مختلف طبقات الشعب.¹

إنّ الوعي الضريبي يعدّ عاملاً حاسماً في درء هذا النوع من الأسباب نظراً لشعور المكلف بثقل الأعباء الضريبية على كاهله قد يجعله يعمل جاهداً على إيجاد ثغرات قانونية تجعله يتفادى الضريبة أو يقلص منها، خاصة في ظل تغييب مبدأ مهم ألا وهو العدالة ومراعاة القدرة التكليفية.²

بالإضافة إلى ذلك لا شك أن السلوك الشخصي والجماعي للمواطنين بصفة عامة، والمساهمين بصفة خاصة تجاه الضريبة يتحدد بناءً على الخدمات التي تقدّمها الدولة مقابل الحقوق المدفوعة، ويتم ذلك من خلال توفير مناصب العمل والتوزيع العادل للثروات ومحاربة الفقر والامية، والتي أسهمت بشكل أو بآخر في الانتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي.³

كما تؤدي القدرة المالية والحالة الاقتصادية للمكلف دوراً كبيراً في قوّة الباعث النفسي لتهربه من الضريبة فهو يسعى أكثر للتهرب عندما يكون في حالة مالية صعبة.⁴

من أهم الأسباب الأخلاقية التي تؤدي بالمكلفين للتهرب من الضريبة إعتقادهم أنّ التهرب منها لا يشكل جريمة أخلاقية كالجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات والمتعلّقة بجرائم المال كالسرقة والنصب والاختلاس.⁵

كما يلعب المحيط الاجتماعي دوراً هاماً في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الافراد وبهذا يؤدي الى ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني.⁶

بالإضافة إلى رغبة المكلف بالتوفير المادي وعدم وجود الوعي الكافي لدى المكلفين حول أهمية جباية

¹ - عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 181.

² - عبد الله حميد الحرتسي، مرجع سابق، ص 64.

³ - ناصر مغني، مرجع سابق، ص 45.

⁴ - صالح حسن كاظم: " مكافحة التهرب ضرورة ملحة في الحد من الفساد"، قسم البحوث و الدراسات، دائرة الشؤون القانونية، العراق، 2007، ص 30.

⁵ - حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، مصر، 1963، ص 69.

⁶ - ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 25.

الضرائب للدولة وما فيه من مصلحة للمجتمع، وضعف الحس المالي كواجب إجتماعي لدى المكلف.¹

ثانياً: الأسباب الاقتصادية والمالية

تعد الظروف الاقتصادية عاملاً مهماً في إرتفاع ظاهرة التهرب من الضريبة، ففي أوقات الرخاء الاقتصادي تقل مقاومة الأفراد لما تفرضه الدولة من ضرائب لكثرة النقود إرتفاع الدخل والعكس يكثر التهرب في أوقات الكساد الاقتصادي.²

ومن أهم الظروف التي تؤدي إلى التهرب في هذا المجال:

- المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة ولعلّ مبلغ الضريبة يعدّ من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة فيزيد ميله إلى التهرب.
- درجة رضاء المكلف فكلما قلّ رضاءه زادت محاولات التهرب.³
- التقلبات الاقتصادية السريعة، وإرتفاع نسبة التضخم التي تفسد إلى حدّ كبير توقعات الأسواق والمؤسسات الاقتصادية.⁴

كما أنّ هناك أسباب مالية: وتشمل ثقل فرض الضريبة في نطاق الضرائب غير المباشرة، وعلى الأخص ضرائب الدخل حيث يستدعي ربطها في الغالب بتقديم إقرار من الممول مما يمكنه من إخفاء كل أو بعض أوجه نشاطه عن طريق عدم تضمينها في الإقرار المقدم منه أو المغالاة في توضيح التكاليف الواجب خصمها للحصول على الدخل الصافي.⁵

من جهة أخرى فإنّ ظاهرة التهرب الضريبي مرتبطة بنوعية المهن الغالبة في المجتمع، فكلمّا كانت المهن التجارية والصناعية حرة كلما زاد التهرب الضريبي، أما بالنسبة للمكلف المأجور فإنّه لا

¹ - سامح العطوط: "أثر قانون ضريبة الدخل على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، فلسطين، 2009، ص 162.

² - عادل العلي، مرجع سابق، ص 180.

³ - خالد الخطيب: "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، سوريا، 2000، ص 170.

⁴ - فافا بوكيرين وفلة بودهري وآخرون، المنازعات الجبائية، مذكرة قضاة، المدرسة العليا للقضاء، مجلس قضاء المسيلة، 2004-2005، ص 80.

⁵ - علي الصادق أحمد وفتح الرحمان حسن منصور: "دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي"، مجلة العلوم الإنسانية و العلوم الاقتصادية، العدد الأول، السودان، 2013، ص 147.

يحصل على أجره إلا بعد إقتطاع الضريبة منه تطبيقاً لمبدأ الإقتطاع من المنبع وهذا ما يتعذر في المهن الحرّة.¹

- كذلك الوضعية المالية للمكلف بالضريبة التي تتحكم في سلوكه إتجاه الضريبة، حيث يمكن إعتبارها من أهم الأسباب التي تجعل المكلف يتهرب من دفع الضريبة ، فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة فإنّ ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعيفاً، كما يلجأ المكلف إلى التهرب كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.²

هذه الأسباب تتمحور في أمرين أو نقطتين هما:

- الأولى: تتركز على ظروف المكلف المالية وأثر ذلك على أداء الضريبة.
- الثانية: تتناول الأحوال أو الظروف المالية التي تحيط بالمكلف.³

- بالإضافة إلى الوضعية المالية للدولة التي تخص حالة التضخم الذي هو في الحقيقة عبارة عن ظاهرة ديناميكية تحدث نتيجة خلل بين العرض والطلب نتيجة الإرتفاع غير الطبيعي في الأسعار، ويلعب التضخم دورين أحدهما إيجابي والآخر سلبي على طاقة المكلف، لأنّ التضخم مرتبط مباشرة بالقدرة الشرائية للمكلفين، ففي حالة إرتفاع هذه القوّة إرتفع الإستهلاك وبالضرورة زيادة الإيرادات الضريبية وهذه الوضعية تحدث إختلالاً في الاقتصاد الوطني، مما يستدعي تدخل الدولة في تحديد أسعار السلع لتعديل السوق، ويصعب تحميل المكلف عبئه الضريبي على زبائنه، وهكذا يكون أمر التهيؤ للتهرب الضريبي أمراً أكيداً، وعموماً فنظام الاقتصاد الجزائري ليس مرتكزاً على قواعد قانونية بإمكانها مساعدة الإدارة الجبائية في القضاء على التهرب الضريبي.⁴

¹ - محمد أحمد زعلول وإبراهيم محمد قراسمة: " أسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر المقدرين في دائرة الدخل في الاردن"، الإدارة العليا ، عمان، الأردن، 1991، ص 05.

² - عيد الغني بوشري ، مرجع سابق، ص 54.

³ - حسين سلوم،المالية العامة - القانون المالي و الضريبي (دراسة مقارنة)، دار الفكر اللبناني، لبنان، 1990، ص 155-156.

⁴ - <http://www.djefa.info/vb/showthread.php?p=272046>, 22/3/2015, 19h

ثالثاً: الأسباب النفسية

تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً في عملية التهرب الضريبي،¹ فالضريبة تخلق لدى المكلف بدفعها شعوراً بالضعف إتجاه السلطات العامة التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه لإجباره على دفع جزء من أمواله للدولة.²

يرى عبد المنعم فوزي أنّ للعوامل النفسية في الواقع دوراً كبيراً في التهرب من الضريبة، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلف ضعف الباعث النفسي، وبالعكس كلما نقص الوعي الضريبي لدى المكلف، كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قوياً وملموساً، كما أنّه من الواضح إذا انخفض الوعي الضريبي لدى الأفراد سادت الكراهية للضريبة.³

كما يرى شمس الدين أمين أنّ السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى النفسي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، وهو شيء ملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط التي تعتبر منها بلادنا التي عاشت متخلفة تحت وقع الضغط الاستعماري عكس الشعوب الانجلوسكسونية والشمالية حيث تتخفف حدة التهرب.⁴

- وعموماً يمكن حصر تلك العوامل النفسية في:

* إستمرار الإعتقاد بأن سرقة الدولة لا تعد سرقة مادام المسروق شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما جاء في ذلك Taddel Bruno حيث قال: " أنّ الإعتقاد بأنّ التهرب من دفع الضريبة لا يعدّ مخالفاً أو ضاراً لأنّ سرقة الدولة لا تعدّ سرقة، أي أنّ المتهرب هو سارق نزيه لأنّه لا يسرق إلا الدولة هي ليست إلا أوهام، لذلك نجد الكثير من المكلفين لا يترددون في التباهي بالطريقة التي تخلّصوا بها من الضريبة".⁵

1 - محي محمد سعيد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة (دراسة تحليلية مقارنة)، مكتبة الإشعار، مصر، 2002، ص 179.

2 - منصور ميلود يونس، مرجع سابق، ص 184.

3 - فوزي عبد المنعم، مرجع سابق، ص 96.

4 - أمين محمد شمس الدين، التهرب الضريبي مظهر من مظاهر التخلف، الدار الجامعية للنشر، لبنان، 1975، ص 45.

5 - Taddel Bruno, la fraude fiscale, libraires technique, paris, 1974, p 15

* سيادة المعتقدات الدينية بعدم شرعية الضريبة ما دامت لا تعتمد على منطلقات عقائدية لتبقى هذه الحالة منفذاً لكثير من المكلفين، ومبرراً لهم بالإخلال بالالتزامات الجبائية.¹

* إعتقاد المكلف أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو شعوره أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة، هذا نتيجة عدم توافر الثقة المتبادلة بين السلطة المالية والأفراد حيث تتخذ العلاقة بينهما على شكل الخصومة بدلاً من علاقة التعاون، مما يدفع الفرد للتهرب من الضريبة²

رابعاً: الأسباب السياسية

إنّ سوء التنظيم السياسي والاجتماعي داخل الدولة عادة ما يكون سبباً لشيوع ظاهرة التهرب الضريبي، لأنّه يؤدي إلى فساد الإدارات الحكومية، ومن بينها الإدارة الضريبية، ويحدث ذلك نتيجة لما تمارسه جماعات الضغط السياسي من ضغوط ومؤشرات تتفق مع مصالحها، ودون مراعاة للمصلحة العامة، وبالتالي تحد كفاءة هذه الإدارات.³

الأمر الذي يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظائفها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء إلتزاماتهم الضريبية.

بهذا الخصوص نجد أنّ سياسة الإنفاق تلعب دوراً أساسياً، حيث كلما أحسنت السلطات العامة استخدام الأموال العامة كلما قلّ ميل المكلفين إلى التهرب من الضريبة،⁴ فقد لا يساعد النظام السياسي في البلد على مكافحة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين وهما:

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي إعتمدته الدولة بعد الإستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

- وجود مواد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، مما أدى إلى

¹ - بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004، ص 25.

² - سهام محمد جاسم: "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية"، مجلة الاقتصاد الخليجية، العدد 19، العراق، 2011، ص 21.

³ - يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2005 م، ص 123.

⁴ - خليل عواد وأبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2004، ص 53.

ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب لم تكن أولويات النظام السياسي.¹ كما يعود مرده إلى حد بعيد للقناعة التي تتكون لدى الأفراد لضعف كفاءة الحكام والأجهزة القائمة على شؤون الإنفاق والمكثف لا يثق بهؤلاء الحكام وتلك الأجهزة.² في الأخير فإنّ هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة عند الموظفين المرتشين، ولكنها أيضاً نتيجة للتنظيم السياسي والاجتماعي.³

المطلب الثاني

آثار التهرب الضريبي

إذا كان المكفون يجتهدون بشتى الطرق والأساليب للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم، ولا يدركون الآثار الوخيمة التي ستحدثها هذه الظاهرة على مختلف الجوانب وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة وقد يؤدي إلى المساس بسير المرافق العامة وقيام الدولة بوظائفها المختلفة وبالتالي فللتهرب الضريبي عدة آثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين نوردتها فيما يلي:

الفرع الأول: الآثار المالية والاقتصادية

للتهرب الضريبي آثار خطيرة على الاقتصاد من جهة وآثار مالية من جهة أخرى

أولاً: الآثار المالية

يقود التهرب الضريبي إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة، وبالتالي إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة، والتي تعدّ الوسيلة الوحيدة لإشباع حاجة المجتمع وتحقيق التنمية الاقتصادية.⁴

¹ - نصيرة يحيوي، الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1998، ص 62.
² - عبد الجليل هويدي، المالية العامة، الطبعة الثانية، دار الفكر العربي للنشر، مصر، 1983، ص 85.
³ - Kandil André, théorie fiscale et développement, l'expérience Algérienne, Alger, 1970, p 133.
⁴ - صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع للمدارس، المغرب، 1987، ص 57.

كما تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة والمكّفين على حد سواء، حيث يؤدي التهرب إلى انخفاض الحصيلة الضريبية للخزينة العمومية،¹ وهذا ما يؤول إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في خلق مناصب شغل جديدة، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل وموارد لتغطية نفقاتها، فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع إختلال مالي، ومنه العجز في الميزانية العمومية والتي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، ويعود ذلك في أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب،² كما يؤدي إلى المساس بالعدالة الضريبية بين أفراد المجتمع نظراً لأن بعض المكلفين يدفع الضريبة بينما يتهرب منها البعض الآخر جزئياً أو كلياً، مما يساعد على نقشي إهيار الأخلاق والشعور بعدم الرضا، ثم زيادة المحاباة وعدم الاكتراث وأداء الواجب، وهذا يشجع المكلفين على عدم دفع الضرائب والتهرب منها.³

قد بينت بعض الدراسات أن نسبة التهرب الضريبي أو حجم الخسائر التي أحدثتها في الإيرادات الجبائية قد بلغت في السنوات الأخيرة أرقاما مذهلة، إذ تقدر بخمسمائة (500) مليا دينار سنوياً، ذلك ما جاء به في تقرير أعدته الإدارة الجبائية في أبريل 2001.⁴

وبالتالي فإنّ تفاوت إيرادات التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على الإنفاق على الصحة والتعليم والخدمات العامة، مما ترك آثاره السلبية على التنمية البشرية، الأمر الذي يدفع الدولة إلى اللجوء للإصدار النقدي دون التغطية، وبالتالي زيادة حجم التضخم.⁵

ثانياً: الآثار الاقتصادية

بما أنّ الضريبة تعتبر متغيراً اقتصادياً هاماً فإنّ التهرب منها يؤدي إلى إنعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب من بينها:

- 1 - محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، مذكرة ماجستير، تخصص منازعات ضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص 91.
- 2 - الجيلالي بلواضح ونبييلة ميمون، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، ملتقى وطني، دون سنة نشر، ص 08.
- 3 - عبد الجليل هويدي، مرجع سابق، ص 292.
- 4 - لخضر بن أحمد، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000 م، ص 102.
- 5 - عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين (حالة الجزائر من 2003 إلى 2008)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس، المدية، 2008-2009، ص 13.

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها: تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب بتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، فإنّ التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.¹
- كما يعمل التهرب الضريبي على كبح أهم محفز اقتصادي هو روح المنافسة حيث تكون المؤسسة المتهرة في درجة إمتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة وهذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة.²
- إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عن التهرب الضريبي والذي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.³
- التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي: قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، ولا يأخذون بعين الإعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنّهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسبباً في الركود الاقتصادي والتخلف.⁴
- ظهور أزمة رؤوس الأموال: إنّ عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية، وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب، بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.⁵
- زعزعة الاستقرار الاقتصادي: يلعب التهرب الضريبي دوراً ملاحظاً في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش.⁶

1 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 50.

2 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 162.

3 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 50-51.

4 - سهام كردودي، مرجع سابق، ص 21.

5 - خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 233.

6 - محمد خالد المهاني: "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته"، منشورات المنظمة العربية للتنمية، دون مكان نشر، القاهرة، 2010، ص 185.

- الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية والآثار النفسية

إن تأثير التهرب الضريبي لا يظهر في الميدان الاقتصادي والمالي فقط بل يتعداه ذلك ويظهر حتى من الجانب الاجتماعي والنفسي.

أولاً: الآثار الاجتماعية

تتمثل في إضعاف أخلاق المكلفين غير المتهربين وشعورهم بالعبء، لأنّ غيرهم يتهرب من دفع الضريبة، كما أنّ تهرب الغالبية العظمى من العبء الضريبي يترتب عليه عجز الدولة عن تحقيق أهدافها الاجتماعية.¹

على غرار كون الضريبة أداة هامة تسعى من خلالها الدولة إلى تحقيق وإرساء عدالة اجتماعية، لأنّه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات الضائعة بسبب التهرب الضريبي، تعتمد في الكثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضرائب، وبالتالي زيادة الأعباء الضريبية إلى المكلف الصافي الذي لا يتهرب.²

نظراً إلى أنّ هؤلاء المكلفين غير المتهربين هم عادة أصحاب المداخل المحدودة ممّا يؤدي إلى تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية، هذه الأخيرة تؤدي بدورها إلى إضعاف علاقة التضامن الاجتماعي بين المكلفين، حيث أن زيادة الأعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب، فكلما ارتفعت معدلات الضرائب كلما زادت النزعة نحو الغش الضريبي، فالغش يولد غشاً آخر.³

هكذا تشيع روح التهرب الضريبي في المجتمع والذي يؤدي بدوره إلى تدهور الوعي الضريبي لدى المكلف، وهي نتيجة حتمية فمجتمع يتسم بالطبقية يؤدي إلى الحدّ من سلطة الدولة بل يحطّمها، ذلك بتعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة،⁴ وهذا راجع للأمر الخطير الذي سببه التهرب الضريبي المتمثل في إضعاف أخلاق الجماعة.

¹ - ماهر موسى درغام وسالم عمير العمور، "ظاهرة التهرب الضريبي من خلية الدخل في قطاع غزة (دراسة تحليلية)، مجلة أردنية في إدارة الأعمال، المجلد الخامس، العدد الثاني، الجامعة الأردنية، 2009، ص 16.

² - نجاه نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 - 2004، ص 10.

³ - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي (دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002)، أطروحة دكتوراه دولة، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص 114.

⁴ - زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 186.

ثانياً: الآثار النفسية

التهرب الضريبي يضعف الإيمان بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد، ويقلل الثقة بالإدارة المالية وبذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي،¹ بحيث يسحب عامل الصدق والثقة والأمانة بين المتعاملين ويساعد على تدهور الحس الجبائي لديهم،² وذلك من خلال التأثير النفسي لدى المكلفين الملتزمين بالنزاهة نظراً لتحملهم العبء الضريبي بشكل غير عادل مقارنة بالآخرين مما قد يقودهم إلى سلوك نهج مخالف.³

وهذا ما ينجر عنه آثار سياسية كالفقر الذي ينجم عنه ثقافة الأنانية، وتجراً المحتاجين على المساس بالمال العام والمال الخاص، وارتكاب الجريمة الأمر الذي قد ينتهي في نهاية المطاف بانعدام الاستقرار السياسي في البلاد.⁴

1 - رنا أديب منذر، مرجع سابق، ص 37.

