

تمهيد :

إن المكلف بالضريبة كثيرا إلى طرق احتيالية من اجل التخلص من الضريبة وهذا ما يعرف بالتهرب الجبائي، فهو جريمة تعرفها معظم المجتمعات باعتبارها وجدت بتواجد الضريبة نفسها وهو من أهم انشغالات المشرع لأنها تهدد اقتصاديات الدول. وهي تحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية ، كما تهدد وجود النظام الجبائي وأهميته ونمو هذه الظاهرة يترتب عليه انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني.

بما أن هذه الظاهرة أصبحت حديث الساعة ومصطلح متداول في الساحة الوطنية والدولية، تسعى الدول إلى معالجتها وذلك من خلال التخفيف من حدتها عن طريق البحث عن المعلومات الجبائية وبيان مصداقيتها، فهي تعتبر عامل مهم لردع هذه الظاهرة.

وعليه سنتناول هذا الفصل من خلال ثلاث مباحث رئيسية وهي كالتالي:

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتهرب الجبائي.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الجبائي، طرقه والأثار المترتبة عنه.

المبحث الثالث: أركان جريمة التهرب الجبائي، التكييف القانوني له وآليات مكافحته.

المبحث الأول: عموميات حول ظاهرة التهرب الجبائي.

لم يصل المكلف بالضريبة التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الإلتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس، لذا فإنه من الطبيعي أن تتوقع من جانب المكلفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك بتفادي الضريبة كلياً أو على الأقل بالتقليل من نطاق الإقتطاع الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرة التهرب الجبائي . ورغم إنتشار هذه الظاهرة على المستوى العالمي، لم تحظ من إهتمام سواء المستوى التشريعي أو التنفيذي أو الفكري، حيث لم تلجأ التشريعات الجبائية المعاصرة إلى وضع تعريف دقيق لمعنى التهرب الجبائي، وعدم إيجاد طرق أو مناهج متكاملة معتمدة لتقديره، هذا ما سنتناوله بالتفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الجبائي وأشكاله.

أولاً: مفهوم التهرب الجبائي.

يعتبر التهرب الجبائي أحد وجهي التملص من الاقتطاعات الإجبارية بمعارضة ومخالفة صريح التشريعات و القوانين و الإجراءات للتخفيف من حدة العبء الجبائي جزئياً أو كلياً وتحميله إلى جهات أخرى. إنه من الصعب تحديد مفهوم التهرب الجبائي نظراً لتباين التشريعات الجبائية من دولة إلى أخرى. واختلاف وجهات نظر كتاب وعلماء المالية، إذ أن تحديده يستند إلى التحام آراء رجال القانون والاقتصاد ومختصي الجباية. من أجل الوصول إلى مفهوم دقيق وجامع للتهرب الجبائي. سنتعرف عليه من خلال بعض التعاريف التي جاء بها الباحثين سواء في المجال القانوني أو الإقتصادي، سنجد أن البعض يعرفه على أساس الوسائل التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة لتخلص من دفعها. والبعض حسب مخالفة التهرب الجبائي للقوانين التشريعية الجبائية، وآخرون من ناحية الخسارة التي تمس الخزينة العمومية.¹

من الصعوبة بما كان إعطاء تعريف مقبول للتهرب الجبائي من الناحية النظرية، لأنه مهما يكن هذا التعريف شاملاً و واضحاً، فهو بإجماع من الباحثين في القانون . أوفي الإقتصاد أو في الجباية حيث أن رجال القانون يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الجبائي في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة و يميزون بين أنواعه، أما رجال الاقتصاد لا يجدون فرق بين أنواع التهرب الجبائي ويؤكدون أن لهم

¹ - طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 2012/2011، ص10.

نفس الآثار الاقتصادية على الخزينة العمومية مهما كانت صور التهرب من تحمل عبء الضريبة وأيا كان نوعها.¹

● فجاء الدكتور عبد المجيد قدي وعرف التهرب الجبائي بأنه " مجموعة السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الإقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار الأمثلية ، وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهربا غير مشروع.²

● كما عرف على أنه: "التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك القانون. حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا. ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أي يحتال عليه، ونفس الشيء بالنسبة للشركات التي تقوم مراكزها ومقراتها الاجتماعية في دول أين توجد معدلات الضريبة فيها جد منخفضة.³

● وعرفه الدكتور عبد المجيد دراز على أنه " التهرب الضريبي يلجأ إليه الممول بعد حدوث الواقعة المنشئة للضريبة و بالتالي إستحقاق دين الضريبة و يكون عن طريق الإمتناع عن دفعها بإحدى الحيل غير المشروعة، والتي تقع تحت طائلة القانون"⁴.

● عرفه فليح العلي بقوله: "التهرب الضريبي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعها المنشئة.⁵

من خلال هذا التعريف نرى أن الدكتور جعل تحقق الواقعة المنشئة شرط لتحقيق التهرب الجبائي، ولكن قد نكون أمام تهرب جبائي دون تحقق الواقعة المنشئة.

¹ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص11.

² - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار حرير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011، ص216.

³ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، ص317.

⁴ - حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، بيروت، بدون طبعة، 2000، ص258.

⁵ - عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، ط1، 2003، ص123.

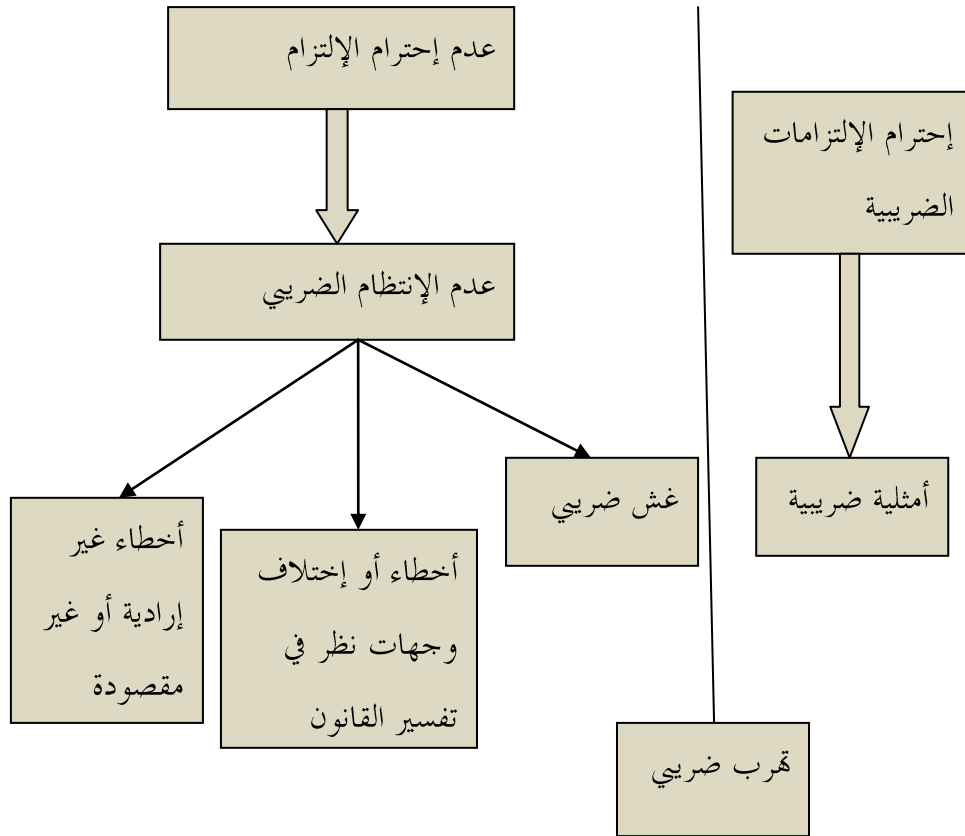
- وفي نظر الدكتور محمد سليم وهبة: "التهرب الجبائي يعني عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف، ويكون ذلك إما جزئياً منها أو كل النسبة المفروضة عليه، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل غير مشروعة.¹
- ✓ ويقصد أيضاً بالتهرب الجبائي: استخدام الطرق الإحتيالية الفنية والقانونية، والإدارية، بقصد التخلص من دفع الضريبة. فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً وبشتى الطرق والأساليب.²
- ✓ والتعريف الأشمل للتهرب الجبائي بما يتضمنه من مخالفة يعاقب عليها القانون: { بأنه مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص التشريعية وذلك بوسائل الغش والتحايل على القانون مستفيداً من بعض الثغرات في التشريع الضريبي بهدف الوصول إلى عدم الإلتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كلياً أو جزئياً.³ والشكل التالي يوضح عدم الإنتظام الضريبي .

¹ - محمد سليم وهبة، مؤتمر بعنوان:التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة التهرب ، يومي 26/27 تموز/ يوليو، صنعاء، الجمهورية اليمنية، 2010، ص4.

² - أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، بدون طبعة، ص147.

³ - يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، مجلة 4 ، العدد9، 2012 ، ص131.

الشكل رقم (01): أشكال عدم الإنتظام الضريبي.



المصدر : عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011.

ثانيا: أشكال التهرب الجبائي .

1 - الإمتناع :

وقد يتم التهرب الضريبي بالإمتناع عن أداء النشاط أو العقد الذي تفرض على إثره الضريبة كالحد من إستهلاك سلعة ما أو التوقف عن إستيراد مادة ما تفرض عليها ضريبة جمركية مرتفعة، فأحيانا يلجأ الأفراد إلى الحد من نشاطاتهم لكي لا يخضعوا للضريبة المتعلقة بالدخل الإجمالي، خاصة وأن الخضوع لهذه الضريبة يكون وفقا للجدول التصاعدي للشرائح.¹

¹ - سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999، ص218.

وطريقة الإمتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، ويكون عدم الدفع كلياً عندما يمتنع المكلف من إستهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعفت دخله من الضرائب لتشجيع الإكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.¹

2 - الإحلال:

يتمثل الإحلال في أن المكلف أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل². فيتم إتباع الطريقة التي تستوجب أقل دفعا للضريبة . فمثلا الشركات التي ليس لها إقامة دائمة في الجزائر، والمتعلق نشاطها بالأشغال العمومية كانت مخيرة بين الخضوع لنظام الإقتطاع من المصدر، أو الخضوع للنظام العام بإختيار النظام الأقل إخضاعاً يساعدها على التهرب من دفع نسبة من الضريبة، كما يقوم بعض الأشخاص بإستغلال الإعفاءات الممنوحة لبعض القطاعات ويقومون بتوظيف أموالهم . كالعامل في القطاع الزراعي والإستفادة من الإعفاءات الخاصة بترقية الإستثمارات ودعم الشباب، كما يوظف بعض المستثمرين أموالهم من أجل تحقيق عمليات تكون موجهة للتصدير.

3 - الإستفادة من ثغرات القانون و النظام الجبائي :

إن هذا الشكل من أشكال التهرب الجبائي ليس في متناول كل المكلفين إذ أنه يجب أن يتميز بالذكاء و إستغلال الفرص و الثغرات و النقائص التي تعترى النظام الضريبي، فهي تعتمد في الأساس على المهارة والذكاء الجبائي. ولعل أحسن مثال على ذلك إستغلال الإمتيازات الجبائية للتهرب من بعض الضرائب أو الإستفادة من عطلة جبائية بحيث لا يدفع الضرائب بتاتا خلال فترة زمنية محددة.³

كما قد يحتوي النظام الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها، وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة.⁴

¹ - نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة حالة ولاية الوادي)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006/2007، ص23.

² - نصر رحال، نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص218.

⁴ - نصر رحال، مرجع سابق، ص23.

المطلب الثاني: تصنيفات التهرب الجبائي.

أولا: وفقا لمشروعيته .

يمكن التمييز بين التهرب من الضريبة الذي ينطوي على الغش (غش ضريبي) وبين مجرد تجنبها (تجنب ضريبي) ويظهر ذلك في مايلي:

1- التجنب الضريبي:

ويقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة . نتيجة إستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية . كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عليها في القانون¹ . ويكون التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة عدمه تكون مضمونة دستوريا، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السليبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.²

وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لهذا التهرب وهي:³

1-1- قهر ناتج عن تغير سلوك المكلف:

وذلك من خلال بعض السلوكات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيمايلي:

- الإمتناع من إستهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة و الانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

2-1 - قهر ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية إقتصادية و إجتماعية لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع المعاد إستثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15 % إلى 30% قصد تشجيع الإستثمار.

