

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

فرع: حقوق
تخصص قانون اعمال



كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم: حقوق.

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب: جمال صرموك

تحت عنوان

جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري

تحت إشراف الأستاذ:
قمره النذير

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر أ	ابن حميدوش نور الدين
مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر أ	أ صغير بيرم عبد المجيد
مشرفا مقررا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر ب	أ قمره النذير

السنة الجامعية: 2019/2018



الشكر والعرفان

"اقرأ باسم ربك الذي خلق (1) خلق الانسان من علق(2) اقرأ و ربك الأكرم (3) الذي علم بالقلم (4)

علم الإنسان ما لم يعلم(5) سورة العلق الآيات من1 الى 5 رواية ورش

"وقل رب زدني علما" سورة طه الآية 114 رواية ورش

كن عالما... فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء ، فإن لم تستطع فلا تبغضهم...

لا بد لنا و نحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود بها إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة

مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الامة من جديد

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر و الامتنان و التقدير الى الذين حملوا اقدس رسالة في الحياة

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم و المعرفة

الى جميع اساتذتنا الافاضل بكلية الحقوق و العلوم السياسية بجامعة محمد بوضياف

و اخص بالتقدير و الشكر

الدكتور قمره النذير

الذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم

"ان الحوت في البحر ، والطير في السماء ، ليصلون على معلم الناس خيرا "

كما انني اتوجه بشكر الخاص للأساتذة المناقشين و لكلية الحقوق

إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا التسهيلات و الأفكار، ربما دون أن يشعروا بدورهم فلهم منا جزيل

الشكر زملاءنا في فرع قانون الاعمال.

إهداء

يا من أحمل اسمك بكل فخر و اعزاز أهديك هذا البحث: والدي العزيز حفظه

الله

الى حكمتي وعلمي

الى أدبي و حلمي

الى ينبوع الصبر و التفاؤل و الأمل

إلى أغلى من في الوجود بعد الله و رسوله أُمي الغالية

إلى سندي و قوتي و ملاذي بعد الله عز وجل

إلى سر سعادتي في الحياة زوجتي وأولادي.

الحسن نور اليقين، محمد ضياء الدين، عمران سعيد عبد الكافي، والكتكوتة

ريهام هديل.

الى إخوتي الأعزاء وأولادهم.

الى الاحفاد.

□

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
-	شكر وتقدير
-	اهداء
I	الفهرس
1	مقدمة
7	الفصل الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي وبيان طبيعتها القانونية
7	تمهيد الفصل الأول:
8	المبحث الأول: تعريف التهرب الضريبي
8	المطلب الأول: مدلول التهرب الضريبي
8	الفرع الأول: المقصود بالتهرب الضريبي
12	الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي
15	الفرع الثالث: تمييز التهرب الضريبي عن غيره من أشكال التهرب
18	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
18	الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة
21	الفرع الثاني: الأسباب التشريعية
24	الفرع الثالث: الأسباب الفنية والإدارية والاقتصادية:
28	المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه
28	المطلب الأول: الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي
28	الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي
29	الفرع الثاني: عن طريق التحايل القانوني
31	الفرع الثالث: عن طريق التحايل المحاسبي
36	المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي
36	الفرع الأول: الآثار الاقتصادية
37	الفرع الثاني: الآثار المالية
38	الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية و السياسية للتهرب الضريبي:
41	ملخص الفصل الأول:

42	تمهيد الفصل الثاني:
43	المبحث الأول: آليات تفعيل أداء المنظومة الضريبية
43	المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي
43	الفرع الأول: على مستوى المكلف بالضريبة
44	الفرع الثاني: على مستوى التشريع الضريبي
45	الفرع الثالث: الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية
48	الفرع الرابع: الآليات الوقائية في الميدان الاقتصادي
49	المطلب الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي
49	الفرع الأول: الرقابة الجبائية العامة كآلية لمكافحة التهرب الضريبي
53	الفرع الثاني: التحقيق الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي
57	المطلب الثالث: التعاون الداخلي والدولي
57	الفرع الأول: التعاون الداخلي
63	الفرع الثاني: التعاون الدولي
72	المبحث الثاني: وسائل قمع التهرب الضريبي
72	المطلب الأول: العقوبات الجبائية و الجزائية المقررة لمكافحة التهرب الضريبي
72	الفرع الأول: العقوبات الجبائية
79	الفرع الثاني: العقوبات الجزائية
83	المطلب الثاني: العقوبات التهديدية و المهنية لمكافحة التهرب الضريبي
83	الفرع الأول: العقوبات التهديدية
85	الفرع الثاني: العقوبات المهنية
90	خلاصة الفصل الثاني
91	خاتمة
93	قائمة المراجع



مقدمة



تسعى الدول المتقدمة والنامية على حد سواء من اجل تحقيق التنمية الشاملة ومتعددة الجوانب باستعمالها برامج اقتصادية وتنموية وكذا قوانين باعتبارها اداة تستعمل وتساهم في الانعاش الاقتصادي، تشكل اهم مصدر لتمويل خزينة الدولة كون ان التمويل الخارجي يهدد الاستقلال الاقتصادي والمالي للدولة .

وتشكل فعالية النظام الضريبي أحد الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية للدولة، حيث كلما كان النظام الضريبي فعالا بقدر ما تكون الانعكاسات ايجابية على الاقتصاد الوطني ويشكل مستوى فعالية النظام الضريبي المحدد الرئيسي لمدى قدرته على تحقيق أهدافه، ولما كان النظام الضريبي يعمل ضمن متغيرات كثيرة فان فعالية هذا النظام تتوقف على طبيعة النظام الضريبي في حد ذاته وكذا على طبيعة العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

لقد ادرج النظام الضريبي الجزائري في منطق الاصلاحات المنتهجة في بلادنا على اساس عقلنه الاداء الاقتصادي والتعامل مع منطق السوق الحر قصد تكييفه مع الواقع الجديد وزيادة فعاليته، فقد شهد النظام الضريبي في الجزائر عدة تعديلات خاصة في سنة 1992 م.

وتعتمد الدولة الى العناية بالعديد من التشريعات ذات العلاقة، ولعل القسط الوافر منها، الذي يتمتع به التشريع الضريبي، جعله يقع في مقدمة التشريعات التي يركز عليها الاقتصاد الوطني، لما يتميز به من حساسية وارهاف وضعته بمثابة المرآة العاكسة لقياس مدى ثبات رؤوس الاموال واستقرارها او تهريبها والفرار بها الى الخارج.

وقد يقال ان ليس هناك اصعب على الانسان من شيئين هما "الموت" و"الضرائب" وهذا القول متأني من مقت المكلف بالضريبة النابع من اعتقاده، انما تجبى منه بغير وجه حق، اذ انه اضناه الجهد في سبيل الحصول على الاموال، ومن ثم فهو ليس لديه اي استعداد في ان يدلي بها الى الدولة، إذ أنه ينظر الى الأمور من زاوية المنفعة الشخصية المباشرة، ناسيا أو متناسيا ما تقدمه له الدولة من أمن وخدمات هما الأساس في طمأنينته ليباشر نشاطه على وجه يوصله الى الكسب.

وهذا المكلف ذو الأفق الضيق، سوف يجتهد ويبذل قصارى جهده لأجل اخفاء مصدر دخله، وما تدره عليه من أرباح، الأمر الذي يدفع المشرع الى مقابلة هذا السلوك اللامسؤول بوسائل ردع تحول بين هذا النوع من المكلفين وبين ما يرومون التوصل اليه، فيلجأ الى أدواته، فيجرب بعض الأفعال التي يأتيها المكلف، ويقرر العقاب لكل من تسول له نفسه اقترافها، كما يشرع السبل الإجرائية الموصلة الى كشف مرتكب مثل هذه الجرائم.

لقد زادت أهمية ردع مثل هذه الجرائم خاصة بعد دخول الجزائر النظام الاقتصادي الحر والانفتاح على الاسواق الخارجية، وبالتالي أصبح من الضروري أن يهتم المشرع الجزائري بهذا القطاع، لحماية الأموال العامة من العبث او الضياع و كذلك حماية المؤسسات والشركات الوطنية الخاصة والعامة من الإهمال أيا كان والاتجاه بذلك الوجهة الصحيحة الى تشديد العقوبات في الجرائم الاقتصادية وجرائم الاموال العامة، وتتمثل في الجرائم الضريبية في القوانين الجبائية مثل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الاعمال، قانون التسجيل وقانون الطابع.

كما أن القوانين العقابية الخاصة نصت على جرائم أخرى كالتهريب في قانون الجمارك وجرائم الصرف بمقتضى الأمر 22/96 المعدل والمتمم بالأمر 03/01¹

والتجديد مرده كون الجرائم التقليدية كالسرقة، جرائم فردية لا تتعدى ابعادها مال الفرد، في حين جرائم الأموال العامة هي جريمة ضد الجماعة هي الدولة بأكملها.

والغرض من تجديد العقوبة حماية الأموال العامة من العبث أو الضياع والتبديد والإتلاف او اختلاس لأنها اموال يساهم فيها كل فرد من افراد الشعب وينفق بعضها في مشاريع انتاجية، والبعض الآخر في شكل خدمات عمومية كالتعليم والصحة وانشاء الهياكل القاعدية والتجهيزات العمومية وهو ما يعود على الجميع بالنفع وفقا للنظم السائدة والمتبعة وعليه ففي مرحلة الدخول الى نظام السوق والانفتاح الاقتصادي تصبح الدولة في اشد الحاجة الى حماية الأموال العامة من المنافسة الداخلية او الخارجية غير المشروعة، والتي هدفها الكسب السريع والثراء الفاحش.

¹. الأمر 22/96 المعدل والمتمم بالأمر 03/01

وعليه فالحقوق والرسوم الضريبية تمثل مصدر تمويلها هاما بالنسبة للجزائر، وهي تشكل المورد الأول للخزينة العامة وكذلك ميزانيات المجموعات المحلية، الأمر الذي يؤكد أهمية الرقابة على هذا المجال واعتبار أي تهرب من دفع الضرائب والرسوم مهما قلت قيمتها نزيفا للموارد المالية للخزينة العامة، وثناء أشخاص آخرين نتيجة تهاون واهمال من المكلفين بتحصيل الضرائب، ولن يتأتى ذلك إلا بتكثيف الرقابة والمتابعة في إطار نصوص قانونية شرعية.

وإذا كان الغرض المالي هو الغالب في فرض رقابة جبائية وجنائية للضريبة فإن هذا لا يعد السبب الوحيد، بل أن هناك أسباب ذات بعد اقتصادي تؤدي للجوء الى تجريم هذه الأفعال، بقصد حماية التجارة والمعاملات الاقتصادية ويجاد نوع من التوازن بين المكاسب الفردية للأشخاص طبيعية كانت ام معنوية الممارسين للنشاطات الاقتصادية وكذلك المنفعة العمومية من خلال المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني.

وتعد الجرائم الضريبية من أبرز الجرائم في المجال الاقتصادي وإن التتصل من دفع ما يجب على ممارسي النشاطات التجارية والخدماتية أو أي نشاط اقتصادي آخر خاضع للضريبة من دفع ما عليه مهمة كبيرة تقع على عاتق إدارة الضرائب.

وعليه فإن معاينة ومراقبة والتحقق في هذا الإطار بين الادارة الضريبية والأشخاص الخاضعين للضريبة تنجم عنه خلافات، والتي تتم تسويتها وديا في إطار القانون من طرف الإدارة وعلى مستوى اللجان الضريبية بحسب تدرجاتها، كما تتم في أغلب الأحيان قضائيا على مستوى الغرف الإدارية سابقا والمحاكم الإدارية حاليا بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، لكن في بعض الأحيان يتعذر ذلك مما يترتب عليه اللجوء إلى القضاء الجزائي في حالة لجوء الخاضعين للضريبة إلى العمليات المخالفة للقانون من خلال إخفاء أو محاولة التملص من دفع جزء أو كل الضريبة، الشيء الذي يترتب عليه متابعات قضائية امام الجهات الجزائية بناء على شكوى الإجارة الجبائية

فالمشرع الجزائري وضع عقوبات صارمة رادعة لقمع التهرب الضريبي وحماية لأموال الخزينة العمومية من الضياع ونلمس ذلك من خلال التعديلات التي تطرأ

على القوانين الجبائية وخاصة تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تشديد العقوبات واستحداث جناية التهرب الضريبي.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في مواجهة مشكلة التهرب الضريبي، والتعرف على أهم الأسباب التي تدفع الى التهرب منها ومعرفة الطرق والوسائل المتبعة لدى الاشخاص في التهرب من الضريبة وأيضا التعرف على الآليات التي يجب اتباعها من أجل مكافحة التهرب الضريبي، ووضع حدود وقوانين رادعة وصارمة موضع تطبيق لمكافحة الظاهرة.

وللإجابة عن التساؤلات المطروحة، كان من الضروري اتباع المنهج الوصفي لمعرفة ماهية التهرب الضريبي الاسباب والطرق والاثار المترتبة عنه من جهة ومن جهة اخرى المنهج التحليلي في ما يتعلق بدراسة الجانب الاجرائي الذي يتبعه المشرع من أجل مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الوسائل الوقائية والرقابية والجزائية.

وبالتالي نطرح الإشكالية التالية :

ماهية ظاهرة التهرب الضريبي، أنواعها، أسبابها، أثارها وكذا الآليات المتخذة من أجل مكافحتها ؟

ومن ثم تتضح لنا أهداف البحث والمتمثلة في معرفة:

1- مفهوم التهرب الضريبي

2- الضريبة ودورها في النشاط الاقتصادي

3-تعبير النظرة السلبية الشائعة عن الجباية والتأكيد على أهميتها الرقابية والاقتصادية.

4- مخاطر التهرب الضريبي.

5- آليات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

6- العلاقة بن التهرب الضريبي والرقابة الجبائية.

7- تأثير التهرب الضريبي على الرقابة الجبائية.

8- دور الرقابة الجبائية في ذلك.

الفرضيات:

-الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد ووسيلة لتوجيه النشاط الاقتصادي.

-التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ اليها المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبية.

-التحقيق الجبائي والتحقيق المحاسبي من أهم وأكبر آليات مكافحة التهرب الضريبي.

-حجم التهرب الضريبي متوقف على مدى فعالية الرقابة الجبائية.

-التهرب الضريبي آفة تؤثر سلبا على الرقابة الجبائية.

-الرقابة الجبائية من اهم الوسائل والحلول التي تعتمد عليها الادارة الجبائية لمحاربة هذه الظاهرة.

أسباب اختيار الموضوع :

-وجود انتشار كبير لظواهر الانحرافات الضريبية في ظل الانفتاح الاقتصادي في الجزائر والذي يمثل خطر على موارد الدولة .

- أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي من دفعه وتجنب لالتزاماتهم الضريبية.

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

-الميل لهذا الموضوع لأسباب شخصية تتعلق بتجربة مع المنازعات الضريبية ودواليب العدالة لسنوات عدة.

هيكلية البحث:

يتكون البحث من فصلين يتناول الفصل الأول : مفهوم جريمة التهرب الضريبي
وبيان طبيعتها القانونية وينقسم الى مبحثين :

المبحث الأول : التعريف بالتهرب الضريبي

المطلب الأول : مدلول التهرب الضريبي.

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي.

المبحث الثاني : أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه.

المطلب الأول : الاساليب المستعملة في التهرب الضريبي.

المطلب الثاني : الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي.

وإلى فصل ثاني يتناول: آليات مكافحة التهرب الضريبي وينقسم إلى مبحثين

المبحث الأول : آليات تفعيل وسائل معالجة التهرب الضريبي.

المطلب الأول : الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

المطلب الثاني : الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني : الوسائل المقررة لقمع التهرب الضريبي.

المطلب الأول : العقوبات الجبائية والجزائية لمكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني : العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة التهرب الضريبي.

خاتمة.

ملخص.

الفصل الأول

مفهوم جريمة التهرب الضريبي
وبيان طبيعتها القانونية

تمهيد الفصل الأول:

الضريبة عبارة عن مبالغ نقدية تأخذها الدولة من اشخاص وشركات ومؤسسات وهذا حتى تقوم الدولة بتمويل نفقاتها أي حتى تقوم بتمويل قطاعات تصرف الدولة عليها مثل التعليم و الإنفاق على البنى التحتية وغيرها، أما التهرب الضريبي فهو يعني أن يتهرب المكلف من دفع الضريبة المستحقة عليه وقد يكون ذلك إما ان يتهرب من كل الضريبة المفروضة عليه أو يتهرب عن جزء منها.

ان البحث في مفهوم الجريمة الضريبية والوقوف على تعريفها، يحتم علينا ان نخوض في المدلول الفني للضريبة، ومدى ما تتمتع به من ذاتية خاصة تحفظ لها استقلاليتها وتميزها عن غيرها من الإيرادات، والتطرق الى الاساس القانوني للالتزام بدين الضريبة لان ايضاح هذه النقاط من شأنه الكشف عن الغاية التي تغياها المشرع من تجريمه لبعض الافعال التي تشكل مخالفة للقوانين الضريبية.¹

وتكمن خطورة ظاهرة التهرب الضريبي كونها متعلقة بجانبين من الجوانب فهي تمس باستقرار الحياة الاقتصادية من جهة وتمس بالناحية القانونية والسيادية من جهة أخرى كونها تقف عقبة في وجه سياسة الدولة.

لقد تضمن قانون المالية لسنة 2003² رقم 02 - 11 المؤرخ في 24 / 12 / 2002 جنائية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً.

1- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، عمان الاردن، الطبعة الاولى، 2008، ص2

2- قانون المالية 2003 الجريدة الرسمية العدد رقم بتاريخ

المبحث الأول: تعريف التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو قيام المكلف الخاضع للضريبة (فرد أو شركة) بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة والمترتبة على دخله أو ثروته أو على أي واقعة أخرى منشئة للضريبة (الاستهلاك أو الاستيراد مثلا) أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب من خلال استعمال طرق وأساليب غير مشروعة بحكم القانون وتتطوي على الغش والخداع وسوء النية.

ويعد التهرب الضريبي جرما يعاقب عليه القانون في معظم بلدان العالم، ويُعَرِّض الضالعين فيه للمساءلة أمام القضاء بالإضافة الى عقوبات مدنية وجنائية، قد تصل إلى السجن، ويجب التمييز في هذا المجال بين التهرب الضريبي المجرّم قانونا والتجنب الضريبي الذي يتوسل طرقا وأساليب مشروعة لا يحاسب عليها القانون وإن كان بعضها مدفوعا بنية استغلال الثغرات الموجودة في نصوص القوانين بنية تجنب الضريبة أو تخفيضها إلى أقصى حد ممكن.

المطلب الأول: مدلول التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية فهي لا تخص الدول السائرة في طريق النمو فقط دون أخرى فهي ملازمة للنظام الضريبي ويشكل أحد المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية والوفرة المالية والتي تستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها.

الفرع الأول: المقصود بالتهرب الضريبي

ان تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلق بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب والغش الضريبي والذي يعتبر اخلا لا ملموسا يواجه الميزانية العامة وذلك باستعمال فجوات وثغرات قد تكون مشروعة تتطوي على مخالفة قانونية وقد تسلك سبل غير مشروعة تتطوي على التحايل والتدليس ومخالفة القوانين الضريبية، للتهرب الضريبي عدة تعاريف.

-**التعريف الأول** : هو محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا متبعا في ذلك طرق احتيالية وأساليب مخالفة للقانون أو هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال:

1- تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية

2-أستخدام وسائل أخرى للإفلات مندفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي.¹

2-التعريف الثاني : التهرب الضريبي عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تتمثل في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو استعمال الفجوات القانونية لصالح التهرب من دفع الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء جزء من المبلغ أو كله الواجب الدفع للدولة والتي تستعمله من أجل تغطية نفقاتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية وذلك من أجل الوصول بالمجتمع والاقتصاد الوطني التنمية الاقتصادية والاجتماعية.²

3-التعريف الثالث :التهرب الضريبي هو تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، او الثغرات الموجودة في القانون من اجل التخلص من اداء الضريبة بجميع اشكالها سواء تعلق الامر بالعمليات الحسابية او الحركات المادية وذلك بكل او جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية.³

4-التعريف الرابع : التهرب الضريبي هو عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة عليه إما بصفة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة وينجم عنها آثار سلبية على الحصيلة الضريبية.⁴

من التعاريف التي تطرقنا اليها يمكن استخلاص العناصر المكونة للتهرب الضريبي وهي محاولة المكلف بالضريبة عدم الدفع الكلي او الدفع الجزئي بإتباع طرق مشروعة او غير مشروعة للتخلص من العبء الضريبي اي نقله لطرف اخر وحرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب .

¹ - ياسر صالح فريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2009، ص25.

² - عيسى بوالخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2004 ص 26 .

³ - حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص 37 .

⁴ - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، إقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 153.

من خلال تحليل مكونات النظام الضريبي تتضح لنا عدة ملاحظات اهمها :

- ضرورة اختيار الصور الفنية للضريبة التي تتلأَم مع ظروف وخصائص المجتمع الذي تعمل في نطاقه اضافة الى تحديد الوزن النسبي لكل ضريبة وفقاً لقدرتها على تحقيق الهدف وضرورة التنسيق بين الصور الفنية التي يتم اختيارها وهو ما يعكس امكانية اختيار النظام الضريبي باختيار الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تسود المجتمع.

وأخيراً يمكن أن نستخلص تعريف موحد للتهرب الضريبي وهو أن يقوم المكلف بالضريبة من التخلص من عبئها كلياً أو جزئياً وذلك دون نقل عبئها على الغير باستعمال ثغرات قانونية تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها والتي نتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون ان يكون هناك اية مخالفة للنصوص القانونية .