2 - سيد أحمد ميدوني، مرجع سابق، ص 87.

3 - عبد الله حميد الحرتسي، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، مرجع سابق، ص 30.

4 - رلى عبد الرزاق، مدى التزام الفحص الضريبي الفلسطيني لمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد منه والكشف عن حالات التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010، ص 36.

خاتمة الفصل الأول

من خلال ما سبق يتعين لنا أنّ التهرب الضريبي من الظواهر التي تعاني منها أغلب الدول في العالم، ورغم عدم تمكن المؤلفين والشراح على تحديد معنى للتهرب الضريبي، فإنّ السلطات الجبائية تعمل دوماً على إيجاد الإطار القانوني لسد الطريق أمام هذه الظاهرة، لأنّها في الواقع تأخذ أشكالاً معينة يقترفها المكلف للتملّص من الضريبة كلياً أو جزئياً، حيث قد يتحايل مع القانون ليستفيد من الثغرات الموجودة فيه، أو قد يوجه أمواله في قطاعات تكون معفاة من الضريبة أو خاضعة لضرائب أقل.

لذا فقد أولتها التشريعات الحديثة أهمية كبرى وسخرت لها إمكانيات مادية وبشرية لتقديرها وجبايتها، ومحاولة الحدّ من ظاهرة التهرب، هذه الظاهرة التي تهدد سياسات الدولة الاقتصادية لذا وجب التفكير في الوسائل الكفيلة للحد منها.

الفصل الثاني

آليات مكافحة التمرد الضريبي

يخلف التهرب الضريبي آثارًا سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، بحيث يؤدي إلى الاضرار بالخرينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك إختلال التوازن المالي للدولة، واللجوء إلى الوسائل الأخرى للتمويل، كما يؤدي إلى إختلال المنافسة الاقتصادية، وانتشار التفاوت في الطبقات الإجتماعية.¹

حيث تسعى الدولة لمواجهته بمختلف الطرق والأساليب، ويتم ذلك من خلال معالجة أسبابه عن طريق وسائل وقائية، أتخذت على مستوى النظام والتشريع الجبائي، ومعالجة النقائص البشرية والمادية لإدارة الضرائب وبالمقابل توعية المكلف بالضريبة، ووسائل رقابية تتمثل في الرقابة الجبائية بشكليها، الرقابة العامة والرقابة المعمقة.

إضافة للتعاون الدولي الداخلي المتمثل في التنسيق بين الإدارات، والتعاون الخارجي المتمثل في إبرام الإتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي.²

كما سنعالج السياسة العقابية التي إتبعها المشرع الجزائري من أجل مكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال التطرق للعقوبات الجبائية والجزائية التي قررها في هذا المجال، ناهيك عن العقوبات التهديدية والمهنية.³

ومن هنا قسمنا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول: وسائل معالجة التهرب الضريبي

المبحث الثاني: وسائل مواجهة التهرب الضريب

¹ - بوشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص86.

² - طورش بتانة، مرجع سابق، ص95.

³ - المرجع نفسه، ص 140 .

المبحث الأول

وسائل معالجة التهرب الضريبي

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة،¹ وتكفل هذه الحماية بمختلف الوسائل الوقائية وذلك على عدة مستويات، بغرض محاولة الغاء التعقيد والغموض الذي يشوب النصوص القانونية وارساء العدالة الضريبية،² بالإضافة الى وسائل رقابية وذلك من اجل التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة،³ فضلاً عن الدور الإيجابي الذي يلعبه التعاون الداخلي والخارجي.

وهذا ما سنتطرق إليه من خلال مطلبين:

- المطلب الأول: الوسائل الوقائية والرقابية من التهرب الضريبي

- المطلب الثاني: التعاون الدولي

المطلب الأول

وسائل الوقائية و الرقابية

تتقسم وسائل معالجة التهرب الضريبي إلى نوعين وسائل وقائية تتوفر على ثلاث مستويات أولها التشريع الضريبي وثانيها الإدارة الجبائية وثالثها يتمحور حول الإدارة والمكلف الضريبي ووسائل رقابية مختلفة وسنتناول كل هذه النقاط بالتفصيل في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الوسائل الوقائية

تتمثل الوسائل الوقائية في:

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي

لتحسين فعالية النظام الجبائي وتقوية نظام الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي هناك عدة

¹ - ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 48.

² - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 96.

³ - المرجع نفسه، ص 112.

إجراءات:

1- تبسيط النظام الجبائي

ذلك من خلال تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي الوحيد، والذي تصنّف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة إضافة إلى إعادة النظر في معايير تحديد اختصاصات لجان الطعون،¹ فضلاً عن صياغة التشريع بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتّسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب والرسوم، وكذلك في تقسيم رقم الأعمال خاصة فيما يتعلق بالنظام الجزائي،² وهذا من أجل توضيح الصورة لدى دافعيها بالقدر اللازم، ليُفهم أسس تقديرها، وطريقة دفعها، والإعفاءات والتخفيضات الممنوحة له، فكّما كان النظام الضريبي سهلاً وطرق تطبيقه واضحة، كلّما كان المكلف أكثر اقتناعاً بضرورة دفعها.³

2- إرساء نظام ضريبي عادل

حيث يعتبر الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى إستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، لأنّ المكلف بالضريبة في غالب الأحيان له إحساس بأنّ الضريبة التي فرضت عليه غير عادلة، رغم أنّ العدالة الضريبية ركن أساسي من أركان الضريبة، وبالتالي يكون من الضروري البحث على إرساء نظام ضريبي عادل بمشاركة الجامعيين والباحثين المختصين، الذين بإمكانهم إيجاد سبل وحلول تجعل من النظام الضريبي أقرب إلى عنصر العدالة.⁴

يقصد بالمساواة أمام الضرائب تحمّل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية، والمقصود هنا بأعباء الضرائب كلها وليس بعضاً منها،⁵ وذلك بمراعاة:

✓ الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

✓ شمولية الضريبة.

✓ إعتدال معدل الضريبة.

1 - بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص 199.

2 - ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 30.

3 - نجيب زويطي، مرجع سابق، ص 21.

4 - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 98.

5 - عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 124.

✓ تجنب الإزدواج الضريبي.

✓ يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة.¹

إنّ قبول مبدأ العدالة في فرض الضريبة يمنع الحكومة من فرض ضريبة على فرد معين بالذات بصفته، أو على مجموعة من الأفراد بصفقتها، ومن ثم فإنّ فرض ضريبة على القاطنين في شارع معين يعتبر انتهاكاً لمبدأ العدالة.²

إذاً فالعدالة الضريبية لا تتحقق إلاّ إذا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة بحسب مقدرته التكاليفية ومن ثمة يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخل، فالعدالة تعني إذن وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب إرادته أي أن:

✓ الدخل المساوي يقابله ضرائب متساوية على الدخل.

✓ النفقات المتساوية يقابلها ضرائب متساوية على النفقات.³

3- تحسين التشريع الضريبي

إنّ التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتفق عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب و يتم ذلك عن طريق إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح والبساطة وتخفيض معدّلات الضريبة، ووضع حد للتقادم الضريبي يكون من حق الدوائر المالية، وتحقيق البيان والإعتراض عليه في حال الشبهة في صحته، والتزام أكبر قدر من العلانية والشفافية في التعليمات والإجراءات.⁴

ثانياً- تحسين الجهاز الإداري

إنّ التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، بل يجب توافر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، حيث أنّ الجهاز الضريبي

1 - خالد الخطيب و أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 210.

2 - زياد أحمد علي عرباسي، العدالة الضريبية، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص 18.

3 - عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص 63.

4 - سهام كردودي، مرجع سابق، ص 30.

الكفاء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة هذا ما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية،¹ ومن أجل تحقق هذا الأمر وجب تحسين وتطوير ما يلي:

1- تحسين الوسائل والإمكانيات البشرية

إنّ تزايد النشاطات الخاصة بتحصيل الضريبة يستلزم تدعيم الهياكل الجبائية بالإمكانيات البشرية حيث تبقى غير كافية من ناحية الكم، نظراً لإتساع المناطق الجغرافية، وارتفاع عدد المكلفين.²

من هنا أصبح بالضرورة إتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال التحسين النوعي والكمي عن طريق تكوين الإطارات المتخصصة وتحسين الكفاءة والأداء، فالإدارة الكفاء والناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة والإغراء، وإنّ هذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوبيته التامة.³

وفي هذا السياق يجب إتخاذ الإجراءات التالية:

- رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل تلك العناصر وتدريبها، مع وضع برنامج تكويني دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.
- إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب، وذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن إغراءات الممولين،⁴ وذلك لأننا نجد أنّهم يتلقون رواتب زهيدة، اذا ما قارناها بالأخطار التي يتعرضون لها أثناء ممارسة نشاطهم، وكذلك من أجل سد منافذ الإغراءات المقدمة لهم، وكذلك التكفل بالأوضاع الاجتماعية، لأنّ التحسين في الأوضاع المادية والاجتماعية تجعله يقوم بمهامه على أحسن وجه وبأمانة وبالسرعة والدقة المطلوبة.⁵

¹ - سهام كردودي، مرجع سابق، ص 30.

² - ياقوت أو هيب بن سالم، مرجع سابق، ص 88.

³ - مصطفى الكثيري، النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، المغرب، 1995، ص 125.

⁴ - ناصر مراد: "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، العدد الثاني، الجزائر، 2009، ص 1995.

⁵ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 102.

- توفير الحماية اللازمة في مجال الرقابة الميدانية خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.¹

2- تحسين الإمكانيات المادية

إنّ الإدارة الضريبية تعاني أثناء ممارسة مهامها من عدّة مشاكل مادية لذا يجب تزويدها بما يلي:

- توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر، فمعظم المقرات ضيقة لا تحتوي على أدنى الشروط ففي بعض الأحيان لا تكفي لتنظيم الملفات.²
- إحداث نظام معلومات جبائي يعتمد على قاعدة وطنية من المعلومات والبيانات الخاصة بجميع المكلفين بالضريبة ويسير وفق التكنولوجيا الحديثة للإعلام والاتصال للربط بين مختلف هياكل الإدارة الجبائية،³ وذلك ما يساعد على الحفاظ الجيد للملفات من الضياع وتسجيل أكبر عدد ممكن من المعلومات والمعطيات المتعلقة بالمكلفين، وترتيبها الجيد من أجل تسهيل الإطلاع عليها، وكذلك ربح الوقت والسرعة التي يتميز بها الإعلام الآلي، لأنّ عنصر الوقت هو الأساسي خاصة في عملية المراقبة والتحقيق الضريبي، وفوق كل هذا يحفظ السرية الجبائية التي يجب على الإدارة التحلي بها.
- توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم، لأنّ المهام التي يمارسها كل من المحققين والمفتشين تستوجب عليهم في غالب الأحيان التنقل والتحقيق الميداني من أجل البحث عن المادة الضريبية، أو تحصيل الضريبة أو كشف التهرب الضريبي.⁴

3- تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف

حيث أنّ الإصلاح الجبائي وإصلاح الإدارة الضريبية بمصالحها المركزية والخارجية يهتم بمركز المكلف بالضريبة وبالعلاقة مع الإدارة الجبائية، وهذا بتوفير له أحسن إستقبال ومنحه حقوقه وإحاطته بكل ما يحتاجه من معلومات فيما يخص الإعفاء والامتيازات.⁵

وتتسم تحسين العلاقة بينها كما يلي:

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص 167.
² - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 102.
³ - عبد الغني بوشري ، مرجع سابق، ص 202.
⁴ - طورش بناتة، المرجع أعلاه، ص 103.
⁵ - وردية أكرتث، المقتضية العامة للمصالح الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص دولة ومؤسسات عمومية، كلية الحقوق جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2006-2007، ص 193.

3-1- توعية المكلف

ذلك من خلال تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين عن طريق وسائل الإعلام الحكومية والخاصة وتعريفهم بواجباتهم إتجاه المجتمع ومؤسساته وتشجيعهم على تنظيم حساباتهم المالية، لكي يساهم ذلك في تسهيل إجراءات الإدارة الضريبية.¹

بحيث يجب ترسيخ المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة، ذلك من خلال تعميمها للبرامج التربوية من أجل إرساء ثقافة ضريبية لدى الموظفين وإقناع المكلف بالضريبة بضرورة أداء واجبه الضريبي، لأنها من أهم صفات المواطنة، وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأنّ عدم أدائه لهذه الالتزامات الضريبية يؤدي إلى تحميل الغير من المواطنين لعبئها.

كذلك القيام بحملات التوعية عن طريق مشاركة الإدارة الضريبية في مختلف التظاهرات والملتقيات والأيام الدراسية، وكذا تنظيم ملتقيات، ندوات، أبواب مفتوحة حول النظام الضريبي بهدف تحسين المكلف بأهمية دفع الضريبة، بانتهاج سياسة إنفاقية رشيدة، كما يجب إستعمال مختلف وسائل الإعلام المكتوبة والمسموعة من أجل توعية المواطن، وذلك عن طريق المجالات، كتيبات تشرح مختلف الإجراءات الضريبية، إضافة إلى إستعمال عبارات إشهارية تحسيسية يفهمها كل مواطن مهما كان مستواه.²

3-2- تكوين و إعلام المكلف

تسعى الإدارة الجبائية إلى تكوين وإعلام المكلف بهدف تحويله من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم وذلك بالتقرب أكثر إليه بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها التشريع الجبائي والامتيازات الجبائية، والمصالح الضريبية، كأن تقيم الإدارة الجبائية مكاتب على مستوى مصالحها توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلف.

حيث يتم إعلام المكلف بالضريبة من خلال:

- إستقباله وإعلامه على مستوى المصالح الجبائية.

¹ - فاضل مرشد محمود حمدان، المعالجة الضريبية بمعاملات المصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين، 2005، ص 114.
² - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 105-106.

- إستقباله وإعلامه عن طريق الهاتف.
- تسليمه الوثائق المناسبة أو الملائمة (مطويات، كتيبات، إستمارات، ... إلخ) كما أنه يمكن خلال مرحلة الإكتتابات تقديم مساعدة طرفية للمكلفين بغية مساعدتهم على إكتتاب التصريحات المتعلقة بمدخلهم.¹

في هذا الصدد تم إنشاء مصلحة الإتصال على المستوى المركزي المتمثلة في مديرية العلاقات العامة والإتصال وهي مكلفة بـ :

- دراسة وأخذ التدابير اللازمة لتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة وتسهر على تنفيذها من طرف مختلف المصالح الضريبية على المستوى الوطني.
- وضع إستراتيجية للإتصال بين مختلف المديريات الولائية للضرائب.
- وضع سياسة تربوية من أجل تطوير الحس والتحضّر الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.²

3-3- تحسين نوعية الخدمة المقدمة

إنّ تحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلف تعتبر أساس بلوغ هدف الإدارة الجبائية في الحصول على أكبر مبلغ للتحصيل الجبائي.

فتقديم خدمة ذات نوعية لا يقتصر على المصالح الخارجية فحسب، بل يمتد إلى المصالح المركزية للإدارة الجبائية أيضاً، حيث أنّ التحقيقات التي تمت على مستواها فيما يخص نوعية الخدمة المقدمة من طرف المصالح الخارجية، أوضحت بأنّه لا بد من تحسين الخدمات المقدمة من طرف المصالح المركزية للإدارة الجبائية، وذلك لتحسين نوعية الخدمة وتجنب الطلبات التي تترك دون إجابة من الإدارة المركزية، حيث لا بد من إيجاد نوع من التوازن بينهما لتحقيق التقدم بصفة إجمالية.³

الفرع الثاني: الوسائل الرقابية

إنّ قيام النظام الجبائي على التصريحات الجبائية جعل المشرع الجزائري يثبت حقاً أساسياً من حقوق الدولة من أجل الحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية، وهو الرقابة الجبائية التي تعتبر

¹ - أكرتش وردية، مرجع سابق، ص 195.

² - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 109.

³ - أكرتش وردية، المرجع أعلاه، ص 198.

حقا سيادياً تمارسه الدولة عبر مؤسساتها.

كما حصر المشرع الرقابة الجبائية في نطاق دقيق وواضح، وإجراءات محكمة وهذا ما سننتظر إليه بالتفصيل كما يلي :

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

إنّ الرقابة الجبائية تعدّ وسيلة وأداة للإدارة الجبائية، التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالإطلاع والتحقق من كل المعلومات المقدّمة لها.¹

كما عرّفها المفكر الاقتصادي الشهير فايول: هي التحقق ما إذا كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقرّرة، أمّا موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.²

كما تعرّف الرقابة بأنّها أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة، زيادة على قيامها بإجراءات أشدّ ضبطاً وتأكيداً والرقابة الجبائية تشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق، كما عرّفت بأنّها وسيلة للتحقق بأنّ المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية.³

كما أضاف آخر بأنّها عبارة عن حق دستوري يخوّل لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللزّمة لإنجاح مشروعات الخطة، فهي حق يخوّله دستور، أو قد يخوّله قانون معين، كما قد تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدّولة لغرض حدود وقيود معيّنة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة.⁴

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 80.

² - سليمان حمدي سحيماط، الرقابة الإدارية و المالية على على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 13.

³ - فوزيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 154.

⁴ - عادل بن عبد الله: "حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية"، مجلة المفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، 2014، ص 273.

إضافة إلى أنّ الرقابة الجبائية هي: وسيلة للكشف عن المخالفات فإنّها تسمح أيضاً بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وكذلك إحترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوماً من طرف المتمردين.¹

في حين تناولها آخر على أنها: عبارة عن فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات للمكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواءً أكانوا نو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرّح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وبالإضافة للنظر في الوضعية المالية للمؤل.²

مما سبق يمكن أن نقدم تعريفاً للرقابة الجبائية على كل الأنشطة بما فيها النشاط البنكي و المؤسسات المالية بأنّها: مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص والتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه للأرباح وأرقام الأعمال والذمة المالية من طرف المكلفين لغرض ما إذا كانت عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق والإلتزامات الجبائية.³

من خلال تعريفنا للرقابة الجبائية يمكن إستخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:

• الهدف القانوني

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات القانونية والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة

¹ - كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص 42.

² - فوزي عبد المنعم، مرجع سابق، ص 46.

³ - العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية، الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، ملتقى سلمي دولي، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر، 2009، ص 3-4

عن أية إنحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.¹

• الهدف الإداري

تؤدي الرقابة دوراً هاماً في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء.²

إذ يمكن تحديدها من خلال النقاط التالية:

1- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية.

2- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة وإلمام بأسبابها وتقييم

أثارها و بالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.³

• الهدف المالي والاقتصادي

الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية، والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب، وتوفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية التي تعود على الإنفاق العام وتؤدي إلى رفاهية المجتمع.⁴

• الهدف الاجتماعي

يتمثل في هدفين رئيسيين هما:

1- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

¹ - محمود حسن الوادي وزكريا أحمد عوام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2000، ص 166.

² - نجاة نوي، مرجع سابق، ص 36.