1- قهر ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 2010، ص ص39-40.

² - محرزى محمد عباس، مرجع سابق، ص316.

³ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار قرطبة للنشر، الجزائر، ط1، 2004، ص45.

وقد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع في حالة يقوم المكلف بإستغلال ثغرات التشريع الضريبي ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والإختصاص لإكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة .على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية .

على خلاف النوع الأول فإن المكلف يلجأ إلى إستعمال طرق ووسائل الإحتيال والغش قصد التهرب من دفع الضريبة للخبزينة العمومية، وقد تعددت آراء و تعاريف فقهاء الجباية في تعريفه . فقد عرفه مثالا: Lucien Mehl بأن " مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي".¹

وعرفه عبد الحكيم الشرفاوي بأنه: " تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الإمتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود أو تسجيلات مزيفة".²

وفي مجال الضريبة الجمركية صورة إدخال السلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية ومن صور التهرب غير المشروع محاولة المكلف بالضريبة بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع للإدارة الضريبية إخفاء أمواله أو تهريبها حتى يتعذر إستيفاء دين الضريبة. وتبين المادة 42 من قانون ضريبة الدخل رقم 27 لسنة 1985 حدد حالات التهرب غير المشروع كمايلي:³

- قدم كشفا غير صحيح وذلك بأن أغفل أو أنقص أو حذف منه أي دخل أو أي جزء من الدخل الذي يترتب عليه تقديم كشف به بمقتضى، هذا القانون وأثر على مقدار الضريبة بشكل ملموس.

- إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى هذا القانون .

- أعد أو حفظ أو سمح بإعداد أية دفاتر أو حسابات أو قيود صورية أو ضرورية أو زور أو سمح بتزوير أية دفاتر أو حسابات أو قيود أخفاها أو أتلفها كليا أو جزئيا بقصد إخفاء أو تهريب أي دخل خاضع للضريبة

¹ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص09.

² - عبد الحكيم الشرفاوي، التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص111.

³ - عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، ط 1، 2009، ص179.

بمقتضى هذا القانون أو أي جزء من ذلك الدخل أو للتملص من الضريبة كلياً أو جزئياً أو للحصول دون حق على إعفاء أو تزييل أو تقاص يسمح به هذا القانون.

- لجأ إلى أي حيلة أو خدعة مهما أو أجاز إستعمالها للتهرب من دفع الضريبة أو لتخفيض مقدارها بأية صورة من الصور.

- إمتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأي واقعة أو أمر أو مسألة تؤثر في مسؤولية أو في مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل أو التأثير في مقدارها.

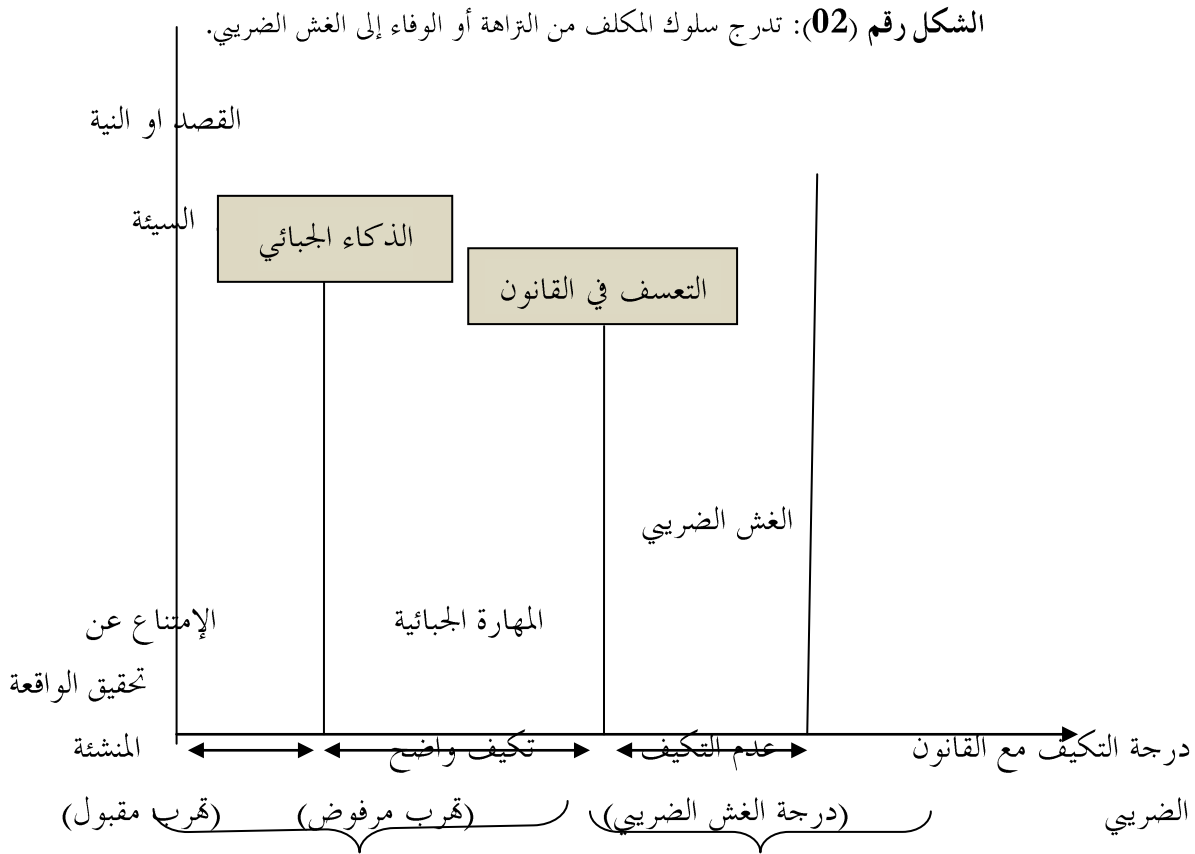
- أعطى خطأ أو كذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على بيانات يتطلبها هذا القانون و ذلك بقصد التملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

- إمتنع عن تقديم الكشف المنصوص عليه في المادة (26) من هذا القانون و كان من الفئات الملزومة بتقديم الكشف قانوناً بعد أن تم تبليغه بوجوب تقديم الكشف و ذلك بطرق التبليغ المشار إليها في المادة (25) من هذا القانون.¹

وعليه فالمشرع الجزائري قد إعتبر محاولات الغش التي تولى المكلفين القيام بها و إن لم يتمكنوا من الإخفاء الحقيقي للعناصر التي تأسست عليها الضريبة، بل يكفي وجود فعل وتوفر النية السيئة ولجوئهم للغش والتدليس بالإضافة إلى تقديم أوراق مزيفة وغير صحيحة قصد الإستفادة من بعض الإمتيازات الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات أو التناسي عن قصد في تسجيل البيانات. كما إعتبر عملية الغش، كل العراقيل التي يضعها المكلفون عن طريق التعطيل في التحصيل الضريبي، و حرص المشرع الجزائري على التقليل من هذه الظاهرة بفرض مجموعة العقوبات سواء المالية أو البدنية. لكن قبل فرض العقوبات فإن الإدارة الجبائية ملزمة بإكتشاف هذه التلاعبات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة ومحاولة مكافحتها بقدر الإمكان.²

¹ - عادل فليح العلي، مرجع نفسه، ص 180.

² - سهام كروودي، مرجع سابق، ص 11-12.



المصدر: كشاوي إلياس، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وإنعكاساتها على الإقتصاد الوطني، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص 65

ثانيا: وفقا لحجمه :

يقسم التهرب الجبائي وفقا لحجمه إلى قسمين هما:

1 - التهرب الجزئي:

و بموجبه يحاول المكلف إخفاء جزء من النشاط الذي يمارسه أو إخفاء نشاط معين إذا كان يزاول عدة أنشطة في أن واحد، و بذلك يصعب على السلطة المالية فرض الضريبة على الجزء المخفي أو غير المصرح به من قبل المكلف الخاضع، مما يترتب عليه نجاح المكلف بالتخلص من جزء من الضريبة الواجبة الدفع عليه.

2 - التهرب الكلي:

ونعني بذلك أن ينجح المكلف بعدم دفع مبالغ الضريبة المستحقة عليه مما يجعله خارج نطاق الضريبة أو لا يوجد له قيد أو له ولم يتم متابعته من قبل دائرة ضريبة الدخل لصعوبة الوصول إليه، نتيجة لغياب العنوان

الصحيح أو عدم وجود مكاتب معينة أو تصاريح مزاولة المهنة، ولم يتم إدراجه في سجلات الضريبة مما يضيع على الدولة من الإيرادات تعتبر من حق الخزينة.¹

ثالثاً: وفقاً لمكان وقوعه (حيزه الجغرافي).

1- التهرب الداخلي (المحلي):

هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بما بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل : التهرب عن طريق الإمتناع يسمى التجنب الضريبي. يؤدي إمتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها كأن يرفض إستيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركي .

2- التهرب الخارجي (الدولي):

وهذه صورة من صور التهرب. إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير المشروع للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الجبائي المنخفض.²

المطلب الثالث: مناهج تقدير التهرب الجبائي :

إن مسألة قياس حجم التهرب الجبائي تبدو مستحيلة. نظرا لدقة مصطلح التقدير لأنه نسبة معينة يقترب من الدقة، ونظرا لتعدد أشكال التهرب وإختلاف الطرق والوسائل التي يستعملها المكلف في التهرب من دفع الضريبة ، ولأن أغلب المعاملات الإقتصادية و التجارية تأخذ الطابع السري يتم قياس حجم التهرب الضريبي بطرق وأدوات مختلفة للقياس ، وبشكل عام توجد طريقتان لقياس حجم التهرب وهما :

- طريقة حجم الإقتصاد السري.

- طريقة عدم الإلتزام الضريبي.

أولاً: طريقة الإقتصاد السري (الموازي).

¹ - خالد علي محمد القبلان، أثر السياسات المحاسبية و الإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل و المبيعات على الحد من التهرب الضريبي، كلية الأعمال، جامعة عمان، 2014، ص27.

² - صالح حسن كاظم ، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة للحد من الفساد، قسم البحوث والدراسات ، دائرة الشؤون القانونية، بحث مقدم على الموقع: <http://nazaha.ip/%Cbd%1532%5pp.l> ، الدخول يوم : 08-02-2015، ص ص14-15.

يشمل الإقتصاد السري على مجمل النشاطات و المداخل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلف، وغير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية، ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الإقتصاد السري ومن خلاله يتم حساب التهرب الضريبي كون المداخل و النشاطات الخفية لا يتم إخضاعها للضريبة. وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية. ويستند الإقتصاد السري على معطيات كل من الناتج الخام و العمليات النقدية و سوق العمل و عوامل الإنتاج.

1- المنهج النقدي:

يقوم هذا المنهج على إفتراض أن معاملات الإقتصاد السري تتم بإستخدام النقود السائلة مباشرة من دون فواتير أو شيكات أو كشوفات خشية إكتشافها، ولذلك فإن كل زيادة في الطلب على النقود تعتبر زيادة لنشاط الإقتصاد السري¹، وتوجد ثلاثة أشكال للمنهج النقدي و هي كالتالي:

1-1- متغير المعدل الثابت :

يرتكز هذا المنهج على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الإقتصاد السري. ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف مدروسة أكبر من السنة المرجعية ، نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الإقتصاد السري. ونحدد حجم التهرب الضريبي بضرب حجم الإقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض ويمكن توضيح كمايلي:

في البداية نحسب حجم الإقتصاد السري بتطبيق المعادلة التالية:

$$A. E. S. T = \frac{(M2-M1) \times PNB}{M2}$$

حيث أن:

A.E.S.T: يمثل حجم الإقتصاد السري.