والملاحظ أن ظاهرة التهرب الضريبي لم تحظ بالأهمية المطلوبة في أدب المالية العامة وذلك حتى منتصف القرن العشرين إذ نالت اهتماماً نظرياً متزايداً بعد ذلك وتحديداً منذ أوائل السبعينات من القرن الماضي وذلك يرجع إلى ثلاثة عوامل:

أ. الارتباط الشديد والملاحظ بين التهرب الضريبي واتساع ظاهرة الاقتصاد الخفي وتعددت التسميات التي أطلقت على ظاهرة الاقتصاد الخفي ومنها :

الاقتصاد المزدوج والاقتصاد الأسود والاقتصاد غير النظامي والاقتصاد الثاني وهو الاقتصاد الذي يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي كانت لتخضع للضريبة إذا ما أبلغت بها السلطات الضريبية سواء كانت أنشطة مشروعة كالدخل الناتج من مزاوله مهنة حرة مشروعة وغير مبلغ عنها أم أنشطة غير مشروعة كالربح الناتج من القمار أو الاتجار بالمخدرات.

ب . الأثر السلبي الناجم عن التهرب الضريبي لكونه يقلل من فاعلية السياسات المالية التي تنتهجها الحكومات بغرض رفع معدل النمو وتحسين توزيع الدخل.

ج . تقادم ظاهرة العجز في الموازنة العامة للدولة وذلك في المجتمعات المعاصرة باختلاف أنظمتها السياسية ودرجات نموها الاقتصادي. والجدير بالذكر أن هناك اختلافاً واضحاً في تعريف التهرب الضريبي فقهاً عن تعريفه قانوناً.

5-التعريف الخامس :

يميز الفقه عادةً بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع فالفقه اللاتيني والأنجلوساكسوني يعرفان التهرب الضريبي المشروع بأنه "إمكانية النجاح في التحايل على الضريبة ولكن دون مخالفة القانون، أما التهرب الضريبي غير المشروع فيعرف بأنه المخالفة المتعمدة للقانون بغرض الإفلات من عبء الضريبة"¹.

فجاء **CAMIL** وعرف التهرب الضريبي بأنه "كل التصرفات المادية وكل العمليات المحاسبية وكل المحاولات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو غيره من أجل التخلص الضريبة".

وكذلك تعريف آخر "التهرب من الضريبة هو التخلص من الضريبة باحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها"²

كما عرف **لوسيان ميرال** التهرب الضريبي: "هو المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من الضريبة او تخفيض أساس الضريبة"³

كذلك تعاريف أخرى تعرف التهرب الضريبي على أساس عدم نقل عبء الضريبة على الغير منها التعريف التالي: ((يوجد التهرب الضريبي عندما يتخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر))⁴

وتعريف آخر " التهرب الضريبي يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير"⁵

وتعريف د. رفعت المحجوب " أن يتمكن المكلف بطريقة أو بأخرى من عدم دفعها دون أن يلقي العبء على الغير"¹

¹ -Margairez (A) ، La fraude fiscal et ses succès douées ، Suisse ، Corrigé ، 2éme édition ، 1977.

²-فوزي عبد المنعم، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 223.

³ - Mehel (L), Traité de politique fiscale, Edition PUF, édition PUF, PARIS, 1996, page 84

⁴ - دويدار محمد، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسة المالية في النظام الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، 1996، ص 229 .

¹ - عواضة حسن وقطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم، دار النهضة العربية، لبنان، 1973، ص 219

الفرع الثاني : صور التهرب الضريبي

لقد تعددت وتنوعت صور التهرب الضريبي لهذا سنتطرق في هذه المذكرة لأهمها وأشهرها:

1- من حيث المشروعية :

ينقسم التهرب الضريبي :

من حيث المشروعية إلى نوعين التهرب الضريبي المشروع أو ما يسمى بالتجنب الضريبي والتهرب الضريبي غير المشروع وهو ما يعرف بمصطلح الغش الجبائي.

أ- التهرب الضريبي المشروع

هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لإنشاء هذه المؤسسات) والمنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات

ب- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه. أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب. أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.

¹ - المحجوب رفعت، المالية العامة، النفقات و الإيرادات، دار النهضة العربية، بيروت، 1975، ص 318.

2- من حيث نطاق ارتكابه:

يقسم التهرب الضريبي طبقاً للمعيار الإقليمي أي من زاوية حدوثه داخل إقليم الدولة أو خارجه إلى نوعين رئيسيين هما:

أ. **التهرب الضريبي الداخلي (الوطني):** ويعد الأكثر شيوعاً وقدماً في العالم من التهرب الدولي وهو التهرب الواقع داخل حدود الدولة الواحدة. ويكثر اللجوء إليه في إطار الضرائب المباشرة التي تعتمد غالباً على تقديم إقراراتٍ ضريبية من المكلف إلى الإدارة الضريبية كما في الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية.

فهذا النوع من التهرب أسبق في الظهور من التهرب الضريبي الدولي كما يعتبر أيضاً أكثر شيوعاً في العالم بل لا تكاد تخلو منه أي دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها¹.

ب . **التهرب الضريبي الخارجي (الدولي):** وهو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول سواءً لحمله جنسية إحداها أم بعضها بحسب معيار التبعية السياسية أم حسب معيار التبعية الاجتماعية أم وفقاً لمعيار التبعية الاقتصادية وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية.

يكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض².

¹ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 01 .

² - عرف ج ج نوير التهرب الضريبي الدولي بأنه: "كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة مورداً هاماً من موارد إيراداتها ويستوي في ذلك أن يسلك المشرع الدولي النشاط طرقة مشروعة أو غير مشروعة، أو يتوفر لديه إرادة التهرب أولاً، وأياً كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيداً من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماماً " نقلاً عن مهدي عبد القادر (الآليات القانونية والإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي)، مجلة دفاتر السياسة والقانون العدد الثاني عشر، لسنة 2015، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، ص04.

والواقع العملي يثبت ندرة حدوث التهرب الكلي من الضرائب على الصعيد الدولي بأن يتخلص المكلف من عبء الضرائب المقررة عليه قانوناً طبقاً للتشريعات الضريبية في جميع الدول التي له علاقة تبعية بها فجميع الدول تحرص عادةً على تطبيق تشريعاتها الضريبية على المواطنين المرتبطين بها وفقاً لأحد معايير التبعية المذكورة آنفاً.

3- من حيث المقدار أو الحجم:

أ. **التهرب الضريبي الكلي:** هو التهرب الحاصل عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة المكلف بها كلياً وعدم تسديدها إلى الخزانة العامة للدولة. وتتحقق تلك النتيجة إما بإخفاء نشاط المكلف كله وإما بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها على بقية نشاطه الاقتصادي.

ومن الأمثلة على هذا النوع من التهرب أن يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقاً لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة ومن ثم يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماماً ويكون المكلف قد تخلص من عبء هذه الضريبة كاملاً.

ب- **التهرب الضريبي الجزئي:** ويكون التهرب جزئياً إذا استطاع الممول الإفلات من سداد جزء من الضريبة المستحقة عليه باستعمال إحدى الطرق الاحتمالية المنصوص عليها في القانون وذلك كأن يقدم إقرارات ضريبية مخالفة لحجم إيراداته وأرباحه الحقيقية و بأقل من الحقيقية أو يضمن إقراراته الضريبية المقدمة لمصلحة الضرائب على المبيعات حجم مبيعات أقل من حجم مبيعات الحقيقية.

الفرع الثالث : تمييز التهرب الضريبي عن غيره من أشكال التهرب

يتميز التهرب الضريبي عن العديد من المفاهيم الجبائية المشابهة ومنها :

1- تمييزه عن الغش:

وهو أخطر أشكال التخلص من الضرائب ويرد النص عليه في التشريعات الضريبية والجزائية لمعظم الدول باعتباره يرتكز على استخدام وسائل وأساليب مخالفة للقوانين

كالاحتيال والغش والتزوير في سبيل التخلص من الضرائب ومثال ذلك تقديم إقرارات مزورة أو وهمية إلى مصلحة الضرائب.

فقد تعددت تعاريف الفقهاء والباحثين في ميدان الجباية، فعرفه A Margairez على انه : يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظل ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق تدليسية واحتيالية، مرتكبا بذلك جرائم، يعاقب عليها القانون¹.

كما عرفه camille Rosier الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية وكل التدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة.²

2- تمييزه عن التجنب:

وهو أقلها شدةً وخطورةً فهو ابتعاد المواطن أصلاً عن الخضوع للتكليف الضريبي كأن يمتنع عن شراء سلعة تخضع لضريبة الإنفاق، لم يميز العديد من الإقتصاديين بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، بالرغم من أن التهرب الضريبي أوسع وأشمل فالتجنب الضريبي، يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك للأحكام القانون، بحيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية بإعتبار حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً، كامتناع المكلف من شراء سلع إستهلاكية تفرض عليها ضريبة مرتفعة.

أما التهرب الضريبي فيبنى أو يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، لأن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالإستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه، كإدعاء بالهبة بدل البيع للتهرب من دفع رسم كبير.

كما عرفه البعض كذلك أنه التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون³ وهو فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون¹.

1- Margairez (A) ، op ، cit ، p 116

2-Rosier (C) ، La Fraude fiscale ، France ، Juin 1989 ، p 94.

3-Duverget (M) ، Finance publique ، PUF ، Paris ، 1965 ، p 64 .

إذن التهرب الضريبي والتجنب الضريبي يتشابهان في كونهما يهدفان إلى التخلص من الدفع، إلا أنهما يختلفان في الوسيلة كون التجنب الضريبي يكون عن طريق الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، في حين التهرب الضريبي يتم عن طريق تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة ومخالفة القانون.²

فجاء تعريف يقول أنه يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع.³

وكذلك أن التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير تسمح له باختيار وضعية جبائية مقبولة.⁴

يتحقق تجنب الضريبة بعدم قيام الممول بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة.⁵

¹ - Martinez (J.C) ، La Fraude fiscale ، PUF ، France ، Novembre ، 1990 ، p 85

³ - الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه. - تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمى إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو الإستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح الفئات من المكلفين بالضريبة. - إستعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزور أو التي قد تم إستعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع .
- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 1 و 9 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه، ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي أختتمت كتاباتها. القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين للإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غيرمباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.
- القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم إعسار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

¹- Gaudemet (P.M) ، Précis des finances publique Edition Montchrestien, Paris, 1970, p 314.

²- Masson (C.R), La notion d'évasion fiscale en droit interne Français, LGJ, Paris, 1990, p 181.

³ - سرور أحمد فتحي ، الجرائم الضريبية، القاهرة، 1990، ص 118

إن تجنب الضريبة يتم بتجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة وهو أيضا أمر مشروع لا يعاقب عليها القانون¹.

3- التهرب الجمركي

لا يمكن تصور تهرب ضريبي خارج نطاق قانون الجمارك ويعني منه كل مخالفة لأحكام قانون الجمارك بهدف الافلات من الضريبة الجمركية التحقيق منها.

يقتصر التهريب الضريبي بهذه الصورة على التهرب من ضريبة معينة بالذات هي الضريبة الجمركية وذلك بمخالفة احكام قانون الجمارك، ففي هذه الحالة يعتبر التهرب بالمفهوم القانوني وليس الاقتصادي .

اما التهرب الضريبي بالمفهوم الاقتصادي اوسع نطاقا، اذ ينطوي تحت لوائه كافة صور التهرب من تحمل عبء الضريبة ايا كان نوعها كليا او جزئيا وبغض النظر عما اذا كانت تلك الصور مشروعة او غير مشروعة ومن ثم يدخل في اطارها ظاهرة التهريب الضريبي².

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي

تعود أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة والمساعدة على انتشارها، ولقد اختلفت الآراء في أسباب هذه الظاهرة إلا أن بلورة هذه الأسباب يمكن حصرها في اسباب مترتبة بالمكلف بالضريبة وأسباب تشريعية راجعة لطبيعة النظام الجبائي وأسباب ادارية وفنية متعلقة بمصالح الضرائب، بالإضافة الى اسباب أخرى متعلقة بالظروف الاقتصادية، فتشخيص هذه الأسباب وتسليط الضوء عليها يؤدي بنا الحال الى ايجاد حلول عملية في اطار استراتيجية شاملة لمحاربة هذه الظاهرة³.

⁴- دراز حامد عبد المجيد، مرسي السيد، مرجع سابق، ص 168.

¹- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على إقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ص 17.

²- طورش بتاتة مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، كلية الحقوق، قسم قانون خاص، جامعة قسنطينة، 2011، ص 59 .

الفرع الأول : أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة

إن نطاق وحجم التهرب الضريبي يختلفان من بلدٍ إلى آخر ويختلفان أيضاً من شخصٍ إلى آخر متأثراً بمجموعةٍ من العوامل النفسية التي تحكم سلوك المكلفين والتي قد تخفف أو تزيد من الآثار الاقتصادية المترتبة على الضريبة والمرتبطة بها على نحو وثيق وتتجسد تلك الأسباب في:

1. أهمية النقود لدى الفرد: باعتبارها تمثل وسيلة مبادلةٍ رئيسية يستخدمها الفرد للحصول على ما يشبع حاجاته ورغباته ومن هنا تنشأ قيمة النقود، أما هي في ذاتها فلا تتضمن أي قيمة اقتصادية حقيقية ومن ثم تبدو لدى الفرد الرغبة المنطقية في الاحتفاظ بأكبر قدرٍ ممكن من ثروته أو دخله بهدف تحقيق أقصى إشباع ممكن لحاجاته، لذا فهو يقاوم عادةً أي إجراءٍ أو سلوكٍ قد يحرمه أو ينقص من هذا الدخل أو الثروة.

2. العبء النفسي للضريبة: ويتجسد في انطباعات المكلفين الناجمة عن تكليفهم بالضريبة والتي ينعكس صداها على تصرفاتهم، وهنا يُميز بين الضغط الضريبي الذي يشير إلى المعنى الموضوعي للعبء الضريبي وبين مصطلح العبء النفسي للضريبة الذي يعبر عن الجانب النفسي لفرض الضريبة على المكلف.

ويعللون هذا الاختلاف بأنه ناجم عن تفاوت الإدراك لدى المكلفين أي تفاوتهم في إدراك مفهوم الضريبة ودورها وغرضها وكيفية إنفاق حصيلتها وهو أحد المفاهيم الأساسية المحددة للسلوك الإنساني والذي يختلف تبعاً لاختلاف شخصيات هؤلاء المكلفين ودرجة تعلمهم.

فالتهرب الضريبي هو رد فعل المكلف الناتج من شعوره بعبء الضريبة لذا كلما ازداد شعوره بعبء هذه الضريبة نفسياً ازداد لديه دافع التهرب من أدائها.

فإن مبالغة المشرع في فرض معدل للضريبة لا يتناسب مع مقدرة المكلف من شأنها أن تزيد العبء النفسي لتلك الضريبة عليه وتنفره منها ومن ثم فقد يسعى إلى التخلص من أدائها بأي وسيلةٍ كانت إما بالتجنب من خلال التخلي عن النشاط الخاضع للضريبة وإما عن طريق التهرب من أدائها.

3. أثر العامل التاريخي في سلوك المكلف: ففي بداية الحياة السياسية للمجتمعات عموماً وعندما كانت الدولة تتجسد في شخص الحاكم الفرد سواء كان ملكاً أم امبراطوراً كان المال العام لا ينفصل عن المال الخاص بالحاكم وهذا يعني أن الضرائب التي كانت تجبى من المواطنين بأساليب العنف والإكراه كانت تدخل ضمن أمواله الخاصة فيزداد بها الحاكم سلطاناً ونفوذاً ويزداد شعور دافعيها بالقهر والظلم وذلك أنتج ميراثاً تاريخياً بغيضاً لدى الشعب تجاه الضرائب انتقل من السلف إلى الخلف وتضمن قدراً كبيراً من النفور منها ومن أدائها.

وعلى الرغم من تطور الدولة من مختلف النواحي ومن الناحية السياسية تحديداً وعلى الرغم من فصل الذمة المالية للحاكم عن مالية الدولة إلا أن الشعور بضرورة الإفلات من أعباء الضرائب بقي مسيطراً على الأفراد خاصةً أن هناك بعض الدول ما زالت حتى الآن تمارس نوعاً من القهر في فرض الضرائب على المواطنين.

أما في فترة الاستعمار الفرنسي كان المستعمر متبع سياسة ضريبية تعسفية الهدف منها أن يبيع الجزائريون كل ممتلكاتهم للمعمرين القادمين من فرنسا، وطردهم إلى المناطق الجبلية.

كان الحاكم يحصل على الضريبة لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام مما يؤدي إلى شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق مصالح عامة، وأنها ليست إلا مظهراً من مظاهر الظلم التي يجب عليهم مقاومتها وقد ظل هذا الشعور متسلطاً على الممول على الرغم من تغير النظم وتطور نظام الدولة الدستوري¹.

4-الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للمكلف بالضريبة : تلعب هذه الأخير أيضا دور كبير في التهرب للمكلف بحيث أنه كلما ارتفعت القدرة الشرائية للأفراد وازدادت مداخيلهم قلل ذلك من التهرب الضريبي، كما يتمكن المنتجين بنقل عبئها إلى المستهلك بسهولة، أما ضعف القدرة الشرائية وعدم القدرة على تغطية التكاليف الشخصية مع وجود

¹ - الرفاعي عبد م الحكيم وخلاف حسين عن أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، 1990، القاهرة، ص 21-22.

البطالة من جهة والظروف الأمنية المتدهورة من جهة أخرى كل هذه الظروف تساعد في زيادة حجم التهرب الضريبي¹.

5 - الوعي الضريبي: يعتبر من أهم الدوافع النفسية المؤدية إلى التهرب الضريبي نتيجة لإعتقادات كثيرة تؤدي بالمكلف إلى التهرب دون أي شعور بالخطأ وتأنيب الضمير منها:

- إعتبار الضريبة إقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- إعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف لأنه سرق الدولة وهي شخص معنوي.

- الإعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

- سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالنفع، فهناك من يرى أن النفقات العامة ما هي إلا وسيلة لمزيد من الموظفين البيروقراطيين الذين لا يستقاد منهم ولا من خدمتهم أو قد لا يوافق الممولين على سياسات الإنفاق الحكومي، لفشل الحكومة في حل مشاكلهم أو قد يتهمون القائمين على تنفيذ المشروعات العامة بالرشوة والاختلاس، وعندما تسود هذه الأفكار بين أفراد المجتمع فتندم بذلك الثقة في الدولة وبنفقاتها، ولا تتوفر لديهم الرغبة في دفع ما عليهم من ضرائب، ويؤدي ذلك إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي².

الفرع الثاني : الأسباب التشريعية

التشريع الضريبي هو "مجموعة القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بغرض فرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها كما يتضمن أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية والتي تمثل سوابق قضائية يتم اقتناء آثارها فيما بعد إذ يقوم النظام الضريبي على ثلاثة عناصر رئيسة هي :

¹ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 58 .

² - الشراوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006، ص 148 .

التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، ولأسباب التشريعية أثر بارز في ظاهرة التهرب الضريبي ممثلةً في العناصر التالية:

1. مسلك المشرع في اختيار الفن الضريبي: تختلف مناهج المشرعين في اختيار الفن الضريبي الهادف للحصول على الاقتطاع الضريبي المقرر سواء على الدخل أم على رأس المال، ويتضمن الفن الضريبي كيفية تحديد الوعاء الضريبي ومقدار الضريبة الواجبة الاقتطاع، فنوع الضرائب المفروضة يحدد حجم التهرب منها لأنه بقدر ما تكون الضرائب ملائمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع يكون المشرع ناجحاً عبر الفن المستخدم في تحقيق الأهداف المطلوبة من السياسة الضريبية ففرص التهرب في الضرائب غير المباشرة كالضرائب على الاستهلاك أقل منها في الضرائب المباشرة كالضرائب على الدخل لأن الأولى تتحقق وتجبى بمناسبة القيام بتصرف معين خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية كالشراء أو عبور الحدود من دون الاعتماد على إقرارات المكلف، لذلك تكون فرص التهرب من أدائها ضئيلةً للغاية بعكس الثانية التي تتحقق وترتبط بناءً على إقرارات مقدمة من المكلف قد تحتل الإخفاء أو التقليل من وعاء الضريبة لذا ففرص التهرب منها تكون كبيرةً.

2. مسلك المشرع في التنظيم الوضعي للضريبة: فالمشرع ذاته قد يتيح الفرصة أمام المكلفين للتهرب من الضرائب وهذا من خلال أوجه القصور التي قد تعتري مسلكه المتبع في التنظيم الوضعي لتلك الضرائب خصوصاً في الدول النامية حيث تبرز مظاهر هذا القصور التشريعي في عدة نقاطٍ مثل:

أ- عدم وضوح النص التشريعي الضريبي : الذي يتجلى إما في نقصٍ يعتريه بحيث يغفل المشرع بنداً أو عبارةً أو كلمةً في صيغة النص القانوني، مما يتيح فرصةً للمكلف للتهرب من دفع الضريبة أو عدم الخضوع لها أصلاً.

ب- وجود العبارات المبهمة والفضفاضة في النص القانوني الضريبي : فوجودها يسمح باختلاف التأويل والتفسير بين الأطراف المعنية سواء كان المكلف أم الإدارة الضريبية مما يسبب نزاعاتٍ وخلافات بين الطرفين قد تطول حتى تفقد الحصيلة الضريبية أهميتها وجدواها أو تمكن المكلف من التخلص من أعبائه الضريبية نهائياً.

ج- حصر المفاهيم القانونية في حالاتٍ محددة: كمفهوم التهرب الضريبي كما فعل المشرع المصري في أثناء تعريفه لمفهوم التهرب الضريبي إذ حصر الحالات التي تشكل تهرباً ضريبياً معاقباً عليه بست حالاتٍ فقط وهي لم تشمل جميع الحالات الواقعية التي يمكن أن تشكل تهرباً ضريبياً وهذا منح المكلفين مكنة استغلال هذا التقييد الخاطيء في القيام بالتهرب من دون أدنى مساءلة قانونية تترتب عليهم.