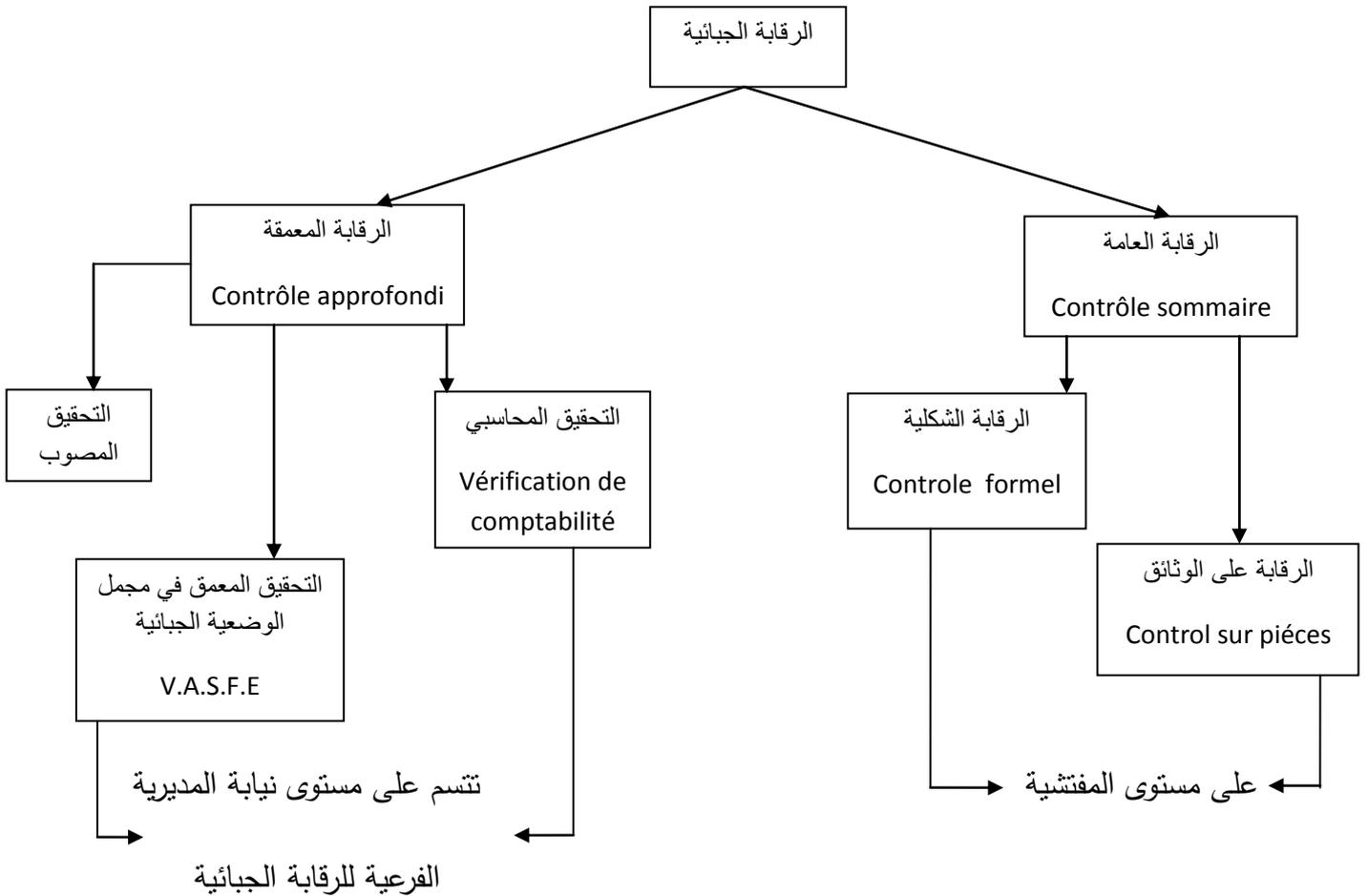
³ - محمود حسن الوادي وزكريا أحمد عوام، مرجع سابق، ص 16.

⁴ - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص 89.

2- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة أو الإهمال أو تقصيره في أداء وتحمّل واجباته تجاه المجتمع،¹ وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين مختلف الأشخاص والشركات بعضهم البعض كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني.²

ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية

إنّ رقابة تصريحات المكلفين الجبائية يمكن أن تكون بطريقة مجملة (عامة) ويمكن أن تكون معمّقة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



المصدر: الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب: www.Impots.dz.org

1 - سليمان عتير، مرجع سابق، ص 83.
2 - ناصر مغني، مرجع سابق، ص 89.

1- الرقابة العامة

يمكن أن تسميها كذلك الرقابة الداخلية أو المراقبة من المكتب إذ تتم هذه المراقبة من طرف عون الضرائب في مكتبه، ولا تستلزم التوجه إلى مقر ممارسة النشاط و تنقسم إلى قسمين: رقابة شكلية و رقابة على الوثائق.¹

1-1- الرقابة الشكلية *Contrôle Formel*

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدّمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعلومات والمعطيات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية، دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.²

هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرّح بها، بقدر ما يهتم بالطريقة التي تتم بها ملء الملف الجبائي للمكلف، حيث يحتوي الملف الجبائي على مجموعة من المعلومات الخاصة بالملف، والتي يتم من خلالها متابعة كل نشاطاته ويتكون من إسمه ولقبه، نوع النشاط، عنوان النشاط، العنوان الشخصي، ... إلخ.³

من هنا يمكن حصر دور الرقابة الشكلية في النقاط التالية:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة في التصريحات، كأخطاء الجمع ...⁴
- البحث والكشف عن المعلومات والعناصر المغفول عنها، ويطلب من المكلف المعني بها تصحيحها.
- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.⁵
- مراقبة الهوامش في نشاطات الشراء والبيع لأربع سنوات الماضية، وإن كان هناك تغير محسوس، تطلب الإدارة الجبائية التفسيرات والتبريرات.

¹ - ناصر مغني، مرجع سابق، ص 89.

² - لخضر يحيى، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005، ص 18.

³ - طورش بنتاة، مرجع سابق، ص 114.

⁴ - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

⁵ - سليمان عتير، مرجع سابق، ص 123-124.

- مقارنة أرقام الأعمال، الضرائب، الرسوم المصرح بها شهرياً، مع ما صرح به سنوياً مع الأخذ بعين الإعتبار الحدث المنشأ لـ (TAP) و (TVA).
- التأكد من المعدلات المطبقة.¹

1-2- الرقابة على الوثائق: (le control sur pieces)

الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه بمقارنتها مع المعلومات المتوافرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزته الإدارة، وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف. فالمرقب يقوم بتحليل ودراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات

السابقة، للوصول إلى إكتشاف الأخطاء المرتكبة.²

حيث يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، إذن فهي رقابة لاحقة تسمح للإدارة بفحص نافذ لتصريحات المكلفين، ومنه كشف تصحيح للنقائص المكتشفة.

ومما سبق يمكن إستخلاص أهداف الرقابة على الوثائق في:

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبه و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و مقارنتها بالوثائق التي تمتلكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية للمكلف.³
- إكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
- إعداد قائمة للمكلفين المقترحين للرقابة المعمّقة.⁴

في حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف:

1 - ناصر مغني، مرجع سابق، ص 90.
 2 - سيد أحمد ميدوني، مرجع سابق، ص 91.
 3 - نجيب زويطي، مرجع سابق، ص 30.
 4 - بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الأزمة المالية الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، ملتقى العلمي الدولي، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009، ص 07.

✓ طلب المعلومات:

بموجب المهام والإمكانيات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، يمكنه أن يطلب من المكلف تزويده ببعض المعلومات حول نقاط وأمر إحتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصفة الشفوية أو الكتابية، و مثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين. في حالة عدم إستجابة المكلف للطلب فإنه لا يلزم بأي عقوبة، وما على الإدارة سوى إعادة إرسال

طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات.¹

✓ طلب التوضيحات:

عند رفض المكلف الرد على طلب المعلومات المرسل إليه تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر يكون كتابيا بوضع شكل صريح ضرورة الحصول على التوضيحات والتبريرات لإزالة اللبس، إضافة إلى تقديم الدليل الكافي الذي يثبت صحة التقارير.²

يتم الردّ على الطلب خلال 30 يوماً ويعدّ عدم الردّ في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى، ويرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع الإشعار.³

إذا اكتشف المكلف أن التصريح الذي تقدم به إلى الإدارة الضريبية يتضمن خطأ أو إغفال ينتج عنه ضريبة إضافية، يحق له أن يتقدم بتصريح معدل تبين فيه الخطأ أو الإغفال الحاصل، على أن يتم التعديل بتاريخ سابق لتاريخ صدور أمر مهمة التدقيق عن الفترة الضريبية موضوع التصريح.⁴

غير أنه ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية.⁵

¹ - مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل دور الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدينة، 2008 ص 107.

² - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص 118.

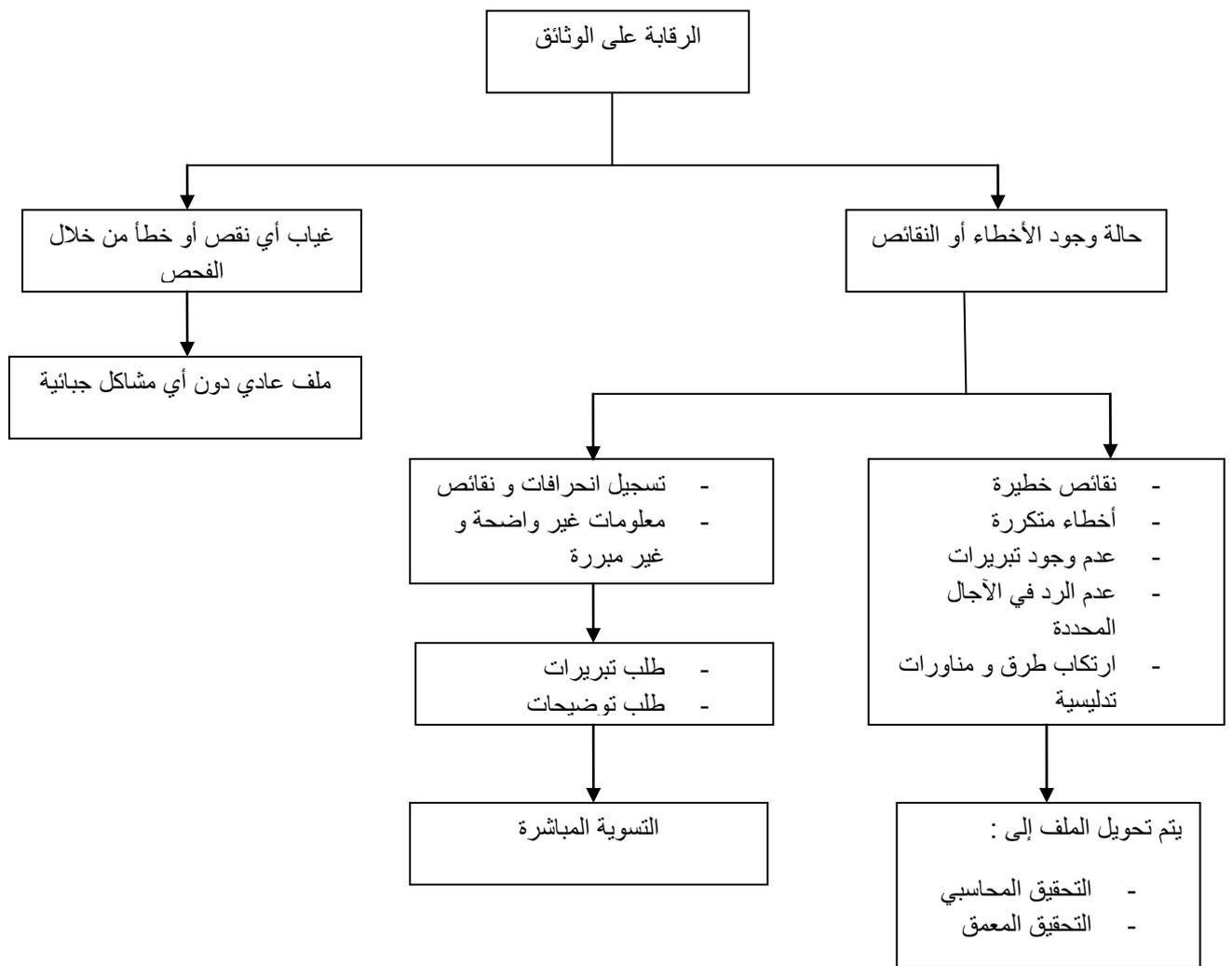
³ - المادة 19، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10-11.

⁴ - المادة 40، المرجع نفسه، ص 15.

⁵ - بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 07.

ومن الملاحظ خلال هذه العملية أنها تجري في مقر إدارة الضرائب دون الانتقال إلى مقر المؤسسة المراد مراقبتها أو الشخص الطبيعي محل الرقابة، و تقوم إدارة الضرائب بمجموعة من الأساليب التي تستخدم في فحص الحسابات، حيث تتوقف قيمة أرصدة بعض الحسابات على قيمة أرصدة حسابات أخرى كالعلاقة بين المبيعات ومصاريف البيع وسعر البيع وأسلوب المقارنات كمقارنة البيانات المالية بالبيانات غير المالية المتعلقة والخاصة بها مثل عدد العمال و تكلفتهم المالية،¹ وفي الشكل الموالي الهيكل العام

للرقابة على الوثائق.²



¹ - فاطمة زعزعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013، ص 137-139.

² - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص 119.

2- الرقابة المعمّقة:

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمّقة في التدخّلات المباشرة للأعوان المدققين بإمكان تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخّلات إلى التأكّد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم كما يتمّ الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة (04) سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن إحتتمالات التهرب الضريبي.¹

عرّفها دانيال ريتشر: بأنّها مجموع العمليات التي لها عرض الفحص في عين المكان لمحاسب مؤسسة ما أو شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند إقتضاء الأجال يمكن الإلتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة.²

كما عرّفها جان بركسير: أنّها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقق من صحة ودقة التصريحات على مجمل المداخل التي لها علاقة بالضريبة على الدخل الإجمالي.³

إنّ هذا النوع من الرقابة يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم، وفي هذه الحالة يُسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة وعددها وطبيعتها.

كما لا يمكن إجراء أي مراقبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمعني، على أن يكون مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة الذي يبيّن حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، من مدّة التحضير وكذا حق الاستعانة بمستشار من إختياره.

على أن يحتوي الإشعار على المعلومات المتعلقة بأنواع الضرائب المراد التحقيق فيها، والسنوات الخاصة بها والدفاتر الواجب تحضيرها من طرف المكلف بالضريبة.

¹ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2010، ص 24.

² - ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 65.

³ - عبد الحفيظ لواتي، التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير جامعة، بسكرة، 2011-2012، ص 40.

يتضح من هنا أنه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

حدد المشرع الجزائري مدّة معينة كحد أدنى لتحضير المكلف بالضريبة نفسه بـ 10 أيام ابتداءً من إستلام هذا الإشعار،¹ ويجب أن يحتوي هذا الإشعار تحت طائلة البطلان مجموعة من البيانات كالتالي:

- إسم أو المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة مع العنوان الصحيح.
- تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان.
- إمكانية إستعانة المكلف بمستشار من اختياره.
- تحديد مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.
- السنوات المعني بها التحقيق وهي السنوات غير المتقدمة.
- العنوان كاملاً وختم المصلحة التي تباشره، ويجب أن يكون ممضياً من قبل المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم.²

تشمل الرقابة المعمّقة 03 أنواع من الرقابة: التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوّب والتحقيق المعمّق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف، وإنّ الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو إستدراك التهرب الضريبي، وهو إستمرار للرقابة على الوثائق.³

2-1- التحقيق في المحاسبة

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.⁴

وعليه يمر التحقيق المحاسبي بعدة مراحل:

1 - المادة 4/19، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

2 - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 141.

3 - بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مرجع سابق، ص 08.

4 - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة للخاضعين للرقابة، 2007، ص 13.

2-1-1- إجراءات التحضير للتحقيق في المحاسبة

تعتبر هذه المرحلة تمهيدية للمرحلة التي تليها، وتتمثل في كل التدابير والأعمال التي على المحقق القيام بها لتسهيل وأداء مهمته في أحسن وجه وتتمثل فيما يلي:

- الإطلاع على الملفات الجبائية للمكّفين المعنيين بالتحقيق وفحصها فحصاً دقيقاً.
- الإلمام بكل ما يخص الوضعية الفعلية للمكلف.
- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلفين الخاضعين للتحقيق، وخصوصاً فيما يتعلق بقواعد وطرق الإنتاج، طبيعة ونوع المواد واللوازم المستعملة في الإنتاج.
- فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب التي يخضع لها المكلف.
- الإطلاع على طلبات التوضيح والتبريرات التي سبق الحصول عليها خلال إجراء الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب.¹
- إشعار وإعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.²
- الإتصال بالجهات الخارجية والتي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الإطلاع من أجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق.

من خلال الإطلاع على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف يقوم المراقب بملء إستمارتي كشف المحاسبة، للكشف عن تطور الحسابات من سنة مالية إلى أخرى، وبيان مقارنة الميزانيات والذي يوضّح تطور حسابات الإستثمار وتغيرات مختلف أصول وخصوم المؤسسة خلال فترة المراقبة.

كما يقوم المراقب بتسجيل النقاط الغامضة والمشكوك فيها والتي ستكون محل إستفسار وتوضيح من طرف المكلف أثناء التحقيق في عين المكان.³

¹ - سليمان عتير، مرجع سابق، ص 129.

² - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

³ - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص 126.

2-1-2- إجراءات الشروع في التحقيق المحاسبي

حيث يتم الفحص من حيث الشكل ومن حيث المضمون:

✓ فحص المحاسبة من حيث الشكل

ذلك من خلال التأكد الفعلي بوجود وثائق المحاسبية والإجبارية ووثائق الإثبات اللازمة، وأنّ

البيانات المسجلة فيها صحيحة ودقيقة، ثم يتحقق من تطابق وثائق الإثبات مع ما هو مسجل في سجلات المحاسبة، وحتى تكون المحاسبة صحيحة من الناحية الشكلية يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

✓ أن تكون كاملة ومنظمة.

✓ أن تكون متسلسلة و صحيحة.

✓ أن تكون مقنعة و مبررة.¹

✓ فحص المحاسبة من حيث المضمون

المحقق الجبائي في إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات مثل: التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة، وتسجيل مشتريات وهمية، ونسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.²

2-1-3- نتائج التحقيق المحاسبي

تعتبر النتائج آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي بعد الفحص الدقيق للمحاسبة وكشف كل النقائص والتجاوزات، فيقوم المحقق باستخلاص النتائج التي يعتمد عليها في حساب أساس الضريبة الخاصة بإعادة التقويم، وعليه تحت طائلة البطلان الإجراء يجب أن يرسل الإشعار للمكلف بالضريبة بإعادة

¹ - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 143.

² - سليمان عتير، مرجع سابق، ص 131-132.

التقويم،¹ وذلك إما بقبول المحاسبة أو رفضها.