M1: يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

M2: يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

PNB/M2: تمثل سرعة دوران النقود خلال السنة المدروسة.

¹ - بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص65.

ثم نحدد حجم التهرب الضريبي بتطبيق المعادلة التالية.

$$V.V.F = \frac{(M2 - M1) \times PNB \times Tm}{M2}$$

حيث:

Tm: يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

1-2 - متغير المعادلة النقدية:

وهذا المنهج قائم على فكرة أنه توجد علاقة بين الضرائب والإقتصاد السري، فيفترض أن الإقتصاد السري هو نتيجة مباشرة لإرتفاع الضرائب، ضف إلى ذلك أنه من المفروض إقامة المبادلات أو الصفقات المتعلقة بهذا و تخزين الثروة المتراكمة يكون عن طريق إستعمال النقود. ومن أجل حساب مقدار تأثير الجباية على الإقتصاد السري يجب عمل بمعادلة طاب العملة التي تراعي المتغير الضريبي. وبالتالي يسمح لنا بقياس أثر التأثيرات الضريبية غير ذلك والفرق بينهما يشكل لنا العملة غير المشروعة، وبإفترض أن سرعة دوران العملة الشرعية هي نفسها في الإقتصاد السري. ويتم تقدير الإقتصاد السري وفقا للمعادلة التالية:

$$A.E.S.T = \frac{(M2 - M1) \times PNB}{Mo}$$

حيث أن :

(M2-M1) : العملة غير الشرعية.

Mo: العملة الشرعية.

PNB/Mo: سرعة دوران العملة الشرعية.

وتكمن نقائص هذا المقياس في إفتراضية أن سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية وهذا ليس دوما صحيحا.¹

1-3 - متغير فئات العملة:

¹ - عبد العزيز قتال, أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين (حالة الجزائر 2003-2008), رسالة ماجستير في علوم التسيير, المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة, 2008-2009, ص21.

حسب هذا المقياس يرتبط الإقتصاد السري بإستخدام أوراق نقدية من فئة معينة، لذلك فإن المتغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الإقتصاد السري لكن يفقد هذا المقياس أهميته عن التضخم المرتفع، بحيث يمكن إستخدام الأوراق الكبيرة دون أن يحصل زيادة في الإقتصاد، ضف إلى ذلك تستخدم الأوراق النقدية الأمريكية في المعاملات . وفي تخزين القيم في البلدان الأجنبية لذلك فإن زيادة عددها في التداول يؤدي إلى زيادة في الحيازات الأجنبية دون التأثير في حجم الإقتصاد السري.¹

2 - منهج عوامل الإنتاج:

يعتمد هذا المنهج على إختيار عامل من عوامل الإنتاج، ويفترض وجود علاقة ثابتة بين هذا العامل و الناتج الوطني، فمثلا الزيادة في إستهلاكات الكهرباء تستلزم زيادة في الإنتاج و تستطيع تقدير حجم الإقتصاد السري، إنطلاقا من تقديرات الإنتاج الوطني . وإجمالي الناتج الوطني الرسمي:

$$A.F.F = PNBn - PNB$$

حيث أن:

PNBn: هو حجم الإنتاج الوطني غير الرسمي (المقدر إنطلاقا من عامل من عوامل الإنتاج)

PNBo: هو حجم الإنتاج الوطني الرسمي.

هناك عدة إنتقادات وجهت إلى هذا المنهج من بينها : وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج والناتج الوطني. إذ لا نستطيع تحديد الناتج الوطني إنطلاقا من عنصر واحد من عوامل الإنتاج حيث تغيره لا يؤدي دائما إلى تغير حجم الإقتصاد السري، وقد تكون زيادة الإنتاج ناتجة من تغيرات أخرى لعوامل الإنتاج الأخرى، كون هذا المنهج ليس عاما بل خاصا ببعض الحالات¹.

3 - منهج سوق العمل:

يقوم هذا المنهج على تقدير حجم العمالة غير المعلنة، عن طريق الإسقضاء حيث يتم حساب متوسط إنتاجية

العمل على أساسها يقوم حجم الإقتصاد السري. وهذا المنهج كان قيامه في إيطاليا في الخمسينات حيث

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص300.

لوحظ أن حجم العمل المعلن قد إنخفض إنخفاضا شديدا بعكس نسبة العمالة الغير معلنة ووجه الإنتقاد الذي يوجه إلى هذا المنهج أنه: يتم حساب أو تقدير الناتج الوطني على أساس العمل فقط دون النظر إلى رأس المال.

4 - منهج التفاوت:

إن هذا المنهج من الناحية النظرية قاعدة إتباعه تبدو سهلة لأنه يعتمد في حسابه في تقديره للتهرب الضريبي على مايلي : حساب الدخل الوطني إعتقادا على مصادر السلطات الضريبية من جهة ومن جهة أخرى يتم حساب الدخل الوطني من غير السلطات الضريبية بشرط أن لا تكون لها أي علاقة بها : مثل وزارة الصناعة والتجارة ويتم حساب الفرق بين الدخلين والفرق الموجود يعزى إلى الدخل المتهرب، ولكن هناك إشكالية عملية تواجه هذا المنهج و هي : أنه في الكثير من الأحيان عملية حساب الدخل الوطني تحسب من إحصائيات و حسابات السلطات الضريبية كما أننا إذا حسبنا الدخل الوطني بعيدا عن السلطات الضريبية فإن الرقم أو المبلغ الذي نجده يكون ضمنيا يحتوي على جانب من الدخل المعفى من الضريبة إما لطبيعة النشاط أو لصفة المكلف كونه معفى من الكل أو الجزء، مثل قدماء المجاهدين فهم معفيون على الرسم على النشاط المهني (TAP) لمدة سنتين. أو مثل التعاونيات الشبانية معفية من أداء الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) و (TAP) لمدة ثلاثة سنوات.²

ثانيا: منهج تقدير عدم الإلتزام الجبائي:

نلاحظ مما سبق أن جميع المناهج تعمل على قياس حجم التهرب الضريبي من خلال تقدير حجم الإقتصاد غير الرسمي (السري)، ونظرا للحدود التي تعاني منها تلك المناهج أصبح من الضروري الإعتماد على مناهج أخرى تستدعي تقدير حجم الإلتزام الضريبي، وذلك بإستعمال عدة مناهج مختلفة.

¹ - دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، و علوم التسيير، جامعة الجزائر، ص30.

² - بجاوي نصيرة، دراسة حول التهرب و الغش الضريبي(حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 1997/1998، ص65.

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة:

ويستند على صحة الناتج الوطني الرسمي الذي يعتبر كأساس لحساب ضريبة الدخل المفترض تحصيلها، وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم التهرب . ويوضح ذلك بالمعادلة التالية: ¹

$$INP = PFL - PFR$$

حيث:

INP: تمثل الضريبة المتهرب منها.

PFL: تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

PFR: تمثل الضريبة المحققة.

وتمثل الإنتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية :

- إن هذا المنهج يهمل الإقتصاد السري، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل عن التقدير الحقيقي لإجمالي الناتج الوطني.

- يعتمد التقدير في هذا المنهج على إفتراض أن توزيع الدخل يستند إلى إستقصاءات الأسرة ودرجة الثقة فيها

- يتطلب هذا المنهج إلتزام ووعي ضريبي عالي جدا ووجود إدارة جبائية لها درجة عالية من الكفاءة والقدرة على التحصيل ، وهذا ليس دائما متوفرا. ²

2 - منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية: ³

$$VFF = POES - PO_r$$

¹ - محمد شريف، السياسة الجبائية و دورها في تحقيق التوازن الإقتصادي (دراسة حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010/2009، ص64.

² - نصر رحال، مرجع سابق، ص58.

1 - لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكاساتها على الإقتصاد الغير الرسمي في الجزائر، (دراسة حالة ولاية تيارت)، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد بتلمسان، 2012/2011 صص 80-81.

حيث أن:

POES: يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية المقدرة.

POr: يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية الفعلية.

ولإيجاد الضريبة التقديرية نحدد نسبة تمثيلية، بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة.

3 - منهج الإعفاءات الضريبية:

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم التهرب الضريبي بالإعتماد على المعلومات الموجودة في التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف وفي هذه الحالة سينخفض ميل المكلف للتهرب إذ يستفيد من إعفاء ضريبي لذلك يصرح إلى دخله الحقيقي وعليه يتم قياس حجم التهرب من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء، ويكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي، بحيث في حالة إعفاء شامل لجميع الضرائب فإن المكلف يتجنب من أي إلزام ضريبي بعكس الإعفاء الجزئي الذي يكون فيه خاضع لضرائب معينة، ضف إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي بحيث رغم الاستفادة من إعفاء جزئي قد يتمادى المكلف للتهرب من الضرائب الأخرى على مدى صحة تقدير حجم التهرب الضريبي.¹

4 - منهج المراجعات الخاصة (التحقيق الخاص):

يستعمل هذا النوع من قبل المصالح الجبائية للولايات المتحدة الأمريكية، وبموجبه يتم تحديد الضرائب الواجب أدائها عن طريق التحقيق الدقيق في التصريحات تؤخذ عينة من المجتمع الجبائي تمثل 50000 عنصر جبائي من كل البلاد، بحيث يتوفر فيها شرطان هما:²

- القيام بعملية التصريح.

- تمثيل مختلف فئات الدخل.

وبعد تحديد مبلغ الضرائب الواجب أدائها يمكن حساب درجة الحس الجبائي بالصيغة الجبائية التالية :

¹ - عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، مرجع سابق، ص81.

² - عبد العزيز قتال، مرجع سابق، ص34.

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{\text{عدد العناصر الجبائية التي لا تصرح بدقة عن مداخيلها}}{\text{عدد العناصر الجبائية التي تصرح بدقة عن مداخيلها}} \times 100$$

5 - منهج الإستقصاء:

يتمثل في مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى التأكيد من وجود الارتباط بين تصريحات الدخل من جهة، ووضعية الممتلكات والخزينة وكذا نمط المعيشة من جهة أخرى، كما يعتبر هذا النوع من التحقيق إمتداداً للتحقيق في المحاسبة مراقبة المظاهر، حيث ينتقل أعوان التحقيق من مراقبة النشاط إلى المظاهر الخارجية للثروة التي تسمح بالكشف عن الدخل المفترض والذي يفوق في معظم الحالات الدخل المصرح به. وفي هذا الإطار هذا التحقيق نقارن الموجودات المتوفرة مع الموجودات المستعملة، فإذا كانت الموجودات المستعملة تفوق الموجودات المتوفرة فإن الفرق يعبر عن مبلغ التهرب الضريبي.¹

المبحث الثاني: أسباب إنتشار ظاهرة التهرب الجبائي، طرقه، والآثار المترتبة عنه.

لما كانت الضريبة بمثابة إستقطاع من دخول وثروات أفراد المجتمع، نتيجة لما تنطوي عليه من فريضة إلزامية تقرها الدولة بما لها من سلطة، فمن المتوقع أن يلجأ بعض أفراد المجتمع إلى محاولة التخلص بشتى الطرق و الأساليب من أداؤها وهذا ما يطلق عليه التهرب الضريبي، فرغبة الأفراد في التهرب والتخلص من دفع الضريبة و قدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب أخلاقية، إدارية، سياسية، إقتصادية و تشريعية. فهو يؤدي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها عن الوفاء بالتزاماتها إتجاه الأفراد ، إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب ولذلك تعمل الدولة جاهدة على محاربة هذه الظاهرة و ردعها سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي . وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: أسباب إنتشار ظاهرة التهرب الجبائي.

أولا: الأسباب المتعلقة بالمكلف (أسباب أخلاقية):

لعل من أهم أسباب التهرب مدى ما تنطوى عليه الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين أو إستعدادهم النفسي لتحمله وقدرتهم في الوصول إلى تحقيق رغباتهم . يتوقف على مايلي:

¹ - العبد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار همومة ، الجزائر، 2005، ص48.