3 . التعارض وعدم التنسيق بين القوانين الضريبية: التعارض في القوانين يتخذ عادةً إحدى صورتين فهو إما تعارض داخلي ينشأ بين نصٍ ضريبي ونصٍ ضريبي آخر ضمن القانون الضريبي ذاته وتعاني بعض التشريعات الضريبية في معظم الدول النامية وجودَ هذا النوع من التعارض بين نصوصها وإما تعارض خارجي ينشأ بين أحد نصوص التشريع الضريبي ونصٍ آخر من نصوص القوانين غير الضريبية، التي تنظم شؤوناً اقتصاديةً وماليةً وتتضمن إشارة إلى الضرائب كقانون سوق المال.

4 . عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته: يعد مبدأ استقرار التشريع من المبادئ القانونية المهمة باعتباره أحد دعائم العدالة المكفولة للمواطنين، وفيما يخص التشريع الضريبي فإن استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية وثبات المراكز القانونية المتعلقة بها كلها مسائل تقتضي خضوع الأفراد لقواعد قانونية تتسم بالاستقرار حتى لا يثير تلاحق تعديل أو تغيير القوانين اضطراباً في حقل الحقوق والالتزامات، ينشأ منه تغيير في المراكز القانونية للممولين.

يعود سبب التعقيدات التشريعية في الجزائر إلى تعدد النصوص وما تحويه من معدلات وإعفاءات وتخفيضات وتعديلات، بالإضافة إلى كثرة أنواع الضرائب التي خلقت صعوبة ومشاكل في فهمها وتأويلها، هذا ما يجعل الإدارة الجبائية تتدخل لسد مثل هذه الثغرات الناجمة عن عدم دقة النصوص أو عدم فهمها وانعكس ذلك على مهمة الأعوان الإداريين من فسخ المجال أمام المكلف بالضريبة لتقديم التصاريح على أساس يناسبه، فكل هذا التعقيد والغموض والتشوهات في الصياغة والتطبيق يدفع إلى زيادة عدد

المنازعات وضعف المردودية الجبائية، كما يخلق جوا مكهريا بين الممول والإدارة الجبائية¹.

عرفت الجزائر أيضا عدم الإستقرار في قوانينها المالية، ويرجع هذا الأخير بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية الرئيسة والقوانين المالية التكميلية².

تجدر الإشارة إلى أن النقص التشريعي الذي يعتري معظم القوانين الجزائرية في عدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفين ويتخلصون من دفع الضريبة، كتحديد معدل الضريبة دون مراعاة نوعية الدخل ودون الأخذ بعين الإعتبار البيئة الضريبية كل هذا يكون سبب هام من أسباب التهرب³.

الفرع الثالث: الأسباب الفنية والإدارية و الإقتصادية:

هناك مجموعة من العوامل الإدارية والفنية التي تساهم على نحو بارز في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وغيرها من الظواهر المخلة بالوضع الضريبي والمالي في الدولة، ومن أهمها:

1 . عدم كفاءة الإدارة الضريبية: تعرف الإدارة الضريبية "بأنها تلك الأجهزة التي يعهد إليها بتطبيق القوانين الضريبية بدءاً من حصر المكلفين مروراً بربط الضريبة ثم انتهاءً بتحصيلها " إذ يناط بتلك الإدارة تطبيق القانون الضريبي بما ينجم عنه من علاقات صعبة ومتشابكة بينها وبين المكلفين، وتبدو أهمية هذه الإدارة في كونها يعهد إليها بمهمة تحصيل إيرادات الدولة اللازمة لتمويل الإنفاق العام، ومن هذا المنطلق فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يرتب مجموعة آثار مهمة تتمثل إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل

¹ بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي: مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، جامعة الجزائر 01 كلية الحقوق، 2009، ص36.

² سعدي يحي، بلواضح جيلالي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة الممتدة من 2007-2012، مجلة العلوم الإقتصادية والنسيير والعلوم التجارية، العدد 12 لسنة 2014، جامعة المسيلة، ص 36 .

¹ عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أساسها العلمي وتطبيقاتها العملية (دراسة مقارنة) المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987، ص 28 .

إيرادات الدولة كاملةً وإما الخلل في الأداء ومن ثم ضياع حقوق الدولة وإفلات المكلفين من التزاماتهم، والأخير هو ما يحدث في الدول النامية، التي تعاني إدارتها الضريبية ضعفَ الإمكانيات المادية من جهة وتدني مستوى الكفاءة والخبرة لدى كوادرها البشرية من جهةٍ أخرى، ناهيك عن انتشار الفساد والرشوة بين صفوف العاملين فيها نتيجة لضعف حوافزهم المادية والمعنوية مما يجعلهم أكثر عرضة لضغوط وإغراءات المكلفين، فالإدارة الضريبية تعاني من عدم الشفافية في الإجراءات وعدم إعلان المعايير المطبقة من قبل وزارة المالية وعدم وضع ضوابط واضحة وضعف في جهاز الاستعلام الضريبي لديها والضعف التنظيمي للضرائب وضعف قواعد المعلومات وعدم استخدام شبكة حاسب متكاملة تربط المصالح الضريبية بأكملها.

2 . ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف: هناك أزمة ثقة واضحة بين الطرفين في الدول عموماً ولكنها تبدو أوضح بأشواط في الدول النامية، فغالباً ما توجد فجوة وعي ضريبي لدى المكلفين وفجوة أداء لدى الإدارة الضريبية، إذ ينظر المكلفون إلى الإدارة الضريبية على أنها جهة جباية وتعسف وبالمقابل تنظر الأخيرة إلى المكلفين على أنهم مجموعة من المتهربين التي يتوجب عليها السعي إلى ضبطهم.

3 . تعقد النظام الضريبي وعدم المرونة في تطبيقه: فالأنظمة الضريبية معقدة بطبيعتها ولكن قد يصل هذا التعقيد إلى درجة الغموض بحيث يستعصي على المكلفين العاديين من غير ذوي الاختصاص فهمه وإدراكه وكما يقال : (من جهل الشيء عاداه) ويزيد من سوء الأمر أحياناً عدم المرونة في تطبيق القوانين الضريبية من قبل الأجهزة المكلفة بذلك وعدم وحدة المعايير في معاملة المكلفين وتعسف موظفي الإدارة الضريبية في معاملتهم.

فيلاحظ في الدول النامية مثلاً وجود معاملة خاصة لفئة معينة من المكلفين كرجال الأعمال إضافة إلى تعدد معدلات بعض الضرائب.

وعدم اهتمام الإدارات الضريبية بإصدار أي منشورات توضيحية تحاول فيها إطلاع المكلف على أساليب تعاملها معه وتحديد واجباته الضريبية بدقة أو عدم قيامها بحملات توعية ضريبية للترويج لضريبة مفروضة حديثاً.

تؤدي الأسباب الاقتصادية دوراً بارزاً في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي الذي هو جزء من النظام الاقتصادي للدولة وهذا يعني تأثر النظام الضريبي بجميع العوامل الاقتصادية في الدولة سواء تعلقت بالظروف الاقتصادية للدولة بوجه عام أم بالوضع الاقتصادي للمكلف.

1 . بالظروف الاقتصادية للدولة: في حالة الرخاء الاقتصادي للدولة تزداد حركة البيع والشراء والاستيراد والتصدير وغيرها من مظاهر الحياة الاقتصادية مما يترتب عليه زيادة في دخول وأموال الأفراد فتزداد فرص نقل العبء الضريبي. وفي الحالتين لن يشعر المكلفون بثقل عبء الضريبة المفروضة عليهم ومن ثم لن يلجئوا إلى التهرب من أدائها خشية المساءلة القانونية ما داموا قادرين على ذلك. أما في حالة الكساد الاقتصادي فيحدث العكس، إذ يترتب على هذه الحالة أضراراً غايةً في الخطورة وهما:

أ- لجوء الدولة . في سبيل مواجهة احتياجاتها النقدية الناجمة عن الظروف الصعبة السائدة إلى فرض ضرائب جديدة مما يزيد العبء الضريبي على المكلفين.

ب- ضعف مقدرة المكلفين على دفع الضرائب المستحقة نتيجة لصعوبة الأوضاع الاقتصادية العامة مما يزيد عبئها عليهم. وفي كلتا الحالتين سيحاول المكلف التخلص من الضريبة عن طريق التهرب من أدائها.

2-الوضع الاقتصادي للمكلف:

إن الوضعية الاقتصادية المتدهورة قد تؤثر على سلوك الممول مما يدفع به إلى التهرب وبالتالي تدفع به إلى التطور في هذا المجال بما يتحصل عليه من فوائد مقابل ذلك وقد يجد الممول نفسه في وضعية اقتصادية صعبة لهذا يلجأ إلى التهرب من دفع الضريبة وقد يساعده ذلك على تجاوز الصعوبات التي تلاقيه عندئذ ليست الوضعية الشخصية للممول وحدها تؤثر على توسع التهرب بل أيضاً البنية الاقتصادية العامة حيث تسمح هذه الأخيرة من الحد من ثقل عبء الضريبة فسوف تخفف بدون شك نسبة التهرب بالإضافة على أن الظروف الاقتصادية تساعد على كثرة أو قلة التهرب ففي أوقات الرخاء يقل التهرب الضريبي بسبب كثرة النفوذ أما في أوقات الكسادة الأزمات فيزداد التهرب الضريبي ومن

بين هذه الأزمات ظاهرة التضخم التي تشكل عبئاً على الاقتصاد وهي عائق أمام استحداث التنمية.

وتعتبر إحدى المشاكل الاقتصادية الرئيسية التي تعانيها الاقتصاديات المتقدمة والنامية على حد سواء إلا أن الفكر الاقتصادي إذ يرسى دعائم وشواهد حكمه الايجابي على أنه يجب اعتبار التضخم ظاهرة اقتصادية صحية وأنه يجب عدم اعتباره ظاهرة تنموية عائقة كما أنه مشكلة هيكلية وبالتالي إحداث عجز في الميزانية على أن الفرق بين هذه الوسيلة لإمداد المجتمع بما يحتاجه من النقد وبين فتح الحسابات الائتمانية وهذا ما يؤدي إلى ما يسمى بالتوازن الاقتصادي الذي يعاني منه المجتمع.

فالنسبة للظروف الخاصة بالمكلف فغالبا ما نجده يقوم بالمقارنة بين العبء الضريبي المترتب عليه وبين دخله، ويحاول التهرب من الضريبة في كل مرة يتأكد أن حالته الاقتصادية معرضة لعبء الضريبة.¹

3- تعدد التشريعات الاقتصادية وتعقدها: ان تعدد التشريعات الاقتصادية وتعاقب السياسات والبرامج الحكومية قد يكون له الأثر الكبير ويكون سببا في عزوف المكلف بالضريبة عن الالتزام بواجباته الجبائية اتجاه الدولة ومن ثمة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، لأن تعدد التشريعات وتداخلها قد يخلق لبسا ونوعا من اللاتقنة في أوساط المكلفين وفي بعض الأحيان نجد تعارضا واضحا بين هاته التشريعات، مما يخلق نوعا من الفوضى في تأويل وتفسير تلك التشريعات من جهة وأولويات تطبيقها في أرض الواقع من جهة أخرى.

¹ - المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د ط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010، ص 208.

المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه

إن المكلف بالضريبة مجبر على تقديم تصريحات للإدارة الجبائية يوضح فيها نتائج نشاطه (الإيرادات والنفقات) خلال السنة المالية، مدعماً ذلك بوثائق تثبت تصريحاته كالفواتير السجلات المحاسبية (اليومية دفتر الجرد...) ووصولات التسليم وذلك في آجال محددة قانوناً.

المطلب الاول : الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي

قد تتعدد الأسباب وتختلف الأساليب الممارسة والمستعملة في التفتن في طرق التهرب الضريبي قد تكون مشروعة أحياناً وغير مشروعة أحياناً أخرى، وقد تكون مقصودة وغير مقصودة، وتكون بدون علم المكلف بالضريبة في بعض المناسبات، ومن بين هذه الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي:

الفرع الأول : التهرب عن طريق التحايل المادي

التهرب عن طريق وسائل مادية: هذا النوع من التهرب الضريبي يقوم أساساً على إخفاء المكلف لأمواله التي تكون خاضعة للضريبة، سواء كان هذا الإخفاء كلياً أو جزئياً، فهذا الإخفاء هو تصرف صوري وهو العملية التي تنشأ بواسطتها وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية¹.

سواء كان هذا الإخفاء كلياً أو جزئياً فهو يؤدي إلى نتيجة واحدة هي ظاهرة التهرب الضريبي من جهة ويساهم كذلك في تقشي ظاهرة أخطر وهي ظاهرة الاقتصاد الموازي، فالإخفاء الجزئي هو إخفاء المكلف لجزء من بضائعه أو سلعه التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في السوق السوداء، وتكون بعيدة عن أي مراقبة، كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبة معاً، وكذلك إخفاء جزء من الذمة المالية كحالة المكلف بالضريبة الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله، حتى تستوفي إدارة الضرائب الضريبة الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة، فيقوم المكلف في هذه الحالة بتدبير إعساره عن طريق إخفاء أمواله، كما يكون

¹-Taddel (B) ، La Fraude Fiscale ، Libraires Technique ، Paris ، 1974 ، p 125.

الإخفاء كلياً بامتناع المكلف عن التصريح بالنشاط الذي يمارسه، مستغلاً في ذلك غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش، حيث يقوم بإنشاء وحدات أو مصانع إنتاجية في المدن المكتظة بالسكان أو المناطق الريفية والمناطق النائية التي يصعب الوصول إليها، كما يقومون بها في بعض الأحيان بعد أوقات العمل وإلى ساعات متأخرة من الليل، فنتج وتسوق المنتجات في سرية تامة من خلال السوق السوداء، دون وصلات أو فواتير، وفي غالب الأحيان تفتقد هذه المنتجات إلى أدنى معايير ومقاييس الجودة للإنتاج المحددة قانوناً، زيادة على أنه ترمى فضلات الإنتاج في الطبيعة، فهذا النوع من النشاطات التجارية له أثره السلبي على المستهلك بدرجة أولى، والبيئة بدرجة ثانية.

كما يكون المكلفين الذين يصعب تحديد موطن تكليفهم الضريبي خاصة في قطاع الاستيراد والتصدير، حيث يقوم هؤلاء بتغيير مقر نشاطهم في كل مرة.

أشار المشرع الجزائري إلى هذه الصورة ضمن أغلب القوانين التي لها علاقة بالضرائب وذلك في المواد 533/5 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال¹.

الفرع الثاني : عن طريق التحايل القانوني

التهرب عن طريق وسائل قانونية : هذا النوع من التهرب يقوم به المكلف عن طريق خلق وضعية قانونية تجعله معفى من الضريبة أو يخضع لاقتطاع أقل من الذي كان يجب أن يخضع إليه، فالتهرب عن طريق التلاعب بالنصوص التشريعية يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على إثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما².

يظهر جلياً هذا النوع من التهرب، خاصة في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA)، لأن التحقيقات الجبائية تقوم أساساً على مطابقة الكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة، إذ يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية عن طريق خلق وضعية قانونية تسمح له باسترجاع الرسم على القيمة المضافة، وذلك بالاعتماد على فواتير وهمية عند الشراء

¹ - نصت المادة 118/1 من قانون الرسم على رقم الأعمال على ما يلي " إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ والحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما منها عملية البيع بدون فاتورة"
²-Tixier (G) ، Droit fiscal ، P258.

ويستفيد من الرسم المدونة على الفاتورة، ويقوم باسترجاعها أو استرجاع الفارق بين رسم البيع والشراء الوهمي .

كما يلجأ المكلف أيضا إلى التلاعب في تصنيف الحالات القانونية بتزييف وضعية أو صيغة قانونية خاضعة أساسا للضريبة، إلى وضعية أخرى تجعلها معفاة أو خاضعة لضريبة اقل، كأن يقوم بالتصريح عن حالة بيع على أساس أنها هبة لكي يتخلص من دفع حقوق التسجيل، أو استغلال الشركات المتعددة الجنسيات لاملاكها لفروع تتواجد في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، فتقوم بتحويل أرباحها إلى هذه الفروع، في هذه الدول التي تسمى بالجنات الضريبية¹.

كذلك المكلفون الذين يلجئون إلى الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمار (ANDI) أو الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ)، وهذا من أجل الحصول على الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة لهذه القطاعات عن طريق التنازل عن الاستثمارات المقتناة بالإعفاء من الرسوم.

وبالتالي يكون الإخفاء القانوني الذي يسميه المكلفون بالتظاهر، وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الفعلية².

ومما تجدر الإشارة إليه هو الظاهرة الأكثر انتشارا في الجزائر للتهرب الضريبي، هي استغلال أصحاب الأموال الطائلة للمواطنين الفقراء الذين هم بأمس الحاجة للمال، فيقومون بفتح سجلات تجارية باسم هؤلاء المواطنين، والذين يتقاضون أجر مقابل ذلك، وهذا ما يسمى بالعمل بأسماء مستعارة، فالمكلف الضريبي المعروف لدى مصالح الضرائب هو المواطن البسيط، الذي لا علم له بقيمة الصفقات التي تبرم باسمه ولا بالضريبة التي هو مدين بها اتجاه الخزينة العمومية، ففي وقت استحقاق الضريبة المصالح الضريبية تجد

1- الجنات الضريبية : هي دول ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة، للاستثمارات الأجنبية لأشخاص طبيعية أو معنوية فهي تحتوي على فروع شركات من كل الأنواع، وهذا من أجل تخفيض عبئها أو محو كل الاعباء بطريقة مشروعة، ولا تستطيع مراقبتها من طرف المصالح الضريبية للبلد الذي فيه الشركة الأم.

2 -Taddel (B) ، op.cit ، p32.

نفسها أمام مكلف ضريبي في حالة إعسار (Insolvable) غير قادر على تسديد الضريبة ،ويصعب الوصول إلى التاجر الحقيقي¹.

كما أن بعض المكلفين يلجأ إلى وقف نشاطه التجاري، وهذا بشطب اسمه من السجل التجاري مع مواصلة ممارسة نشاطه ،وبالتالي الحصول على أرباح تكون غير خاضعة للضريبة لأنه أوهم مصلحة الضرائب بتوقيف نشاطه التجاري، وفي نفس الصدد كذلك ومن أبرز الطرق التي توصل إليها المكلف للتخلص من أداء الضريبة وسائل الاتصال المتطورة وخاصة تكنولوجيا الانترنت التي أصبح من أساليب التسويق المعاصرة، والذي ساعد التجار وخاصة الشركات على إبرام صفقات وعمليات تجارية فيما بينهم، وتداول أموال هائلة دون قدرة الدولة على كشفها، لأنها بعيدة عن كل مراقبة، وخاصة أن هذه الصفقات في غالب الأحيان تعد بملايير الدينارات ،وبالتالي تفوت شبكة الانترنت على الخزينة العمومية موارد ضخمة.

وخلاصة القول أن تقنن المكلف في إيجاد طرق ووسائل للتهرب من الضريبة إلى ضعف الرقابة الجبائية من جهة وإلى الثغرات القانونية التي يعتمدها التشريع الجبائي، فمهما كانت أو تعددت الطرق فالنتيجة واحدة والطرق مختلفة.

الفرع الثالث : عن طريق التحايل المحاسبي

إن المكلف بالضريبة مجبر على تقديم تصريحات للإدارة الجبائية يوضح فيها نتائج نشاطه (الإيرادات والنفقات) خلال السنة المالية ،مدعماً ذلك بوثائق تثبت تصريحاته كالفواتير، السجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد...)، ووصلات التسليم، وذلك في آجال محددة قانوناً².

فالقانون التجاري يحتم على المكلفين بالضريبة مسك محاسبة كاملة وحقيقية، وتبين أهمية هذه المحاسبة بالنسبة للقانون الجبائي في أن هذه التصريحات هي الأساس الذي تعتمد عليه المصالح الضريبية في تأسيس الضريبة، فيسعى المكلف بالضريبة شخص

¹ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 85 .

² -براهيمي سمية، بلعاش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، العددان 67 و68، بحوث اقتصادية عربية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص234.

معنوي أو طبيعي إلى إخفاء بعض العمليات المحاسبية، وذلك بالتخفيض في الإيرادات والتضخيم في النفقات، فالمحاسبة هي العمود الأساسي لإجراء التحقيق الجبائي من قبل المصالح الضريبية، وذلك عن طريق التأكد من مطابقة التصريحات مع الدفاتر المحاسبية والفواتير، ومن هنا يبدأ المكلف بالضريبة التهرب عن طريق التلاعب أو التحايل المحاسبي، فتبقى ممارسة التهرب تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح، إلى إهمال تسجيل الإيرادات مروراً بتضخيم التكاليف القابلة للخصم، فنجد أن التهرب المحاسبي يتم على مستويين، وهما التهرب عن طريق تضخيم الأعباء وعن طريق تخفيض الإيرادات والتهرب¹.

1- تضخيم الأعباء

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة أن يقوم بخصم الأعباء التي يتحملها حقيقياً وذلك في حدود نشاطه من الأرباح الإجمالية المحققة وهذا بشروط محددة:

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

- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير، وصولات... الخ)

- أن تكون في الحدود التي وضعها القانون ولكن يقوم المكلف بالضريبة باستعمال هذا الحق وهو خصم الأعباء، بإدخال أو المبالغة في تقدير التكاليف تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة، وليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف، وذلك للتخفيض من الضريبة على الأرباح الإجمالية المحققة، ومن أجل الوصول إلى هذا الغرض توجد عدة طرق يقوم بها المكلف، وتكمن في خلق مناصب شغل شكلية، وبمبالغ مبالغ فيها بالإضافة إلى التسجيل الخاطئ لحساب الاهتلاكات ومصاريف أخرى غير مبررة².