✓ قبول المحاسبة

يقبل المراقب محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني وصحيحة من حيث المضمون، وينقسم القبول إلى صنفين قبول صريح وآخر نسبي.²

✓ رفض المحاسبة

حيث يتم رفض المحاسبة إذا كانت غير صحيحة، إذا كانت النتائج غير مطابقة لما هو مصرح به وفي حالة إثبات تجاوزات وأخطاء فالمحقق بإمكانه إجراء تعديلات.³

2-2-1- التحقيق المصوب

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم إستخدامها مؤخرًا في قانون المالية لسنة 2015، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث الإجراءات، فهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدّة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.⁴

2-2-2- إجراءات و شروط التحقيق المصوب

- يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات.
- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقًا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول.
- لا يمكن تحت طائلة البطلان أكثر من شهرين في عين المكان.
- يجب معاينة نهاية التحقيق عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة.

¹ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 122.

² - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 43.

³ - المادة 191 من قانون الضرائب و الرسوم المتماثلة، مرجع سابق، ص 93.

⁴ - سليمان عتير، مرجع سابق، ص 134.

- يمنح للمكلف أجل ثلاثين (30) يومًا لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.
- إنّ ممارسة التحقيق المصوّب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقًا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة و لكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوّب.¹

2-2-3- ايجابيات وسلبيات التحقيق المصوّب

التحقيق المصوب من شأنه أن يضيف بعض الإيجابيات والسلبيات على عملية التحقيق بالنسبة للإدارة الجبائية.

✓ الإيجابيات:

- تقليص فترة التحقيق، وهذا لأنّ عملية الفحص تقتصر على عيّنة فقط، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حدّ ما، تتوفر فيها خاصة التوقيت المناسب.
- إقتصار التحقيق على عيّنة فقط، وهذا ما يزيد في دقته وإكتشافه لأغلب الثغرات.

✓ السلبيات:

- من الصعوبة بمكان إختيار العيّنة الممثلة للكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف.
- الإقتصار على فحص المعلومات التي تتضمنها العيّنة فقط.²

2-3-1- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

هو مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات المتعلقة بالدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخل المصرّح بها مع إجمالي الدّخول المحقّقة أثناء مسيرة الحياة، وهي تهدف إلى ما يلي:

- التّحقّق من صحة المداخل المصرّح بها كأساس للضريبة على الدّخل.

¹ - المادة 20 مكرر 01، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 12.
² - سليمان عتير، مرجع سابق، ص 135-136.

- مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعيتها الخزينة.
- الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.¹

2-3-2- إجراءات التحقيق المعمق

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها، المستنتجة من وضعيتها أملاك المكلف، وحالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته،² وتشمل عملية التحقيق المعمق للوضعيات الجبائية الشاملة الإجراءات التالية:

• سحب و فحص الملفات

حيث يقوم المراقب بعد إختيار الملفات بعملية سحب الملف الذي سيخضع للتحقيق من المفتشية التابع لها وذلك لإلقاء نظرة على وضعيتها المكلف، وطبيعة المداخل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي.³

• البحث عن المعلومات الجبائية

حيث يطالب المحقق الجبائي بالمعلومات الجبائية إما عن طريق وضعيتها الممتلكات أو كشوفات الربط أو البحث عنها ميدانياً.

وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية، أو الكتابية وهذا ما يساهم في إرساء الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.⁴

• طلب التبريرات و التوضيحات

تقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها على إعادة تقسيم

¹ - عبد الغني بشرى، مرجع سابق، ص 120.

² - بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية، مرجع سابق، ص 10.

³ - عبد الغني بشرى، مرجع سابق، ص 143.

⁴ - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 169.

الوعاء الضريبي، ويعتبر هذا الطلب كإجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي.¹

2-3-3- نتائج المراقبة المعمّقة

بعد القيام بجميع إجراءات المراقبة والفحص الدقيق للمحاسبة، يقوم المحقق المحاسبي بتقديم محاسبة المكلف بالضريبة، إذ يجب عليه أن يختتم إجراءات الرقابة ويعطي حكمًا على مصداقية المحاسبة في المحررات من طرفه وبالتالي على المحقق أن يعطي تقييمه العام للمحاسبة ويأخذ التقييم أحد الشكلين، إما القبول إذا كانت متطابقة مع أحكام المخطط المحاسبي ومستوفية لجميع الشروط،² أو برفضها ويكون ذلك في حالتين:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد 09، 10 من القانون والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.³

في الأخير عند الإنتهاء من إجراء تحقيق معمّق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلاّ إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية.⁴

المطلب الثاني

التعاون الدولي

إنّ التهرب من الضرائب لم يقف عند حدود الدولة الواحدة بل أصبح التهرب يتمّ على نطاق دولي، فلقد لجأت الدولة في مكافحة هذا التهرب إلى العديد من الوسائل، من بينها التعاون الداخلي والخارجي، فسنتناول هذين النقطتين بالتفصيل في الفرعين التاليين:

¹ - عبد الغني بوشري ، مرجع سابق، ص 145.

² - فاطمة زعزوعة، المرجع أعلاه، ص 172.

³ - المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 22.

⁴ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 25.

الفرع الأول: التعاون الداخلي

لقد أصبحت الإدارة الضريبية غير قادرة لوحدها على محاربة المكلفين بالضريبة، وذلك نتيجة توسع بعض المكلفين في نشاطاتهم وإستعمالهم طرق احتيالية للتملص من الضريبة، ولذلك إستوجب إحداث طريقة أخرى لمحاربة هؤلاء المكلفين، وذلك بالتنسيق بين إدارة الضرائب إدارات أخرى في الدولة التي لها علاقة بالتهرب الضريبي خاصة مصالح الجمارك والمصالح التابعة لوزارة التجارة.¹ فالجمارك² هي جهاز المراقبة التي يجب أن ينظر إليها كمصلحة تقنية تعمل على تطبيق القوانين ومحاربة الغش وذلك بشأن تحصيل الضرائب الجمركية المستحقة للخرينة العمومية، وإستيفاء الشروط والقيود الاستيرادية المقررة عليها، حماية النظم الاقتصادية لكل دولة، وإنّ أي خرق لهذه التشريعات أو الإخلال بها يمثل إخلال بالنظام الاقتصادي،³ أما بالنسبة لمصلحة التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة، فيتبيّن أهمية التعاون معها عن طريق مراقبة التعاملات التجارية (بيع وشراء)، والتي تتم بين التجار وتكون مرفوقة بوثائق وفواتير، بحيث هذه الأخيرة تعتبر دليل إثبات لحدود عملية البيع والشراء، فالمراقب يقوم بإجراءات رقابية معمّقة ودقيقة لهذه الفواتير عن طريق التّدخل السنوي،⁴ للكشف عن حجم العمليات بدون فوترة.

بالتالي من الوسائل التي تساعد على محاربة التهرب الضريبي هي عملية الإتصال والتنسيق⁵ بين فرق البحث المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)، ولقد بدأت هذه الفرق العمل إبتداءً من شهر أفريل 1996 وتم التأسيس لها رسمياً بالمرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 27/07/1997 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة.

خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمّة بسبب النقائص مما أدى إلى إرتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجربها الفرق لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ

¹ - مختار تريش، دور مفتش الضرائب في قطع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 45.

² - الجمارك كلمة تركية، يختلف نطقها في البلاد العربية، ففي المغرب العربي تعرف بالديوانة وهي كلمة عربية(الديوان)، وتعرف في العراق بالكمارك أو الموكوس، وتطلق على الضريبة وجبايتها وكل ما يتعلّق بعمليات الإستيراد والتصدير.

³ - بلقاسم بودالي، مرجع سابق، ص 04.

⁴ - مصطفى العثماني، مرجع سابق، ص 157.

⁵ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 126.

1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى إحترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.¹

إنّ المرسوم التنفيذي رقم 97-290 السابق الذكر قام بتوحيد النشاط بين الإدارات الثلاثة عن طريق التنسيق على المستوى المركزي والمحلي بإنشاء كل من لجنة تنسيق وزارية مشتركة ولجان تنسيق ولائية، و فرق مختلفة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية، ومصالح التحقيقات الإقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة.²

إلا أنّ الهيئات الحالية والمكّلفة بمحاربة التهرب الضريبي تتمثل في هيئات الرقابة الرئيسية وتعمل هذه الأخيرة بالتنسيق مع هيئات أخرى وسنتطرق لذلك كالآتي:

أولاً : هيئات الرقابة الرئيسية في مكافحة التهرب الضريبي

إنّ الدور الأساسي في محاربة الغش الجبائي يرجع للإدارة الجبائية باعتبارها الأداة الرئيسية للوقاية منه، فهي توزّع المهام المختلفة على الهيئات سواء كانت على المستوى الجهوي أو المحلي، فهناك مصالح مكّلفة بالسهر ومتابعة عمليات الرقابة، وتشارك في هذه العملية مصالح أخرى تكون مساندة لها.

1- الإدارة الجبائية أداة لمكافحة التهرب الضريبي

تتمثل الإدارة الجبائية باعتبارها وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي فيمايلي:

أ- الإدارة المركزية

من المهام الرئيسية للإدارة المركزية تنظيم وتسيير الرقابة الجبائية من أجل ضمان الفعالية المنتظرة منها وتبقى هذه المهمة من إختصاص مديرية البحث والتحقيقات،³ وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى الإدارة المركزية وهي مكلفة بـ:

- ✓ الكشف عن التيارات الكبيرة للغش والتهرب الجبائي.
- ✓ جعل الرقابة أكثر شفافية بالأخذ بعين الإعتبار حقوق المكّلفين بالضريبة في هذا الإطار.

¹ - بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مرجع سابق، ص 11.

² - طورش بناتة، المرجع أعلاه، ص 126.

³ - ياقوت بن أو هيب سالمة ، مرجع سابق، ص 79.

✓ إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقديم أداة المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين مردودية الجباية العامة .

لكي تقوم بهذه المهام فهي تستند إلى أربعة مديريات فرعية مختصة هي:¹

على مستوى الإدارة المركزية توجد المديرية العامة للضرائب وتتمثل غايتها الرئيسية في الإطلاع بمهامها كإدارة فعّالة ومصغية لتطلعات المكلفين بالضريبة، لاسيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية والجماعية، وحيث أنّها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة هو تحصيل الضريبة.²

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل والمتمم المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فزيادة على مفتشية المصالح الجبائية تتكون المديرية العامة للضرائب من ستة (06) مديريات مركزية المتمثلة في مديرية التشريع الجبائي، مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات الجبائية، مديرية إدارة الوسائل، مديرية التنظيم والإعلام الآلي، مديرية الأبحاث والمراجعات.³

ب- المديرية الجهوية للضرائب

تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي، وتعتبر همزة وصل بين المديريات الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب، بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، ومن مهامها تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لإختصاصها الإقليمي مع توجيهها و تنسيقها وحتى مراقبتها.⁴

¹ - المادة 01، المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 55/95، المؤرخ في 15 فيفري 1995، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، ص 12.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة، 2007، ص 03.

³ - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 228-98، المرجع أعلاه، ص 12.

⁴ - لباس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 99.

ج- المديرية الولائية للضرائب:

إنّ محاربة الغش الضريبي يستوجب التنسيق بين كل الهيئات العاملة على تحقيق الأهداف المنوطة لكل واحدة منها، كما أن النجاح في التحقيقات التي تقوم بها مصالح المراقبة تقتض مشاركة الكل وفي هذا الإطار تتدخل جهودات ومساندة المديرية الولائية للضرائب التي تتجسد في المهام المنوطة للمديرية الفرعية للعمليات الجبائية المتكونة من ثلاثة مكاتب وهي: مكتب الوثائق، مكتب الإحصائيات " الوعاء"، مكتب التنظيم و التنشيط.¹

2-الهيكل المساندة

إنّ الإدارة العامة للضرائب رسمت إطار لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي وكلفت بهذه المهمة مصالح مساندة لها نبيتها فيما يلي:

أ-مفتشية الضرائب

تتكفل مفتشية الضرائب على الخصوص بمسك الملف الجبائي بكل مكلف بالضريبة، وتعمل على البحث وجمع المعلومات الجبائية وإستغلالها أحسن إستغلال ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، وهي تجمع إنتقاليا المفتشيات الحالية للضرائب المباشرة وغير المباشرة وحقوق التسجيل وحقوق الطابع الجبائية في مراكز الضرائب التي تحوّل في الأجل المناسب إلى مفتشيات متعدّدة الإختصاصات في الضرائب.²

ب-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إنّ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تتكون من المصالح المكلفة بمحاربة الغش الضريبي والمتمثلة في ثلاث مكاتب هي:

✓ مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة،

✓ مكتب البطاقات،

¹ - ياقوت بن أوهيب سالمة ، مرجع سابق، ص 81.
² - محمد داودي ، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان ، 2006/2005، ص 119.

✓ مكتب التحقيقات والتقييمات.¹

ثانيا: لجان التنسيق و الفرق المختلطة

أنشأت لجان التنسيق بين إدارة الضرائب والجمارك والتجارة وهيئة جديدة للرقابة وتمثل في الفرق المختلطة.

أ- لجان التنسيق

تم تأسيس لجان التنسيق بين إدارة الضرائب، التجارة والجمارك على المستويين المركزي و الولائي:

• على المستوى المركزي

تتكون لجان التنسيق على المستوى المركزي من ممثلي الإدارات المركزية الثلاثة الآتية ذكرهم:

- ✓ بالنسبة للمديرية العامة للضرائب، تمثلها مديريةية العمليات الجبائية.
- ✓ بالنسبة لوزارة التجارة: يمثلها المفتش المركزي للتحقيقات الإقتصادية و ردع الغش.
- ✓ بالنسبة للمديرية العامة للجمارك: يمثلها المدير المختص في محاربة الغش.

حيث تجتمع هذه اللجنة مرة كل شهر بإستدعاء من رئيسها.²

• على المستوى الولائي

تم إنشاء لجان التنسيق الولائية على مستوى كل ولاية بين المديريات الولائية للضرائب، الجمارك والتجارة، تتشكل من أعضاء دائمين ممثلين من طرف المدير الولائي للضرائب، رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، المديرية الولائية للمنافسة والأسعار، أما الأعضاء الإضافيين يتكونون من الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو ما يعادلها في المديريات الولائية المعنية، وتجتمع لجنة التنسيق الولائية مرة واحدة على الأقل كل شهرين.³

ب- الفرق المختلطة للرقابة: (les Brigades Mixtes de control)

جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 المحدد لمهمة الفرق المختلطة بالتدخل لدى

¹ - ياقوت بن أو هيب سالمة، مرجع سابق، ص 83.

² - المرجع نفسه، ص 84.

³ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 129.

المكلفين من أجل مراقبة مدى إحترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية، وفي حين تبقى التصحيحات الخاصة بالجانب الجبائي من مهمة الفتشيات المختصة، تتمثل مهام الفرقة في:

- ✓ البحث عن المعلومة الجبائية أيًا كانت،
- ✓ إستغلال بطاقة الإنذار،
- ✓ إستغلال معاصرة إدارة التجارة،
- ✓ إستغلال ما ينشر في الصحافة وكل الرسائل التي تحتوي على معلومات مهمة،
- ✓ مراقبة الإمتيازات الجبائية الممنوحة من طرف وكالات دعم الاستثمار أو تشغيل الشباب.¹

الفرع الثاني: التعاون الخارجي

بما أنّ ظاهرة التهرب الضريبي قد اتخذت بعدًا عالميًا خاصة مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات من سهولة في تداول الأموال والمعاملات، ومنه زيادة إمكانية التهرب الخارجي أو الدولي بكل يسر فإن هذا ما يجعل التعاون الخارجي ضرورة حتمية للمكافحة والحد من هذه الظاهرة،² ويتمثل ذلك في صورة معاهدات تبرم بين الدول يتعهد بمقتضاها المتعاقدون بأن تتبادل الإدارات المالية فيها المعلومات المتعلقة بالموّلين الخاضعين للضرائب التي تفرضها.³

فتتفق الدولتان المتعاقدتان على تقديم المساعدة والدّعم لبعضهما البعض طبقًا للقواعد الخاصة بتشريعهما وتنظيمهما وذلك بغية تحصيل ديونهما الضريبية من المكلفين.⁴

يمكن تعريف الإتفاقية الضريبية أنّها تلك العقد الممضي بين دولتين أو أكثر، يدور موضوعها حول أمور ضريبية، بحيث تهدف هذه الإتفاقية إلى مكافحة الغش الضريبي وإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب، وبصفة عامة فإنّ الإتفاقية تعبر عن إدارة كل طرف في السعي لإحقيق مبادئ العدالة والمساواة

¹ - سيد أحمد ميدوني، مرجع سابق، ص 140.

² - خالد غوفي، أثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية (دراسة حالة مديرية الضرائب- بسكرة)، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 52.

³ - محمد حلمي مراد، مالية الدولة، منشورات جامعة عين الشمس، مصر، بدون سنة، ص 230.

⁴ - كمال رزيق وعبد الحكيم فضيلي، نظام المعلومات الجبائية في الجزائر، نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر، ملتقى وطني، المركز الوطني للإعلام الألي و العلمي، 2005، ص 11.

في فرض الضريبة من أجل تفادي الآثار السلبية للتهرب الضريبي والعمل على ترقية وتشجيع الإستثمارات.¹

ففي الجزائر الإتفاقية التي يصادق عليها رئيس الجمهورية تسمو على جميع القوانين الوطنية بما في ذلك الدستور،² وقد نصّ عليها الدستور.³

إن تلك الإتفاقيات لا تخرج عن كونها معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، والتي يمكن تعريفها حسب إتفاقية فيانا للمعاهدات على أنها : "إتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر، ويخضع للقانون الدولي سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأياً كانت التسمية التي تطبق عليه".

يتضح من خلال هذا التعريف أنّه قد تتعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على معاهدة دولية، إلّا أنّه يشترط فيها أن تبرم من طرف أشخاص القانون الدولي أي من طرف دولتين أو أكثر، كما يجب أن تكون موثقة ومكتوبة، إذ لا يمكن إعتبار الإتفاق الذي يتم بين ممثلي دولتين أو مجموعة من الدول أنّه معاهدة دولية،⁴ وقد تكون الإتفاقيات الجبائية بين الدول إما ثنائية، أو متعددة الأطراف.⁵

بالتالي يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحدّ من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، و يتمثل في تنسيق النظم والتشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتقاربة.⁶

تبرم هذه الإتفاقيات بنفس الطريقة التي تبرم بها الإتفاقيات الدولية، تبدأ بمفاوضات تمهيدية بين وزارتي المالية للدولتين، ودور وزارة الخارجية هو ترتيب الأمور السياسية والدبلوماسية، تتم عادة المفاوضات قبل إبرام الإتفاقية بين الخبراء الجبائيين للدولتين في كلتا العاصمتين للتوصل إلى شروع الإتفاق، وتجدر الإشارة هنا إلى أنّ دائرة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية للأمم المتحدة أعدت وثيقة

¹ - علي عزوز: "آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي" مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، العدد 08، العلوم، جامعة حسنية بن بو علي، الشلف، 2012، ص 61.

² - جمال أولعربي، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المعونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير، تخصص القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص 151.

³ - المادة 132 من دستور 1996 التي جاء فيها " المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور تسمو على القانون".

⁴ - إيمان بوقروة، مرجع سابق، ص 39.

⁵ - خالد غوفي، مرجع سابق، ص 230.

⁶ - عبد القادر مهداوي، مرجع سابق، ص 06.