1- ضعف المستوى الخلفي :

الذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.¹ فكلما كان المستوى الأخلاقي للأمة مرتفعا قلت رغبة الأفراد في التهرب الضريبي حيث يزداد شعور الأفراد بواجبهم إتجاه الدولة، وقد ذهب علماء الاجتماع والأخلاق إلى تأكيد تفشي هذه الظاهرة بين مختلف طبقات الشعب الأمر الذي يدفعهم إلى القول بأن التهرب الضريبي هو جريمة الشرفاء بدعوى أن الأشخاص ذوي الضمائر الحية الذين لا يقبلون الإستيلاء على شيء — مهما كان تافهاً — بغير حق لا يتورعون عن مخالفة قانون الضريبة دون تردد، إعتقاداً منهم بأن هذا القانون يفرض عليهم القيام بتضحية غير عادلة، وأنهم في دافع الأمر ضحية لنصوص تحكمية.²

2- ضعف الوعي الجبائي:

يقصد بالوعي الجبائي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء، ويرجع بعض المؤلفين سبب الضعف الضريبي عند المكلفين إلى المعارضة و المخالفة للقوانين.³

ويرجع بعض المؤلفين ذلك إلى عدة عوامل منها :

- 1 -** إعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الإستمرار في الإنتفاع من خدمات الدولة حتى من عدم دفع الضريبة وإن دفعه ليس شرطاً للإستفادة من الخدمات العامة .
- 2 -** إعتقاد الشخص أن الدولة تسيء إستخدام الأموال العامة وإنما تضر الجماعة بهذا الشكل و قد يكون السبب في ذلك بعض الإعتبارات التاريخية .⁴
- 3 -** شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند إرتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه، قد يدفع المكلف بالضريبة إلى التهرب منها، كما تؤدي القدرة المالية والحالة الإقتصادية العامة

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص157.

² - عادل فليح العلي، مرجع سابق ، ص 180 - 181.

³ - عبد الدائم صباح، أهمية الثقافة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بيسكرة 2013/2014، ص34.

⁴ - خالد علي محمد القبلان، مرجع سابق، ص28.

للمكلف دورا كبيرا في قوة الباعث النفسي للتهرب من الضريبة، فهو يسعى للتهرب أكبر عندما يكون في حالة مادية صعبة.¹

ثانيا : الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي :

وهناك العديد من العوامل تؤثر على التهرب الجبائي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني للضريبة ومدى إستقرار التشريعات الضريبية والتي ندرجها في العناصر التالية :

1- تعدد التشريعات الضريبية :

ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر الضريبة كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية و تزيد من احتمال التهرب، ولو أن الباعث على هذا التعقيد قد يكون في كثير من الأحيان تحقق العدالة و إرضاء الممولين.

2 - المغالات في تعدد الضرائب :

فإن تعدد الضرائب يؤدي للاحالة إلى زيادة تكلفة تحصيل الضريبة بالنسبة للممول و يترك ثغرات عديدة يمكن التسلسل منها للتهرب من الضريبة، أنه كلما قد يكون التفاوت في أسعار الضرائب مدعاة إلى التهرب أيضا، هذا بالإضافة إلى أن التصاعد في سعر الضريبة إذا ما غولي فيه فإنه قد يدعو إلى التهرب كذلك إذ يحاول الممول أن ينخفض من وراء الضريبة.²

3 - طبيعة الجزاءات التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضريبة تؤثر على قراراتهم في التهرب من عدمه فعندما تشدد الدولة في جزاءاتها يقارن المكلف بين النفع الذي يحققه نتيجة التهرب من الضريبة الذي سيلحقه نتيجة تطبيق القانون بحقه بسبب عدم دفع الضريبة.³

¹ - خالد الخطيب، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2000، ص 165.

² - عبد المعتم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بدون طبعة، لبنان، ص 224-225.

³ - حامد عباس المرزوك، التهرب الضريبي، بحث متاح على الموقع : WWW. UobYlon. Edu. iK، الدخول يوم : 12-02-2015.

4- عدم إستقرار التشريع الضريبي:

إن عدم إستقرار الأنظمة الجبائية و كثرة التغييرات و التصحيحات التي تطرأ عليها من حين لآخر بإدخال أحكام جديدة وإلغاء أخرى لايمكن للعناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة من إستيعاب مضمون النظام الجبائي.¹

5 - ضعف الرقابة الجبائية :

مثل الرقابة الفعالة الدعامة الأساسية لضمان عدم حياد الإدارة الضريبية عن طريق التقييم، فللرقابة أهمية كبرى في إلزام الإدارة بالتنفيذ السليم للقوانين وتختلف هذه الرقابة باختلاف طبيعة النظم الضريبية، فهي في الدول التي تأخذ بنظام الضرائب النوعية تختلف عن الدول التي تأخذ بنظام الضريبة الواحدة، وكذلك عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية الضريبية أو عدم وجودها فإنه يزد ميله إلى التهرب.² كذلك عدم كفاية المقرات التي يزاول فيها الموظفون مهامهم، زيادة على قلة وسائل النقل المصلحية التي تستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم من تحقيق ومتابعة . مما يضطر بهم الأمر إلى إستخدام وسائل نقلهم الخاصة، وكذلك نقص الأمن الذي يضمن للموظفين العاملين الوقوع بالمخاطر كالإعتداء و الضرب أو الإغراء أثناء قيامهم بمهمة التحصيل . وكذا نقص المستوى البشري: فرغم الزيادة المستمرة لعدد المكلفين إلا أنه لم يقابلها زيادة في عدد الموظفين وكذا نقص في عدد المكلفين وهذا دون مراقبة المستوى الدراسي والثقافي لموظفيها الذي يلعب دورا أساسيا.³

كما يوضح الجدول التالي :

¹ - شريف محمد، مرجع سابق ، ص59.

² - عبد الدايم صباح، أهمية الثقافة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بيسكرة، 2013/2014، ص34.

³ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص159.

الجدول رقم (01): عدد أعوان الإدارة لسنة 2002، تبعا لمستواهم الدراسي.

المجموع العام		النسبة %		العدد		البيان المستوى العلمي
إناث	ذكور	إناث	ذكور	إناث	ذكور	
0.34	64	0.10	0.36	06	58	شهادات عليا
23.30	5.085	36.20	18.70	2.078	3.007	جامعي
44.50	9.711	40	46.10	2.296	7.415	ثانوي
31.90	6.964	23.70	34.84	1.361	5.603	أقل من ثانوي
100	21.824	100	100	5.741	16.083	المجموع

المصدر: كشاوي إلياس، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وإنعكاساتها على الإقتصاد الوطني، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص79.

ثالثا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية.

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي والجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية و الوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والتهراة، كلما سهل التهرب الضريبي وتمثل أهم هذه النقائص في :

1 - ضعف الوسائل المادية والمالية :

(النقل ، الرواتب ، الحوافز) والتي مازالت لاتشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الإنحراف أوالتقصير في التقصير في الإطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.

2 - ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي و المتمثل في نقص عدد المستخدمين (أعوان الرقابة) مقارنة مع إرتفاع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل و الكفاءة بسبب نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق و الرقابة الجبائية .

3 - تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية إتجاه الضريبية .

4 - محدودية الإمكانيات البشرية: تتمثل في نقطتين أساسيتين :

4 - 1 - الجانب الكمي (عدد الموظفين):

حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب و ملائم لعدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة.

4 - 2 - الجانب النوعي (التأهيل) :

و يتمثل في العناصر التالية :

- إدارة مشلولة ورثتها الإستعمار الفرنسي لبعض الدول النامية.

- الإعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة و المهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان . وعدم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب هي مدعاة للمكلفين إلى التهرب الضريبي.¹

5 - الرشوة:

إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على التهرب الضريبي هي ظاهرة الفساد الإداري و إنتشار والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون في إستلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي في الحقيقة رشاوي . وهذه الظواهر المرضية سيطرت على الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب الأجهزة المختصة في محاربتها.²

رابعا: الأسباب المتعلقة بالظروف الإقتصادية:

تساهم الأسباب الإقتصادية العائدة إلى يجري فيها إشتراع الضريبة و تحقيقها و تحصيلها إسهاما واضحا في عمليتي الغش والتهرب من أداء الضرائب للخزينة العامة . وتتجلى هذه الأسباب في الوضعيتين التاليتين:

1- الوضعية الإقتصادية للمكلف :

يظهر سلوك المكلف إتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات، حيث تنخفض المداخيل و تصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلًا على المكلف، مما يدفعه إلى التهرب من تسديدها . هذا في حالة وأما في حالة

¹ - لابد لزرق , مرجع سابق , ص49.

² - نصر رحال, مرجع سابق, ص47.

الرخاء الإقتصادي حيث تزداد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه إتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

2 - الوضعية الإقتصادية العامة :

ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الإنتعاش الإقتصادي و ترتفع بذلك قدرتها الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي و الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة، مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي. أما في فترات الركود الإقتصادي ينتشر السوق الموازي ويؤدي إلى إختلالات في بنية الإقتصاد الوطني¹. فإن مراعاة المشرع الأوضاع الإقتصادية في البلاد يكفل لتشريعته مجالات سليمة للتطبيق وهنا ما يفسر لنا كيف أن التشريعات الضريبية في البلاد النامية تختلف عنها في البلاد المتقدمة.²

3 - عدم تنظيم الإقتصاد الوطني وإنتشار الإقتصاد الغير رسمي:

أو ما يسمى بالإقتصاد الخفي والذي يؤدي إلى إستمرارية وزيادة حجم التهرب وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، كذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أم شروط شفافية المعاملات، "بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الإقتصادية، و لا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في إمتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوط الإجتماعية.³

خامسا: الأسباب التاريخية و الإجتماعية :

تعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ظاهرة عالمية تلازم الضرائب أينما وجدت و في أي مرحلة كانت، فالدول التي مرت بمراحل تاريخية ساهمت في تحديد مواقف المكلفين، أين عرضت أشكالاً وصوراً متعددة لرفض الضريبة و منه الميل إلى الغش الضريبي، كما أن عدم الثقة التي يغذيها المواطنون نتيجة عجز الإدارة الضريبية في الحد من الأفات الإجتماعية كالإختلاس وإستغلال النفوذ .

- سوء الحصيلة الضريبية و توجيهها إلى مآرب لا تعود بالمنفعة على المجتمع كصرفها في المشاريع الكمالية.

¹ - المراسي السيد حجازي، مبادئ الإقتصاد العام، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص97.

² - فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، صص 278 — 279.

³ - سهام كردودي، مرجع سابق، ص18.

- الإعتقاد الديني السائد الذي يعتبر الضريبة إقتطاعا غير مطابق للشريعة الإسلامية و مخالف لأحكامها و بذلك يدخل في نطاق المحرمات .¹

سادسا : الأسباب السياسية:

إن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الجبائي ، فكلما أحسنت الدولة إستخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، إذ أن إستخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو إقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم الذي يعد تقديره مسألة شخصية بالدرجة الأولى حيث لا توجد معايير موضوعية متفق عليها في هذا الشأن، كما أن الإستقرار الإجتماعي والإقتصادي للدولة يؤدي إلى التهرب من الضرائب، ويساعد على الترابط بين أجهزة الدولة وتضارب البلاغات بين الوزارات المختلفة في التهرب الضريبي.²

سابعا : الأسباب القانونية والجزائية :

إن صياغة التشريع الجبائي وما يمتاز به من تعقد في التركيبة القانونية (وجود كم هائل من النصوص القانونية) وصعوبة تسيير الإقتطاعات بأمثلية يعتبر باعثا و محفز للغش الجبائي فنجد كثرة الإقتطاعات (ضرائب على الدخل، الرسوم الإتاوات ،...) ووجود ثغرات ي التشريع (قوانين إعفاءات والتخفيضات ..) شأها المساهمة في التملص من الواجبات الجبائية.³ كما أن الجزاء البسيط يساعد على تشجيع التهرب الجبائي، فعادة ما يوازن المكلف بين مبلغ الضريبة المترتبة عليه وبين الجزاء الذي سيعرض له إذا ما قهرت من دفع الضريبة المستحقة إذا ما تم فضح الأمر. عدم الشفافية في الإجراءات و عدم قيام الدولة بنشر نسب الضرائب المفروض دفعها، وعدم وضع ضوابط واضحة وعدم دعم ذلك بدراسات عن الضريبة والتهرب الضريبي، زيادة على ذلك الإزدواج الضريبي يجعل المكلف يتهرب من الضريبة في إعتقاده بعدم أحقية الدولة بهذه الضرائب.⁴

¹ - عبد الحكيم الشرفاوي، مرجع سابق، ص117.

² - خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، العدد 2، 2000، ص 167.

³ - طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص84.

⁴ - بوعون بجياوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، بدون دار نشر، بدون طبعة، الجزائر، 2010، ص174.

المطلب الثاني : طرق التهرب الجبائي.

يتميز التهرب الضريبي باختلاف طرقه و تنوع أساليبه للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات الحسابية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة:

أولاً- التهرب عن طريق العمليات المحاسبية (طريق الإخفاء المحاسبي):

للتهرب الضريبي كما سبق و أن ذكرنا عدة طرق ووسائل من خلالها يتملص و يتهرب المكلف من أداء الضريبة وواجباته المالية إتجاه الخزينة العمومية، وهذا النوع التهرب يكون حسب الطريقتين التاليتين:¹

1 - التهرب عن طريق تضخيم الأعباء :

● المستخدمون الوهميون :

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور و رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل ، هذه الرواتب و الأجور تسمح بتضخيم الأعباء بالتالي تقليص مبلغ الضريبة.

● النفقات و المصاريف غير مبررة :

لقد سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة و لكن المكلف يشغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات و مصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة، وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالإستغلال. و من بين هذه المصاريف نذكر على سبيل المثال:²

✓ مصاريف إصلاح السيارة الشخصية والتي تسجل على أساس سيارة مصلحة.

✓ مصاريف صيانة منزل شخصي و تسجل بإعتبارها مصاريف صيانة ورشة أو مأوى العمال أو مقر

إدارة، و بذلك مصاريف مهام المسؤولين بالرحلات السياحية التي ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن

تسجل ضمن خانة مصاريف المهام في المحاسبة.

¹ — حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص46.

² — عبد القادر جمعي، التهرب الضريبي و أثره على التنمية المحلية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2005، ص32.

• تقنية الإهلاك :

يقصد بالإهلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن، ويعتبر عبئها من الناحية المحاسبية و بالتالي فهو يعد من نفقات الإستغلال، ويتم خصمه في شكل تكاليف وفق الشروط التالية:¹

- أن تكون الإهلاكات من الأموال الثابتة للمؤسسة.
- أن يتم تسجيل الإهلاك محاسبيا.
- أن لا يتجاوز الإهلاكات السنوية مبلغ شراء العناصر أو القيمة الاسمية للأصول .

الجدول رقم (02) بعض معدلات الإهلاك

معدل الإهلاك	مدة الإستخدام بالسنوات	الإستثمارات
1%-2%	50-100	مباني صناعية
2%-5%	25-50	مباني إدارية
10%-20%	10-20	معدات وأدوات
20%-25%	4-5	معدات نقل
10%	10 سنوات	تجهيزات مكتب

المصدر : حميد بوزيدة ، جباية مؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 2010، ص47.

بالرغم من هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضافا إليه الرسم و لحساب قيمة الإهلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:²

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + TVA) \times \text{معدل الإهلاك}.$$

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي :

¹ - بوشري عبد الغني، مرجع سابق ، ص 60.

² - حميد بوزيدة ، مرجع سابق ، ص47.

ثمن الشراء خارج الرسم × معدل الإهلاك.

1- 2 - التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات :

تعد الطريقة الأحسن والأكثر إستعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية و هذا بعد الإتفاق المبرم مع الزبون.¹

1 - 2 - 1 - البيع بدون فواتير أو الفوترة الجزئية أو الوهمية :

❖ البيع بدون فواتير :

تعتبر طريقة البيع فاتورة من أقدم الطرق ظهورا و تتمثل هذه الطريقة خاصة بلجوء الممول إلى البيع نقدا أو بدون إستعمال الفواتير. كلية و بالتالي لا يظهر أي أثر لعملية البيع في دفتر محاسبة المبيعات ولا في محاسبة الصندوق أو الخزينة

❖ الفوترة الجزئية أو الوهمية :

فالفوترة الجزئية هي التخفيض من قيمة المبيعات و ذلك بإتفاق بين البائع و الزبون . أما الفوترة الوهمية فهي موجهة أساسا إلى تغطية خدمة أو بيع سلعة موجودة حقيقية لكنها تحتوي على خطأ سواء على تعريف الشخص الذي يعمل على إنجاز العملية أو على إسم المستفيد منها أو أخطاء نوعية أو كمية السلعة أو الخدمة المقدمة .

1 - 2 - 2 - عدم إجراء التسجيل المحاسبي للإيرادات الإستثنائية :

تعتبر الإيرادات إستثنائية إذ كانت ناتجة عن عملية خارج الإستغلال أو النشاط المؤسسة ، و في غالب الأحيان تجري هذه التنازلات نقدا ولا يتم تقييدها محاسبيا و يتعلق الأمر ب :²

● التنازل عن عنصر من عناصر الأصول فهو إيراد إستثنائي لا يتم تسجيله في المحاسبة .

¹ - متاح على الموقع الإلكتروني : WWW.droit.dZ.com, الدخول : 21_02_2015, الساعة : 13:25.

² - كشاوي إلياس, مرجع سابق , ص 48.

- عدم تسجيل فائض القيمة عن عنصر من عناصر الأصول و تسجيله على أنه ناقص القيمة .
- عدم إجراء التسجيل المحاسبي للأغلفة المسترجعة في حسابات أمانات مدفوعة.

2 - التهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية :

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو لفواتير دون شراء أو بيع، و ذلك بإستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالاً للشك أو الريبة من طرف الإدارة الجبائية، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية (الإقتصاد غير الرسمي).¹

2 - 1 - التحايل المادي :

يعتبر التحايل ماديًا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد و المنتجات و البضائع أو الأرباح التي تدخل في إحتساب الإقتطاع الضريبي.² و يكون هذا التحايل بطريقتين هما:³

• الإخفاء الجزئي :

يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع خاضعة للضرائب سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي .

• الإخفاء الكلي :

يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها و بالتالي الإنتاج المحصل منها يباع دون فواتير ويسمى " الإقتصاد السري غير الشرعي " بعيد عن كل مراقبة و هذا يحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها .

2 - 2 - التحايل القانوني :

تعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيمًا و تتمثل في إستغلال القانون أو الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة و ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في تكييف الحالات القانونية وكذا صورة العمليات الوهمية .

¹ - مرسي السيد حجازي , مرجع سابق, ص99.

² - حميد بوزيدة , مرجع سابق , ص 44.

³ - فتحي مجيدي, محاضرات في المالية العامة, جامعة زيان عاشور, الحلقة, 2010/2009, ص529.

أولا : التلاعب في تكييف الحالات القانونية :

يقوم المكلف في هذا الصدد بتزييف مكلف قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة منها أو خاضعة للضريبة أقل، والمثال الأكثر شيوعا في الصدد، وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في الشركات والمبات فالعقد موجود وليس وهمي إلا أن هناك غش في تكييفه.

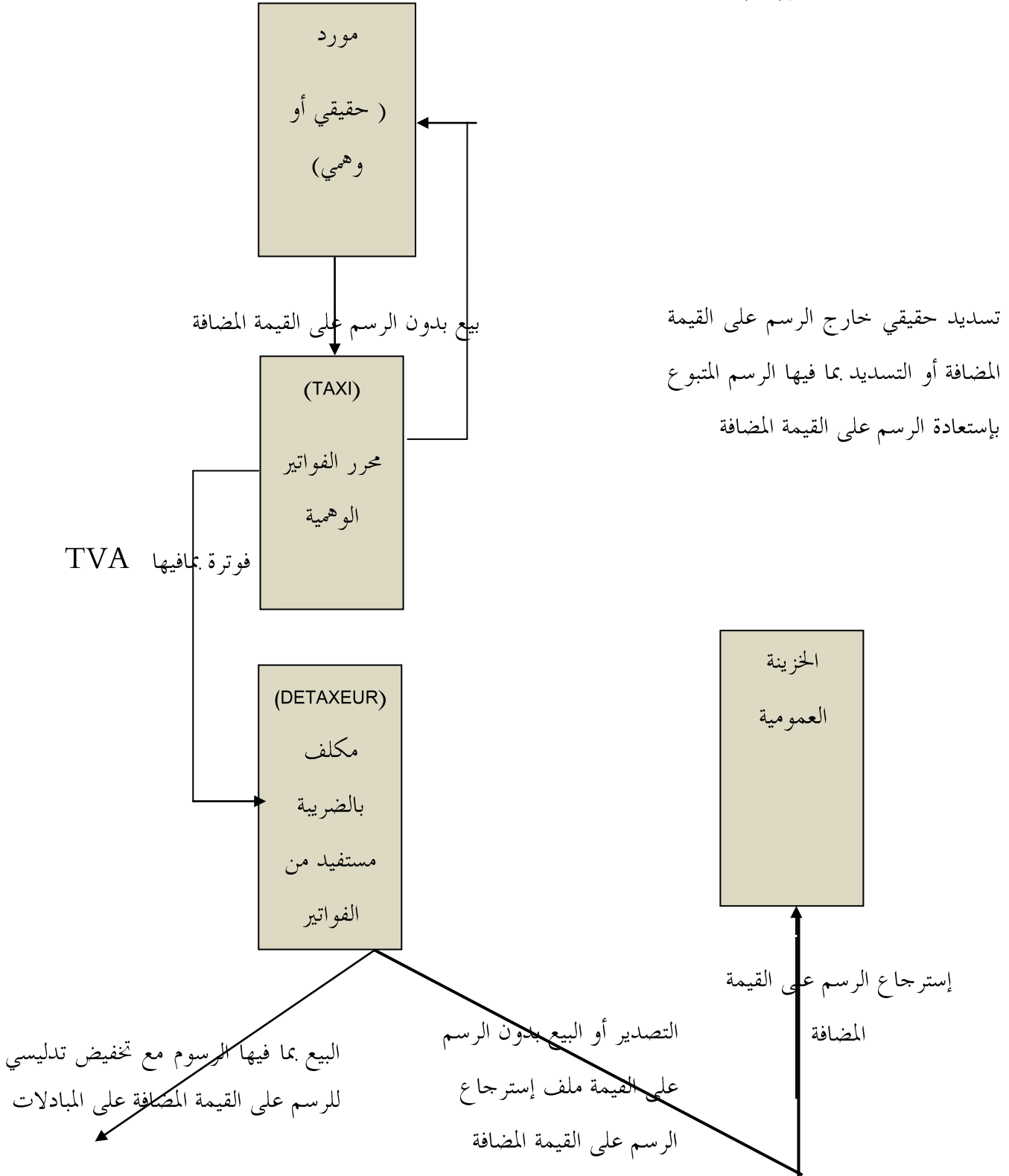
ثانيا : العمليات الوهمية :

و تتمثل هذه الصورة خاصة في إستعمال الفواتير المزيفة و يحصل هذا عادة في دفع الرسوم على القيمة المضافة (TVA) فيكفي للمكلف أن يقدم فواتير صورية و هذه التقنية المسماة (TAXI) تقدم فيها وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية ترمم مع مؤسسات حقيقية و هذه الأخيرة تسترجع الرسوم على القيمة

المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة والموجودة في الفواتير الوهمية التي تحمل مبالغ خيالية، وغالبا ما ينجح المكلف في هذه العملية خاصة إذا تحققت الإدارة الجبائية من مطابقة الكتابة المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة و المتمثلة في الفواتير الوهمية ، وهذه التقنية تسمح للمكلف من أن يحصل على تعويضات رسوم لم يسبق له دفعها للخرزينة العامة، كما تخفف عبء الربح الخاضع للضريبة نظرا لما تحمله الفواتير من مبالغ باهضة، وتعد هذه الطريقة من أبرز ما وصل إليه المكلف حيث ينشأ عنها حالة قانونية ظاهرية مختلفة عن الحالة القانونية الحقيقية على إثر عملية وهمية أو تكييف خاطيء لحالة ما¹ كما هو موضح في الشكل التالي :

¹ - أو هيب بن سالمه ياقوت ، الغش الضريبي، رسالة ماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية ، كلية الحقوق و العلوم الإدارية ، جامعة الجزائر ، 2003/2002، ص 59.