¹ - غوفي خالد أثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب - بسكر - مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 30 ص .

² - بالنسبة للتكاليف الواجب خصمها حددها القانون الجبائي وفقاً للمادة 168 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

أ-المستخدمين الوهميين :مثل هذا الإجراء يعتبر خطير إلى حد ما ،حيث يعمد صاحب العمل إلى التسجيل المحاسبي لأجور ومرتببات لأشخاص خياليين لا وجود لهم على أرض الواقع ،ومن المفروض أن هؤلاء الأشخاص يقومون بأعمال داخل الشركة ،والمكلف يملك وثائق إدارية رسمية لهؤلاء المستخدمين تخلو من أدنى شك، وبهذا الشكل تسجل هذه الأجور أو الرواتب الوهمية في محاسبة الشركة،لأنها تقوم بتخفيض الأرباح على أساس أن الأجور تمثل عبء جبائي قابل للطرح، أو يقوم المكلف بدفع أجور أو مرتبات بمبالغ كبير لزوجته أو أولاده أو أقاربه مقابل أعمال يقومون بها داخل الشركة ،دون أن يؤديوا هذه الأعمال فعلا، إلا أن المادة 168قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت على " أن يكون الأجر الممنوح لزوج صاحب المؤسسة الفردية أو زوج شريك، أو زوج أي شريك حائز على أسهم في الشركة في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل".

ب-مصاريف عامة غير مبررة :إن الإدارة الجبائية تعاني من عدم قدرتها في التحكم وفي مراقبة المصاريف العامة التي يقوم بها المكلف خارج نشاطه ولمصلحته الخاصة، ويقوم بتقييدها على أساس أنها أعباء تخص النشاط الذي يقوم به، إذ يقول Margairez بهذا الشأن أن مصاريف الاستغلال المنفقة لصالح المؤسسة قابلة للخصم ،ولكن عملية الخصم هذه عادة ما تولد إفراطا في استعمالها ،لذا نجد في بعض الأحيان المؤسسات تقوم بخصم مصاريف تضمنها معنى المصاريف العامة،¹ لكنها في الأصل مصاريف شخصية للمكلف والتي لا يسمح القانون بخصمها، فنجد أن المكلف بالضريبة ينتهز أي فرصة من أجل التخفيض من الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وذلك باللجوء إلى الاستقادة من حقه في خصم الأعباء بإدخال نفقاته الخاصة ضمن نفقات نشاطه ومن أمثلة ذلك :

- تضخيم المبالغ المستعملة من أجل الإشهار والتمويل والدعاية الخاصة بعمله،
ويقيد مصاريف الصيانة في حساب أموال صيانة سيارته الخاصة على أساس أنها سيارة
مصلحية

¹- Margairez (A) ، op.cit ، P252

- شراء مستلزمات لبيته كالأثاث مثلا ويسجلها في حساب مشتريات الشركة. الشركة الخاصة بهذا الأمر
- يسجل تكاليف هاتف إقامته الشخصية أو تكاليف الهاتف النقال الخاص به في حساب مصاريف الشركة
- كما يقوم كذلك بتقييد مصاريف الرحلات السياحية للمسؤولين التي لا علاقة لها بنشاطهم على أساس أنها مصاريف قيامهم بمهمة (Les frais de mission) .
- القيام بترميم مقر الشركة أو المباني الصناعية لها، وفي نفس الوقت يقوم مسير الشركة بإجراء ترميم لمنزله، مسجلا إياه ضمن الترميمات الخاصة بالشركة، بالرغم من أن كل هذه المصاريف وغيرها من الأعباء هي ذات طبيعة شخصية من المفروض أن يتحملها المكلف نفسه بعيدا عن نشاطه، إلا أنه يسجلها في محاسبته باعتبارها مصاريف عامة مرتبطة بالاستغلال، ومنه التخفيض قدر المستطاع من قيمة الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وبهذا الشكل يكون المكلف بالضريبة قد أفلت من دفع الضريبة على الأرباح بصفة كلية أو جزئية .

ج - التسجيل الخاطئ للاهلاكات : الاهلاكات هي طريقة لتوزيع التكاليف، حيث توزع تكلفة الاستثمار القابلة للاهلاك على مدة استعماله، فالهدف من حساب تسجيل الاهلاك 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، فالمخطط المحاسبي الوطني يؤكد على إجبارية الاهلاك وذلك من أجل الحفاظ على مصداقية الميزانية ويعرف الاهلاك بأنه تسجيل تدهور الاستثمارات بهدف إعادة تكوين الأموال المستثمرة، فهو يلعب دور هام في المؤسسة أحدها اقتصادي والآخر مالي، فالدور الاقتصادي يتمثل في استهلاك متتالي للاستثمار، أما الدور المالي يؤدي إلى إعادة تكوين الأموال المستثمرة، وذلك بهدف إعادة تجديد الاستثمارات في نهاية عمرها أو مدة حياتها بحجز مبالغ سنوية، وتبقى المستثمرات في حوزة المؤسسة إلى يوم صرفها، أي عند نهاية مدة اهلاكها تتخلص منها المؤسسة ببيعها أو رميها، مما سبق نستنتج أن الاهلاك المالي هو الإثبات الكتابي للنقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة

للمؤسسة بفضل مدة الاستغلال، فالإهلاك هو القيمة التي يفقدها الأصل الثابت الموجود بالمؤسسة، والمتعلق بنشاطها، مهما كان : مباني، آلات، معدات سيارات... الخ، نتيجة لمدة حيازته واستغلاله، بالتالي فهو التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات والتي تتدهور قيمتها مع الزمن، فتحسب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات وذلك بخصم الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من ثمن الشراء.

تسمح عملية الإهلاك إذا بإعادة تكوين رأس المال الذي يساوي القيمة الاسمية لسعر التكلفة (ثمن الشراء)، وذلك عند نهاية مدة استعماله، إلا أن هذه التقنية غالباً ما يستعملها المكلف بالضريبة كأداة للغش الضريبي، من أجل تضخيم الأعباء وهذا باتباع أحد الطريقتين :

الطريقة الأولى: المشرع الجبائي وضع سلماً بمعدلات الإهلاك لمختلف الاستثمارات على المكلف تطبيقها تقادياً لتضخيم التكاليف، ولكنه يقوم بتطبيق معدلات مرتفعة غير مسموح بها قانوناً بغرض ارتفاع نسبة الإهلاك التي تخصم من قاعدة التأسيس التي يحسب على أساسها الوعاء الضريبي.

الطريقة الثانية : حساب الإهلاك على أساس ثمن الشراء مضاف إليه قيمة الرسم على القيمة المضافة القابل لاسترجاع، وذلك من أجل تضخيم قيمته الأصلية التي يعتمد عليها حساب الأقساط السنوية للإهلاك، مع العلم أنه يجب أن يخصم الرسم على القيمة المضافة من ثمن الشراء.

2- تخفيض الإيرادات

من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل تخفيض قيمة الضريبة، هي التقليل أو السهو العمدي في التقييد المحاسبي لبعض الإيرادات، ساعياً في ذلك لتقديم قيمة لأرباحه أقل بكثير من القيمة الحقيقية المحققة من أجل تقليل وهي الطريقة الأكثر استعمالاً في ممارسة التهرب الضريبي، وذلك بتفادي التصريح بجزء كبير من الإيرادات تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، فهي تقتصر على المكلفين الذين يمسون

سجلات محاسبية، سواء كان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الخضوع إلى نظام التصريح الحقيقي الخضوع إلى هذا النظام.¹ وهنا يسعى المكلف بالضريبة جاهدا أن يكون التصريح الذي قدمه مطابقا لسجلاته المحاسبية، مستعملا مختلف التقنيات لتخفيض إيراداته.

المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي

يمكن حصر الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي في مجموعتين رئيسيتين هما:

الآثار الاقتصادية والمالية من جهة والآثار الاجتماعية والسياسية من جهة ثانية.

الفرع الأول : الآثار الاقتصادية

ينتج عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، فيضعف الإدخار والاستثمار ويكبح أهم محفزات الاقتصاد وخاصة قواعد المنافسة، إن المكلفين المتهربين أشخاص طبيعية كانوا أو معنوية يصبحون في وضعية مالية أفضل من تلك الأشخاص التي تؤدي واجبها الضريبي، أي تتحمل العبء الضريبي الملقى عليه، فيساعد التهرب الضريبي على تهريب أموال واستثمارات كبيرة، التي تؤدي إلى استبدال نشاطات استثمارية بنشاطات تجارية بسيطة (حالة الصينيين في بلادنا الذين استثمروا في نشاطات تجارية بسيطة تتمثل في محلات لبيع مختلف الألبسة والأحذية، وانعدام النشاطات الإنتاجية)، فالأموال المهربة والغير مصرح بها للجهات الإدارية والتي يفترض تحصيلها من طرف الإدارة الجبائية تساهم في ظهور السوق السوداء.

وكذلك تحرير التجارة الخارجية زادت في تقاوم ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك عن طريق المؤسسات التجارية الوهمية المقيدة في السجل التجاري، بدون أن تملك مقرا لها مما يؤدي إلى صعوبة رقابة كل العمليات والصفقات التي تبرمها وعدم القدرة على متابعتها من أجل تحصيل ما عليها من ضرائب

¹ - ان المكلفون الذين رقم أعمالهم يخضعهم إلى النظام الجزافي، يسمح القانون لهم باختيار النظام الحقيقي.

فجميع دول العالم أياً كانت مذهبها السياسية وأنظمتها الاقتصادية تعتمد على الضرائب بصورة رئيسة لتحقيق أهدافها لذا فإن التهرب الضريبي سيمنع الضرائب من تحقيق تلك الأهداف فتظهر خطورة آثار التهرب الضريبي في ما يلي:

أ . في نمط تخصيص الموارد القومية: ممثلة بعناصر الإنتاج الأربعة الرئيسة المملوكة للمجتمع وهي : العمل، رأس المال، الأرض والتنظيم، فالتهرب الضريبي يسيء إلى نمط تخصيص الموارد المملوكة للمجتمع بين فروع الإنتاج المختلفة كما أنه يضر بحوافز الإنتاج، وفي المحصلة فهو يخفض من مستوى الرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع. ويصبح التهرب بذاته ضريبة خبيثة ذات عبء ظالم يلقيه المكلفون غير الشرفاء على عاتق أفراد المجتمع.

ب . في التراكم الرأسمالي: فالتهرب يلحق ضرراً فادحاً بعملية التراكم الرأسمالي التي تعد جوهر عملية التنمية الاقتصادية في الدول النامية وأساس عملية التقدم الاقتصادي في الدول المتقدمة، فهو يضر بحوافز الادخار ويؤدي إلى خفض معدلات الادخار المحلي فيعجز الأخير عن الوفاء باحتياجات الاستثمار اللازمة لتنفيذ خطط التنمية.

ج . في الاستقرار الاقتصادي: يؤدي التهرب الضريبي دوراً ملحوظاً في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو في أوقات الكساد.

الفرع الثاني : الآثار المالية

التهرب الضريبي يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشأت من أجلها والمتمثلة في تمويل الخزينة العمومية بالإيرادات اللازمة لتغطية النفقات، التي يشترط فيها توازن الإيراد مع الإنفاق، وعدم التوازن يؤدي إلى عجز ميزانية الدولة، علماً أن الجباية بصفة عامة والضريبة بصفة خاصة يشكلان إستراتيجية تكفل الدولة بالمصاريف العامة.

فإن نقص الأموال في الخزينة العامة يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشاريع النافعة¹، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية، والإنفاص من الموارد المالية، حيث يترتب عند عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على وجه كامل، وتصبح

¹ - جامع أحمد، علم المالية، فن المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص 253 .

الدولة عاجزة عن تحقيق المشاريع المقررة للسنة المالية الموالية، مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق، وبالتالي عجزها عن تحقيق واجباتها اتجاه مواطنيها.

تبدو آثار التهرب الضريبي واضحة الضرر بالنسبة للدولة أولاً، إذ يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص الأموال في الخزينة العامة من ثم عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشروعات النافحة وحرمان المواطنين كافة مما كانت هذه المشروعات ستؤدي من خدمات نافعة لهم¹.

ولكي تتدارك الدولة الاختلالات أو العجز المالي تلجأ إلى البحث عن مصادر أخرى لتمويل الخزينة العمومية مثل الإصدار النقدي والاقتراض (الدين العام).

حيث أن الإصدار النقدي وهو ما يعرف أيضاً بالتمويل بالتضخم تنتج عنه آثار سلبية منها زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة في الإنتاج، كذلك نقص القدرة الشرائية للمواطنين، والتي يندرج عنها اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، كما تنخفض الصادرات في البلاد مما يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة هذا من جهة.

كما يساهم التهرب الضريبي في انخفاض قيمة العملة الوطنية نتيجة لعملية اكتناز الأموال المتهرب بها والغير مصرحة، التي تتسبب في ظهور التضخم النقدي، وبالتالي تتجه الدولة إلى تبني سياسة القروض من الخارج والوقوع في المديونية، فلجوء الدولة إلى الاقتراض ينجم عنه آثار وخيمة تتحمل عبئها الأجيال المستقبلية خاصة إذا استخدمت هذه القروض كمصاريف استهلاكية.

الفرع الثالث : الآثار الاجتماعية و السياسية للتهرب الضريبي:

بحسب المفهوم الحديث للمالية العامة بات تحقيق العدالة الاجتماعية هو أحد الأهداف الرئيسية للضريبة بواسطة دورها الفعال في إزالة التفاوت الطبقي بين فئات المجتمع وتقليل الفجوة بينها من خلال إعادة توزيع الدخل القومي بصورة أكثر عدالة.

فالتهرب الضريبي يقود حتماً إلى إحباط الهدف الاجتماعي للضريبة لأنه يزيد الهوة بين طبقات المجتمع باعتباره يحرض الدولة . بدافع الإبقاء على الحد المطلوب من

¹ - حسين عوض الله(زينب)، مبادئ المالية العامة،الدار الجامعية،بيروت،1998، ص 188 .

الحصيلة الضريبية لتمويل الإنفاق العام . على عدم مراعاة العدالة الضريبية في فرض الضرائب فيتحمل المكلفون غير القادرين على التهرب . وهم عادةً أصحاب الدخل المنخفضة والمحدودة العبء الأكبر من الضرائب ،في حين يتحمل المتهربون من الأغنياء وأصحاب الدخل المرتفعة العبء الأقل مما يباعد المسافة بين الطبقات ويمس بالرضا السياسي والاستقرار الاجتماعي في الدولة.

كما أن التهرب الضريبي يهدر القيم الأخلاقية ويضعف روح الانتماء والتضامن الاجتماعي القومي لدى المكلفين الشرفاء وينمي فيهم روح الأنانية وذلك لإحساسهم بعدم المساواة من جهة واستنكارهم لخضوعهم وحدهم للعبء الضريبي وإفلات الآخرين منه مما يولد لديهم شعور الازدراء نحو القانون¹.

إن الوضعية المالية والسياسة لها علاقة وثيقة، حيث أن آثار الضغط الاقتصادي والاجتماعي، كذلك ينعكس على الدولة ويصيبها بعدم الاستقرار السياسي، فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير على الجانب السياسي .

إن الممارسة الواعية للوظيفة السياسية للضرائب تتطلب وضع استراتيجية رئيسية، لكافة شؤون المجتمع الداخلية والخارجية، يتم في إطارها رسم سياسات الفرائض المالية اللازمة لها والتخطيط لتنفيذه، وبناء نظام الضرائب في مراحل العمل الوطني على نحو يكفل تحقيق أهدافها، مما يقتضي توافر قاعدة بيانات شاملة وسليمة، كما يتطلب كذلك إصدار القوانين الضريبية إقامة جهاز جبائي بالمستوى² العصري لفرض الضرائب وتحصيلها بكفاءة، وتنمية الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع لضمان الوفاء بالضريبة كي نكون أمام تحقيق نظام سياسي جبائي فعال .

ولكن التهرب الضريبي يؤثر على التحكم في الموارد المالية ويخلق تذبذبات في مؤشرات الاقتصاد الكلي، مما يؤدي إلى إتباع سياسة غير سليمة، فتصبح الدولة غير قادرة على التحكم في سياستها الاقتصادية، ولأن التهرب الضريبي يعطي تحليل وإحصاء

¹ - باتنة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنبل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011-2012، ص 91 .

² - مراد عبد الفتاح، التعليق على قوانين الضرائب وعلى الدخل والضريبة الموحدة، ط 1، 1997، ص 07 .

اقتصادي غير صحيح، يجعل الدولة تبني قراراتها وتحاليلها وبرامجها التخطيطية وفقا لإحصائيات بعيدة كل البعد عن الحقيقة المعاشة .

فعدم قدرة الحكومة التصدي للتهرب الضريبي يؤدي إلى العجز المالي وعدم القدرة على تحقيق وتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، الذي يؤدي بدوره إلى عدم الاستقرار السياسي وسقوط الحكومات

وفي الأخير التهرب الضريبي ما هو إلا نتيجة لنظام ضريبي سيء ودليل على عدم فعاليته، مما يفتح المجال أمام التهرب الضريبي الذي يقلل من أهمية الضريبة، ويعرقل الأهداف السياسية والمالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة.

ملخص الفصل الأول:

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

الفصل الثاني

آليات مكافحة التهرب

الضريبي

تمهيد الفصل الثاني:

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سلبية اقتصادية ومالية وأخرى اجتماعية وسياسية، كما سبق وذكرنا في الفصل الأول لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة وذلك على المستوى الوطني والدولي ويتم ذلك من خلال معالجة أسبابه عن طريق وسائل وقائية اتخذت على مستوى النظام والتشريع الجبائين ومعالجة النقائص البشرية والمادية لإدارة الضرائب وبالمقابل توعية المكلف بالضريبة، ووسائل رقابية تتمثل في الرقابة الجبائية بشكليها الرقابة العامة المتمثلة في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق والرقابة المعمقة المتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقق الشامل للوضع الجبائية بالإضافة إلى التعاون الداخلي المتمثل في التنسيق بين الإدارات والتعاون الخارجي المتمثل في إبرام الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي وهذا في المبحث الأول من الفصل الثاني.

أما في المبحث الثاني سوف نتناول العقوبات المقررة من طرف المشرع على المكلفين بالضريبة المتهربين الذين قاموا بمخالفة التشريع والتنظيم الجبائي، وهذا من خلال تطبيق عقوبات جزائية وعقوبات جبائية نتطرق لها في كل قانون من القوانين الجبائية مع محاولة معرفة الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية.

وفي الأخير سنتناول العقوبات التهديدية المتمثلة في التلجئة المالية والعقوبات المهنية.

المبحث الأول: آليات تفعيل أداء المنظومة الضريبية

منع وقوع التهرب يتحقق بمحاولة إزالة أسبابه وذلك عن طريق تبسيط النظام الضريبي وزيادة كفاءة الإدارة المالية باستخدام وسائل لتقدير أوعية الضرائب، تمنع من التهرب أو على الأقل تقلل من فرصه، كذلك العمل على إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة وتوعيته بواجبه الضريبي، مع التحكم الجيد في الرقابة الجبائية التي تعتبر من أهم الوسائل لكشف التهرب الضريبي .

فضلا عن الدور الإيجابي الذي يلعبه التعاون الداخلي أي التنسيق بين الإدارات التي لها علاقة مع التهرب الضريبي خاصة الجمارك والتجارة، دون أن ننسى كذلك أهمية التعاون الخارجي الذي يترجم عن طريق اتفاقيات دولية هدفها هو تبادل المعلومات عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة والذين يحولون أموالهم إلى خارج الوطن فسوف نتطرق إلى كل هذه النقاط في دراستنا من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

تسعى الدول جاهدة إلى مكافحة هذه الظاهرة بالوسائل المختلفة التي تتبلور في المعالجة والقضاء على أسباب التهرب ذاتها.

الفرع الأول: على مستوى المكلف بالضريبة

إن فرص نجاح أي نظام ضريبي تعتمد أساسا على درجة الوعي الضريبي لدى المكلف وثقافته الضريبية ومدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية ومدى اقتناعه كذلك بعدالتها لأن تبعية التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها وإنما تقع كذلك على المكلف¹ ومنه تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى كسب ثقة المكلف ونوعيته والتخفيف من حدة التوتر الموجود بينه وبين الإدارة.

¹ - فوزي عبد المنعم، مرجع سابق، ص 266

حتى يمكن أن نتكلم على التحضر الجبائي يجب أن تصل درجة المواطنة إلى مشاركة المواطن في خلق الثروة الوطنية وعليه احترام القوانين والتشريعات ليقوم بكل شفافية بواجباته الضريبية وأن يتمتع بوعي جبائي عالي.

يكافح التهرب الضريبي على المستوى الداخلي والدولي من خلال معالجة الخلل الحاصل في العوامل الذاتية المتعلقة بالمكلف ذاته والذي دفعه أصلاً إلى سلوك التهرب الضريبي وهذه المعالجة يمكن أن تتحقق بالوسائل التالية:

1. لجوء المشرع والإدارة الضريبية إلى العمل على منع قيام الشخصية المتهربة من الضريبة ابتداءً.

2. العمل على تخفيف العبء النفسي للضريبة على المكلف من خلال تنمية الوعي الأخلاقي والضريبي لديه وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية وتحقيق آمال الشعب وتدعيم ذلك الوعي لدى المكلف بإحساسه بأهمية الضرائب بصفقتها مظهراً من مظاهر التعبير عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع الواحد مما يشعره بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاماً قانونياً وتؤدي وسائل الإعلام دوراً هاماً في تنمية الوعي الأخلاقي للمكلف وتصحيح إدراكه لتقدير خدمات الحكومة ويمكن إحداث ذلك بواسطة رفع مستوى فاعلية الإنفاق العام أي الاهتمام بالمنفعة المعنوية للنفقات العامة.