تعرض فيها الأساليب القاعدية المتعلقة بالإتفاقيات الجبائية بين الدول المتقدمة والسائرة في طريق النمو.¹

كما يمكن البحث في إطار آخر، وهو استحداث منظمة دولية للتعاون الجبائي، تقوم بإعداد مشروعات نموذجية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي، وذلك من خلال الخبراء والفنيين المختصين، لكن هناك عدة صعوبات سواء من الناحية الفنية أو النفسية تحول دون تحقيق ذلك:

✓ المساس بسرية المعاملات.

✓ الدول التي تظل خارج نطاق الإتفاقيات تلجأ إليها رؤوس الأموال التي تزيد التهرب من الضرائب،

✓ قد يقبل بعض الممولين الإدلاء بالمعلومات لمصلحة خزينة بلدهم، ولكنهم يرفضون ذلك متى علموا

أنّ هذه المعلومات المفروضة عليهم لمصلحة خزينة دولة أجنبية لهذا إهتم الفنيون بأن يوضحوا في

الإتفاقيات المبرمة أنّ تبادل المعلومات يتم على المعلومات التي يسمح بها كل تشريع.²

في تعداد الإتفاقيات الجبائية الثنائية التي أبرمتها وصادقت عليها الجزائر مع دول أجنبية وأخرى

عربية والتي جاءت بموضوع الغش الضريبي، نعد خمسة منها.³

¹ - وردية أكرتس، مرجع سابق، ص 192.

² - عبد الكريم صادق بركات و آخرون، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1979، ص 212.

³ - الإتفاقية الثنائية بين حكومة الجمهورية الديمقراطية الشعبية وحكومة تركيا، المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي (التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة، التركات)، الموقعة بالجزائر، المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 94-305 المؤرخ في 02 نوفمبر سنة 1994، جريدة رسمية، عدد 65، سنة 1994.

- الإتفاقية الثنائية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة الأردنية الهاشمية قصد تجنب الازدواج الضريبي (التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة بالجزائر، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-427 المؤرخ في 17 ديسمبر 2000، جريدة رسمية، العدد 79، سنة 2000.

- الإتفاقية الثنائية بين حكومة الجمهورية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفاذي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 7 أبريل سنة 2002، جريدة رسمية، العدد 24، سنة 2002م.

- الإتفاقية الثنائية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا، المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي وتفاذي التهرب والغش الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 04-131 المؤرخ في 19 أبريل سنة 2004، جريدة رسمية، العدد 27، سنة 2004م.

- الإتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا، المتعلقة بتفاذي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة بالجزائر، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-171 المؤرخ في 14 يونيو سنة 2008، جريدة رسمية، عدد 33، 2008 م.

المبحث الثاني

وسائل مواجهة التهرب الضريبي

إنّ الجرائم الضريبية بشكل عام، وجريمة التهرب الضريبي بشكل خاص ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة وكذا من حيث العقوبات المقررة.

ففي هذا الصدد نتناول السياسة العقابية التي إتبعها المشرع الجزائري من أجل مكافحة التهرب الضريبي، وذلك من خلال التطرق للعقوبات المقررة في هذا المجال، قبلها سنعالج إجراءات المتابعة وكيفية كشف وإثبات التهرب الضريبي، والأشخاص المؤهلة لذلك، حتى يمكننا متابعة المتهربين قضائيا والجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية، كما يجب أيضا التطرق إلى تقرير المسؤولية الجزائية¹.

وهذا ما سنتناوله في المطلبين التاليين :

- المطلب الأول: إجراءات المتابعة.
- المطلب الثاني: العقوبات المقررة

المطلب الأول

إجراءات المتابعة

تعدّ معاينة وإثبات الجرائم الضريبية البداية الأساسية لمكافحة التهرب الضريبي، وأولاها المشرع الأهمية الكاملة من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها في الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم وكذا المسؤولية الجزائية المترتبة عليهم.

سنحاول إذاً التطرق إلى المتابعة الجزائية في الفرع الأول والمسؤولية الجزائية في الفرع الثاني.

¹ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 140 .

الفرع الأول: المتابعة الجزائية

سنتناول في هذا الفرع إثبات ومعاينة جريمة التهرب الضريبي، التي يترتب عليها إحالة مرتكبيها إلى القضاء للمحاكمة، بناءً على شكوى من الجهة المختصة على مستوى إدارة الضرائب حتى يمكن تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية.

1- إثبات و معاينة التهرب الضريبي

لقد إستمتمت القوانين الجبائية بعدم الإنسجام في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بإثبات الجريمة الضريبية، حيث تختلف من نص إلى آخر، فجاءت المادة 21 من قانون الطابع،¹ وجاء أيضاً في قانون الضرائب غير المباشرة على أنّ جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين قانوناً، محلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، ويكونوا أيضاً مؤهلين لتحرير المحاضر أعوان إدارة الضرائب وإدارة البلدية و أعوانها،² أما قانون الرسم على رقم الأعمال فجاء فيه أنه يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية،³ أما بالنسبة لقانون الضرائب المباشر والرسم المماثلة والتسجيل لم تتعرض إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الجبائي.⁴

من خلال ما سبق ذكره نجد أنّ الإدارة الضريبية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم الضريبية، وطالما أنّه لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية.⁵

¹ - المادة 21 ملغاة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2011 المعدل والمتمم.

² - المادة 504 من الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم بقانون المالية لسنة 2015 ، ص 288.

³ - المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 430.

⁴ - مجلة المحكمة العليا، عدد خاص باليومين الدراسيين عن الغش الضريبي و التهريب الجمركي، المحكمة العليا، قاعة المحاضرات، يومي 13 و 14 نوفمبر 2007، ص 141.

⁵ - أحسن بوسقيعة: "المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)"، مجلة قضائية، العدد 01، سنة 1998، ص 24.

فمن أهم الصلاحيات التي خولها المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي هي تحرير محضر إثبات المخالفة، حيث جاء في مواد قانون الضرائب غير المباشرة على أنّ مخالفات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب، تثبت في محاضر تقدم بناءً على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد أمام القاضي خلال ثلاثة أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان، ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها.¹

أما باقي القوانين الجبائية لم تُخضع تحرير محضر الإثبات لأي شكلية معينة، ولكن حسب نصّ المادة 112 من قانون الرّسم على رقم الأعمال يفهم أنّه لكل جهة مؤهلة لإثبات الغش الضريبي تحرير محاضرها وفقاً للأوضاع والإجراءات التي تحكم تحرير محاضرها.²

يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبها وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة.³

إضافة إلى ذلك خوّل المشرع لأعوان الضرائب سلطة تفتيش المنازل وهذا لا يتم إلاّ بناءً على أمر من موظف سام يقدم عرضاً مسبباً إلى مدير الضرائب للولاية المختص وذلك بعد الحصول على ترخيص من السلطة القضائية، وبحضور ضابط الشرطة القضائية طبقاً للمادتين 499-501 من قانون الضرائب غير المباشرة سنة 2015، زد على ذلك منحهم سلطة إتخاذ تدابير تحفظية، كحجز الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة في الغش مع تحرير محضر بذلك طبقاً للمواد 511 إلى 517 من نفس القانون.⁴

2- تحريك الدعوى العمومية و الجبائية

تهدف الدعوى العمومية إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامة، أمّا الدعوى الجبائية فيسعى من ورائها إلى تحصيل الحقوق الجبائية وهي الضريبة المفروضة، الغرامة الجبائية (التأخيرية)

¹ - المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 289.

² - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، ص 432.

³ - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 148.

⁴ - فافا بوقبرين و فلة بودهري وآخرون، مرجع سابق، ص 76.

والمصادرة، فإذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية وتباشرها طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية، فالجرائم الجبائية تتميز بوحدة الدعويين العمومية والجبائية من حيث التحريك، إذ خوّلت القوانين الضريبية صلاحية تحريكها لإدارة الضرائب.¹

على أن تتم المتابعة بإيداع شكوى من المدير الولائي للضرائب ممثلاً في رئيس مكتب المنازعات، بدون إنذار سابق للمعني لتسوية وضعيته إتجاه التنظيم الجبائي.²

يشترط أن تقدم الشكوى من الجهة المخولة لها ذلك، يكون الإجراء باطلاً لأنه من النظام العام، فإذا كانت الدعوى أمام قاضي التحقيق يستوجب عليه إصدار أمر، بانتقاء وجه الدعوى لبطان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسه.³

كما يشترط أن تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة في إصدارها، أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية، وما يقصد بالشكوى إبلاغ أو الإخطار الذي يقدمه المدعي عليه إلى السلطات المختصة طالبا تحريك الدعوى العمومية بشأن جرائم معينة، خطر المشرع تحريكها بصدها قبل تقديمه.⁴

بالتالي تقدم إدارة الضرائب الشكوى أمام الجهات القضائية المختصة، حيث أنّ الأصل العام أنّ مكان وقوع الجريمة هو مكان الاختصاص، إلا أنّ في العش الضريبي يمنح لإدارة الضرائب إختيار حسب كل حالة، أمام المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة طبقاً لأحكام المادة 2/305 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة، و المادة 219 من قانون التسجيل و المادة 34 من قانون الطابع.⁵

فنستخلص من ذلك أنّه في حالة رفع دعوى أمام القضاء قبل صدور شكوى من إدارة الضرائب تكون الدعوى باطلة بطلاناً مطلقاً، رغم أنّ القاعدة تقتضي بأنّ النيابة العامة هي المختصة بتحريك

¹ - فافا بوقيرين و فلة بودهري وآخرون، مرجع سابق، ص 76.

² - المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل.

³ - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مرجع سابق، ص 27.

⁴ - أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 41.

⁵ - مجلة المحكمة العليا، مرجع سابق، ص 153.

الدعوى العمومية وإستعمالها بوصفها سلطة الاتهام، وهي في ذلك تمثل المجتمع في ممارسة حقه في الكشف عن فاعل الجريمة وعقابه.¹

إنّ قانون الإجراءات الجزائية قيد حرية النيابة العامة في إستعمال حقّها في تحريك الدعوى العمومية وإخضاعها لقيود وشكليات معينة، ومن ذلك أنّ القوانين الجبائية نصّت على شرط وجوب تقديم الشكوى من الجهة الإدارية المعنية وأنّ الهدف من إشتراط الشكوى في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية هو حماية والمحافظة على العلاقة الودية القائمة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة بناءً على مبادئ الضريبة الأربعة والاقتصاد اليقين، الملائمة، والعدالة، وكذلك نظرًا للطابع التقني والفني والمحاسبي لهذه الجرائم، وأيضاً أنّ الإدارة الجبائية هي الجهة الوحيدة التي توجد بحوزتها كافة المعلومات والمستندات والوثائق الخاصة بالمكلف بناءً على تصريحاته.²

كما يمنع على النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية والجبائية، أي لا يجوز لها إتخاذ أي إجراء أو مباشرة الدعوى أو فتح تحقيق قضائي قبل تقديم شكوى من الإدارة الجبائية، وأي إجراء تقوم به يكون باطلاً بطلاناً مطلقاً، وفي حالة ما إذا قامت النيابة العامة بتحريك الدعوى وأحالت الملف إلى الجهات القضائية يجب على المحكمة أن تقضي بعدم قبول الدعوى.³

إذ يترتب على عدم التّقييد بهذا الشرط بطلان إجراءات تسيير الدعوى أمام جهة التحقيق، و كذا بطلان الحكم وهو بطلان متعلق بالنظام العام ولا يصحح هذه الإجراءات طلب يصدر بعد إتخاذها، فيلزم إذن لصحة رفع الدعوى و إجراءات التحقيق أن يثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى أن رفعها كان بناء على طلب ممّن يملك تقديمه وإلاّ كان الحكم معيباً.⁴

بموجب التّعليمة الوزارية المشتركة بين وزارتي العدل والمالية الصادرة خلال سنة 1999، الموجهة إلى النّواب العامون لدى المجالس القضائية من جهة وإلى المدراء الولائيين من جهة أخرى، والتي تهدف إلى توقيف أو تأجيل الدعوى العمومية في إطار محاربة الغش الجبائي، والتي تضمّنت إمكانية سحب الشكوى في حالة ما إذا وقع المكلف بالضريبة المشكو منه على تعهد للتّسديد بالتّسسيط أمام قابض

¹ - أحمد شوقي الشلقاوي، مرجع سابق، ص 27.

² - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 193.

³ - مولاي ملياني بغدادي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992، ص 23.

⁴ - مصطفى محمود محمود، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن (الأحكام العامة والإجراءات الجبائية)، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مصر، 1979، ص 186.

الضرائب المختص، طبقاً لبرنامجها إدارة الضرائب، ويشترط عند كل منح لبرنامج الإستحقاقات دفع مسبق لمبلغ قدره عشرون في المائة (20%)، أما باقي الدين فتتم تصفيته وفقاً للتعليمات السالفة الذكر.¹

يتضح أن مدة تقادم الدعوى العمومية هي ثلاث سنوات أما الدعوى الجبائية هي 04 سنوات،² إلا أنهم يتفقون من حيث بدء سريان التقادم وأسباب إنقطاعه.

أما بالنسبة إلى المصالحة فقد أشار قانون الضرائب المباشرة في مواده على أنه يجوز تخفيض الغرامات الجبائية المنصوص عليها بموجب هذا القانون وفقاً للشروط والقواعد المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة.³

فالصلح في الجرائم الضريبية يكون بدفع المتهم المبالغ المالية المستحقة للإدارة الجبائية كحقوق ورسوم جبائية كاملة، ويشترط أن يتم الصلح بين المتهم والإدارة المختصة، وهو تعبير عن إرادة تنتج آثار قانونية، ويهدف إلى إنقضاء الرابطة الإجرائية للخصومة الجزائية.⁴

كما يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية وإكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد،⁵ يحدّد على النحو التالي:

1. أجل التسديد يقدر بستة (06) أشهر عندما يقل مبلغ الدين الجبائي عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج).
2. أجل تسديد مدته اثنا عشر (12) شهراً عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) و يقل عن ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).
3. أجل تسديد مدته ثمانية عشر (18) شهراً عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).⁶

1 - فافا بوقبرين وفلة بودهري وآخرون، مرجع سابق، ص 77.
 2 - المادة 03/305 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 2/564 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 153 من قانون الرسم على الأعمال و المادة 27 من قانون الطابع.
 3 - المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 301.
 4 - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 262.
 5 - المادة 104 مكرراً من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 39.
 6 - المادة 45، قانون رقم 11-16، المؤرخ في 03 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية، عدد 72، المؤرخة في 29 ديسمبر 2011، ص 16.

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية

المسؤولية هي قدرة الشخص القانونية على تحمّل كافة التبعات والآثار التي يقرّها القانون على من يقوم به من تصرفات وأفعال،¹ وهي تحمّل الشخص المخالف للقانون العقوبة المقرّرة قانونًا كنتيجة لأعماله، وهذا إستنادًا لما جاء في قانون العقوبات على أنه لا عقوبة على من كان في حالة جنون وقت ارتكاب الجريمة.²

بناءً على الأفعال المخالفة للقانون التي يقوم بها المكلف بالضريبة تترتب عليه المسؤولية الجزائية، فهي لا تقف عند شخص المكلف وحدة وإنما تمتد إلى الممثل القانوني للأشخاص المعنوية، وكذلك إلى كل من ساعد أو حرّض أو إتفق مع المكلف بالضريبة للتخلّص من أداء الإلتزامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية.³

هؤلاء الأشخاص هم: الفاعل، الشريك، الشخص المعنوي.

أولاً: مسؤولية الفاعل الأصلي

عرّف المشرع الجزائري الفاعل في قانون العقوبات على أنه يعتبر فاعلاً كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرّض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو التّدليس الإجرامي...⁴

قد يكون الفاعل الأصلي شخصًا طبيعيًا أو معنويًا.

1- الشخص الطبيعي

إنّ أكثر ما يتميّز به القانون الضريبي هو إنشاء علاقات ضريبية بين الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، وأشخاص طبيعية أو معنوية هم المكلفون بالضريبة، فالمسؤولية الجزائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفًا سلبيًا في هذه العلاقة الضريبية، فمثلاً لا يعتبر فاعلاً أصلي في جريمة عدم تقديم التصريحات إلا من كان ملزماً بتقديمها، ولا يكون فاعلاً أصليًا كذلك في جريمة عدم أداء الضريبة في

¹ - أنور محمد المساعدة صدقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، الأردن، 2007، ص 40.
² - المادة 47 من الأمر رقم 151/66 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم بالقانون رقم 01/09، الجريدة الرسمية، العدد 15، ص 21.
³ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 149.
⁴ - المادة 41 من قانون العقوبات، المرجع أعلاه، ص 20.

الميعاد من كان ملزماً بأدائها.¹

لما كان النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة أحد الإلتزامات الضريبية، فإنّ الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الإلتزام، أي أن الطرف السلبي (المكلف بالضريبة) في العلاقة الضريبية التي ينشئها القانون الضريبي.²

2- مسؤولية الشخص المعنوي

تتفق كل النصوص الضريبية على إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي طبقاً لأحكام قانون الضرائب المباشرة الذي جاء فيه أنه عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها.³

هذا نفس ما كرّسه قانون الضرائب غير المباشرة في أحكامه،⁴ وكذا قانون الرّسم على رقم الأعمال،⁵ وقانون الطابع،⁶ وأخيراً قانون التسجيل.⁷

كما أجاز المشرع الجزائري كذلك بموجب قانون الإجراءات الجزائية متابعة أشخاص طبيعية في الوقت ذاته مع الشخص المعنوي.⁸

نلاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة، بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعداً بذلك الدولة والمجموعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع

1 - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دون دار نشر، مصر، 1990، ص 141.

2 - المرجع نفسه، ص 130.

3 - المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 144.

4 - المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 300.

5 - المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 435.

6 - المادة 36 فقرة 04 من الأمر 103/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم بقانون المالية سنة 2015، ص 15.

7 - المادة 121 فقرة 04 من الأمر 105/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم بقانون المالية سنة 2015، ص 35.

8 - المادة 65 مكرر 01 من الأمر 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، ص 29.

الإداري، أما الهيئات الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الإقتصادية، فإنّها تكون محل مسائلة جزائية.¹

ثانيا: مسؤولية الشريك

نصّ المشرع الجزائي على الشريك في أحكام قانون العقوبات والذي جاء فيه على أنّه يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك إشتراكاً مباشراً ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأعمال التحضيرية أو المسهلة أو المنفّذة لها مع علمه بذلك.²

إنّ الشريك في الجرائم الضريبية يعتبر مسؤولاً جنائياً عن ارتكاب الفعل المجرم قانوناً من تجريم الفعل الذي ساهم فيه، لا من إجرام المكلف بالضريبة، فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله، ومن ثم يتعين لوقوع الإشتراك وقوع الجريمة الضريبية، ويستوي في ذلك أن تقع الجريمة تامة أو يقتصر الحال على مرحلة الشروع.³

نجد أن القوانين الجنائية وكذلك قانون الإجراءات الجنائية تنصّ على أنّ المسؤولية الجزائية تترتب على كل شخص حرص أو ساعد أو إنفق مع ممول أو مكلف بالضريبة على التخلّص من أداء الضريبة المنصوص عليها بالقوانين الجنائية.⁴

حيث يشترط لتحقيق جريمة الإشتراك توافر القصد الجنائي لدى الشريك، أي يجب أن يكون عالماً بالجريمة التي ترتكب وقاصداً بعلمه المشاركة أو المساعدة في ارتكابها.⁵

ثالثا: مسؤولية الغير

إنّ القاعدة العامة في القانون الجنائي تنطلق من مبدأ شخصية العقوبة، أي لا تقع العقوبة إلا على من ارتكب الفعل المجرّم، فتتفق القوانين الضريبية مع القوانين الجنائية بشأن شخصية المسؤولية الجزائية،

1 - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 440.