الشكل رقم(03): كيفية تركيب عملية وهمية بواسطة فاتورة وهمية.



المصدر: لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكاساتها على الإقتصاد غير الرسمي، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد بتلمسان، 2011/2012، ص73

المطلب الثالث : الآثار المترتبة عن التهرب الجبائي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف (مالية ، إقتصادية ، و إجتماعية) لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط به ، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة و عليه التهرب الجبائي عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى :

أولاً: الآثار المالية :

يتسرب على التهرب الجبائي من الناحية المالية خسارة كبيرة تخلق بالخزينة العامة للدولة العامة بعدم دخول حصيلة الضريبة إليها الأمر الذي يؤدي إلى عجز الدولة أو السلطة على القيام بمواصلة إنفاقها على مختلف المرافق الضرورية للمجتمع فضلاً عن إخلاله في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين تحقيقاً للعدالة الإجتماعية.¹ كما يؤدي التهرب الضريبي إلى إختلال المالي والعجز في الميزانية إضافة إلى عجز الدولة عن تلبية حاجات أفرادها الأساسية، ولتغطية هذه النفقات تلجأ الدولة إلى وسائل تمويل أخرى لها آثار سلبية على الإقتصاد أهمها :²

• الإصدار النقدي :

يتم عن طريق إصدار نقود جديدة من العملة الوطنية و يترتب عنه آثار سلبية تتمثل في :

- إرتفاع المستوى العام للأسعار و ظهور التضخم بمختلف أنواعه .
- نقص القدرة الشرائية للموظفين وتغير نمط الإستهلاك .
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتج المحلي .
- إختلال التوازن الإقتصادي و ظهور السوق السوداء .

• الدين العام :

يعتبر الدين العام من بين وسائل التمويل و يمكن أن يكون داخليا و خارجيا إلا أنه يخلف آثار سلبية وخيمة من بينها :

¹ - يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية ، مرجع سابق، ص176.

² - حسين مصطفى حسين، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط5، 2006، ص71.

يشكل الدين العام عبئا على ميزان المدفوعات في حالة التسديد و تتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض خاصة إذا تم إستخدامه في أغراض إستهلاكية .

• **زيادة الضغط الجبائي :**

قد تلجأ الدولة ل تعويض النقص المالي الناتج عن التهرب الضريبي بطرق أخرى لها آثار سلبية على المكلفين الملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية، كأن تقوم الدولة بزيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبئها على المكلف الذي لا يتهرب.¹

ثانيا : الآثار الاقتصادية :

الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هي أن هذه الظاهرة تحدث إغوجاجا للإقتصاد الوطني و تتمثل فيمايلي :

1- إرتفاع معدلات الضرائب و أسعارها :

يؤدي التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات و بالزيادة في عدد الضرائب و برفع معدلاتها.²

2 - إعاقاة المنافسة الاقتصادية :

يعمل التهرب الضريبي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.³ حيث أن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا و تكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة .

3- التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي :

قد يلجأ الأعوان الإقتصاديون إلى أنشطة إقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الإقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح نسبيا في الركود الإقتصادي و التخلق.⁴

4 - إعاقاة النمو الإقتصادي :

¹ - زينب حسين عوض الله، المالية العامة، الفتح للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص186.

² - حميد بوزيدة ، مرجع سابق، ص50.

³ - ناصر مراد ، مرجع سابق، ص162.

⁴ - حميد بوزيدة ، مرجع سابق، ص50.

يمكن للتهرب أن يساهم في تراجع النمو الإقتصادي وذلك عندما يسمح لنوع من المؤسسات ذات إنتاجية ضعيفة للحفاظ على وجودها رغم منافسة المؤسسات ذات إنتاجية كبيرة وهذا النوع من المؤسسات يشجع على نمو الإقتصاد السري الذي يخلق مشاكل حمة تحول دون السير الحسن للإقتصاد الوطني والذي يمثل الإيرادات و المداخيل غير المعلنة أو غير المصرح بها للهيئة الجبائية المعنية¹.

2 - 5 - التأثير على إعادة توزيع المداخيل :

يهدف النظام الضريبي من خلال الضرائب على الدخل إلى التوزيع العادل والأمثل للعبء الضريبي على المكلفين بالضريبة وتكون مساهمتهم فيه كل حسب مقدرته التكلفية، حيث أن التهرب إلى التوزيع غير العادل للعبء الضريبي على المكلفين وبالتالي فهو يؤدي إلى إضعاف النسيج الإجتماعي بسبب توزيع الدخل في غير صالح المواطنين الشرفاء .

ثالثا : الآثار الإجتماعية والنفسية :

قد يخلق التهرب الضريبي في المجتمع آثارا نفسية و إجتماعية، فقد يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة، وعدم قدرتها على إلزاماتها إتجاه الأفراد². بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع، كما أنه يؤثر على سيكولوجية المكلفين الترهء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فإنتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحسن الجبائي و غياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الإقتصادية والإجتماعية وفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية³. ويؤدي التهرب كذلك إلى: إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع وتعميق الفوارق الإجتماعية بين مختلف الطبقات الإجتماعية وكذا إنتشار الفساد الأخلاقي (ظاهرة الرشوة) بين موظفي القطاع ويؤدي أيضا إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي⁴.

¹ - بلواضح جبائني , ميمون نبيلة , مداخلة بعنوان:مكافحة التهرب كهدف للقضاء على البطالة, ملتقى حول: إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة, ص12.

² - سوزي عدلي ناشد,مرجع سابق, ص213.

³ - حميد بوزيدة, مرجع سابق, ص 52 — 53.

⁴ - بوعلام الوهي , العباشي عجلان, التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي, مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, العدد8, 2008.

المبحث الثالث: أركان جريمة التهرب الجبائي، التكييف القانوني له، آليات مكافحته .

إن تجارب الشعوب بينت أن كل مكلف سواء في البلدان المتطورة أو النامية يعمل جاهدا للتخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة ، وبما أن التهرب هو جريمة تمس بالكيان والسير الحسن للإقتصاد الوطني فهو يعتبر من الجرائم الإقتصادية ، فالمرجع ولدرجة إهتمامه بالظاهرة فإنه لم يغفل ولو في قانون من قوانين المالية إلا وأدرج فيه تشريعات من شأنها لتخفيف من حدتها.

تختلف طرق مكافحة التهرب تبعا للنظام الضريبي بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص و تسعى الدولة جاهدة إلى مكافحة التهرب بالوسائل الممكنة كافة، وفي واقع الأمر فإنه مكافحة التهرب الضريبي يتم بالعمل على منع وقوعه ومعاقبة مرتكبيه.

المطلب الأول: أركان جريمة الغش الجبائي.

على غرار جرائم القانون تقوم الجريمة الضريبية على: الركن المادي المتمثل في إستعمال طرق تدليسية من أجل التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها . وكذلك الركن المعنوي : المتمثل في القصد بعلم المكلف لإرتكابه أعمال تدليسية وأيضا قصد المكلف التخلص من أداء الضريبة من أجل حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها أي حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها الضريبية .

أولا : الركن المادي :

يقوم الركن المادي على سلوك إجرامي، ونتيجة جرمية و رابطة سببية بين السلوك والنتيجة¹. ونلاحظ عند تحليل العنصر المادي لجريمة الغش أن يتكون من عنصرين متكاملين²:

1 - إستعمال الطرق التدليسية :

تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص الأعمال التالية :

- الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات أو القيام بتسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي وفي سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من

¹ - منصور رحمان ، القانون الجنائي في المال والأعمال، بدون طبعة ، بدون دار نشر ، الجزائر، ص147.

² - بوعون مجاوي نصيرة ، مرجع سابق، ص ص 176-177.

القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحمل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أفلتت حسابتها.

● إستعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية، لاسيما بخصوص وضع الكشف المفصل للزبائن المنصوص عليه في المادة 244) كل من يثبت عليه قيامه عن قصد تسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة بإسم المؤسسة نفسها (أو الغير).

لقد حدد المشرع الطرق التدليسية في المادة 193 — من الضرائب والرسوم المماثلة كمايلي¹:

— الإخفاء أو محاولة الإخفاء من كل شخص مبالغ أو منتجات يفرض عليها الرسم على القيمة المضافة من طرق أشخاص مدينين و خصوصا البيع دون فواتير .

— تقديم مزورة أو غير صحيحة لإستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو سترجاع للرسم على القيمة المضافة .

— قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أما تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به .

— كل عمل أو فعل يقصد منه تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب و الرسوم كما هي مبنية في التصريحات المودعة.

— ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي و على إعتبار أن الطرق التدليسية كل عمل أو وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل عرقلة قيام أو أداء الضريبة، ونستنتج من أن إستعمال الطرق التدليسية يكون أثناء قيام الضريبة أي عند تحديد

¹ - المادة 193 الفقرة 2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة , وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب, 2014.

الوعاء الضريبي كمرحلة أولى، أو في المرحلة الثانية وهي أداء الضريبة أي القيام بتحصيلها من طرف المصالح الضريبية ، وهي كالآتي¹ :

1- طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة (الوعاء الضريبي)

2 - طرق تدليسية أثناء أداء الضريبة (التحصيل الضريبة)

والجدير بالذكر أن هذه الأساليب السالفة الذكر تدور حول فكرة واحدة و هي إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة بواجب

الصدق الذي فرضه القانون على الملزم بالضريبة في الإقرارات و الأوراق التي يقدمها إلى إدارة الضرائب².

2- التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة :

إن الإفلات من الضريبة يمثل نتيجة لا بد من وقوعها لقيام جريمة الغش الجبائي و من الضروري أن ترجع هذه النتيجة إلى إخفاء المتمثل في إستعمال المكلف الطرق الإحتيالية ووصول المكلف إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، الذي لا يمكن أن يتحقق إلا إذا أفلحت هذه الطرق الإحتيالية في تغليط و غش الإدارة الجبائية .وإختلفت العبارات المستعملة للتعبير عن الإمتناع الكلي أو الجزئي عن دفع الضريبة.³

المادة 303 - 1 - من قانون الضرائب المباشرة :

(كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها، أو تصنيفها سواء كلياً أو جزئياً يعاقب بغرامة مالية .)⁴

3 - العلاقة السببية بين إستعمال الطرق التدليسية و التملص من الضريبة :

¹ - طورش بناتة ,مرجع سابق , ص27.

² - بوسقعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص , ط 1, دار هومة , 2009, ص 428.

³ - نصر رحال, مرجع سابق, ص28.

⁴ - المادة 303 الفقرة - 1 - من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة , المديرية العامة للضرائب, وزارة المالية, 2014.

من الضروري أن تكون هناك علاقة سببية بين التملص و بين إرادة المكلف، فإن كان التخفيض في قيمة الضريبة ناتجا عن خطأ من الإدارة فلا يتحمل الممول نتيجة ذلك ولا يرتكب الجريمة. و إذا تداخلت الأسباب ساهمت في التملص من الضريبة فالقضاء لجزائري درج على الأخذ بالسبب المباشر والفوري لحدوث الجريمة.