أو قد يتم ذلك عن طريق التوسع في تطبيق طريقة حجز الضرائب من المنبع فقد ثبت عملياً انخفاض العبء النفسي للضرائب التي تتم جبايتها بالحجز من المنبع.

3. الاهتمام بعنصر العقوبة بصفقتها الرادع الأهم للتهرب الضريبي فلا يكفي فرض العقوبات على المكلفين المتهربين من أداء التزاماتهم الضريبية بل يجب أن تكون هذه العقوبات جدياً ورادعةً فعلاً كأن تصل إلى حد العقوبة المقيدة للحرية.

الفرع الثاني: على مستوى التشريع الضريبي

التشريعات الضريبية لها الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي، فيجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة، كذلك صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل فهمه، وكذلك على المكلفين الضرائب.

إن الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا يجب ان يتسم بالبساطة، الوضوح والمرونة، لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دوراً أساسياً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب¹.

يجب تأكيد دور المشرع الضريبي في منع المكلف من الإفلات من التزاماته الضريبية كلياً أو جزئياً وذلك من خلال بعض الوسائل منها:

- 1 . العمل على استقرار النظام الضريبي: فاستقرار القوانين الضريبية يخفف عبء الضريبة على المكلفين ويضفي على التزامهم نوعاً من القناعة والرضا.
- 2 . مراعاة المبادئ العامة في فرض الضرائب: لأنه بقدر احترام المشرع لقواعد العدالة والعمومية والمساواة في الضرائب التي يفرضها يكون احترام المكلفين للقانون والالتزام بأداء هذه الضرائب.

3 . تحقيق التنسيق التشريعي: سواء بين نصوص التشريع الضريبي أو بينها وبين نصوص التشريعات الأخرى.

4 . المساواة: و يقصد بالمساواة أمام الضرائب تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية والمقصود هنا أعبا الضرائب كلها وليس بعضاً منها².

الفرع الثالث: الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية

بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية يستلزم أن تتوفر على هيكل إداري كفاً وعصري يتماشى ومتطلبات العصر الحديث من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة ومراقبة حسن أدائها والتصريح بمجمل المداخل الحقيقية ومكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله ومن أجل تحقيق هذه الأهداف وجب العمل على المحاور التالية:

¹ - دراز حامد عبد المجيد، وحجازي(المرسي السيد)،المالية العامة، جامعة بيروت العربية، 2003، ص 272 .

² - العلي عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط 1 ، 2003 ، ص 124 .

1-تحسين الإمكانيات البشرية:

أصبح من الضرورة اتخاذ الاجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال تحسين النوعي والكمي للإمكانيات البشرية وتكوين الإطارات المتخصصة وتحسين الكفاءة والاداء.

وعليه الإدارة الكفاءة والناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة و الإغراء وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل و مردوديته التامة¹ وعليه يستوجب اتخاذ التدابير المتمثلة :
-فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف ولايات الوطن وكذلك رسكلة الموظفين ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التشريعات الجديدة والتغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

- تكوين إطارات متخصصة على مستوى المديریات الولائية للضرائب.

- تنظيم ملتقيات سنوية لموظفيها تهدف إلى إعلامهم بالتغيرات الجبائية الجديدة التي يأتي بها كل قانون مالية أو قانون مالية تكميلي من كل سنة حتى يسهل على الموظفين تطبيق الاجراءات الضريبية بطريقة صحيحة. وأداء أحسن لمهامهم .

- يجب التكفل بالأوضاع المادية للموظفين وذلك بتحسين أجورهم وتخصيص مكافآت تشجيعية وكذلك من أجل سد منافذ الإغراءات المقدمة لأننا نجد أنهم يتلقون رواتب زهيدة إذا ما قارناها بالأخطار التي يتعرضون إليها أثناء ممارسة نشاطهم لهم.

- وضع أسس جديدة من أجل ترقية الموظفين وهذا من أجل تحفيزهم على العمل وبالمقابل فرض عقوبات صارمة على من يقوم بسلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة مثل الرشوة.

¹- الكثيري مصطفى، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1985، ص

- توفير الحماية اللازمة للموظفين من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم وتدخلاتهم خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية حتى لا يكونوا عرضة للإعتداء.

- للتخصص كذلك جانبه الهام في مكافحة التهرب الضريبي فلا يمكن إسناد مهمة البحث المحاسبي إلى موظف حامل الشهادة ليسانس في الحقوق كما لا تسند مهمة الاجراءات المتعلقة بالمنازعات الضريبية الى مختص في الاقتصاد.

2-تحسين الأداءات الإدارية:

لا يمكن للتشريع الضريبي أن يحقق أهدافه المرجوة منه ما لم يعهد بتطبيقه وتنفيذه إلى إدارة ضريبية ذات كفاءة وإن كانت الإدارة الضريبية ذات الكفاءة لا يمكنها أن تحول الضريبة السيئة إلى ضريبة حسنة فإن إدارة بلا كفاءة يمكنها أن تحول أحسن الضرائب إلى أسوأها، فتصبح النصوص التشريعية حبراً على ورق أو مادة بلا روح.

لذا فإنه يجب خلق إدارة ضريبية على مستوى عالٍ من الكفاءة والخبرة وحسن التعامل وهذا قد يتم إما من خلال تحفيز عناصر الإدارة الضريبية سواء عن طريق الحفز المادي أو المعنوي لعناصرها وإما عن طريق منح الإدارة الضريبية حق الاطلاع على الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف وهذا قد يساعد على تقصي وضعه المالي الصادق ومن ثم يسمح بتكليفه على النحو الصحيح وهذا الأسلوب أخذ به المشرع الضريبي السوري في (المادة 26) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

أما بالنسبة لإعادة تنظيم مصالح الإدارة الجبائية وتطويرها حتى تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23/06/1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد وذلك بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب ومن جهة أخرى إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، كما تم إنشاء كذلك مديريات فرعية على مستوى المديرية الولائية وكل هذه التعديلات من الناحية الهيكلية من أجل تنظيم

السير الحسن للإدارة الضريبية وضمان سلامة تطبيق التشريعات الضريبية وهو التنظيم معمول به إلى يومنا هذا.

3- تحسين الامكانيات المادية:

إن الإدارة الضريبية تعاني أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية تتمحور في النقاط التالية:

أ - توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر.

ب - تجهيز الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي لأنه أصبح ضرورة حتمية .

ج - توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم لأنها تستوجب عليهم في غالب الأحيان التنقل والتحقيق الميداني من أجل البحث عن المادة الضريبية أو تحصيل الضريبة .

الفرع الرابع: الآليات الوقائية في الميدان الاقتصادي

من الضروري إصلاح الرؤية للجنات الضريبية التي تحرم الدولة من إيرادات مهمة، وتسمح أيضا بإعادة تدوير الأموال القذرة في الإقتصاد الحقيقي وهذا من خلال اجراءات عقابية تتخذها الدولة اذ قامت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الإقتصادي بإعداد دليل إرشادي للتعرف على الجنات ضريبيا كخطوة أولى تجاه استئصال عمليات غسل الأموال والتهرب الضريبي وكذا مكافحة التهرب الضريبي والوقاية منه بمعالجة أمرين مهمين هما:

1- العمل على مجابهة وتضييق نطاق الإقتصاد الخفي في الدولة، وتشجيع المكلفين على الانخراط في صفوف الإقتصاد الرسمي، بما يحققه ذلك من زيادة في حجم الحصيلة الضريبية وتخفيض في معدل التهرب الضريبي.

2- الاهتمام بالوضع الاقتصادي للمكلفين والمجتمع عموماً، وتوجيه الإنفاق العام نحو رفاهية المجتمع وتطوير النشاط الاقتصادي فيه. وكذلك مراعاة الاعتبارات الاقتصادية التي

تؤدي إلى ثقل العبء الضريبي حتى يستقر ذلك العبء فعلاً على من أراد المشرع أن يحمله إياه .

أما بالنسبة لظاهرة الإقتصاد الموازي فما على الجزائر سوى إستعمال أسلوب الحكمة والحوار مع محاولة دمج هذا الإقتصاد في الإقتصاد الرسمي للدولة، في نفس الوقت لا تتخلى عن أسلوب تشديد العقاب والردع بل يجب وضع خطط لدمج هذا النوع من الإقتصاد في الإقتصاد الرسمي .

المطلب الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

ان النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح ومن أجل التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة منح المشرع لإدارة الضرائب حق الرقابة الجبائية كوسيلة ل حمايتها من التهرب الضريبي، وهي تعتبر كل فحص لتصريحات وثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية، قصد التأكد من صحة ما تحتويه، ومقارنتها مع ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها، وفقا لبرنامج مسبق مسطر من طرف مصلحة الرقابة الجبائية، وعلى المحققين اتباعه، كما حصر المشرع الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق وواضح، وإجراءات محكمة، من أجل ضمان حقوق الإدارة.

وكما نعلم أن المكلف بالضريبة يشعر بالضعف عندما يكون محل رقابة جبائية، لكن المشرع منح له حقوق مقابل الإدارة في مراحل عملية الرقابة، سواء أثناء سريانها، أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها، وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل فيما سيأتي.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية العامة كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

تعتبر الرقابة الجبائية حقا سياديا تمارسه الدول عبر مؤسساتها بحيث أنها تهد ف إلى العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام تطبيق القوانين الضريبية أثناء إعدادهم للقوائم المالية.

ومن هنا سنحاول تحديد مختلف التعاريف المقدمة لها مع تبيان تقسيماتها:

1-تعريف الرقابة الجبائية:

لقد تطرق الفقه والتشريعات للعديد من التعاريف للرقابة القضائية ومن بينها:

أن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية وقد عرفها "فايول" بأنها التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التهرب من دفع الضريبة.

أما التعريف التشريعي للرقابة الجبائية جاء في نص المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة"¹.

وتهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

كما تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك .
- تساعد الرقابة بإعداد الاحصائيات كنسب التهرب الضريبي .

¹ - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
ج ر عدد 49 ، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

2-أقسام الرقابة الجبائية:

1-الرقابة الشكلية¹ (Le contrôle formel) هي أول ما تخضع له التصريحات الجبائية للمكلف، تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، تتمثل في مجموع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات، فتعد تصحيحا شكليا عليها، وتهدف للتأكد من صحة ودقة الكيفية التي قدمت بها المعلومات من طرف المكلف بالضريبة، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.

الرقابة الشكلية هي التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء المادية وتدارك النقائص المرتكبة من المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى التحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر المتدخلة في تحديد الوعاء الضريبي².

هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها، بقدر ما يهتم بالطريقة التي تم بها ملء التصريحات أي الشكل الذي جاءت به، أي التأكد من صحة المعلومات التي تكون الملف الجبائي للمكلف، حيث يحتوي الملف الجبائي على مجموعة من المعلومات الخاصة بالمكلف مهما كانت صفته، الذي يتم من خلاله متابعة كل نشاطاته، ويتكون من اسمه، لقبه، نوع النشاط، عنوان النشاط، العنوان الشخصي،... الخ .

وعليه الملف الجبائي هو أول عمل يقوم به المكلف حتى يكتسب صفة المكلف الضريبي، وهو من أهم الوثائق التي تعتمد عليها الإدارة في تسيير المكلفين ومراقبتهم.

فهذه الرقابة هي سوى فحص شكلي لمجمل التصريحات المقدمة من طرف المكلف دون القيام بأي تصحيح لما صرح به من أرقام ومبالغ تدخل في حساب الوعاء فالمصالح

¹-Instruction N°300, MF/DGI/ DOF du 30/05/1995 Le fonctionnement de l'inspection des impôts.

² -Coline (P), La vérification fiscale économique, 1979, P08.

الجبائية تقوم بفحص سريع لتصريحات المكلف خاصة من حيث الشكل الذي تم به إظهار الأرقام المصرح بها دون التأكد من صحتها، لأن تصحيح الأرقام المصرح بها يأتي في مرحلة ثانية من الرقابة المتعلقة بالرقابة على الوثائق التي سنتطرق إليها لاحقاً، فالرقابة الشكلية تهدف إلى كشف المعلومات أو العناصر المهمة وتكليف المكلف بالضريبة إن أُلزم الأمر بتوضيح الإغفالات واستكمال النقائص.

ب- الرقابة على الوثائق : (Le contrôle sur pièces)

هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة، وذلك على مستوى مكاتبها، حيث تطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقوم أعوان الضرائب بفحص دقيق للتصريحات ومقارنتها بالمعلومات والمعطيات التي بحوزتها في الملف الجبائي، ومن قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها¹.

فمثلاً بالنسبة للمحامين يكون التنسيق مع كتابة الضبط بالمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي لإدارة الضرائب، أما بالنسبة للأطباء والعيادات ومختلف النشاطات الطبية، يكون التنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لإدارة الضرائب كشوفات يظهر فيها عدد الفحوص التي قام بها كل طبيب، مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب التي جاءت في أوراق العلاج.

إن الإدارة الجبائية تراقب التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجوراً أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها².

¹- انظر : المادة 224 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

²- انظر : المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.

يقوم المفتش على مستوى مفتشيات الضرائب بدراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضع الرقابة، كما يمكن له أن يقوم باستدعاء المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية، إذا تبين أن استدعاءهم ضروري.

عند رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي أو رفض الإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، ففي هذه الحالة يتعين على المفتش المراقب أن يعيد طلبه كتابيا، ويجب أن يحتوي الطلب الكتابي على كل النقاط التي يراها ضرورية من أجل إزالة الغموض والحصول على توضيحات وتبريرات، وتبلغ المكلف بالضريبة ومنحه مدة لا تقل عن 30 يوم للإجابة.

بعد ذلك يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به، على أن يبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك، وكذا أسس وحساب الإخضاع الضريبي ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف إلى إرسال موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين يوم، وعدم الرد في الأجل يعد بمثابة قبول ضمني.

الفرع الثاني: التحقيق الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي

تعتبر بمثابة تكملة واستمرار الرقابة على الوثائق ولكن هذه المرة تتمثل في جملة الاجراءات التي يمارسها المراقبون الجبائيين من خلال التدخل المباشر للأماكن التي يزاول المكلفون فيها نشاطهم، وذلك للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها بالمقارنة مع تلك الموجودة في أرض الواقع¹، وتنقسم الى ثلاثة أنواع من الرقابة:

1- التحقيق في المحاسبة

تتمثل هذه الرقابة في التأكد من صحة الوثائق والدفاتر المحاسبية التي يمسكها المكلف بالضريبة والتي يفرضها عليه القانون التجاري والجبائي، لأنه في حالة غيابها لا يمكن إجراء تحقيق محاسبي، فالهدف من التحقيق المحاسبي هو إظهار النقائص والتجاوزات

¹ - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، منكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص مالية و بنوك، جامعة تلمسان ، 2011 ، ص 119

التي يمكن أن تكون في محاسبة المكلف بقصد التأكد من صحة الأرقام والتصريحات والنتائج التي قدمها، والتي تدخل في حساب أساس تحديد الوعاء الضريبي، ويكون هذا باتخاذ كل الأساليب والطرق اللازمة لذلك، مع مراعاة الإجراءات والضمان لصالح المكلف . فيقصد إذا بالتحقيق المحاسبي مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، كما عرفه المشرع الجبائي من خلال المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية: «...يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة»

2-التحقيق المصوب في المحاسبة

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية أتى قانون المالية التكميلي لسنة 2008 بشكل جديد من الرقابة أكثر فعالية والمتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والمعدل بموجب المادة ل 26، من قانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، متضمن قانون المالية لسنة 2014 كما يلي : " يمكن لأعوان الإدارة اجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة انواع من الضرائب،لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو بمجموعة من عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".

بالضريبة محل التحقيق المصوب ويتمتع بنفس الضمانات الممنوحة ي إطار التحقيق المحاسبي غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الاعوان المحققين توضيحه على اشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر الي ينبغي ان يحملها هذا الاخير طبقا للمادة 20 مكرر 3 من قانون الاجراءات الجبائية.

وعليه نصت أحكام المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان أكثر من شهرين.

بالإضافة الى ذلك وبموجب أحكام المادة 20 مكرر 5 من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم .

3 -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 المتهربين من دفع الضريبة، وتحديد حالتهم المالية الحقيقية بالمقارنة بما يصرحون به وما يدفعونه من ضرائب .

لقد تم إنشاء هذا النوع من التحقيق بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992، ويعتبر امتداد 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 الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى¹.

فهذا التحقيق هو مجموع العمليات التي ترمي أو تهدف إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به (التصريحات على المداخل العقارية، المداخل المحققة خارج الوطن...) فيستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستتجة من الوضعية المالية والمعيشية، أي العناصر المشكلة للنمط المعيشي له ولسائر أفراد أسرته .

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لمكلف ما دون إعلامه مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوقه وواجباته، ومنحه أجل 15 يوما لتحضير نفسه من تاريخ الاستلام .

¹ - أنظرالمادة كل من 98 و06، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

يمكن للمكلف المحقق في وضعيته الجبائية الاستعانة خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو، كما يجب أن لا تفوق فترة التحقيق سنة واحدة من تاريخ استلام الإشعار، وتمدد مدة التحقيق إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق.

يمكن للموظف المحقق أن يستفسر عن كل النفقات العادية أو غير العادية، واستغلال حق الإطلاع المخول له لطلب المعلومات اللازمة وكل ما له علاقة بثروة المكلف حين تتوفر الإدارة على عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها مثل:

- عدد السيارات الخاصة بالمكلف.

- القروض المستفاد منها.

- عدد قطع الأرض والمساكن بالإطلاع على الوثائق الموجودة في مصالح التسجيل التي تخص العقارات المبنية وغير المبنية، وكل عمليات انتقال الملكية لأنها تخضع بالضرورة لحقوق التسجيل.

- الوضعية العائلية.

- جميع الاكتتابات في الأسهم وحصص الشراكة.

وللمكلف الحق في تقديم التبريرات والتوضيحات اللازمة، التي تلتمسها من الإدارة خلال 30 يوما من طلبها، لإثبات أن المبالغ المستعملة ليست فيما يخص وضعيته الجبائية أو التكاليف التي قام بخصمها من الدخل الإجمالي ليست صادرة عن تدليس .

عند انتهاء العون المحقق من تحديد أسس الضريبة، عليه تبليغ المكلف بالنتائج التي توصل إليها من خلال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وحتى في غياب إعادة التقويم، يجب أن يكون التبليغ مفصلا بقدر كاف ومعلل بموجب إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها في أجل أربعين 40 يوما من تبليغه، وعدم الرد خلال هذه الأجل يعتبر بمثابة قبول ضمني، وعلى العون المحقق كذلك تقديم كل التفسيرات الشفوية التي يطلبها المكلف حول مضمون التبليغ .

عند انتهاء الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الدخل الإجمالي للمكلف، لا يجوز لها بعد ذلك القيام بتحقيق جديد خاص بنفس الفترة، إلا إذا اكتشفت أن المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة أو استعمل أساليب تدليسية واحتيالية خلال فترة التحقيق .

تحاول الجزائر الإعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات التي تكفل، لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى باعتمادها على الرقابة والتحقيق الجبائي¹.

المطلب الثالث: التعاون الداخلي والدولي

من الوسائل الوقائية كذلك لمعالجة التهرب الضريبي التعاون الداخلي والخارجي، والمقصود بالتعاون الداخلي التنسيق بين إدارة الضرائب مع إدارات أخرى لها علاقة بالتهرب الضريبي، خاصة إدارة الجمارك والتجارة، أما التعاون الخارجي، وهو التعاون الدولي المتمثل في إبرام الاتفاقيات الدولية الهادفة إلى تبادل المعلومات عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة، الذين يحولون أرباحهم إلى دول أخرى فسنتناول هذين النقطتين التعاون الداخلي والخارجي بالتفصيل في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: التعاون الداخلي

لا يمكن لإدارة الضرائب لوحدها تحقيق أهداف وتطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة، ما لم تجد التنسيق بين مختلف إدارات وزارة المالية من الجمارك ومديريات التجارة والتنسيق بين مختلف المصالح للمديريات فيما بينها:

1 -التنسيق بين الادارة الضريبية ومصالح التجارة والجمارك

كما قال عبد الرحمن راوية المدير العام للضرائب "أن التنسيق بين إدارة الضرائب والجمارك هو وضع جسر معلومات فعال ودائم يمنح للجمارك تعرف أكثر على

¹ -Circulaire N°52, MF/DGI, du 22/02/1994, Intensification du Contrôle fiscal.

عملائها، ولإدارة الضرائب تأسيس أحسن لوعائها الضريبي، من أجل الوصول الى الشفافية التامة¹.

إن الإدارة الجبائية مهما كانت لا تستطيع أن تكون فعالة في تطبيق أحكام القوانين الضريبية المختلفة على أكمل وجه دون اللجوء إلى التعاون بينها وبين الإدارات الأخرى في الدولة خاصة مصالح الجمارك، والمصالح التابعة لوزارة التجارة، فالجمارك تلعب دورا هاما من خلال كشفها لكل ما يتعلق بالاستيراد والتصدير وتزويد المصالح الضريبية بحجم المشتريات حتى تمكنها من حساب رقم المبيعات الحقيقي الذي يحققه المكلفون، وكذلك منعهم من تهريب أموالهم خارج الوطن، أما بالنسبة لمصلحة التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة فيتبين أهمية التعاون معها عن طريق تدخلاتها المستمرة في الحياة التجارية للكشف عن حجم العمليات بدون فوترة .