2 - المادة 42 من قانون العقوبات، مرجع سابق، ص 20.

3 - أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 153.

4 - فارس السبتي، المرجع أعلاه، ص 274.

5 - حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 152.

لكن تخرج القوانين عن هذه القاعدة في بعض الأحيان أين يسأل الغير عن مخالفة الالتزامات الضريبية.¹

المطلب الثاني

العقوبات المقررة

إنّ العقوبة هي جزاء يوقع على أي فرد ارتكب إحدى الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات أو قانون الإجراءات الجبائية أو قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والعقوبات المقدّرة قد تكون عقوبات جبائية أو جزائية وقد تكون عقوبات تهديدية ومهنية وهذا ما سنتناوله بالتفصيل فيما يلي:

الفرع الأول: العقوبات الجزائية و الجبائية

من أجل ردع وقمع جريمة التهرب الضريبي، ثم تقرير عقوبات جزائية وأخرى جبائية وذلك من أجل حماية الخزينة العمومية والمحافظة على السير الحسن للاقتصاد الوطني والمشاريع التنموية للدولة.

أولاً: العقوبات الجزائية

إنّ القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيراً ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب الضريبي، وهي تنفرع إلى عقوبات أصلية و أخرى تكميلية.²

1- العقوبات الأصلية

إنّقت أغلب النصوص العقابية في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس من سنة إلى 05 سنوات كل من تملّص أو حاول التملّص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات وطرق تدليسية أو احتيالية، غير أنّها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية المطبقة في حق المكلف المنهرب.³ وهي كالآتي:

¹ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 156.

² - ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 58.

³ - طورش بناتة، المرجع اعلاه ، ص 159.

✓ في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

يعاقب كل من تمّص أو حاول التملّص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصنيفته كلياً أو جزئياً بما يأتي:

• غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملّص منها 100.000 دج.

• الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر و غرامة مالية من 100.000 إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ حقوق المتملّص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

• الحبس من (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملّص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

• الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملّص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

✓ الحبس من (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ حقوق المتملّص منها 10.000.000 دج.¹

✓ في قانون التسجيل:

يعاقب كل من تمّص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصنيفتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هي خاضع لها باستعماله طرق تدلسية بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، وحبس من سنة إلى خمسة (05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج.²

¹ - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، 143.

² - المادة 119 من قانون التسجيل، مرجع سابق، ص 33.

✓ في قانون الطابع:

كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة و تصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 إلى 20.000 دج سجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.¹

✓ في قانون الرسوم على رقم الأعمال:

يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لكل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، أو باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها.²

كما نصّ المشرع على عقوبات توّقع على المكلف بالضريبة الذي يعرقل سير أعمال الرقابة ومعاينة المخالفات،³ إذ نصّ في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنّ كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم، يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 إلى 30.000 دج.

تحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة.

وفي حالة إجراء معاينتين متتاليتين، يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث (03) مرات.

وفي حالة العود، يجوز للمحكمة أن تقضي فضلاً عن ذلك بعقوبة حسب مدّتها من ستة (06) أيام إلى ستة (06) أشهر، وإذا حصل إعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة، تطبق العقوبات القائمة للإخلال بحسن سير الاقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات.⁴

¹ - المادة 30 من قانون الطابع، مرجع سابق، ص 13.

² - المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 431.

³ - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 238.

⁴ - المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 144-145.

كما نص في قانون الرسوم على قانون الأعمال أنه يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 دج و 10.000 دج، كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم.

وفي حالة العود، يمكن للمحكمة أن تصدر حكماً بعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام وستة أشهر، وفي حالة إعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة، تطبق قانون العقوبات المنصوص عليها في المادة 418.¹

كما نجد أنه ينص على كل مخالفة للمنع من ممارسة مهنة رجل أعمال، مستشار جبائي أو خبير، أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم الصادر ضد الأشخاص الذين أثبتت مسؤوليتهم في إعداد المشاركة في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق خاطئة بمختلف أنواعه، لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم، يعاقب عليها بغرامة جزائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و 10.000 دج.²

وفضلاً عن العقوبات الجزائية تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين حسب المادة (542 ق ض غ م ، المادة 120 ق ت و المادة 35 ق ط) لأن الموظف المرتكب لهذه الأفعال يعد مرتكباً لخطأ مهني من الدرجة الثالثة، ويخضع للعقوبات التأديبية المقررة في المرسوم التنفيذي رقم 03-06 والمواد من 177 إلى 181 المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية، حيث يتعرض للتوقيف لمدة 15 يوماً إلى 06 أشهر، النقل الإجباري، التنزيل في الرتبة، الفصل أو التسريح و تقدير هذا النوع من العقوبات يرجع إلى اختصاص اللجنة التأديبية للإدارة التابع لها.³

✓ أما في قانون الإجراءات الجبائية:

أنه يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظيفته أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.⁴

¹ - المادة 12 من قانون الرسوم على قانون الأعمال، مرجع سابق، ص 431-432.

² - المادة 129، المرجع نفسه، ص 434.

³ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 163.

⁴ - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 27.

✓ كما تم النص في قانون العقوبات:

يعاقب بالحبس لمدة ستة أشهر إلى 03 سنوات وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج المحجوز عليه الذي يتلف أو يبدد الأشياء المحجوزة والموضوعة تحت حراسته أو يشرع في ذلك.

إذا كانت الأشياء المحجوزة مسلمة إلى الغير لحراستها فتكون عقوبة الحبس من سنتين إلى 05 سنوات و الغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج.¹

2-العقوبات التكميلية:

العقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، و يتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التدلسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي،² و تتمثل هذه العقوبات التكميلية في ما يلي:

- ✓ تحديد الإقامة.
- ✓ المنع من الإقامة.
- ✓ الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- ✓ المصادرة الجزئية للأموال.
- ✓ حل الشخص الاعتباري.³
- ✓ غلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً.⁴
- ✓ نشر الحكم و تعليقه و ذلك على نفقة المحكوم عليه و يكون هذا الإجراء إلزامياً في حالة العود.⁵
- ✓ المنع من دخول في الصفقات العمومية.⁶

¹ - المادة 364 من قانون العقوبات، مرجع سابق، ص 145.

² - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 166.

³ - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص 59.

⁴ - المادة 146 من قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص 45.

⁵ - المادة 09 من قانون العقوبات، مرجع سابق، ص 06.

⁶ - المادة 62 من الأمر 31/96 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية، العدد 85.

ثانيا: العقوبات الجبائية:

تتمثل العقوبات الجبائية في التقديم أو الزيادة في قيمة الضريبة التي تفرض على المكلفين بالضريبة وتختلف بحسب المخالفة التي ترتكب من قبله إما للتأخير في تقديم التصريح وإما الزيادات بسبب نقص التصريح، أو بسبب التأخر في تقديم التصريح بالوجود، وذلك ضماناً لتحصيل دين الضريبة، فأحاطه بهذه المجموعة من الجزاءات المالية علاوة الجزاءات العقابية (الحبس و الغرامة).¹

1-الغرامات الجبائية:

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالباً بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة فالغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية.² وهي كالتالي:

✓ بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

- إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليها في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة بـ 30.000 دج و ذلك نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية.
 - عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.³
 - عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم و تتراوح الغرامة ما بين 1.000 دج و 30.000 دج.⁴
- ✓ بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة:

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- **غرامة ثابتة:** تتراوح ما بين 5.000 دج و 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة.⁵

1 - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 231.

2 - ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 56.

3 - المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 96.

4 - المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 144.

5 - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 291-292.

- غرامة نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملّص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج.¹

أما الأفعال المخالفة للقانون و الخاضعة للغرامة نذكر من بينها:

* رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.²

* في حالة عرقلة أعوان المراقبة بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج.³

* في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنّها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 3.000 دج.⁴

- بالنسبة لقانون التسجيل

نصّت على أنّه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملّص من دون أن تقل عن 5.000 دج.⁵ أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 5.000 دج و 50.000 دج.⁶

كما نصّ فيه على أنّ كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 يترتب عليه شخصياً رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلاً عن ذلك خاضعاً لغرامة تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج.⁷

✓ بالنسبة لقانون الطابع

¹ - المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 292.
² - المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع نفسه، ص 279.
³ - المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة، ص 297.
⁴ - المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة، ص 298.
⁵ - المادة 120 من قانون التسجيل، مرجع سابق ص 34.
⁶ - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 49.
⁷ - المادة 49 من قانون التسجيل، مرجع سابق، ص 18.

إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض

الضريبة للشبهة، ويتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملّص منها.¹

في حالة التملّص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج،² وكل من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم ويعاقب عليها بغرامة جبائية تتراوح من 10.000 إلى 100.000 دج.³

- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

جاء فيه كل مخالفة لاحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية ما بين 500 دج إلى 2.500 دج وفي حالة إستعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج،⁴ وكذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.⁵

✓ بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية

نص فيه على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 دج و 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، التي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها.⁶

كما أن القانون رقم 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 نص على أنه عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في

1 - طورش بثانة، مرجع سابق، ص 175.

2 - المادة 35 من قانون الطابع، مرجع سابق، ص 15.

3 - المادة 37 من قانون الطابع، مرجع سابق، ص 16.

4 - المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 430.

5 - المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 432.

6 - المادة 62 من قانون الإجراءات الضريبية، مرجع سابق، ص 49.

ذلك المستوردين، كشفًا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتطبق عليهم غرامة جبائية تقدر بـ 30.000 دج إلى 400.000 دج.

وتطبق نفس الغرامة عندما يتضح أنّ المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة.¹

2- المصادرة

إنفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فهي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهراً لمالكها أو صاحبها بغير مقابل.

كما نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزينة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار.²

حيث نصت القوانين الجبائية على المصادرة وذلك في قانون الضرائب غير المباشرة بقولها: أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة قانوناً، وتصادر أيضاً الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقاً للمادتين 64 و 66 من هذا القانون.³

كما تم النص أيضاً على أن استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات.⁴

في الأخير لكي يتم الحكم بالمصادرة يجب أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت فعلاً وقت صدور الحكم فلا يجوز الحكم مقدماً بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقاً حيث أنه حسب المادة 15 فقرة

¹ - المادة 45 من القانون 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 85.

² - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 178.

³ - المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 292.

⁴ - المادة 531، المرجع نفسه، ص 296.

03 من قانون العقوبات للمحكمة أن تأمر بمصادرة الأشياء التي أستعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة في حالة إصدار الحكم في جناية أو التي تحصل منها، ولا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في

حالة الحكم في جنحة أو مخالفة إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك.¹

الفرع الثاني: عقوبات تهديدية و مهنية.

فبالإضافة إلى العقوبات الجزائية والجبائية فقد أقرّ المشرع كذلك من أجل ردع التهرب الضريبي عقوبات تهديدية وأخرى عقوبات مهنية، فالعقوبات التهديدية هي عقوبة مالية ستستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل حثهم على الإلتزام بواجباتهم الضريبية، أمّا العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف، و ذلك بمنعه من مزاوله المهنة وعلى ضوء هذا سنتناول دراسة كل منهما بالتفصيل.

أولاً: العقوبات التهديدية.

جاءت العقوبات التهديدية تحت إسم التلجئة المالية وهي وسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية بهدف الضغط على المكلف بالضريبة وحمله على السرعة في تنفيذ إلتزاماته وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء إلتزاماته الضريبية.²

بحيث يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين تقديمها وفقاً للتشريع، أو تقوم بإتلاف تلك الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها ويترتب على هذه المخالفة حسب قانون الإجراءات الجبائية: أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج، تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، ويبدأ سريانها من تاريخ المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية.³

¹ - طورش بناتة، المرجع أعلاه، ص 180.

² - المرجع نفسه، ص 181.

³ - المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 50.

نجد نفس الشيء تناوله قانون الرسوم على رقم الأعمال بتّصها على أنّ كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، حيث تعاقب بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج، ويترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجئة مالية قدرها 50 دج على الأقل من كل يوم تأخير يبتدئ من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض، وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دقاتر المعني بأن الإدارة قد مكنت من الحصول على الوثائق المقررة.¹

نفس الشيء الذي تناولته المادة 40 من قانون الطالع، والمادة 538 قانون الضرائب غير المباشرة. والجهة التي تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية هي المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تبت في القضايا الإستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب.

إلا أنه بالرجوع إلى التنظيم القضائي الجزائري، لا نجد هناك محاكم إدارية مستقلة بل توجد غرف إدارية على مستوى المجالس القضائية تبت في القضايا الإدارية وكذا في القضايا الاستعجالية كما نجده تضمّن النطق بالغرامة التهديدية يتم من طرف المحكمة الإدارية، وبالتالي يبقى غموض في كيفية احتساب الغرامة في حالة عدم الاستجابة من طرف المكلف بالضريبة يمنح حق الإطلاع على الوثائق.²

بالرغم من طلب الحكم بالغرامة التهديدية وتوافر شروطها، إلا أنه يعود الحكم بها ورفضها للسلطة التقديرية للقاضي.

نستخلص مما سبق أن الغرامة التهديدية لا يمكن أن تبدأ في السريان إلا من يوم حيازة الحكم على القوة التنفيذية، وهذا إنطلاقاً من أنه لا يمكن التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ حكم في حين أن هذا الأخير لا يقبل التنفيذ.³

وعليه فالقاضي في حالة إصرار وتعنت المكلف بالضريبة على رفض التنفيذ فإنه يحدد مقدار التعويض

¹ - المادة 123 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 433.

² - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 321.

³ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 183-184.

الذي يلزم به المدين مراعيًا في ذلك الضرر الذي أصاب الدائن والتعنت و إصرار المكلف بعدم التنفيذ.¹

ثانياً: العقوبات المهنية

زيادة على العقوبات الجزائية والجبائية التي وقعها المشرع على مرتكبي التهرب الضريبي من أجل حماية حقوق الخزينة العمومية، هناك عقوبات مهنية وهي تمس مهنة المكلف بالضريبة.

1- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة

إنّ الغلق المؤقت للمحل المهني تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد إستيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة، والهدف من وراء عقوبة الغلق المؤقت للمحل المهني هو إجبار وحث المكلف بالضريبة على تسديد ما هو مدين به اتجاه الخزينة العمومية.²

ويؤخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال إختصاصه بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق (06) أشهر.

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ التبليغ، حيث يقوم المحضر القضائي أو المعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

وبالمقابل يمكن للمكلف بالضريبة المعني بقرار الغلق، أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية، كما هو الحال في الاستعجالي بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانوناً لا يوقف الطعن بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.³

¹ - المادة 175 من قانون رقم 05/07 المؤرخ في 13 ماي 2007، المتضمن القانون المدني، جريدة رسمية رقم 31، ص 38.

² - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 185.

³ - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 94.

2- المنع من مزاوله النشاط التجاري

نص قانون الضرائب غير المباشرة أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاوله المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي، أو المحاسب ولكل من له هذه الصفة وحتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة.¹

و نفس الشيء تنص عليه المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما أن المرسوم التنفيذي رقم 318-2000 المؤرخ في 10/10/2000 المتضمن تطبيق المادة 32 من قانون رقم 90-12 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم بالقانون رقم 08-04 المؤرخ في 14/08/2004 المتعلق بالشروط المطلوبة لامتحان الحرفة التجارية، حيث يوضح طرق و كفاءات إخطار مصالح السجل التجاري من طرف مصالح العدالة والسلطات الإدارية المعنية بكل القرارات والمعلومات التي من شأنها أن تعدل أو تلغي صفة التاجر.²

3- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

حيث جاء في المرسوم الرئاسي المتضمن تنظيم الصفقات العمومية على أن يقضي بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية.
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش، أصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع و التنظيم في مجال الجبائية والجمارك والتجارة.³

¹ - المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 298.

² - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 189.

³ - المادة 52 من المرسوم الرئاسي 10/236 المؤرخ في 07/10/2010، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 58، ص 20.

خاتمة الفصل الثاني

من خلال تناولنا لهذا الفصل إستخلصنا بأنّ الرقابة الجبائية تعتبر إحدى الوسائل الهامة لتحقيق غرض الزيادة في الإيرادات الجبائية.

إذا رجعنا إلى التشريع الجزائري وجدنا أنّه قد أعطى صلاحيات قانونية للمحققين أهمها (حق الاطلاع وحق إستدراك الأخطاء، وحق الرقابة لجميع أساليبها) وذلك لتمكينهم من ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وبالتالي تمكينهم من معاينة الأخطاء، والنقض في تصريحات المكلفين مما ينجم عن هذه العملية التخيلية في المبالغ الضريبية وبالتالي الزيادة في إيرادات الدولة الجبائية.

لكن ورغم هذه الصلاحيات والأطر المنصوص عليها قانونًا فإننا نرى أنه لا تزال هناك نقائص جديدة تعني المحققين من أداء وظائفهم على أكمل وجه منها مختلف المشاكل التي يتلقاها المحققون أثناء أدائهم لمهامهم وضعف درجة التكوين للمحققين وعدم مواكبتهم لمختلف التطورات الراهنة.

اختامة

الخاتمة

إن ظاهرة التهرب الضريبي ليست مقتصرة على الدول النامية فقط بل إنها ظاهرة عالمية تظهر آثارها بقوة أكبر في الدول النامية مضيفة عبئاً آخرًا على الإدارات المالية في هذه الدول إذ تعود هذه الظاهرة إلى جذور مالية وإقتصادية وإجتماعية وثقافية الأمر الذي يجعل مكافحتها عملية أكثر شمولاً وأكبر من أن تتم معالجتها بنتيجة جهود الإدارة المالية وحدها بل بتظافر وتكامل الإصلاحات بدءاً من الفرد وذلك بزيادة وعيه الضريبي ومروراً بمالكي المشاريع الإستثمارية ومدراءها الماليين وصولاً إلى تلافي نقاط الضعف في الإدارة الضريبية حتى تؤدي الضريبة دورها المنشود وتعود بالنفع على المواطن والمستثمر والدولة .