ثانيا : الركن المعنوي :

كشأن الجرائم الأخرى يقوم الركن المعنوي على العلم والإرادة فلكي تقوم الجريمة في حق الممول فلا بد ولأن يكون عالما بحقيقة ثروته، ثم تتجه إرادة حرة إلى التملص أو محاولته، والقانون إستعمل كلمة التملص وهي فعل إرادي واعي مبني على العلم و الإرادة كما أن الطرق الإحتيالية لا تأتي بغير علم و تخطيط مسبق¹. وفي الأخير يمكن القول أن الممول المتهرب الذي قام بإستعمال طرق إحتيالية أو تدليسية مع عمله بغير مشروعيته، وكان الدافع هو التخلص من العبء الضريبي كل أو بعضه فهنا نكون أمام جريمة ضريبية تامة تتوفر على الركن المادي و الركن المعنوي، حيث يتعرض الممول إلى العقوبات الجبائية المتمثلة في الغرامات أو الحجر أو الغلق المؤقت للمحل أو الحبس.

المطلب الثاني : التكييف القانوني للتهرب الجبائي .

بالرغم من الإجراءات لمنع التهرب الجبائي، لم تنجح أي دولة من الدول في منعه كليا و لذلك تضطر الدولة إلى توقيع عقوبات على المتهربين المخالفين للقانون ، والواقع أن تقرير هذه الجزاءات و العقوبات قد يفيد في منع التهرب، والعقوبات هي طريقة زاجرة تمنع التهرب بشرط أن نطبق بصرامة و قد تكون هذه العقوبات مالية أو جزائية، والعقوبات المالية هي الأكثر شيوعا في حين تكون العقوبات الجزائية — كعقوبة السجن — لمن يحاول إخفاء مطرح الضريبة، وتطبق عادة في التهرب غير المشروع . حيث تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير بعض العقوبات الجنائية البدنية في حالات الغش الخطيرة التي تصاحبها أعمال إحتيالية. وتكون العقوبات المالية كالغرامات الضريبية والإضافات ومضاعفة الضريبة وتطبق في التهرب المشروع².

كما تختلف العقوبات حسب الفعل المرتكب كما يلي

¹ - منصور رحمانى , مرجع سابق, ص ص 151-152.

² - خالد الخطيب , مرجع سابق, ص 167.

أولاً - العقوبات المقررة للمحاسبين :

إذا كان الفعل المرتكب و المشكل للجريمة قانونية في إحدى الصور التالية :

1-1 - إخفاء وقائع عملها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى لكي

كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر عن هذه الحسابات و الوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

1 - 2 - إخفاء وقائع عملها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو

السجلات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير إيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .

و تكون العقوبة المقررة لهذه الأفعال هي الحبس والغرامات، و في حالة العود في هذه الأفعال يعاقب بالحبس و

الغرامة معا . لكن المشرع قصر العقاب على المحاسبين غير المقيدين و الذين لا يمارسون المحاسبة الفعلية، وهو

ما يكون منفذ الممولين إليهم لوضع الميزانية و الحساب الختامي و بيان الأرباح و الخسائر الأمر الذي يزيد

معهم نسبة التهرب الضريبي، وبالتالي يجب على كل محاسب الإلتزام بفحص حالة الممول و مركزه المالي من

واقع الدفاتر و السجلات و الحسابات المقدمة إليه و تثبيت من صحتها خاصة وأن في حالة عود المحاسب

لذات الفعل المرتكب من قبل ستشدد عليه العقوبة سيعاقب بالحبس و الغرامة وجوباً¹.

ثانياً - العقوبات المقررة للمولين :

تفاوت العقوبات بتفاوت المبالغ المالية كمايلي²:

1 - بغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج. عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه

100.000 دج.

2 - و بالحبس من سنة (1) إلى (5) سنوات و بغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما

يفوق المبلغ المتملص منه 100،000 دج، ولا يتجاوز 300.000 دج

¹ - يسرى أبو العلاء، محاضرات في المالية العامة و التشريع الضريبي ، كلية الحقوق ، جامعة بنها ، ص 22

² - منصور رحمان ، مرجع سابق ، ص 152.

3 - بالحبس من سنتين (2) إلى (10) سنوات و بغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج، ولا يتجاوز 1000.000 دج.

4 - بالسجن المؤقت من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات و بغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000.000 دج ، ولا يتجاوز : 3000.000 دج.

5 - بالسجن المؤقت من عشر (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة و بغرامة مالية من 1000.000 دج إلى 3000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه :3000.000 دج، كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (03) : جدول يلخص العقوبات الجزائية المفروضة على المدلسين.

الحبس أو السجن المؤقت	الغرامة	مبلغ الحقوق المتملص منها
-	من 50.000 دج إلى 100.000 دج	لا يتجاوز 10.000 دج
الحبس من سنة إلى 5 سنوات	من 50.000 دج إلى 100.000 دج	أكثر من 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج
إلى 10 سنوات الحبس من 2 سنة	من 100.000 دج إلى 300.000 دج	أكثر من 300.000 دج و لا يتجاوز 100.000 دج
السجن المؤقت من 5 إلى 10 سنوات	من 300.000 دج إلى 1000.000 دج	أكثر من 1000.000 دج ولا يتجاوز 3000.000 دج
السجن المؤقت من 10 سنوات إلى 20 سنة	من 1000.000 دج إلى 3000.000 دج	أكثر من 3000.000 دج

المصدر : من إعداد الطالبة إعتامادا على المادة 303-1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية، سنة 2014.

وتعد جريمة التهرب الجبائي، جنحة ولكنها من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة وفق نص المادة (133) من القانون 91 لسنة 2005 وفق للمادة (112) من قانون العقوبات لا يلزم الفعل المكون للجريمة من أي دليل أو قرينة تقدم إليها .

ثالثا : العقاب على فعل الإشتراك في التهرب الجبائي :

يطبق على الشركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم حيث تنص المادة 306 من قانون العقوبات بأنه :

1- يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها ، من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسائية أو المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها :

1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه 2000 دج عن الثانية . 3000 دج عن الثالثة، هذا بالإضافة إلى 1000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيها إذا ارتكب المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب أو التزامن¹.

2 - عندما يثبت أن المخالفين أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية وجرود و حسابات ووثائق غير صحيحة وأيا كانت طبيعتها من تلك التي سيظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة¹.

المطلب الثالث: آليات مكافحة التهرب الجبائي :

إن تبعة التهرب الجبائي لا تقع على المشرع المالي وحده و إنما تقع كذلك على الإدارة المالية كما أن جانبا من المسؤولية يقع على الممولين أنفسهم وتختلف مكافحة التهرب الجبائي إلى حد كبير تبعا للنظام المالي في كل دولة، كما تختلف هذه الوسائل من ضريبة إلى و في النظام الواحد. وقد تكون هذه الوسائل واقية أو عقابية . وعلى وجه عام تتمثل هذه الوسائل في الإجراءات التالية :

¹ - المادة 306 الفقرة - 1 - من قانون العقوبات .

1 - تنمية الوعي الجبائي للمواطنين :

ويتمثل في إيمانهم بضرورة مساهمتهم في تحمل الأعباء وتعريفهم بواجباتهم و إلتزامهم المالية تجاه مجتمعهم، وإيقاظ روح الوطنية لديهم لمساندة دولهم في إستمرار قيامها بواجباتها نحوهم، بتقديم الخدمات العامة، وتسيير المرافق والتي لا غنى عنها.

2 - رفع المستوى الخلفي للمواطنين :

وذلك بغرس القيم الإجتماعية و الأخلاقية في نفوسهم وتوضيح أهمية الإلتزام الضريبي ودورهم في تحقيق التضامن الإجتماعي، وأغراضه بإعتبارهم أعضاء مجتمع واحد مصلحته من مصلحتهم.²

3- تطوير العلاقة بين الإدارة والمكلف :

إن وجود علاقة جيدة بين الإدارة والمكلف من شأنها أن تنشر الثقة و تقلل من حالات التهرب حيث ترتبط هذه العلاقة بمدى التعاون بين كلا الطرفين.³

4 - إقرار جزاءات و عقوبات رادعة على الممولين الممتنعون أو المهملون عن تقديم التصريحات المطلوبة منهم .

5- تقرير إقرار مؤيد باليمين :

في بعض القوانين يلزم المكلف بتقديم إقرار مؤيد باليمين فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام قانون العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة بشرط أن يكون المكلف يسيء النية عند تقديمه الإقرار.

6- تحقيق التجانس بين الضرائب :

وعدم المبالغة في تعدد الضرائب وتنمية الوعي المالي، وتبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بالربط و التحصيل.⁴

¹ - المادة 306الفقرة - 2 - من قانون العقوبات .

² - غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، دار البيارق للنشر والتوزيع ، عمان، ط1، 2003، ص 345.

³ - وهي بوعلام ، عجلان العياشي ، مرجع سابق ، ص159.

⁴ - عبد المنعم فوزي ، مرجع سابق، ص 226-227.

7- الإبلاغ عن المتهرين :

تشجع الدول عادة الأشخاص على التبليغ عن معلوماهم عن المتهرين من دفع الضريبة . وتقوم الدولة بالإعتماد على هذه الطريقة عن طريق دفع مكافأة تشجيعية لمن يبلغ عن تهرب الغير من الضريبة .¹

8- الوقاية على المستوى الإدارة الجبائية :

بما أن الإدارة هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات و الإجراءات القانونية الضريبية يستلزم أن تتوفر على هيكل إداري كفاً و عصري يتماشى ومتطلبات العصر الحديث من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة و مراقبة حسن أدائها فأى قصور أو خلل في الإدارة الجبائية سواء كان بشريا أو ماديا إلى تحقيق أهداف الإدارة و أهمها تطبيق النصوص القانونية الضريبية فالجهاز الضريبي الغير كفاء يمكن أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها.²

9- الوقاية على مستوى التشريع الجبائي :

إن للتشريعات الضريبية دور أساسي في محاربة التهرب الضريبي، فيجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة، إن الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا يجب أن يتسم بالبساطة و الوضوح و المرونة لأن صياغة القانون الضريبي لها دور في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب .³

10- من الناحية السياسية :

ينبغي أن تحرص الحكومات في تطبيق نظام ضريبي على نحو عادل بحيث أن يكون شديدة الوطأة على بعض الطبقات وسهلا وميسورا على طبقات أخرى كذلك يجب ضمان الإستقرار في النظام الضريبي و كذلك للعاملين فيه.

¹ - حياية عبد الله، محاضرات في المالية : أساسيات في المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة، ص 48.

² - يونس أحمد البطريق،المالية العامة ، دار النهضة العربية ، لبنان، 1984، ص 162.

³ - صالح حسن كاظم، مرجع سابق ، ص 40.

11- من الناحية الاقتصادية:

ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيصة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع وعليها أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائده المحسوسة لكل منه.¹

12- حق الإطلاع :

وهو الحق المخول موظفي دائرة الضرائب للإطلاع على سجلات و دفاتر و ملفات المكلف و وثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق و إكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.² وإذا إقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر و الوثائق من طرف الغير (المؤسسات والإدارات و الهيئات الحكومية)، وذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة و حق الإطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشف لكتابات و الوثائق الحسائية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة ، و أيضا يمارس الإطلاع من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب مع خضوعهم للسر المنهي، وتنص المادة (45) من قانون العقوبات بأنه " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات"³

ويكون الإطلاع لدى الهيئات التالية:⁴

● الإطلاع لدى الإدارات و المؤسسات العمومية :

يخضع لهذا الحق كل إطارات الدولة بما فيها البلديات الولايات و كذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة، تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي إتجاه هيئات الضمان الإجتماعي كما يتعين على الإدارة أن توافي كشف فردي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي وقعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي وكذا بإمكانها أن تستعمل المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية أثناء رفعها الدعوات المدنية والجزائية والتي من شأنها أن تسمح بإفترضية تهرب مرتكب في المجال الجبائي، وتنص المادة (46) على أنه " لا يمكن

1 - عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 272.

2 - عبد الناصر نور و أخرون، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع، ط1، عمان، 2003، ص 325.

3 - المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

4 - مجيدي فتحي، مرجع سابق، ص 530.