بالتالي من الوسائل التي تساعد على محاربة التهرب الضريبي هي عملية الاتصال والتنسيق بين أجهزة الدولة التي لها علاقة بالضريبة والتهرب الضريبي، ومن بين تلك الأجهزة الأساسية الضرائب الجمارك والتجارة، ففي هذا الصدد وضع المشرع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين هذه الإدارات، وذلك عن طريق تأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على المستوى المركزي والمحلي مكلفة بتطبيق برنامج مكافحة التهرب الضريبي والممارسات المشبوهة، وترجم هذا التنسيق بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة .

تقوم هذه اللجان بتبادل المعلومات، اتخاذ الإجراءات اللازمة واستغلال وصول التوريد وذلك بوضع قوائم لهؤلاء المستوردين ويتم تبليغها لمصالح الجمارك، والتي تعمل بدورها على تحويل وصول التوريد إلى إدارة الضرائب الولائية، كما تعمل على القيام بتبليغ فصلي للمديريات الجهوية للضرائب، وهذا من أجل مراقبة المعلومات المصرح بها واستغلالها ميدانيا، حتى تستطيع المصالح الضريبية تأسيس الوعاء الضريبي.

¹- Rencontre Impôts, Douanes, Coordonner la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, mardi 03 octobre 2006.

كما قال عبد الرحمن راوية المدير العام للضرائب «أن التنسيق بين إدارة الضرائب والجمارك هو وضع جسر معلومات فعال ودائم يمنح للجمارك تعرف أكثر على عملائها، ولإدارة الضرائب تأسيس أحسن لوعاءها الضريبي، من أجل الوصول إلى الشفافية التامة.

إن 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، وفرق مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية، ومصالح التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة كالآتي:

1- على المستوى المركزي : لجنة التنسيق الوزارية المشتركة

تم إنشاء لجنة التنسيق الوزارية المشتركة بين المديريات العامة للجمارك، الضرائب والمفتشية المركزية للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش، وتتشكل من أعضاء دائمين ممثلين في كل من مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك والمفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش، وأعضاء إضافيين لهم رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية التابع لها أو رتبة تعادلها .

كما يتولى رئاسة اللجنة الوزارية المشتركة ممثل كل مصلحة من مصالح الإدارة المركزية التي تتشكل منها، وتكون مدة الرئاسة سنة وبالتناوب بينهم تبعا للترتيب الآتي: الضرائب، الجمارك، التجارة، كما تجتمع اللجنة مرة واحدة على الأقل كل شهرين باستدعاء من رئيسها، أو تجتمع في جلسة غير عادية بطلب صريح من أحد أعضائها الدائمين وتكلف هذه اللجنة بالمهام التالية:

- تنظيم وتطوير تداول المعلومات بين المصالح التابعة للهيكل المركزية التي تتشكل منها .
- تتصور وتقتراح كل التدابير والإجراءات التي من شأنها أن تطور الأعمال ذات الاهتمام المشترك بينهم.

- تقوم بتنسيق عمل لجان التنسيق الولائية، ودراسة الحصائل السداسية لأشغال إنجاز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة لهذه اللجان، وفي نفس الوقت تقوم بإعداد حصيلة سداسية بأشغالها.

- يمكنها عند الاقتضاء استدعاء الأشخاص أو الهيئات الذين يتم اختيارهم بسبب مؤهلاتهم أو تجربتهم في ميدان النشاط المعني قصد معالجة أية مسألة خاصة.

ب- على المستوى المحلي

- **لجان التنسيق الولائية (Comité de coordination de wilaya) :**

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 يتولى رئاستها بالتناوب ولمدة سنة بين الأعضاء الدائمين السابق ذكرهم، ضرائب جمارك وتجارة بهذا الترتيب، كما تجتمع لجنة التنسيق الولائية مرة واحدة على الأقل كل شهرين، ويمكنها أن تجتمع في جلسة غير عادية بناء على طلب صريح من أحد أعضائها الثلاثة الدائمين، وتتمثل مهام لجان التنسيق الولائية فيما يلي :

- تضبط برامج الأعمال المشتركة في مجال الرقابة والكشف عن الغش الضريبي.

- تضمن إرسال المعلومات وتبادلها بين مصالح الإدارات المعنية على مستوى الولاية.

- تطبيق الإجراءات المقررة بصفة مشتركة والسهر على إنجاز برامج التدخل من طرف الفرق المختلطة للرقابة.

- تعد بدورها حصيلة سداسية تشمل تقارير لجان التنسيق الولائية التابعة لدائرة اختصاصها عن أشغالها وترسلها إلى المديرية الجهوية للضرائب، التي ترسلها إلى لجنة التنسيق الوزارية المشتركة.

- فرق الرقابة المختلطة (Les Brigades Mixtes de contrôle)

لقد تم إنشاء الفرق المختلطة للرقابة تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب، يكمن دورها الأساسي في تنفيذ مقررات وبرامج المراقبة والتدخلات التي أعدتها لجان التنسيق الولائية.

تتشكل هذه الفرق المختلطة من ممثلي إدارات الضرائب، الجمارك والتجارة، ويتم اختيارهم من بين موظفين لهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي وثلاث 03 سنوات من الأقدمية¹.

تتدخل الفرق المختلطة للرقابة بناء على برنامج عمل تضبطه لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة أشهر، والفرق بدورها تقوم بتقديم عرض عن مدى إنجاز برامج التدخلات الموكلة إليها إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة أشهر .

خلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرق المختلطة للرقابة، يلتزم الموظفون الذين تتشكل منهم الفرق بتأدية المهام العادية للإدارات التي ينتمون إليها عند الانتهاء من مهامهم داخل الفرق المختلطة .

الفرق المختلطة للرقابة مهمتها على الخصوص هي القيام بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعية والمعنوية، الذين ينجزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة أو التجزئة، وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية، وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية السارية المفعول، وخاصة لكشف أي تهرب أو محاولة تهرب ضريبي .

¹ - المادة 13 من المرسوم التنفيذي 97-290 "عندما لا تتوفر الهياكل الولائية على موظفين لهم رتبة مفتش رئيسي يمكن استخلافهم استثناء بموظفين لهم رتبة مفتش أو ضابط مراقبة في الجمارك حسب الحالة، على أن يثبتو أقدمية لا تقل عن خمس سنوات..."

نلاحظ أنه نظرا لأهمية المهام التي تقوم بها هذه الفرق اشترط المشرع رتب عالية للأعوان الذين ينتمون إليها من مفتش رئيسي وما فوق والكفاءة التي تتطلبها مهمة الكشف عن التهرب الضريبي.

كما يتمتع أعضاء الفرق المختلطة للرقابة في إطار ممارسة صلاحياتهم، الإطلاع على كل المعلومات التي في حوزة المصالح الإدارية الثلاث التي يمثلونها، كما يجب على كل عضو فيها اتمام إجراءات الرقابة والتسوية في حالة كشف تهرب ضريبي .

لكن رغم تعليمات الإدارة المركزية للضرائب التي شددت على تنظيم وتسيير الفرق المختلطة، إلا أن الإجراءات المتعلقة بكيفية تدخل هذه الفرق ما زالت لم توضح بعد بكيفية تسهيل عمل هذه الفرق، ما عدا ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27-07-1997 الذي أرسى قواعد هذه الفرق المختلطة لكن رغم الثغرات الموجودة على مستوى النصوص التي تحكم تسيير هذه الفرق، إلا أن الإدارة المركزية للضرائب تتدخل من حين إلى آخر لتعديل أو إضافة بعض الإجراءات التي تراها مناسبة من خلال التقارير التي تصلها من كل الفرق على مستوى ولايات الوطن عن طريق لجان التنسيق، وخاصة بعد إنشاء مديرية الأبحاث والتحقيقات، على مستوى الإدارة المركزية. هذه المديرية مكلفة لا سيما بتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخيل وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات، مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، كما تقوم بتجميع وتحليل برامج البحث والمراقبة الجبائية والقيام باقتراحات للتفتيش أو لبرامج تدخلات الفرق المختلطة، عن طريق وضع فريق عمل من أجل تقييم عمل المصالح في هذا المجال.

2-التنسيق بين الادارة الضريبية والقضاء

نجد كذلك الجهات القضائية تعمل بالتنسيق مع الإدارة الجبائية وهذا بمساعدة أعضائها الذين يتدخلون كطرف مدني في إجراءات المحاكمة كما أنها تسهر على تنفيذ العقوبات التي تراها مناسبة للمبالغ المتملصة منها وهذا من أجل ردع المتهرب وعدم عودته مرة أخرى، كما تقوم الجهات القضائية أيضا بتحويل كل المعلومات التي هي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب .

3-التنسيق بين الادارة الضريبية وإدارة البنوك

بموجب التعليمات الصادرة بتاريخ 12 أفريل عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب

والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، وهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة وما تحتويه الكشوفات البنكية.

ألزم قانون الإجراءات الجبائية أيضا إدارة البنوك بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح أو إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو أي حساب آخر تسييره المؤسسات الجزائرية ونجدها في نص المادة 51 والتي جاءت كما يلي: "يجب على المؤسسات والشركات أو الجمعيات أو المجموعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا اشعارا خاصا لإدارة الضرائب، بفتح أو اقفال كل حساب ايداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتها الجزائرية"¹.

الفرع الثاني: التعاون الدولي

لا تقتصر ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى حدود الدولة فقط، بل اتسع نطاقها على المستوى الدولي، فالجزائر تشهد اقتصاديا انفتاح على العالم الخارجي، وكذلك التطور الذي عرفته التجارة الخارجية خاصة بعد فتح المجال للاستثمارات الأجنبية، التي يتقن أصحابها في استعمال وسائل وتقنيات عالية لتهريب أرباحهم خارج الإقليم الجزائري، إضافة إلى المعاملات الوهمية مع الخارج التي تسمح بتبييض الأموال غير المصرح بها والتنازلات غير الحقيقية التي تقوم بها شركات على أرباحها مع فروعها في دول أخرى .

فيعتبر التعاون الدولي من خلال إبرام الاتفاقيات الضريبية أداة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، نظرا لما توفره من معلومات تساعد الإدارة الضريبية على كشف التهرب، هذا ما جعل الدولة الجزائرية والدول الأخرى تلجأ إلى التعاون الدولي فيما بينها ضرورة حتمية لمكافحة التهرب الضريبي .

ويتم التعاون بين الدول عن طريق عقد اتفاقيات دولية، في الغالب هي اتفاقيات ثنائية، زيادة على التعاون مع المنظمات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة، ولكن تجدر بنا الإشارة إلى أن الدول لا تبدي الاهتمام المنتظر منها للتعاون من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، عكس الاهتمام الكبير الذي تقوم به من أجل معالجة الازدواج الضريبي

¹ - أنظر الى المادة 51 من قانون الاجراءات الجبائية.

حيث قال في هذا الأمر الدكتور ناصر مراد¹ بهذا الشأن أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون، لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة .

يتمثل التعاون الدولي في نقطتين، النقطة الأولى تنصب على اكتشاف وتحديد نطاق التهرب الضريبي، والثانية تتعلق بعملية التحصيل للضريبة المستحقة والتي خرجت من اختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى .

لكن يواجه التعاون الدولي صعوبات تؤول دون تحقيق الأهداف المرجوة منها، فبالنسبة للتعاون من أجل تحديد نطاق التهرب الضريبي واكتشافه المتمثل في تبادل الدول للمعلومات الضريبية فيما بينها، الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة بين الدول المتعاقدة عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي، فوجد الدول نفسها ملزمة بإعطاء استفسارات من قبل بنوكها عن الحسابات الجارية أو الأوراق المالية لأشخاص طبيعية ومعنوية هم عملاؤها، مما يؤدي إلى معارضة ورفض البنوك إفشاء أسرار زبائنهم حتى لا تخسر مصداقيتها .

فتلتزم الدول المتعاقدة بطلب معلومات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي في الدولة المتعاقدة الأخرى، مما يؤدي إلى إفشاء الأسرار الاقتصادية، فضلا عن المعلومات الخاصة بالأرصدة النقدية والأوراق المالية والحسابات المودعة في البنوك، الأمر الذي لا يقبل قبولا من جانب كافة الدول فتعمد هذه الأخيرة إلى إعطاء معلومات وبيانات خاطئة².

حيث يتم عادة إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية للعميل، بحيث تترتب مسؤوليته المدنية في حالة عدم الوفاء بهذا الالتزام³.

كما يتطلب كذلك التعاون من أجل تبادل المعلومات الضريبية اشتراك عدة دول، لأن الدول التي تكون خارج هذه الاتفاقيات تلجأ إليها رؤوس الأموال المتهربة من الضرائب، في

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة، دار قرطبة للنشر والتوزيع، ط 1، الجزائر، 2004، ص 321 .

² - Cosson (J), Les industriels de la fraude fiscale, Collection economie et société, édition le seuil, 1971, P169.

³ - عدلي ناشد سوزي، مرجع سابق، ص 135 .

غالب الأحيان التهرب الضريبي الذي تعاني منه دولة ما، تستفيد منه دولة أخرى عن طريق الجباية المتساهلة التي تجلب المكلفين المتهربين إلى ما يسمى المأوى الجبائي¹.

فتكون هذه الدولة غير مستعدة للتعاون الجبائي، وذلك لما يعود به التهرب الضريبي بالفائدة على اقتصادها الوطني، فتصبح بذلك الاتفاقيات الدولية عديمة الفائدة.

قال في هذا الشأن كذلك J. Cosson أن إبرام هذه الاتفاقيات يؤدي إلى الحد من حرية انتقال رؤوس الأموال والاستثمار الأجنبي، فلا يلقي قبولا خاصة من تلك الدول التي تحتاج إلى رؤوس الأموال الأجنبية، من أجل تنمية رؤوس أموالها الوطنية، وتنفيذ مشاريعها الاقتصادية، والسلطات في هذه الدول (المأوى الجبائي) ترفض حتى إبرام هذه الاتفاقيات، وفي حالة البحث والتحقيق السلطات الوطنية هي التي تقود هذه التحقيقات، والسلطات الأجنبية يمكن لها فقط مطالعة الملفات المكونة عندها².

وهناك صعوبة أخرى تواجه هذا التعاون تتمثل في عدم قبول الممولين الإدلاء بمعلومات، وهم يعلمون أنه ستستفيد منها خزينة دولة أجنبية، رغم أنهم كانوا لن يرفضوا الإدلاء بها لو كانت لصالح الخزينة العمومية لبلدهم، فأدى هذا إلى الاتفاق عند إبرام المعاهدات على أن يكون تبادل المعلومات الضريبية بما يسمح به تشريع كل دولة ولا يتعارض مع النظام العام أو المصلحة الوطنية .

أما بالنسبة للتعاون من أجل تحصيل الضرائب الذي يهدف إلى تمكين الدولة المتعاقدة من تحصيل ديونها الضريبية في إقليم الدولة الأخرى المتعاقدة معها، شرط أن تكون الضريبة مستحقة الأداء، وأن يتم تحصيلها وفقا لقوانين الدولة المطلوب منها ذلك.

ويواجه تطبيق هذا الاتفاق عدة صعوبات كونه يتعدى على مبدأ سيادة الضريبة، وكما نعلم أن نطاق تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان يعتمد على مبدأ إقليمية الضريبة³.

¹– Trotabas (L) et Cotteret (J.M), Droit fiscal, Précis Dalloz, 4eme Edition, 1980, P124.

²– Conson (J), Op.cit, P171.

³– Cartou (L), Droit fiscal international et Européen, Dalloz, 2eme, Edition, 1986, P15.

ويقضي على مبدأ الحرية الفردية، مما يؤدي بالدول المتعاقدة رفض هذا البند في الاتفاقية لما له من آثار سلبية على المصلحة الوطنية .

إن أغلب الاتفاقيات تنص في بنودها على جواز رفض طلب المعلومات والبيانات إذا كانت لا تتماشى مع قوانين الدولة المطلوب منها ذلك¹.

إن عدم رضا حكومات الدول الدستورية عن مبدأ التعاون الإداري لما يتضمنه من أسس لا تتلاءم ومظاهر الحياة الدستورية، إذ ليس من المتوقع أن تقبل دولة دستورية تغلغل سلطات دولة أخرى داخل حدودها الإقليمية وتسخير هيئاتها لخدمة مصالح خزانة دولة أجنبية²، فيؤدي الاختلاف في أهداف السياسة الضريبية بين الدول تمسكها بمبدأ السيادة الضريبية إلى التقليل من فرص التعاون الدولي، إذ لا نستطيع أن نكون أمام تعاون ضريبي سليم وفعال بين دول يختلف فيها الهدف والمستوى الضريبي والاقتصادي والاجتماعي والسياسي .

كما أن هذه الاتفاقيات تؤدي إلى الحد من حرية انتقال رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية، إذ تعتبر هذه الاتفاقيات سلاحاً مشروعاً في وجه الدول التي أبرمتها، فيؤدي برعايا الدول المتعاقدة إلى نقل أموالها إلى دول أخرى لم تلتزم بأحكام هذه الاتفاقيات .

بالإضافة إلى هذه العراقيل السالفة الذكر، هناك مشكل يتعلق باللاجئين السياسيين، حيث نجد الدولة التي يلجأ هؤلاء الأشخاص نفسها في موقف حرج في تنفيذ الالتزامات التي فرضت عليها بمقتضى الاتفاق المبرم، وذلك عندما يقدم إليها طلب من الدولة التي ينتمي إليها اللاجئون السياسيون من أجل تحصيل الضرائب المستحقة عليهم .

فكل هذه العقبات أو الصعوبات تضعف القوة التنفيذية للاتفاقيات المبرمة، وعدم قدرتها على أداء الأهداف التي جاءت من أجلها وهي محاربة التهرب الضريبي .

¹-Trotabas (L) et Cotteret (J.M), Droit fiscal, Précis Dalloz, 4eme Edition, 1980, P124.

²- البطريق أحمد يونس ، المالية العامة، دار النهضة العربية ،لبنان ، 1984، ص 125

أما الاتفاقيات الدولية الثنائية التي أبرمتها الدولة الجزائرية في المجال الضريبي (عددها 37 اتفاقية)¹، واتبعت أغلبها فيما يخص مكافحة الازدواج الضريبي في إبرام هذه الاتفاقيات نماذج عن الاتفاقيات التي وضعتها هيئة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) أما الاتفاقيات المبرمة بمناسبة مكافحة التهرب الضريبي، سوف نذكر بعضها:

1- اتفاقية جبائية مع الجمهورية الفرنسية المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 02-12 المؤرخ في 2002/04/07 المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي وتقادي التهرب الضريبي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات.

فجاءت المادة 27 سوف نذكر ما جاء فيها من هذه الاتفاقية ونصت على تبادل المعلومات الضرورية بين السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين المتعلقة بالضرائب المشار إليها في الاتفاقية، وتحفظ المعلومات المحصل عليها من طرف دولة متعاقدة بالسرية، بنفس الطريقة التي تحفظ بها المعلومات المحصل عليها في تطبيق التشريع الداخلي لهذه الدولة، ولا يجوز إبلاغها إلا للأشخاص أو السلطات (بما فيها المحاكم والأجهزة الإدارية) المعنية بفرض أو تحصيل الضرائب المشار إليها في الاتفاقية، أو المكلفة بالإجراءات أو المتابعات بهذه الضرائب أو القرارات الخاصة بالطعون المتعلقة بهذه الضرائب .

لا يستعمل هؤلاء الأشخاص أو السلطات هذه المعلومات إلا لهذه الأغراض ويمكنهم الإدلاء بهذه المعلومات أثناء الجلسات العلنية للمحاكم أو عند إصدار الأحكام، ولا يمكن في أي حل من الأحوال تفسير أحكام هذه المادة على أنها تلزم دولة إحدى الدولتين المتعاقبتين - باتخاذ تدابير إدارية مخالفة لتشريعها ولممارستها الإدارية، أو للتشريع والممارسة الإدارية المعمول بها في الدولة المتعاقدة الأخرى- . بتقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها على أساس تشريعها أو في إطار ممارستها الإدارية المعتادة لها أو للدولة المتعاقدة معها

¹ -Maherzi (M.A), Introduction à la Fiscalité, ITCIS édition, Algérie, 2010, P99

- بتقديم معلومات من شأنها كشف أسرار تجارية أو صناعية أو مهنية أو أسلوب تجاري، أو معلومات يعتبر إفشاؤها مخالفا للنظام العام .

كما يتم تبادل المعلومات إما تلقائيا أو بواسطة طلب يخص حالات ملموسة، وتتفق السلطات المختصة للدولتين فيما بينها، قصد ضبط قائمة المعلومات المقدمة تلقائيا.

في حالة طلب أحد الدولتين للمعلومات، تسعى الدولة الأخرى الحصول عليها بنفس الكيفية، كما لو تعلق الأمر بضرائبها الخاصة حتى لو لم تكن هذه الدولة في نفس الوقت في حاجة إلى هذه المعلومات .

أما المادة 28 من هذه الاتفاقية نصت على شروط المساعدة لتحصيل الضرائب فتتفق الدولتان المتعاقدتان على تقديم المساعدة والدعم لبعضها البعض طبقا للقواعد الخاصة بتشريعهما أو تنظيمهما، وذلك بغية تحصيل ديونهما الجبائية، مع ذكر بعض التحفظات التي لا تكون الدولة ملزمة فيهم بتلبية طلبات الدولة الأخرى.

2- اتفاقية جبائية مع جمهورية مصر العربية، مصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 142-03 المؤرخ في 25/03/2003، ويطبق هذا الاتفاق على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كليتهما، وقد نصت كذلك المادة 27 من هذه الاتفاقية على تبادل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين المعلومات بالقدر اللازم لتطبيق أحكام هذا الاتفاق وبصفة خاصة لمنع التهرب الضريبي .

وتعتبر أي معلومات تصل إلى علم دولة متعاقدة ذات طبيعة سرية ويفشي بها فقط للأشخاص أو السلطات (بما فيها المحاكم والجهات الإدارية) المختصة بالربط والتحصيل أو التنفيذ أو الطعون المتعلقة بالضرائب التي يتناولها هذا الاتفاق، وأن تستعمل هذه المعلومات في هذا الغرض فقط.