فلقد حاولنا من خلال بحثنا المتواضع دراسة موضوع التهرب الضريبي ،فقمنا في بادئ الأمر بالتعرف عليه من خلال تحديد ماهية التهرب الضريبي ،بالوقوف عند تعاريف لمختلف الباحثين في هذا المجال، وتوصلنا بذلك إلى تمييزه عن غيره من المصطلحات ذات الصلة، الذي أدى بنا إلى إستخلاص نوعين من التهرب هما التجنب الضريبي والغش الضريبي، وأن الاختلاف بينهما يكمن من حيث أنّ النوع الأول هو تهرب مشروع غير معاقب عليه قانوناً، أما النوع الثاني فهو تهرب غير مشروع يعاقب عليه قانوناً . كذلك إرتأينا أنّه من الضروري البحث عن الدوافع والأسباب التي أدت إلى التهرب الضريبي بالتطرق إلى الأسباب المتعلقة بالمكلف والأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية، كما تطرقنا إلى الآثار المختلفة للتهرب الضريبي منها الاقتصادية والاجتماعية وكذلك المالية التي تؤدي إلى عرقلة التنمية للاقتصاد الوطني ، و للحد من تطوره وإزدهاره يتطلب من الدولة توفير جميع السبل والطرق والآليات الفعالة لمكافحته تمتد بمجرد تطبيق العقوبات المختلفة حتى تستفيد الخزينة العمومية من الجزء المتهرب منه وبالتالي تحقيق التوازن والعدالة الجبائية .

وتتم مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية كونها تكتسي أهمية بالغة نظرًا لكون النظام الضريبي الجزائري ابحيرصد ،ومنه فإنها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الوظيفية والعمل على إكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، فتستعمل الإدارة الضريبية كل سلطاتها التشريعية والقانونية ،وتضع الوسائل التي بحوزتها بحوزتها حيز التطبيق من اجل كشف التهرب الضريبي ،وبالمقابل منح القانون الجبائي عدة ضمانات للمكلف بالضريبة خلال اجراء الرقابة الجبائية .

علاوة على ذلك تعمل الدولة على مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الوطني، عن طريق التنسيق بين الادارات وذلك بإنشاء لجان تنسيق مركزية وأخرى ولائية، بين كل من إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة، والتي تضع برامج للتحقيق والرقابة الجبائية، وتسهر على تطبيقها على أرض الواقع بواسطة الفرق المختلطة للرقابة المكونة من أعوان محققين من الإدارات الثلاثة.

أما على المستوى الدولي، فقد لجأت الجزائر كباقي الدول إلى إبرام اتفاقيات ثنائية، يتم بواسطتها تبادل المعلومات على الأشخاص والأموال المهرية، والتبليغ عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلف. كما تناولنا كذلك المنظومة العقابية التي قررها المشرع من أجل قمع وردع التهرب الضريبي ،عن طريق إخضاع المكلفين لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية و احترامها ،تحت طائلة توقيع عقوبات جزائية وجبائية على كل مخالفة للتنظيم والتشريع الجبائي، بالإضافة إلى توقيع عقوبات تهديدية تتمثل في التلجئة المالية، وعقوبات مهنية تمس نشاط المكلفين .

كما تطرقنا قبل ذلك، على أنه حتى يمكن توقيع هذه العقوبات يجب قبل كل شيء إثبات ومعاينة الجرائم الضريبية، والأشخاص التي تقع عليها المسؤولية الجزائية، بدءا بالمكلف بالضريبة على أساس أنه هو الطرف السلبي في العلاقة بينه وبين إدارة الضرائب ،وحالات أخرى تكون فيها المسؤولية على كل من

الشريك أو الغير (النائب ،الوكيل ،التابعين وبالتضامن) ،وكل هذا يؤدي إلى تحريك ومباشرة دعوى عمومية و جبائية ضد مرتكبي التهرب الضريبي ،التي يكون الاختصاص فيها لإدارة الضرائب دون سواها من خلال ما تطرقنا اليه نخلص الى ان الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نظرا لعدم تطابقها مع مؤشرات الجودة و الفعالية ،اضافة الى النتائج التي حققتها بخصوص مساهمتها في زيادة المردودية المالية الا انها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في اطار السياسة الجبائية المنتهجة و التي محورها الاساسي يكمن في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

أما عن القضاء الفعلي على التهرب الضريبي يجب تكثيف الجهود من قبل الادارات الضريبية والمنسقة معها ،وكذلك مع الممولين الشرفاء .وفي اتحاد الجهود يتم التضييق على هذه الظاهرة وحصرها، والقضاء عليها مع مرور الزمن .

وبعد القيام بدراسة هذا الموضوع يمكن ان نجل النتائج والتوصيات المتوصل اليها كمايلي :

1. النتائج :

من النتائج المتوصل اليها في هذا البحث مايلي :

- تساهم العدالة الجبائية و الحد من ارتفاع الضرائب في الحد من الغش الضريبي.
- الغش الضريبي هو التملص من دفع الضريبة التي تفرضها الخزينة على المكلف و بشكل غير مشروع يتضمن مخالفة للقانون ، و بذلك يحول إلى عدم قيام الضريبة بدورها الأساسي.
- كثرة الثغرات و تعددها في النظام الجبائي أدت بالمكلفين إلى عدم ثقتهم به ،عدم قدرة المسيرين للنظام الجبائي على مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ظهور الغش الضريبي و ارتفاعه.
- شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي ،ويعود ذلك للاثار المتعددة التي افرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة ،وسقوط الحواجز

التجارية وثورة المعلومات و الاتصالات ،التي ادت الى بروز انواع وطرق جديدة للتهرب

الضريبي ،كالتهرب الالكتروني ،التهرب عن طريق الجنات الضريبية ...الخ

• عدم كفاءة الإدارة الجبائية و نقص تدخلها في التحقق من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين.

• النظام الجبائي الجزائري يحمل في بذوره الغش و التهرب الجبائيين .

• الإلتباس و الخلط بين الغش و التهرب فهناك من يعتبرهما ظاهرة واحدة.

• تتعدد وسائل مكافحة الغش الضريبي مما يؤدي إلى التحكم فيه و لكن بدرجة أقل.

• تعتبر الرقابة الجبائية أهم ركيزة في النظام الجبائي فهي تأخذ أشكالا مختلفة هدفها التصريح بالغش الموجود في الوثائق .

• للرقابة مجموعة كبيرة من الإجراءات التي تضبط تدخل الإدارة الجبائية و تحمي المكلفين و يؤدي عدم احترامها إلى بطلانها.

• للمعلومة الجبائية دور كبير و فعال حيث تساعد المراقبين على تقديم آراء صحيحة و دقيقة حول الوضعية الحقيقية للمكلفين.

• إن نتائج الرقابة المحققة في إطار محاربة الغش و التهرب الجبائيين ايجابية و إن كانت بعيدة عن الأهداف المرجوة منها ،نظرا لعدم متابعة برامج الرقابة و تقييمها من اجل معرفة نقاط القوة و نقاط الضعف والتميز بينهما.

• التحقيق المعمق ما هو إلا امتداد للتحقيق المحاسبي .

• استعمال التحقيق المحاسبي في نشاط المكلف و إحاطته بمجموعة من العقوبات في حالة ممارسته لظاهرة الغش الضريبي ،و هذا ما يظهر جليا في الدراسة الميدانية التي عرضناها.

2. التوصيات و الاقتراحات :

يمكن ان نجمل التوصيات و الاقتراحات في النقاط التالية :

- حتى تكون الرقابة الجبائية فعالة اوجب هنا كفاءة في الاداء وتحقيق مردودية نسبية مقبولة لا بد من توفر مقومات ضرورية كمية ونوعية وبتوفرها تصل الى بلورة الاهداف المرجوة .
- تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية و المكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين ،وهذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القديم بين دفع الضريبة و التهرب منها .
- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين ،حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية وذلك باستعمال وسائل الاعلام المتعددة كتوزيع المنشورات ،الدوريات ،الايام الدراسية ،فتح مواقع الكترونية للردّ على انشغالات المكلفين ...
- تحديث و عصنة الادارة الجبائية من حيث الهياكل و الموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية .
- ضرورة التنسيق الفعال بين التشريع الجبائي والقائمين على تنفيذ تلك القوانين ،لكزن الميدان يكون على دراية بكل النقائص و الثغرات الموجودة في النصوص القانونية والتي يمكن ان يستغلها المكلفين للتهرب من الضريبة .
- إعادة النظر بالعقوبات في القوانين النافذة على المتهربين من الضرائب مع التأكيد على أن التهرب الضريبي يعني اعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة واستخدام العقوبات المالية الجزائية خاصة إذا كانت هذه المخالفة ترتكب لأول مرة واستخدام أساليب أخرى مبتكرة في العقاب .
- ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين الادارة الجبائية ومختلف الهيئات و المصالح الاخرى ،من اجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات وممتلكات المكلفين بالضريبة .

- ادخال المزيد من الاصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته وتوضيحه وجعله اكثر استقرارًا، اضافة الى تخفيض معدل الضغط الضريبي ومحاولة ارساء قواعد العدالة الضريبية .
- تبسيط مكونات الجباية العادية من خلال دمج مجموعة من الضرائب في ضريبة واحدة وبمعدلات منخفضة للرفع من حصيلتها، وبالتالي يمكن جعلها بديلاً للجباية البترولية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من مخاطر لاعتماد الكلي على المداخل البترولية .
- تطوير نظام الاخضاع للرسم على القيمة المضافة و كيفية استرداد المبالغ المترتبة عنه بطريقة تحد من التهرب الكلي او الجزئي من دفع الضريبة على هذا الرسم .
- اعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ومحاولة ايجاد اطار قانوني ينظمها وضرورة ايجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والاساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي .
- توفير ادارة جبائية كفاة تعمل على تسهيل مختلف الاجراءات الجبائية بالنسبة لكافة فئات المكلفين بالضريبة ، وذلك من خلال تعميم مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للتقارب عبر كافة انحاء الوطن .
- زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وزيادة عدد المراقبين ذوي الخبرة و الكفاءة المختصين لاكتشاف التهرب والغش الضريبي .
- الزامية اجراء التحقيق المحاسبي بعين المكان واجراء المعاينة المفاجئة لمراقبة الممتلكات والمخزونات الموجودة فعلاً ، نظراً لاهميتها في اتمام عملية المراقبة المحاسبية .

- ضرورة اشراك المكلف بالضريبة او المستشار الموكل عنه في جميع مراحل و اجراءات التحقيق المحاسبي ،وخاصة اثناء اعادة تشكيل رقم الاعمال لتفادي الوقوع في الأخطاء و اختصار الوقت دون اللجوء الى الاجراءات الطويلة للمنازعات الادارية و القضائية .
- توضيح وتخفيف اجراءات التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ،ومحاولة شرح طريقة تطبيقها ،وكيفية اعادة تشكيل رقم الاعمال من خلال التعليمات و الدلائل التطبيقية لمحاولة كسب ثقة و اطمئنان المكلفين الخاضعين لهذا النوع من الرقابة واقتناعهم بعدالته ،و اهميته في مكافحة التهرب الضريبي .
- توسيع مجال تطبيق التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ليشمل جميع المكلفين بالضريبة والاشخاص الذين يتجنبون دفع الضريبة اضافة الى رفع نسبة تطبيقه باكثر من النسب المحددة ب 5%.
- تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الاعلام الالي في كافة تعاملات الدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة ،وربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الادارات ذات الصلة لاسيما ادارة السجل التجاري ،ومديرية التجارة و ادارة الجمارك ،بالإضافة الى انشاء هياكل تنظيمية وقانونية للرقابة التجارية والرقابة الجمركية لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة الهرب الضريبي .
- الاهتمام بموظفي الادارة الجبائية من خلال رفع مستواهم العلمي و المهني عن طريق التكوين و التدريب المستمر للإطلاع على كافة المستجدات و التعديلات التي تطرأ من حين لآخر ،اضافة الى اعادة النظر في اجور مراقبي الادارة الجبائية لإبعادهم عن اغراءات المكلفين بالضريبة و القضاء على ظاهرة الرشوة و المحاباة التي تنتشر لدى اصحاب النفوس الضعيفة وعديمي الضمير المهني .

- اعادة النظر في الاجراءات الادارية و القضائية المتبعة في الفصل في المنازعة الضريبية لكونها اجراءات طويلة ومعقدة ،وتحديد مدة زمنية يتم فيها تنفيذ القرارات الصادرة عن الهيئات القضائية تجنباً لتعسف و تماطل الادارة الجبائية في حالة حصول المكلف بالضريبة على قرار نهائي بعدم شرعية الضريبة المفروضة عليه .
- يجب ان تتميز القوانين و الاجراءات الضريبية بالوضوح و الشفافية لغرض تقوية الرقابة الخارجية.
- ضرورة انشاء قسم ادارة مكافحة التهرب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب كما هو الحال في بعض البلدان العربية مثل مصر ،ويمنح هذا القسم صلاحيات واسعة بتوقيع العقوبات والجزاءات بحق المتهربين .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- المؤلفات و الكتب

أ- الكتب العامة

1. أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية، الجزائر، دون سنة نشر.
2. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2009 م.
3. أحمد جامع، علم المالية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006 م.
4. أحمد شوقي الشلقاوي، مبادئ الإجراءات الجزائئية في التشريع الجزائري، الجزء الاول، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1990 .
5. العيد صالح، الوجيز في نشر قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
6. أنور محمد أمساعدة صدقي، المسؤولية الجزائرية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، الاردن، 2001م.
7. جمال محمد الذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003 م.
8. حسين الصادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، مصر، 1963.
9. حسين سلوم، المالية العامة، القانون المالي والضريبي (دراسة مقارنة)، دار الفكر اللبناني، 1990.
10. حسين عواضة وعبدالرؤوف قطيش، المالية العامة (دراسة مقارنة)، منشورات الحلبي، لبنان، 2013 .
11. حسين عواضة، المالية العامة، دار النهضة، لبنان، 1973 .
12. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة والرسم على القيمة المضافة)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة نشر.
13. خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، مصر، 2005 م.

14. خليل عواد وأبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2004 م.
15. زهير أحمد قدورة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته، دار وائل للنشر، الأردن، 2012 م.
16. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، لبنان، 1998.
17. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب، اقتصاديات الضرائب (سياسات نظم وقضايا معاصرة)، الدار الجامعية، مصر، 2007 م.
18. سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الإقتصاد العام (الإطار العام لدراسة المالية العامة)، الجزء الأول، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، دون سنة نشر.
19. سليمان حمدي سحيمات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الاردن، 1998 م.
20. صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع، المغرب، 1987 م.
21. طارق الحاج، المالية العامة، المنشورات الجامعية المفتوحة، ليبيا، 1991.
22. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، الأردن، 2009 م.
23. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دون دار نشر، الأردن، 2001 م.
24. عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012 م.
25. عبد الجليل هويدي، المالية العامة، الطبعة الثانية، دار الفكر العربي للنشر، مصر، 1983.
26. عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2006 م.
27. عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية المصرية، مصر، 1975 م.
28. عبد السلام محمد عبد السلام، دراسة في مقدمة علم الضريبة، الطبعة الثانية، دار المعارف، مصر، 1968 م.
29. عبد الكريم صادق بركات وآخرون، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1979 م.
30. علي زعدود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 م.

31. عناية غازي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998 م.
32. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008 م.
33. فوزي عبد المنعم ، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، مصر، 1972 م.
34. فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003 م.
35. فوزيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011 م.
36. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، منشورات جامعة عين الشمس، مصر، دون سنة نشر.
37. محمد طاقة وهدى الغراوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007 م.
38. محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2003 م.
39. محمد مرسي فهمي ولطفي فهمي، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، دون دار نشر، مصر، 1999 م.
40. محمود حسن الوادي وزكريا أحمد عوام، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، دار الميسر للنشر، الاردن، 2000
41. محيي محمد سعيد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة (دراسة تحليلية مقارنة)، مكتبة الإشعار، مصر، 2002 م.
42. مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، المغرب، 1995 م.
43. مصطفى رضوان، التهريب الجمركي والنقدي فقها وقضاء، عالم الكتاب، مصر، دون سنة نشر.
44. مصطفى محمود محمود، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن (الأحكام العامة والإجراءات الجبائية)، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دون دار نشر، القاهرة، 1979 م.
45. منصور ميلود يونس، مبادئ المالية العامة (دراسة مقارنة)، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1991 م.

46. مولاي ملياني بغدادى، الإجراءات الجزائرية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992 م.
47. يونس أحمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ المالية، دار الشباب الجامعية، مصر، 1978 م.
48. يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2005 م.

ب- الكتب المتخصصة

1. أمين شمس الدين، التهرب الضريبي مظهر من مظاهر التهرب التخلف، الدار الجامعية، لبنان، 1975 .
2. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للطباعة والنشر، الجزائر، 2011 م.
3. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008 م.
4. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2006 م.
5. عبد الله حميد الحرثسي، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، لبنان، 2012 م.
6. علاء الدين بغدادى، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2005 م.
7. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان الجامعية المطبوعات، الجزائر، 2001 م.
8. ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004 م.

2- أطروحات ورسائل:

أ- رسائل دكتوراه:

1. براهيم بوطالب ، مقارنة إقتصادية للتهريب بالجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012 م.
2. رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي(دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002)، أطروحة دكتوراه دولة، تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008 م.
3. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 1994-1995 م.
4. فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013 م.
5. فريد باسعيد الحاج، دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية مع دراسة البعد الدولي للإصلاح، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009-2010 م.
6. محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2005 م.
7. محمد فلاح ، السياسة الجبائية (الأهداف والأدوات)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006 م.

ب - رسائل ماجستير

1. إيمان بوقروة ، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009-2010 م.

2. إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص منازعات ضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية فلسطين، 2004 م.
3. بلقاسم بودالي، ظاهرة التهريب الجمركي واستراتيجيات مكافحتها، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010-2011 م.
4. بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مذكرة ماجستير، تخصص التحليل، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003-2004 م.
5. جمال أولعربي، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير، تخصص قانون دولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013 م.
6. رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، تخصص التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002 م.
7. رلى عبد الرزاق حسين، مدى إلتزام الفحص الضريبي الفلسطيني لمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، 2010 م.
8. رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة (تعريفها- أشكالها)، مذكرة ماجستير، تخصص الإدارة الهندسية والإنشاء، كلية الهندسة المدنية، سوريا، 2005 - 2006 م.
9. زياد أحمد علي عرباسي، العدالة الضريبية، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008 م.
10. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012 م.
11. سيد أحمد ميدوني، الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش والتهرب الضريبي (دراسة حالة ولاية تلمسان)، مذكرة ماجستير، تخصص نقود وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013 م.

12. طارق حمدي حمدان أبو سنيينة، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة، مذكرة ماجستير، جامعة الأردن، 2005 م.
13. طورش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011-2012 م .
14. عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي (حالة الجزائر 2003- 2008)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس، المدية، 2008- 2009 م.
15. عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999 م- 2009 م)، مذكرة ماجستير، تخصص نفود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011 م.
16. عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية المدية)، مذكرة ماجستير، تخصص علوم اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2011-2012 م.
17. عبد القادر بريس، دراسة أثر الضريبة لحالة التسيير المالي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 1998-1999 م.
18. عبد الوهاب سيواني، التهرب الجمركي واستراتيجيات التصدي له، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007 م.
19. علاء سعيد حسن سعد، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، جامعة فلسطين، 2014 م.
20. عمار ميلودي، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة(1992-2010)، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013-2014 م.
21. عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003- 2004م.