بأي حال من الأحوال إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و كذلك كل المؤسسات والهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها¹

● الإطلاع لدى المؤسسات:

لتسيير مراقبة التصريجات المكتتبه يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وجميع التجار و كل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات منقولة و كذا جميع الشركات أن يقدموا الدفاتر اللازمة لأعوان الإدارة على مسكها القانون التجاري، وقد وضع هذا الأخير الجزاءات على كل من يعرقل إستخدام الإدارة لحق الإطلاع سواء بالإمتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل إنقضاء مدة التقادم

● الإطلاع لدى البنوك :

القانون الجبائي ينص على أنه :

(لا يجوز للبنوك و الإدارات أن تعترض على طلب الإدارة الجبائية بحجة السر المهني، و لأعوان الإدارة حق الإطلاع على كشوفات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنوك.

12- حق الرقابة :

هناك نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تقوم على أساس تصريجات و إقرارات من طرف المكلف ، فالمكلف يبقى دوما متحريرا في عين الإدارة الجبائية مما يستوجب إحاطتها بوسائل لتقدير صحة الإقرارات والرقابة تعتبر من أهم هذه الوسائل المتبعة لكشف التهرب خاصة مع ترايد العدد الهائل للتصريجات الجبائية التي تتطلب الرقابة ويحتم على الإدارة تنويع مخطط عملها في هذا الشأن وتمثل صور الرقابة في الشكين التاليين:

أولاً:الرقابة العامة :

وتتضمن الشكين التاليين :²

¹ - المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية..

² - منور أوسريير, محمد هو , جباية المؤسسات , الشركة الجزائرية بوداود , ط1 , 2009 , ص ص 203 _ 204.

1-1- الرقابة الشكلية :

وهي أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات الملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين كما أن لها مهمة مراقبة هوية و عنوان المكلفين بالضريبة و العناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي.

1-2 - الرقابة على الوثائق :

هذه الرقابة تهتم بإجراء فحص نقدي و شامل لتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين بمقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية ، وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات المتعلقة و الصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف وفي حالة بقاء بعض الغموض بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب المعلومات والتوضيحات من طرف المكلف منها :

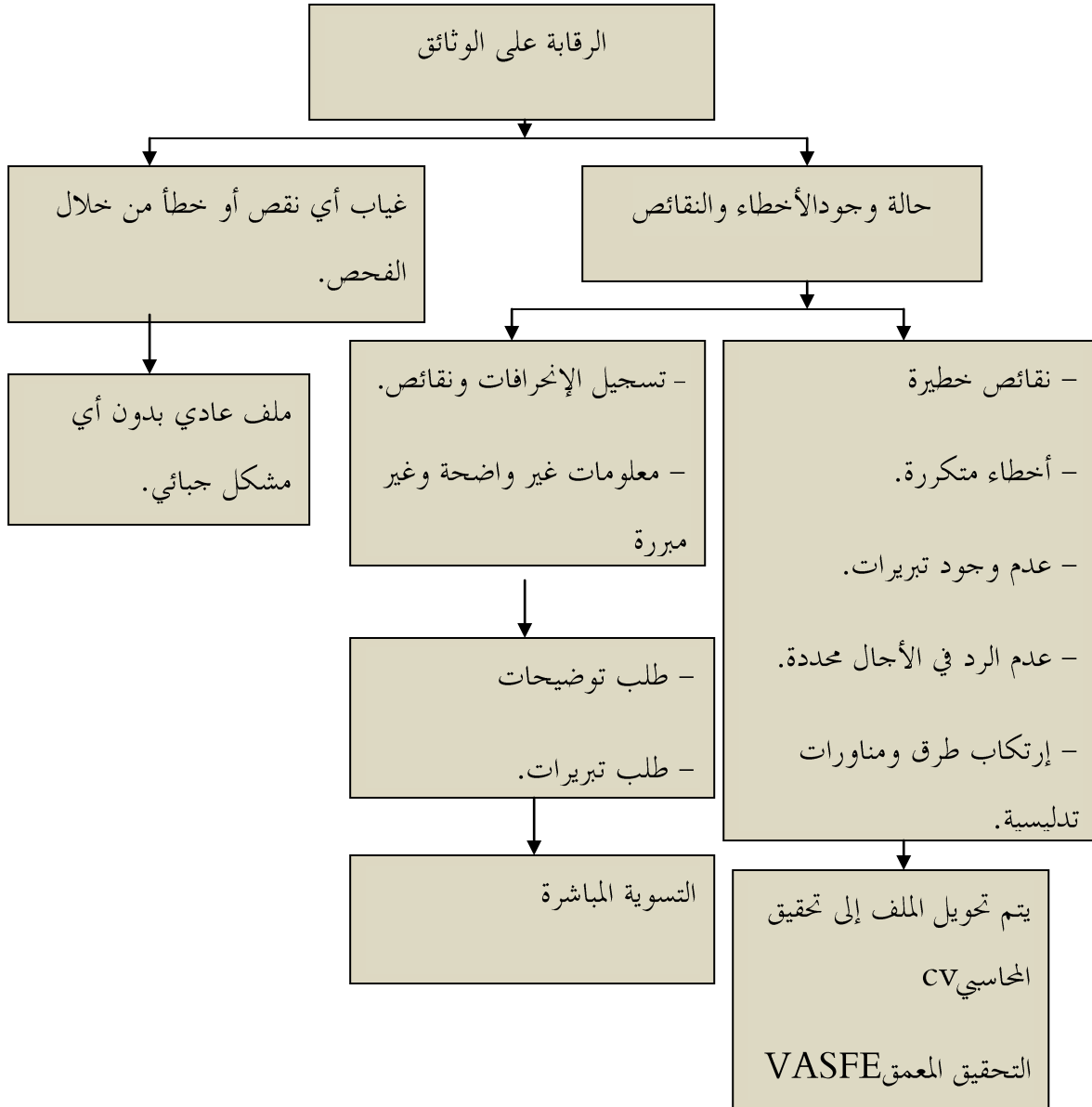
1 - طلب المعلومات :

يحول القانون الجبائي للمحقق طلب المعلومات حول نقاط وأمر إحتوتها التصريحات المقدمة، فقد يتخذ الصيغة الشفوية أو الكتابية، و في حالة عدم الإستجابة على الإدارة إعادة إرسال طلب كتابي تطلب فيه توضيحات .

2 - طلب توضيحات و تبريرات :

في حالة رفض المكلف الإجابة عن الطلب الشفوي، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضمن طابع الإلزامية و يبين الطلب الكتابي شكل صريح النقاط الضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات لأن المكلف مطالب بإعطاء الشروحات للإدارة الضريبية. والشكل التالي يوضح الهيكل العام للرقابة على الوثائق:

الشكل رقم (04) :الهيكل العام للرقابة على الوثائق



المصدر : بوشري عبدالغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999/ 2009)، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، 2010 / 2011 ، ص116.

ثانيا: الرقابة المعمقة : (الرقابة في عين المكان)

تتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول المكلفين فيها أنشطتهم، حيث تهدف إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات الصرح بها و هذا النوع من التحقيق يتضمن وسيلتين هما :¹

1 - التحقيق المحاسبي :

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة و قانونية الكتابات المحاسبية و مقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، و يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان ماعدا إذا تم تقديم المكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك و يتم قبوله من طرف المصلحة، و يمارس هذا التحقيق إلا على

المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية و يمر التحقيق بثلاثة مراحل هي:

● التحضير للتحقيق :

يتجسد في إجراء المحقق بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة كاملة عن المكلف المعني و سحب الملف المتضمن جميع الوثائق و المعلومات المتعلقة بنشاط المكلف .

● التحقيق :

لا يمكن بدء التحقيق إلا بإرسال إشعار للمكلف و أن يستفيد من أجل (15 يوما) ابتداء من تاريخ إرسال الإشعار و يبين الإشعار مايلي :

- تاريخ ووقت بداية التحقيق ، مدته ، الوثائق التي يطلع عليها والحقوق والضرائب و الرسوم، كما يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف، فيسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية التحقيق وغياب الإشعار يلغي إجراء التحقيق إلا في حالة الزيارة المفاجئة التي يسلم الإشعار وقت الزيارة .

¹ - متاح على الموقع : WWW.ahleria.com.، الدخول يوم : -28/02/2015 على الساعة :9:45.

• نتائج التحقيق :

تعتبر آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي فبعد القيام بالتحقيق يتوصل إلى نتائج مهمة قد تكون مخالفة أو مطابقة لتصريحات المكلف .

2 - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

إن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة هو تحقيق حديث النشأة في بلادنا حيث يسعى إلى الكشف عن المكلفين المتهمين من دفع الضريبة، وتحديد حالتهم المالية الحقيقية بالمقارنة بما يصرحون به وما يدفعونه من ضرائب ، كما يعتبر هذا التحقيق إمتداد منطقي للتحقيق المحاسبي ، والذي يخص الأشخاص الطبيعيين بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي .

يشرع في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، للتأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا التحقيق هو مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفوارق بين الدخول الحقيقية و الدخول المصروح بها، ولايمكن القيام به ما دون إعلام المسبق للمكلف و ذلك بإرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوقه وواجباته، ومنحه أجل (15 يوما) ، ويمكن للمكلف بالإستعانة بمستشار يختاره هو ولايمكن أن تفوق فترة التحقيق سنة واحدة و تمدد إلى سنتين في حالة إكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق .¹

حيث تنص المادة (21) من قانون العقوبات على مايلي :

المادة 21 الفقرة - 1 - "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ."²

¹ - طورش بناتة ، مرجع سابق، ص 124.

² - المادة 21 الفقرة - 1 - من قانون العقوبات .

الفقرة - 2 - " لا يمكن القيام بتحقيق معمق الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.¹"

الفقرة - 3 - "لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة دون إعلام المكلف مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر ب (15 يوما) ابتداء من تاريخ الإستلام. و الشكل التالي يوضح أشكال الرقابة في عين المكان :

الجدول رقم () : يوضح أجال الرقابة في عين المكان.

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال كل سنة مالية محقق فيها (دج)	فترة المراقبة
مقدمو الخدمات	أقل من 1000.000 دج أكبر من 1000.000 دج و أقل من 5000.000 دج أكبر من 5000.000 دج	أربعة (4) أشهر ستة (6) أشهر لا يتجاوز سنة واحدة
كل المؤسسات الأخرى	أقل من 2000.000 دج أكبر من 2000.000 دج و أقل من 10.000.00 دج أكبر من 10.000.00 دج	أربعة (4) أشهر ستة (6) أشهر لا يتجاوز سنة واحدة

المصدر : من إعداد الطالبة إعتامادا على المادة 20 الفقرة - 5 - من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية الولائية للضرائب، وزارة المالية 2014.

إستنادا على لما ذكر سابقا فإن مدة التحقيق المبينة في الجدول السابق لا تطبق في الحالات التالي:

- إستعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة أو عدم إستجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير.

- في حالة عدم الرد في الأجال طلبات التوضيح والتبرير المنصوص عليهما في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية..

¹ - المادة 21 - الفقرة - 2 - من قانون العقوبات .

خلاصة الفصل :

تعتبر ظاهرة التهرب الجبائي من أهم أحد التحديات التي تواجهها السياسة الجبائية فحاولنا تشخيص وتحليل هذه الظاهرة فمن خلال ما عرضناه إتضح لنا أن الظاهرة تعود لأسباب عديدة متداخلة مترابطة وتمس جميع المجالات وهذا بلجوء المكلفين إلى طرق وأساليب متنوعة ، ولكن الملموس هنا هو أن مهما كانت الوسيلة فالنتيجة واحدة وهي الأثار التي تخلقها هذه الظاهرة و في العديد من المستويات .وعلى هذا الأساس تحاول الدولة الحد من آثار هذه الظاهرة و ردعها و تكميمها و معالجتها ولكن هناك عوائق وقفت دون الوصول إلى ذلك لإنعدام وجود منهج متكامل يمكن الإعتماد عليه لتقدير حجم التهرب الجبائي، ومع ذلك هذا لا يمنع من إتخاذ الإجراءات العلاجية بتصحيح الأسباب المؤدية إليه و ذلك بالبحث عن المعلومات الجبائية و التأكد من مصادقيتها و إنسجامها .