3- اتفاقية جبائية مع جمهورية الصين الشعبية مصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 174-07 المؤرخ في 06/06/2007، ويطبق هذا الاتفاق على الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة أو بكلتا الدولتين المتعاقدتين، وجاءت في المادة 26 من هذه الاتفاقية النص على كيفية تبادل المعلومات بين الدولتين المتعاقدتين، كما سبق ورأينا في الاتفاقيات السالفة الذكر.

الملاحظ من هذه الاتفاقيات أن في اللحظة التي تم فيها التوقيع على الاتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية والحكومة الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتغادي التهرب الضريبي، ووضع قواعد للمساعدة المتبادلة، اتفق على أحكام تعتبر جزء لا يتجزأ من الاتفاقية على شكل بروتوكول من أجل التطبيق الأحسن لاتفاق بينهم.

أما فيما يخص الاتفاقية مع دولة مصر والاتفاقية مع دولة الصين الشعبية لم يتبعها أي بروتوكول، وكذلك بالنسبة لبنود الاتفاق لم يتطرقوا إلى بند ينص على المساعدة، لتحصيل الضرائب، بخلاف الاتفاقية مع دولة فرنسا التي ذكر فيها هذا البند .

الآن سوف نذكر مجهودات أخرى دولية من أجل مكافحة التهرب الضريبي لكل من (هيئة الأمم المتحدة ONU) (منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE)

أ- مجهودات الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي¹ : بمقتضى القرار 14-1978 للمجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة اتخذت تدابير لمكافحة التهرب الضريبي تتمثل في :

- تحقيق في الصيغ المستخدمة لممارسة التهرب الضريبي، فيما يخص التبادلات التجارية الجارية على المستوى الدولي.
- تحقيق الخطط والطرق المستعملة من قبل مختلف البلدان لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة الحلول الممكن تقديمها لحل مشكل التهرب الضريبي وتهدف إلى تقويم وتغيير القوانين الضريبية الوطنية
- تقويم فعالية الاتفاقيات الثنائية والنظم الأخرى السارية المفعول الخاصة بالتبادلات.
- دراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب.
- إنشاء هيئة دولية وهي فكرة لقيت موافقة لعدد من الدول الخاصة الولايات الأمريكية وكندا، وذلك لتحقيق الانسجام والتنسيق والتعاون الدولي حول القضايا الضريبية.

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة، مرجع سابق ، ص 326-327 .

- ب - مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) ¹: تبني مجلس المنظمة قرارات تتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها من طرف أعضاء المنظمة، قصد مكافحة التهرب الضريبي الدولي هذه بعضها:
- التبادل بين الدول الأعضاء المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التحديد الصحيح للضرائب خاصة عن القيام بمبادلات تجارية.
 - اللجوء إلى التحقيقات لتحديد الضرائب على الدخل والأرباح بدقة من قبل دولة ما، مع احترام النظم التشريعية الوطنية لهذه الدولة المعنية .
 - البحث واستغلال المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التأسيس الدقيق للضرائب
 - دراسة إمكانية تسهيل ومساعدة موظفي دولة ما في دولة أخرى، للقيام بعمليات على الدخل والأرباح المستحقة لدى دولة أخرى .
 - دراسة إمكانية التوفيق بين الوسائل القانونية والإدارية للإدارات الضريبية، قصد جمع المعلومات وممارسة حقوقها في الرقابة قصد مكافحة التهرب الضريبي .
- ج- **الجمعية البرلمانية الأوروبية**: كما أظهرت الجمعية البرلمانية الأوروبية كذلك انشغالات اتجاه المدى المتزايد للتهرب الضريبي، وترسيخ التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي وأقرت التوصيات التالية ² :
- حث حكومات دول الأعضاء للمجلس الأوروبي على إلغاء القوانين المقيدة لمبدأ السر المصرفي، قصد تيسير التحريات في حالة التهرب الضريبي، امتيازات ضريبية غير مبررة لبعض الشركات، فيما يخص مداخيلها الواردة.
 - أخذ كل الإجراءات اللازمة لتصدي أكثر لاستعمال مناطق ذات اقتطاع ضريبي منخفض من قبل الشركات متعددة الجنسيات لأغراض التهرب الضريبي .
 - تطوير نظام ضريبي فعال للإخضاع على الشركات متعددة الجنسيات .
 - إجراء دراسة حول الصيغ المختلفة للجرائم الاقتصادية والتعاون على مكافحتها.

¹-[http:// www. Obsevateurocde.Org](http://www.Obsevateurocde.Org)

²- بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير ، ص 112

وقد حاولت الدول فعلاً الاهتمام بالنماذج السابقة في أثناء عقد المعاهدات الضريبية الثنائية فيما بينها لمكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي، ولكن على الرغم من هذه الاتفاقيات، والرجوع إلى الواقع العملي يُلاحظ أن غالبية التجارب الحاصلة في نطاق المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف لمكافحة التهرب الضريبي الدولي جوبهت بصعوباتٍ كثيرةٍ منعتها من تحقيق أهدافها المطلوبة كما يجب، فقد كان التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي فعلياً، من الضآلة بمكان بحيث لا يقارن بذلك المبذول في مكافحة الازدواج الضريبي الدولي.

وتجدر الإشارة إلى أن نمو أعمال ونشاطات الشركات عابرة القوميات عبر الحدود الدولية في السنوات العشر الأخيرة، وانتشار التجارة الإلكترونية (عبر الإنترنت) قد كان سبباً تزايداً ملحوظاً في حجم التهرب الضريبي.

وهذا كان دافعاً لانبثاق اقتراحين مهمين على الصعيد الدولي من قبل الخبراء المتخصصين في منظمة الأمم المتحدة.

الاقتراح الأول: هو إقامة شبكة عالمية متكاملة للضرائب تركز على جهود الحكومات لنشر أفضل الطرق وتحديد النقاط المهمة في مجال المساعدة التقنية لجباية الضرائب عبر حدود الدول. وهذه الشبكة المقترحة من خلال النقاش الذي دار بين موظفي البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وممثلي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لن تكون مؤسسة دولية جديدة، بل ستكون تكتلاً من المعلومات والموارد المتداولة فيما بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

الاقتراح الثاني: أن لجنة من الخبراء الماليين التي تم تعيينها من قبل الأمين العام للأمم المتحدة (كوفي أنان) والتي يترأسها (أرنستو زيديلو)، الرئيس المكسيكي السابق، عرضت في تقرير لها عام 2001 فكرة تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب تنهض بمسؤوليات متعددة أهمها: تقديم المساعدة التقنية للدول، وتأمين منتدى لتطوير المعايير العالمية للضرائب، ومراقبة نمو الضرائب، والحد من المزاخمة والمنافسة الضريبية غير المنطقية الهادفة إلى استقطاب الشركات عابرة القوميات، وقيامها بالتحكيم في النزاعات العالمية المتعلقة بالأمور الضريبية. وأخيراً، أن يعهد إلى تلك المنظمة بمهمة إحداث اتفاق

عالمي حول صيغة متكاملة لفرض الضرائب على الشركات موضوع البحث، فلا بد من إعادة النظر والبحث بجدية واهتمام وتعمق في ظاهرة التهرب الضريبي، والعمل على تقديم الحلول والمقترحات اللازمة لمكافحة هذه الظاهرة. وتأكيد دور الدولة بمؤسساتها المختلفة في مجابهة التهرب الضريبي، وأهمية الاتفاقات والمعاهدات الدولية في إطار التعاون الدولي للقضاء على هذه الظاهرة أو التخفيف منها قدر الإمكان، خصوصاً أنها أصبحت تشكل ضرراً ملموساً على الاقتصاد العالمي.

المبحث الثاني: وسائل قمع التهرب الضريبي

إن 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 الجزاءات المقررة، فارتأينا في هذا الصدد أن نتناول السياسة العقابية التي اتبعتها المشرع الجزائري من أجل مكافحة التهرب الضريبي، من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجبائية التي قررها في هذا المجال، بالإضافة إلى العقوبات التهديدية والمهنية.

المطلب الأول: العقوبات الجبائية والجزائية المقررة لمكافحة التهرب الضريبي

إن سياسة التجريم التي اتبعتها المشرع بخصوص الأفعال التدليسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بمخالفات التشريع والتنظيم الجبائي، أقر لها أدوات عقابية تتبعها الدولة لحماية كيانها من هذه الجرائم، فمن أجل ردع وقمع جريمة التهرب الضريبي، تم تقرير عقوبات جزائية وأخرى جبائية، من أجل حماية الخزينة العمومية والمحافظة على السير الحسن للاقتصاد الوطني والمشاريع التنموية للدولة.

الفرع الأول: العقوبات الجبائية

إن العقوبات الجبائية نوعان الغرامة الجبائية والمصادرة، وهي جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، وتختلف هذه العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وإن كانت جميعها تنفق على فرض الغرامات.

1- الغرامات الجبائية:

سوف نعرض الغرامات حسب كل قانون من القوانين الجبائية، لأنها تختلف مضمونا ومقدارا من قانون إلى آخر.

أ- عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹:

إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة ب 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية حسب المادة 194 ف 1 ق ض م، كما تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % (المادة 192 ق ض م).

كما تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد انقضاء الآجال المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال، وذلك بنسبة 10 % إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد، وإلى 20 % إذا كانت مدة التأخير شهرين (المادة 322 ق ض م).

كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة " لا شيء " " néant الغرامات التالية : 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد.

5000 دج عندما يتجاوز التأخير شهر واحد وأقل من شهرين .

10000 دج عندما يفوق التأخير شهرين .

عندما يصرح المكلف بالضريبة بتصريحات تتضمن الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، تصريحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق المتملص منها (المادة 193 من ق ض م).

¹ - المادة من قانون الضرائب المباشرة تنص على : " يجب على مسيري المؤسسات والمكلفين بالضريبة الذين يحققون أرباحا من ممارسة مهن غير تجارية، والذين يدفعون أثناء ممارسة مهنتهم، أتعابا وأتاوى عن براءات، رخص وعلامات الصنع ومصارييف المساعدة التقنية والمقر وغيرها من المكافآت، إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين، ان يصرحوا بهذه المبالغ في كشف يبين ألقاب المستفيدين وأسمائهم ورقم التعريف الجبائي الخاص بالمستفيدين وعنوان شركائهم وعناوينهم، المبالغ التي قبضها كل مستفيد ويجب إرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي

ب- عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة:

أما فيما يخص عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة، نجده ميز بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

-عقوبات ثابتة : حسب المادة 523 ق ض غ م، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب المباشرة بغرامة جبائية من 5000 دج إلى 25000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من نفس القانون.

-عقوبات نسبية : ففي حالة التملص من الحقوق، يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25000 دج وفي حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530 ف2 من نفس القانون (المتعلقة بأنواع الكحول) وتحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50000 دج (المادة 524 ق ض غ م).

أما المادة 537 ق ض غ م تعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10000 دج إلى 100000 دج.

أما عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 ق ض غ م .

- بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10000 دج .في حين المادة 544 ق ض غ م عاقبت على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة التي سبق وذكرناها.

وحسب المادة 545 ق ض غ م أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم، المقررفي حق

الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية من 1000 إلى 10000 دج .

وفي حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي دائماً ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5000 دج (المادة 546 ق ض غ م) .

ج- عقوبات قانون الرسم على رقم الأعمال:

جاءت المادة 114 ق ر ر أ على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1000 دج إلى 5000 دج.

وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 160¹ من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر بـ1000 دج .

وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 261² من هذا القانون، تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و5000 دج.

د- عقوبات قانون الطابع³:

إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة

¹ - المادة 60 قانون الرسم على رقم الأعمال تنص على "الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا لوحة تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم ما لم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات.

² - تنص المادة 61 من قانون الرسم على رقم الأعمال على "الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغال عقارية وضع لوحات إخبارية طول مدة النشاط تبرز اسمهم ولقبهم طبيعة الأشغال عنوان الشركة أو المقاول،...الخ "

³ - المادة 19 من قانون الطابع متعلقة بالتأخير في دفع الرسوم المغفلة في الأجل المحددة قانونا المادة 100 من قانون الطابع متعلقة بخضوع السندات بمختلف أنواعها لرسم الطابع.

المادة 101 من قانون الطابع متعلقة باستحقاق الرسم لكل عقد أو إيصال أو مخالفة أو إبراء

متملص منها .غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10000 دج وهذا حسب المادة 33 ق ط، أما المادة 35 ف 2 ق ط نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج .والمادة 37 ق ط كذلك نصت على أن من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالقات تشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10000 دج إلى 100000 دج.

هـ- عقوبات قانون التسجيل :

تنص المادة 49 ق ت على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه تترتب عليه شخصا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1000 دج إلى 10000 دج .

أما المادة 120 ق ت فنصت على أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج.

و - عقوبات قانون الإجراءات الجبائية:

المادة 62 منه نصت على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 إلى 50000 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 وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها .

كما أن القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 المادة 45 منه، نص أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفا بقائمة زبائنهم ضمن

الشروط المذكورة في المادة 224 ف 1 ق ض م، تطبق عليهم غرامة جبائية تقدر بـ 30.000 دج إلى 400.000 دج وتطبق نفس الغرامة عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة.

2-المصادرة

فقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لملكها أو صاحبها بغير مقابل¹.

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 تقول إلى المجني عليه أو إلى خزنة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار².

لقد نصت القوانين الجبائية على المصادرة في نص المادة 525 ق ض غ م 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 وسائل التزوير المحددة قانونا، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون³.

وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآلات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة .

وكما نصت المادة 531 ق ض غ م كذلك على أن استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات

¹ - عبيد عبد رؤوف، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1979، ص 868 .

² - محمد عامر أبو بكر الصديق، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، 1993، ص 237.

³ - المادة 66 و 64 من قانون الضرائب غير المباشرة تتعلق بواجبات حائزي الأجهزة اتجاه إدارة الضرائب

المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات، وبالرجوع إلى أحكام المادتين 209 و 210 نجدها تؤدي بنا إلى تطبيق المادة 213 من نفس القانون وهو الحكم بالمصادرة عليها بالمادة 25 من قانون العقوبات في الجرائم المحددة في هذا القسم المتعلق بتقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات¹.

غير أنه لا يكون قابلاً للمصادرة حسب المادة 15 من قانون العقوبات ما يلي:

- محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلاً .

- الأموال المشار إليها في الفقرة من 01 إلى 08 من المادة 378 لقانون الإجراءات المدنية .

-المداخيل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالتة .

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، إنه حسب المادة 15 ف 3 من قانون العقوبات، للمحكمة أن تأمر بمصادرة الأشياء التي استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة (في حالة إصدار الحكم في جنائية) أو التي تحصل منها، ولا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم في جنحة أو مخالفة إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك .

كما أن المصادرة لا تشمل الأشياء المملوكة للغير إلا إذا تعلق الأمر بتدبير من تدابير الأمن قضي به وفقاً لأحكام المادة 25 من قانون العقوبات أو بنص صريح في القانون .

فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية من عدة نقاط أهمها² :

¹- المادة 25 من قانون العقوبات " يجوز أن يؤمر بمصادرة الأشياء المضبوطة كتدبير من تدابير الأمن إذا كانت صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يعتبر جريمة"

²- السبتي فارس، مرجع سابق، ص 340 .

- المصادرة كتدبير وقائي يحكم بها ولو لم تكن هناك أية عقوبة أصلية (في حالة قضي ببراءة المتهم) في حين لا يمكن الحكم بها كعقوبة تكميلية إلا إذا قضت المحكمة بعقوبة أصلية.

-المصادرة كتدبير أمن وقائي وجوبية، لا خيار للمحكمة فيها، في حين المصادرة كعقوبة تكميلية هي جوازية إلا إذا نص القانون صراحة بوجوبيتها.

-المصادرة كتدبير وقائي يجب الحكم بها في جميع الأحوال ولو لم تكن الأشياء المضبوطة ملك المتهم أو محل نزاع في ملكيتها بين المتهم والغير، بينما المصادرة كعقوبة تكميلية ينبغي أن لا تخل بحقوق الغير حسن النية.

الفرع الثاني:العقوبات الجزائية

تضمنت القوانين الجنائية وقانون العقوبات، عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية تتمثل في الحبس والغرامة الجزائية، فالعقوبات الجزائية نوعان عقوبات أصلية تتمثل في الحبس والغرامة، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

1-العقوبات الأصلية:

انققت اغلب النصوص العقابية في القوانين الجنائية على عقوبة الحبس من سنة إلى 05 سنوات كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات وطرق تدليسية أو احتيالية، غير أنها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية المطبقة في حق المكلف المتهرب كالاتي:

-غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها دج 100.000 دج.

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و غرامة مالية من 100.000 إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج .

- الحبس من سنتين إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج .

وتعاقب المادة 532 من ق.ض.غ.م كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو الرسوم أو التصفية أو دفع الضرائب التي هو خاضع لها وذلك بغرامة من 50.000 إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

وعلى هذا النحو فإن الغرامة المطبقة تتراوح ما بين 5.000 إلى 20.000 دج والسجن من عام إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين طبقاً لما جاء في نص المادة 119 من قانون التسجيل وما يجدر الإشارة إليه أن هذه العقوبة لا تطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان يتجاوز (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة .

نلاحظ أن هذه الجزاءات تطبقها لا يقتصر فقط على الفاعل الأصلي وإنما يمتد إلى الشريك، وتعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحددة بموجب المادة 42 من قانون العقوبات، يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة، و يعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص التالية:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للاتجار في القيم غير المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

-الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

وتطبق على شركاء مرتكبي المخالفات الجبائية نفس العقوبات المطبقة على مرتكبها وذلك حسب المادة 35-1 من قانون الطابع والمادتين 126 و128 من ق.ر.ر.أ و المواد 544، 542 و3/303 اعاءة أحكام المادة : 306 من ق.ض.غ.م.ر.م والتي تنص على:

يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها وكيل أعمال أو خبير وبصفة عامة من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:

- 1.000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة

-2.000 دج عن المخالفة الثانية

-3.000 دج عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك بإضافة، عن كل دج إلى مبلغ الغرامة مخالفة جديدة دون أن تستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين اما بالتعاقب واما بالتوازن

ويضاف إلى ذلك أنه في حالة العود التي يرتكبها المكلف خلال 5 سنوات يحكم القانون بمضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية دون الإخلال بالعقوبات الخاصة مثل: المنع من ممارسة المهنة وغلق المؤسسة، والعزل من الوظيفة.... الخ

2-العقوبات التكميلية:

نجد أن القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 ف 03 ق ض م، المادة 130 ق ر ر أ والمادة 546 ف 03 ق ض غ م بنصهم أن العود في أجل 5 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...الخ)، فنلاحظ أن هذه المواد تقصد بذكرها "... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة..." العقوبات التكميلية .

فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، ويتم 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 التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين بذلك، مخلين بواجباتهم وبالثقة التي منحت لهم بموجب مهنتهم .

فقد تناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما ق.ض.م بالمادة 306 ف 03، ق ض غ م بالمادة 544 ق.ر.ر.إ بالمادة 128، بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات بالمنع من مزاوله المهنة، لكل من رجال الأعمال أو المستشار الجبائي أو الخبير أو المحاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وعند الاقتضاء تطبق عليهم كذلك عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

إضافة إلى ذلك فيما يخص الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهات القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كليا أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وهذا وفقا لنص المواد 303 ف 6 ق ض م، 134 ق ر ر أ، 550 ق ض غ م، 35 ف 6 ق ط و 120 ف 6 ق ت .

وعليه، ومن خلال ما سبق ذكره من خلال النصوص القانونية السالفة، نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة، ولكن هذه المواد القانونية لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق (العقوبة التكميلية)، بل أنه باستقراء المواد نجدها تنص على المنع النهائي¹ . كما نصت كذلك على نشر وتعليق الحكم، وكذلك من تمت إدانته بتهمة الغش الضريبي بالمنع من ممارسة النشاط التجاري، فكلها عقوبات تكميلية سالبة للحقوق².

¹ - السبتي فارس، مرجع سابق، ص 319 .

² - عقوبة المنع من ممارسة النشاط التجاري سوف نتكلم عنها في العقوبات المهنية .

المطلب الثاني: العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة التهرب الضريبي

بالإضافة إلى العقوبات الجزائية والجبائية، فقد أقر المشرع كذلك من أجل ردع التهرب الضريبي عقوبات تهديدية وأخرى عقوبات مهنية، فالعقوبات التهديدية هي عقوبة مالية تستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل حثهم على الالتزام بواجباتهم الضريبية، ونجدها تحت تسمية "التلجئة المالية" في القوانين الجبائية .

أما العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف، وذلك بمنعه من مزاوله المهنة، الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية، تسجيله في البيطاقية الوطنية للمتهربين وسحب التوطين المصرفي.

الفرع الأول:العقوبات التهديدية

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

يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، فيترتب على هذه المخالفة حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها من 5000دج إلى 50000 دج، تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، ويبدأ سريانها من تاريخ المحضر 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 .

ويتم النطق بالغرامة والتلجئة (الغرامة التهديدية) من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، التي تبث في القضايا الاستعجالية، على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب بدون مصاريف .

ونجد نفس الشيء الذي تناولته المادة 123 ق ر ر أ، المادة 40 ق ط (1) والمادة 8 ق ض غ م بنصهم على أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10000 دج، ويترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجئة مالية قدرها 50 دج على الأقل من كل يوم تأخير يبتدىء من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض، وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد تمكنت من الحصول على الوثائق المقررة .