22. فاضل مرشد حمدان محمود، المعالجة الضريبية لمعاملات المصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005 م.
23. لخضر بن أحمد، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة ماجستير، تخصص العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000-2001 م.
24. لخضر يحيى، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005 م.
25. لرزق لابد، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012 م.
26. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمدينة الضرائب بولاية أم البواقي)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011 م.
27. محمد داودي، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2005-2006 م.
28. محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة، مذكرة ماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005 م.
29. مختار الشبلي، مكافحة الإجرام الاقتصادي المالي والدولي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2003-2004 م.
30. مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل دور الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2008 م.
31. ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء (حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008)، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2009-2010 م.

32. نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004 م.
33. نجيب زويتي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب جيجل)، مذكرة ماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013 م.
34. نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي) مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح الجزائر، 2006-2007 م.
35. نصيرة يحيوي، الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1998 م.
36. نور الدين يوسف، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر (دراسة تقييمية لحالة ولاية البويرة للفترة 2000-2008)، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2009-2010 م.
37. وردية أكرتتش، المفتشية العامة للمصالح الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص دولة ومؤسسات عمومية، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2006-2007 م.
38. ياقوت بن أوهيب سالم، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2002-2003 م.

ج- مذكرة ماستر

1. خالد غوفي، أثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية (دراسة حالة مديرية الضرائب- بسكرة)، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014 م.
2. عبد الحفيظ لواتي، التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012 م.
3. عبد الرزاق غضيفي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2013 م.

4. علاء الدين بغدادي، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وآثارها على الخزينة العمومية ، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014 م.
5. كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2011-2012 م.
6. ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014 م.
7. محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة (أسباب وطرق معالجته)، مذكرة ماستر، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين 2005 م.
8. مختار تريش، دور مفتش الضرائب في قطاع ظاهرة التهرب الضريبي مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للاعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014 م

د- مذكرة قضاة

- فافا بوقبرين و فلة بودهري وآخرون، المنازعات الجبائية، مذكرة قضاة، المدرسة العليا للقضاء، مجلس قضاء المسيلة، 2004-2005 م.

ثالثا- المقالات والبحوث

1. أحسن بوسقيعة: "المخالفة الضريبية(الغش الضريبي)"، المجلة القضائية، العدد الأول، 1998 م.
2. إسرائ سيد صالح: "الأبعاد الاقتصادية للتهرب الضريبي"، جريدة الحدث الاقتصادي، العدد ستمائة وست وتسعون، العراق، 2006 م.
3. جميل نايف: "ضريبة المبيعات وعلاقتها بالتهرب الضريبي الجمركي والضريبي"، جريدة الجمهور، العدد مائة وسبعة عشر، سنة 2010 م.
4. حميد بوزيدة: "الضغط الضريبي في الجزائر"، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 04، الجزائر، دون سنة نشر.
5. حيدر مجيد عبود الفتلاوي: "معوقات الضرائب"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العدد التاسع والعشرون، دون سنة.
6. خالد الخطيب: "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، سوريا، 2000م.
7. خالد عليمات عيادة: "التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه"، مجلة المنارة، المجلد التاسع عشر، العدد 02، الأردن، 2013 م.

8. زكريا حقيق: "إشكالية الغش والتهرب الضريبي في القانون المغربي والأنظمة المقارنة"، الجزء الأول، مجلة العلوم القانونية، دون سنة.
9. زهرة حبو ونجمة إلياس: "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السابع والعشرون، العدد الأول، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2011 م.
10. سامح العطعوط: "اثر قانون ضريبة الدخل على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، فلسطين، 2009 م.
11. سمية براهيمى وميادة بلعاش: "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، بحوث اقتصادية عربية، العدد السابع والعشرون، بسكرة، 2014 م.
12. سهام محمد جاسم: "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية"، مجلة الاقتصاد الخليجية، العدد التاسع والعشرون، العراق، 2011 م.
13. صالح حسن كاظم: "مكافحة التهرب ضرورة ملحة في الحد من الفساد"، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية، العراق، 2007.
14. عادل بن عبد الله: "حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية"، مجلة المفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، 2014.
15. عبد القادر مهداوي: "الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة دفاتر السيادة والقانون، العدد الثاني عشر، ورقلة، 2015 م.
16. عبد المجيد الحاج صالح: "التهرب الجمركي بين النظرية والتطبيق"، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، سوريا، 2007 م.
17. عبد المؤمن بن صغير: "واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر"، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول، الجزائر، 2013 م.
18. علي الصادق أحمد وفتح الرحمان حسن منصورى: "دور حوكمة الشركات من التهرب الضريبي"، مجلة العلوم الإنسانية والعلوم الاقتصادية، العدد الأول، السودان، 2013 م.
19. علي عزوز: "آليات ومتطلبات تفعيل للتنسيق الضريبي العربي"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد الثامن، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012 م.

20. ماهر موسى درغام وسالم عميرة العمور: "ظاهرة التهرب الضريبي من خلية الدخل في قطاع غزة (دراسة تحليلية)"، المجلة الاردنية في إدارة الأعمال، المجلد الخامس، العدد الثاني، الأردن، 2009 م.
21. محمد أحمد زغلول وإبراهيم محمد قواسمة: "أسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر المقدرين في دائرة الدخل في الأردن"، الإدارة العليا، الأردن، 1991 م.
22. محمد خالد المهاني: "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته"، منشورات المنظمة العربية للتنمية، القاهرة، 2010 م.
23. محمد عباس محرز: "التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الثاني، دون سنة نشر.
24. ناصر مراد: "تقسيم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، الجزائر، 2009 م.
25. يسرى مهدي حسن السامراوي وزهرة خضير: "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي الوافي"، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد التاسع، العراق، 2012 م.

رابعاً: المداخلات

1. أحمد فنيديس، جريمة الغش الضريبي، الجرائم المالية في ظل التحويلات والتعديلات التشريعية، ملتقى وطني، 2007.
2. الجيلالي بلواضح ونبيلة ميمون، مكافحة التهرب الضريبي كهدف جهود للقضاء على البطالة، إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، ملتقى وطني، دون سنة نشر.
3. العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، ملتقى علمي دولي، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009 م.
4. بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، الملتقى العلمي الدولي، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009 م.

5. عبد الله حميد الحرثسي ومعمّر ورداوية، دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في إتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية(حالة المديرية العامة للضرائب)، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، ملتقى علمي دولي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، يومي 14-15 أبريل 2009 م.
6. سليم محمد وهبة ، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، المؤتمر الثاني للشبكة العربية، الجمهورية اليمنية، يومي 26-27 جويلية 2010 م.
7. عبد المجيد قدي، الإصلاح الضريبي، الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، ملتقى وطني، البلدية، 2001-2002 م.
8. كمال رزيق وعبد الحليم فضيلي، نظام المعلومات الجبائية في الجزائر، نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر، ملتقى الوطني، المركز الوطني للإعلام الآلي والعلمي، 2005 م.

خامسا: المعاجم

1. أبي الفضل جمال الدين محمد بن مكرم ابن منظور، لسان العرب، المجلد الأول، دار صادر بيروت، لبنان، 1994م.
2. محمد بن أبي بكر عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة للنشر، الكويت، 1983 م.
3. معجم المنجد، في اللغة والاعلام، الطبعة الاربعون، دار المشرق، بيروت، لبنان، 2003 م.
4. معجم مجاني الطلاب، الطبعة الخامسة، دار المجاني، لبنان، 2001 م.
5. وليد بشارة فرهود، معجم انجليزي - عربي للمصطلحات و المفردات القانونية، الطبعة الثانية، مكتب الشرق الأوسط، دون مكان النشر، 2011 م.

سادسا: وثائق اخرى

1. المؤتمر الدولي السابع للاتحاد العربي للخبراء المحاسبية القانونية، أثر الضرائب على الاستثمارات، مصر، يومي 25-26 سبتمبر 2004 م.
2. تقويم المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، التهرب الضريبي في الأردن (الأسباب، طرقه، حجمه)، دراسة حالة، 2014 م.
3. وزارة المالية، الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية والشبكة الوطنية لمكافحة الرشوة، الواقع المالي للإصلاحات والخطوات الأساسية لتفعيل القطاع الضريبي، لبنان، 2010 م.

4. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل اخلاقيات المهنة، 2007 م.
5. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2007 م.

سابعاً: المجالات

- 1- مجلة المحكمة العليا، عدد خاص باليومين الدراسيين عن الغش الضريبي والتهرب الجمركي، المحكمة العليا، قاعة المحاضرات، يومي 13 و14 نوفمبر 2007 م.
- 2- مجلة بيئة النزاهة في تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، التهرب الضريبي، سلسلة تقارير، العدد 34، دار أمان للنشر، 2011 م.

ثامناً: النصوص القانونية

أ- الدستور

- دستور سنة 1996 للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الصادر في 28 نوفمبر 1996 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، المؤرخ في 07-12-1996، الجريدة الرسمية، العدد 76، المؤرخة في 15 ديسمبر 1996 م، المعدل والمتمم سنة 2008 م.

ب- الاتفاقيات

1. الإتفاقية الثنائية بين حكومة الجمهورية الديمقراطية الشعبية وحكومة تركيا، المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي (التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة، التركات)، الموقعة بالجزائر، المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 94-305 المؤرخ في 02 نوفمبر سنة 1994، جريدة رسمية، عدد 65، سنة 1994.
2. الإتفاقية الثنائية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة الأردنية الهاشمية قصد تجنب الازدواج الضريبي (التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة بعمان، والمصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-427 المؤرخ في 17 ديسمبر 2000، جريدة رسمية، العدد 79، سنة 2000.

3. الإتفاقية الثنائية بين حكومة الجمهورية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 7 أبريل سنة 2002، جريدة رسمية، العدد 24، سنة 2002م.
4. الإتفاقية الثنائية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا، المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 04-131 المؤرخ في 19 أبريل سنة 2004، جريدة رسمية، العدد 27، سنة 2004م.
5. الإتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا، المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة بالجزائر، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-171 المؤرخ في 14 يونيو سنة 2008، جريدة رسمية، عدد 33، 2008 م.

3- النصوص التشريعية (القوانين والاورامر)

أ- القوانين

1. القانون رقم 25/91 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون الرسم على الاعمال، المعدل والمتمم بقانون المالية لسنة 2015 م.
2. القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية، لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79.
3. القانون رقم 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 85.
4. القانون رقم 05/07 المؤرخ في 13 ماي 2007، المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية، العدد 31.
5. القانون رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 201، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 7.
6. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم لقانون المالية لسنة 2015.

ب- الأوامر:

1. الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 08 جويلية 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم بالقانون رقم 01/09 المؤرخ في 25 فيفري 2009، جريدة رسمية، العدد 15.
2. الأمر 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.
3. الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم بقانون المالية 2015.
4. الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم بقانون المالية 2015.
5. الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة، المعدل والمتمم بقانون المالية 2015.
6. الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم بقانون المالية 2015.
7. الأمر 31/96 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية، لسنة 1997، الجريدة الرسمية، العدد 85.

4- النصوص التنظيمية

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 288/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 55/95 المؤرخ في 15 فيفري 1995، المتعلق بتنظيم الادارة المركزية لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51.
- 2- المرسوم الرئاسي 236/10 المؤرخ في 07 اكتوبر 2010، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 58.

ثانيا :الكتب باللغة الفرنسية

LES LIVRE

a- les livres générales

1. André Kandil, théorie fiscale et développement, l'expérience algérienne, Alger, 1970.
2. Lucien mehel, science et technique fiscale, collection, puf, paris, 1995 .

b- les livres spéciales

1. André Margairaz , la fraude fiscale et ses succédanés, 2ème édition, France, 1977.
2. Taddel bruno, la fraude fiscale, libraires technique, paris, 1974.

ثالثا: مواقع الانترنت

- 1- http: // [www.djelfa](http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=27046). Info /vb/ shwthred. Php?t: 27046, 22 /03/2015, 19h.

الفهرس

الفهرس

أ-ح	.....	مقدمة
07	.....	الفصل الأول: التهرب الضريبي ودوافعه
09	.....	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
09	.....	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
09	.....	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
09	.....	أولاً: التعريف اللغوي
10	.....	ثانياً : المفهوم الاصطلاحي
12	.....	الفرع الثاني: تمييزه عن أهم المفاهيم المشابهة
12	.....	أولاً : التمييز بين التجنب و التهرب الجبائين
14	.....	ثانياً : التمييز بين التهرب و التهريب الضريبي
15	.....	1- تهريب فعلي
15	.....	2- تهريب حكومي
17	.....	المطلب الثاني: صور وأساليب التهرب الضريبي
17	.....	الفرع الأول: صور التهرب الضريبي
17	.....	أولاً: التهرب الضريبي المشروع و الغير المشروع
17	.....	1- التهرب الضريبي المشروع
19	.....	2- التهرب الضريبي غير المشروع
19	.....	أ- الغش البسيط

20	.....ب- الغش المركب.....
22	.....ثانيا : التهرب الضريبي الداخلي و الخارجي
22	.....1- التهرب الضريبي الوطني.....
23	.....2- التهرب الضريبي الدولي.....
24	.....الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي.....
24	.....أولا : التهرب عن طريق التحايل المحاسبي
25	.....1- تضخيم الأعباء.....
25	.....1-1 المستخدمين الوهميين.....
29	.....1- 2 النفقات والأعباء الغير مبررة.....
28	.....1- 3 تقنية اللاهتلاك.....
30	.....2- 1 - إهمال المبيعات.....
30	.....2- 2- عدم إجراء التسجيل المحاسبي.....
30	.....2- 3- التخفيض من مبلغ بعض المبيعات.....
30	.....2- 2- تخفيض الإيرادات
30	.....ثانيا : التهرب عن طريق وسائل قانونية
31	.....1- التكييف الخاطيء لعملية قانونية.....
31	.....2- الإخفاء عن طريق عمليات وهمية.....
32	.....ثالثا: التهرب عن طريق وسائل مادية.....
32	.....1- الإخفاء الجزئي
32	.....2- الإخفاء الكلي.....

33	.....المبحث الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي.
34	.....المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي.
34	.....الفرع الأول: الأسباب الداخلية للتهرب الضريبي.
34	.....أولا : أسباب تشريعية .
34	.....1- تعقد النظام الضريبي.
34	.....2- عدم إستقرار التشريعات الجبائية .
37	.....3- إرتفاع مستوى الضغط الجبائي.
39	.....ثانيا : أسباب تتعلق بالإدارة الجبائية.
39	.....1- نقص الإمكانيات المادية والبشرية.
41	.....2- عدم فعالية الرقابة والإجراءات الإدارية والتنظيمية.
42	.....3- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.
42	.....4- الإتصال بالإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.
42	.....5- نوع الضريبة.
46	.....6- الإزدواج الضريبي.
43	.....الفرع الثاني: الأسباب الخارجية للتهرب الضريبي.
43	.....أولا : الأسباب الأخلاقية و الاجتماعية .
45	.....ثانيا : الأسباب الاقتصادية و المالية .
47	.....ثالثا : الأسباب النفسية .
48	.....رابعا : الأسباب السياسية .
49	.....المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.

49	..... الفرع الأول: آثار مالية واقتصادية.
49	..... أولا : الآثار المالية
50	..... ثانيا : الآثار الاقتصادية
52	..... الفرع الثاني: آثار اجتماعية ونفسية.
52	..... أولا : الآثار الاجتماعية
53	..... ثانيا : الآثار النفسية.
55	..... الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي.
57	..... المبحث الأول: وسائل معالجة التهرب الضريبي.
57	..... المطلب الأول: الوسائل الوقائية والرقابية من التهرب الضريبي.
57	..... الفرع الأول: الوسائل الوقائية من التهرب الضريبي.
57	..... أولا : تحسين فعالية النظام الضريبي
58	..... 1- تبسيط النظام الجبائي.
58	..... 2- إرساء نظام ضريبي عادل.
59	..... 3- تحسين التشريع الضريبي.
59	..... ثانيا : تحسين الجهاز الإداري
60	..... 1- تحسين الإمكانيات البشرية.
61	..... 2- تحسين الإمكانيات المادية.
61	..... 3- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.
62	..... 3-1- توعية المكلف.
62	..... 3-2- تكوين وإعلام المكلف.

63	.....3-3- تحسين نوعية الخدمة المقدمة.....
63	.....الفرع الثاني: الوسائل الرقابية من التهرب الضريبي.....
64	.....أولا : مفهوم الرقابة الجبائية
67	.....ثانيا : أشكال الرقابة الجبائية
68	.....1- الرقابة العامة.....
68	.....1-1- الرقابة الشكلية.....
69	.....1-2- الرقابة على الوثائق.....
72	.....2- الرقابة المعمقة.....
73	.....2-1- التحقيق في المحاسبة.....
74	.....2-1-1- إجراءات التحضير للتحقيق في المحاسبة.....
75	.....2-1-2- إجراءات الشروع في التحقيق المحاسبي.....
75	.....2-1-3- نتائج التحقيق المحاسبي.....
76	.....2-2-1- التحقيق المصوب.....
76	.....2-2-2- إجراءات وشروط التحقيق المصوب.....
77	.....2-2-3- إجابيات وسلبيات التحقيق المصوب.....
77	.....3-1-3- التحقيق المعمق في الوضعية الجابية.....
78	.....3-2-3- إجراءات التحقيق المعمق.....
79	.....3-3-3- نتائج الرقابة المعمقة.....
79	.....المطلب الثاني: التعاون الدولي.....
80	.....الفرع الأول: التعاون الداخلي.....

81	أولا : هيئات الرقابة الرئيسية في مكافحة التهرب الضريبي.....
81	1- الإدارة الجبائية أداة لمكافحة التهرب الضريبي.....
81	أ- الإدارة المركزية.....
82	ب- المديرالية الجهوية للضرائب.....
83	ج- المديرية الولائية للضرائب.....
83	2- الهياكل المساندة.....
83	أ- مفتشية الضرائب.....
83	ب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.....
84	ثانيا : لجان التنسيق و الفرق المختلطة
84	أ- لجان التنسيق.....
84	ب- الفرق المختلطة للرقابة.....
85	الفرع الثاني: التعاون الخارجي.....
88	المبحث الثاني: وسائل مواجهة التهرب الضريبي.....
88	المطلب الأول: إجراءات المتابعة.....
89	الفرع الأول: المتابعة الجزائية.....
94	الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية.....
94	أولا : مسؤولية الفاعل الأصلي
94	1- الشخص الطبيعي.....
95	2- مسؤولية الشخص المعنوي.....
96	ثانيا : مسؤولية الشريك

96	..... ثالثا : مسؤولية الغير
97	..... المطلب الثاني: العقوبات المقررة
97	..... الفرع الأول: العقوبات الجزائية والجبائية
97	..... أولا : العقوبات الجزائية
97	..... 1- العقوبات الأصلية
101	..... 2- العقوبات التكميلية
102	..... ثانيا : العقوبات الجبائية
102	..... 1- الغرامات الجبائية
105	..... 2- المصادرة
106	..... الفرع الثاني: العقوبات التهديدية والمهنية
106	..... أولا : العقوبات التهديدية
108	..... ثانيا : العقوبات المهنية
108	..... 1- الغلق المؤقت لمقر النشاط المكلف بالضريبة
109	..... 2- المنع من مزاولة النشاط الإداري
109	..... 3- إقصاء المكلفين بالضريبة
111	..... خاتمة
118	..... الملاحق
143	..... قائمة المراجع