فلاحظ أن المواد حددت التلجئة (الغرامة التهديدية) بـ 50 دج، ولكن المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية التي آلت إليها أحكام المادة 123 قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 40 قانون الطابع، قد تناولت تطبيق التلجئة وحددتها بـ 100 دج كحد أدنى، ففي رأينا المشرع قد أهمل أو نسي إلغاء المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية كما هو الحال بالنسبة للمادتين 123 و 40 السالفتي الذكر، وعليه فالنص الواجب التطبيق في حالة رفض تقديم الوثائق والمستندات أو إتلافها هي أحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

إلا أن الإشكال المطروح هو كيفية احتساب الغرامة التهديدية بالنسبة للمكلف الذي قام بإتلاف الوثائق والمستندات التي أوجب القانون حفظها لمدة 10 سنوات، أي بداية احتساب تاريخ تطبيق التلجئة وتاريخ الانتهاء منها لأنه كما جاء في النصوص القانونية أنه يثبت بداية يوم احتساب تطبيق الغرامة التهديدية (التلجئة) عن الامتناع عن تقديم الوثائق والمستندات بمحضر أعوان الضرائب المكلفين بذلك، وينتهي بيوم وضع الاعوان على سجلات ومستندات المكلف بالضريبة عبارة تبين أن الإدارة قد تمكنت من الحصول أو الإطلاع عليها، بالتالي المشرع الجبائي قد ترك احتساب تاريخ تطبيق التلجئة وتاريخ انتهائها إشكالية قائمة لحد الآن .

كما يثار تساؤل آخر حول الطبيعة القانونية للغرامة التهديدية، إذا كانت ذات طبيعة مدنية أو جزائية ؟

لكن بالرجوع إلى الجهة التي تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية هي المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، التي تبث في القضايا الاستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب .

الفرع الثاني:العقوبات المهنية

زيادة على العقوبات الجزائية والجبائية التي وقعها المشرع على مرتكبي التهرب الضريبي، من أجل حماية حقوق الخزينة العمومية ،جاء كذلك بموجب قانون المالية لسنة 1997،ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، ودعم نظام محاربة التهرب الضريبي، وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة.

1-الغلق المؤقت لمقر النشاط للمكلف بالضريبة

إن الغلق المؤقت للمحل المهني عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة¹،والهدف من وراء عقوبة الغلق المؤقت للمحل المهني هو إجبار وحث المكلف بالضريبة على تسديد ما هو مدين به اتجاه الخزينة العمومية .

فالمكلف بالضريبة يجد نفسه أمام خيارين، إما تسديد الضريبة المدين بها أو تحمل عقوبة الغلق المؤقت لمقر نشاطه بكل ما تحمله من خسائر من توقف نشاطه التجاري طيلة مدة الغلق، أو فساد البضائع والسلع القابلة للتلف، وكذلك خسارة الزبائن وسمعة تجارته...الخ.

ففي حالة عدم دفع المكلف ما عليه من دين ضريبي، أو لم يكتتب سجلات للاستحقاق (رزنامة دفع) يوافق عليها قابض الضرائب صراحة، فيتخذ قرار الغلق ضده، وفي أجل عشر 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم العون المتابع والمحضر القضائي بتنفيذ قرار التبليغ.

إن الغلق المؤقت نص عليه المشرع في المادة 146 قانون إجراءات جبائية¹، بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997،على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير

¹ - التحصيل الودي للضرائب جات به التعلية 167 بتاريخ 1995/06/02 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب وكذلك المادة 143 الى 145 قانون اجراءات جبائية المتعلقة بتقرير الضرائب و تحصيلها.

الولائي للضرائب، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع (قابض الضرائب المختص)، كما يبلغ قرار الغلق إلى المكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة 6 أشهر.

وبالمقابل أعطى المشرع للمكلف بالضريبة الصادر في حقه قرار الغلق المؤقت، الحق في الطعن في هذا القرار من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً، إلا أن إقامة هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.

2- التسجيل في بطاقة معلوماتية:

إنه بموجب التعليم بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة، يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري .

فهذه البطاقة عبارة عن بنك المعلومات المتعلقة بالمتهربين ضريبياً، يحتوي على كل من اسم لقب عنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة، الديون الضريبية... الخ، وتقوم بإنجاز هذه البطاقة والإشراف عليها المديرية العامة للضرائب .

فكل طلب لتسجيل متهربين جدد يكون بناء على استمارة تقدم فيها كل المعلومات المتحصل عليها الخاصة بالمتهربين من طرف إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة، وترسل إلى مديرية التنظيم والإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب .

كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقة للمتهربين من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية.

في حالة تسوية المكلف لوضعيته الجبائية يمكنه طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقة، ولكن الإلغاء لا يتم إلا بعد مرور مدة سنتين (02) من تسوية الوضعية، ويتم

¹ - المادة 146 قانون إجراءات جبائية عدلت بموجب القانون 05-16 المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية 2006.

الإلغاء بطلب من أحد الإدارات الثلاث السالفة الذكر، بناء على ملاءمة استمارة هذه البطاقة تقوم بتمكين إدارة الضرائب والإدارات الأخرى من متابعة المتهربين على أحسن وجه وعليهم بالمقابل القيام بصفة مستمرة كل إدارة على حدى أو عن طريق الفرق المختلطة للرقابة بعملية الرقابة على الأشخاص المسجلين في هذه البطاقة.

3- سحب التوطين المصرفي للمستوردين:

ان شهادة التوطين المصرفي تخص المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد، وهي رخصة تقدم لهم من طرف البنوك الوطنية المتعاملين معها من أجل السماح لهم القيام بعمليات الاستيراد .

لقد أسس المشرع من أجل محاربة التهرب الضريبي، رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، بموجب الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25/07/2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 المادة 02 منه : "فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10000 دج، ويسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

فجاءت التعليمات الوزارية رقم 04 بتاريخ 2005/08/10 المتعلقة برسم التوطين المصرفي، تحدد كفاءات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي.

إن مجال تطبيق هذا الرسم يخص عمليات الاستيراد للسلع والبضائع المخصصة للبيع بدون تغيير أو تحويل، ويستثنى منه كل عمليات استيراد الخدمات، واستيراد السلع والبضائع المخصصة للإنتاج والتحويل .

من جهة أخرى فإن كل المنتجين، الفلاحين والحرفيين ليسوا معنيين بهذا الرسم، وعليهم بتسجيل تعهد في حالة طلب فتح ملف توطين مصرفي، بأن المعدات، المواد والسلع والمواد الأولية المستوردة مخصصة لنشاطهم من أجل التحويل وليس التسويق، إن شهادة التوطين المصرفي موضوعة تحت تصرف المستوردين بثلاث نسخ من طرف قابض الضرائب، الذي يقع في دائرة اختصاصه الإقليمي المقر الاجتماعي للشركة أو مكان مزاولة النشاط للشخص الطبيعي.

ففي حين طلبها المستورد من قابض الضرائب، يقوم هذا الأخير قبل تسليمها والتأشير عليها، بالتأكد بالتنسيق مع مفتشية الضرائب من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف، ومدى احترامه لالتزاماته الجبائية الخاصة بالتصريح وأداء الضريبة، وكذلك من عدم تسجيل هذا الأخير في البطاقة الوطنية للمتهربين أو البطاقة الوطنية للمستوردين¹ غير المعروف مقر نشاطهم، بعد أن ينتهي القابض من عملية التحقق ينتج عن ذلك حاليين :

1- في حالة كان المكلف غير مدين اتجاه الخزينة العمومية واحترم كل واجباته الجبائية، يقدم له شهادة التوطين المصرفي وإيصال عن تسديد الرسم.

2- في حالة كان مدين اتجاه الخزينة العمومية ولم يلتزم بالتصريحات الجبائية أو كان مسجل في أحد البطاقتين الخاصة بالمتهربين أو المستوردين غير المعروف مقر نشاطهم، يقدم قابض الضرائب رفض الطلب مع توضيح سبب الرفض والطلب من هذا الأخير تسوية وضعيته².

ففي هذه الحالة على إدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من أجل القيام بعمليات الاستيراد حتى يسوا وضعيتهم الجبائية.

4- منع المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236-2010 المؤرخ في 2010/10/07 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه جبائية .

¹ -Instruction Ministerielle N°1951/MF/DGI/DRV/du04/09/2005.

² - جاءت هذه التعليمات بقائمة تحمل 3773، شخص طبيعي ومعنوي يعملون في ميدان الاستيراد هذه المجموعة من المكلفين أحصتهم مختلف المديريات الولائية للضرائب على المستوى الوطني والذين لم يمكن التعرف إليهم من طرف أعوان الضرائب وهذا بسبب تقديم عناوين خاطئة أو عدم إبلاغ الإدارة بالعناوين، من أجل تحصيل الضريبة الجديدة في حالة تغيير مقر نشاطهم. .

-المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش وأصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة.

5-المنع النهائي من مزاوله النشاط التجاري:


علاوة على العقوبة المنصوص عليها في المادة 544 ف3 ق ض غ م، والمادة 306ف3 ق ض م، على 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 فقد جاءت المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي، من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون رقم 90-12 المؤرخ في 1990/08/18 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم .

كما أن المرسوم التنفيذي رقم 318-2000 المؤرخ في 2000/10/10 المتضمن تطبيق المادة 32 من قانون رقم 90-12 المؤرخ في 1990/08/18 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم بالقانون رقم 08-04 المؤرخ في 2004/08/14 المتعلق بالشروط المطلوبة لامتحان الحرفة التجارية، حيث يوضح طرق وكيفيات إخطار مصالح السجل التجاري من طرف مصالح العدالة والسلطات الإدارية المعنية بكل القرارات والمعلومات التي من شأنها أن تعدل أو تلغي صفة التاجر .


خلاصة الفصل الثاني:

تتميز آليات قمع جريمة التهرب الضريبي سواء من حيث النصوص الموضوعية، أو من حيث النصوص الإجرائية بخصوصيات تميزها عن باقي النصوص التي تعني بجرائم القانون العام، غير مألوفة في القواعد العامة، المحددة في قانوني العقوبات والإجراءات الجزائية، أين تتخذ إدارة الضرائب مركزا متميزا يجعلها تضغط على المعني بالضريبة ويتقبل كل ما تفرضه عليه .

إلا أن في عصر العولمة والانفتاح الاقتصادي، أصبحت كل الهيئات الدولية تنادي بضرورة المساواة بين المتعاملين الاقتصاديين من جهة وبين الدولة من جهة أخرى، لذلك يستوجب العناية بالجانب التشريعي، من خلال تحيين النصوص وجعلها تتماشى والمستجدات الاقتصادية المحلية والدولية، ومحددة المعالم، وإزالة الامتيازات غير المبررة لصالح إدارة الضرائب، مع العمل على تفعيل الآليات المرصودة في هذا الشأن، من أجل الرقي بأهداف السياسة الجنائية الرامية الى الوقاية من الإجرام ومكافحته .



خاتمة



الخاتمة

بينما في مقدمة هذا البحث أن موضوعه يعد من أكثر الموضوعات القانونية والعملية حاجةً الى الدراسة في الوقت الحاضر بسبب كثرة نواحي القصور القانونية في مجال مزاد التجريم الضريبي وقلة تطبيقها ميدانياً، مما يؤدي الى الافلات للكثير من المكلفين، ارتكبوا جرائم ضريبية وأيضاً بسبب كثرة العراقيل العملية التي تثار لدى المكلفين او القائمين على تطبيق قوانين الضرائب.

ولقد حاولنا عبر فصول، مباحث ومطالب هذا البحث المتواضع توضيح بعض المفاهيم المتعلقة بجريمة التهرب الضريبي بنوع من التفصيل لتوضيح مختلف الجوانب التي تحيط بالموضوع والتطرق لآليات مكافحة هذه الجريمة عبر مختلف التشريعات والقوانين . ومن ثم تبيان أهمية الضريبة ودورها في الاقتصاد الوطني وتطور مكان الضريبة يعتبر تطور للدولة والسبيل في تحقيق اهدافها الاقتصادية.

فلما كان دور الدولة في الاقتصاد الليبرالي محدوداً، فقد ترتب عنه حياد السياسة الضريبية، اما في ظل الدولة المتدخلة اين اتسع نشاط الدولة ونطاق تدخلها وقد احتلت الضريبة موضعاً بارزاً في السياسة الاقتصادية للدولة اذ اصبحت وسيلة تدخلية في الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

وقبل معالجة التهرب الضريبي، كان من الضروري التطرق لمختلف المفاهيم التي أعطيت للتهرب الضريبي والبحث عن الدوافع والأسباب التي أدت للتهرب الضريبي بالتطرق إلى الأسباب التاريخية الاقتصادية والنفسية وكذا الأسباب المتعلقة بالنظام والإدارة الضريبية من جانبها، المتعلقة بالمكلف الشريعي، المادي والبشري.

وحاولنا كذلك الإلمام بمختلف الوسائل والطرق التدليسية التي يستعملها المكلفون للإخلال بالتزاماتهم الجبائية والتهرب من أداء الضريبة مع العلم أن المناورات التدليسية كثيرة و تختلف من مكلف لآخر.

مما تقدم في البحث نوصي بالآتي : إن اغلب دول العالم تستخدم شبكة المعلومات الانترنت لتعريف المواطنين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الضريبة .

حيث يمكن للمواطنين أن يحصلوا على طلبات لخدمات ضريبية متنوعة من خلال هذه الخدمة، وعليه نوصي بـ :

- باستخدام هذه التقنية في الجزائر لتعريف المواطنين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية
- على الإدارة الضريبية بناء نظام رقابي فعال يأخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على السواء
- تقييد حرية موظفي الضرائب في فرض الضريبة من خلال إجراء تعديلات على الضوابط وجعلها غير قابله للتأويلات من قبل ممثل السلطة المالية
- يجب ان تتميز القوانين والإجراءات الضريبية بالوضوح والشفافية لغرض تقوية الرقابة الخارجية (الشعبية، منظمات المجتمع المدني ... الخ).
- تسهيل إجراءات فرض الضريبة على المكلفين لتحفيزهم على مراجعة دوائر الضريبة لغرض تقديم التقارير عن نشاطهم خلال مدة التحاسب.
- نشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه إنفاقها وبذلك يمكن المجتمع من الاطلاع عليها وبالتالي تحفيزه لعدم التهرب من دفع الضريبة .
- يجب ان تتجه أنظار الهيئة العامة للضرائب إلى قسم الإعلام لما له من دور كبير في العملية الضريبية ولما له من أهمية في تقديم الخدمات الاعلامية والتوضيحية للمكلف وتبصيرهم بكيفية احتساب الضريبة وبالوسائل المتاحة كلها ونشر الوعي الضريبي عن طريق برامج اعلامية معينة ومدروسة .
- رفع الغبن والتجاوز الذي يصيب المكلفين والقضاء على هذه الظاهرة من خلال الصلاحيات المحددة بدقة للموظفين.
- تطوير الموظفين بمهارات جديدة من خلال إشراكهم بدورات تدريبية والعمل على رفع كفاءتهم وزيادة قدراتهم في إجراء عملية التحاسب.
- رفع التعقيد في إجراءات التحاسب الضريبي مع المكلفين.



قائمة المراجع



قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

1- كتب:

1. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
2. جامع (أحمد)، علم المالية، فن المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
3. حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 2006.
4. حسن عوض الله (زينب)، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998.
5. دراز (حامد عبد المجيد) وحجازي (المرسي السيد)، المالية العامة، جامعة بيروت العربية، 2003.
6. دويدار (محمد)، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، 1996.
7. سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، القاهرة، 1990.
8. سرور (أحمد فتحي)، الوسيط في قانون العقوبات، القسم الخاص، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار النهضة العربية ، 1972.
9. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009.
10. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاد الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2000.
11. الشراوي (عبد الحكيم مصطفى)، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006.
12. الشراوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.

13. عبيد (رؤوف)، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1979
14. عدلي ناشد (سوزي)، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1999
15. العلي فليح (عادل) ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط1، 2003 .
16. عواضة (حسن) وقطيش (عبد الرؤوف)، المالية العامة، الضرائب والرسوم، دار النهضة العربية، لبنان، 1973
17. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط 3، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008.
18. فوزي (عبد المنعم)، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
19. الكثيري (مصطفى)، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، الدار البيضاء، دار النشر العربية، 1985.
20. المحجوب (رفعت)، المالية العامة، النفقات والإيرادات، دار النهضة العربية، بيروت، 1975.
21. محرزي (محمد عباس)، اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هواية، 2003.
22. محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، الطبعة 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012
23. محمد (عوض)، جرائم المخدرات والتهريب الجمركي والنقدي، 1966.
24. محمد عامر (أبو بكر الصديق)، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، 1993.
25. -مراد (عبد الفتاح)، التعليق على قوانين الضرائب وعلى الدخل والضريبة الموحدة، ط1، 1997 .

26. مصطفى (محمود محمود)، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج 1، الأحكام .
العامة والإجراءات الجنائية، ط 2، القاهرة، 1979.
27. منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال و الأعمال، الجزء الأول، دار العلوم والنشر
والتوزيع، الجزائر، 2012.

2-الدوريات والمقالات:

- 1.بوسقيعة (أحسن)، المخالفة الضريبية، الغش الضريبي، المجلة القضائية، ع 1،
المحكمة العليا، 1998.
- 2.بوسقيعة (أحسن)، الطبيعة القانونية للدعوى الجنائية، المجلة القضائية، ع 2، المحكمة
العليا، 1994
- 3.قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1981/03/05، رقم 25575 ، المجلة
القضائية، 1982.

3-رسائل جامعية:

- 1.بوعزيزي (رضا)، ، التهرب الضريبي في الجزائر (1992) رسالة ماجستير، علوم
اقتصادية، الجزائر، 1999.
2. مراد (ناصر)، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب- دراسة حالة الجزائر، الجزائر،
2002.

قوانين ومراسيم:

أ-قوانين:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (قانون رقم 90-36 بتاريخ
1990/12/31)المتضمن قانون المالية لسنة 1991 معدل ومتمم.
2. قانون الرسم على رقم الأعمال - - (قانون رقم 91-18 بتاريخ 25 /12/ 1991)
المتضمن قانون المالية لسنة 1992 معدل ومتمم.

3. قانون الضرائب غير المباشرة (الأمر 76-104 بتاريخ 19/12/1976) معدل و متمم.
4. قانون رسم الطابع (الأمر 76-103 بتاريخ 09/12/1976 معدل و متمم)
5. قانون رسم التسجيل (الأمر 76-105 بتاريخ 09/02/1976 معدل و متمم).
6. قانون إجراءات مدنية.
7. قانون الإجراءات الجبائية.
8. قانون الإجراءات الجزائية.
9. قانون العقوبات.
10. قانون تجاري.
11. قانون مدني.
12. قانون المالية التكميلي 2005 الأمر رقم 0505- المؤرخ في 25/07/2005.
13. قانون المالية التكميلي 2006 الامر رقم 05-16 المؤرخ في 31/2/2005.
14. قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (الأمر رقم 08-02 بتاريخ 24/07/2008).
15. قانون المالية التكميلي لسنة 2009 (الأمر رقم 09-01، 29/07/2009)
16. قانون المالية لسنة 1991 (قانون رقم 09-36 المؤرخ في 31/12/1990).
17. قانون المالية لسنة 2003 (قانون رقم 02-11 بتاريخ 24/12/2002).
18. قانون المالية لسنة 2004 (قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2003).
19. قانون المالية لسنة 2008 (أمر رقم 07-12 المؤرخ في 30/12/2007)
20. قانون المالية لسنة 2009 (أمر رقم 08-21 المؤرخ في 30/12/2008)
21. قانون المالية لسنة 2010 (قانون رقم 09-09 المؤرخ في 30/12/2009).
22. قانون المالية لسنة 2011 (قانون رقم 10-13 المؤرخ في 29/12/2010).

ب-المراسيم:

1. المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23/06/1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد.
2. المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 المتعلق بإنشاء مديريات الضرائب الجهوية.

3. المرسوم التنفيذي رقم 95-99 المؤرخ في 16/02/1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.
4. المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27/07/1997 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة.
5. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها.
6. المرسوم الرئاسي رقم 236-2010 المؤرخ في 07/10/2010 المتضمن تنظيم 2010 الصفقات العمومية.
7. التعليمية الوزارية رقم 04 بتاريخ 10/08/2005 المتعلقة برسم التوطين المصرفي.
8. التعليمية بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 27/07/1997 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة المتعلقة بإنشاء بطاقة المتهربين.
9. التعليمية الوزارية 167 بتاريخ 02/06/1995 المتعلقة بالتحصيل الودي للضرائب.

اتفاقيات دولية:

1. اتفاقية جبائية مع الجمهورية الفرنسية، المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07/04/2002.
 2. اتفاقية جبائية مع جمهورية مصر العربية، المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 25/03/2003.
 3. اتفاقية جبائية مع جمهورية الصين الشعبية، المرسوم الرئاسي رقم 07-174 المؤرخ في 06/06/2007.
- ثانيا: باللغة الفرنسية

1- Livres :

1. Masson (C.R), La notion d'évasion fiscale en droit interne Français- L.G.J, Paris, 1990.
2. Cartou (L), Droit Fiscal International et Européen, Dalloz, 2em Edition, 1986.

3. Coline (P), La vérification fiscale Economique, 1979.
4. Cosson (J), Les industriel de la fraude fiscale, Collection économie et société, Edition Le Seuil, 1971.
5. Gaudemet (P.M), Précis des finances publiques, Edition Montchrestien, Paris, 1970.
6. Maherzi (M.A), Introduction à la Fiscalité, ITCIS, Algérie, 2010.
7. Margairez (A) et Markli (R), La fuite devant l'impôt et les contrôleurs de fiscalité, 1978.
8. Margairez (A), La fraude fiscale et ses succédanées, 2ème édition, 1977
9. Rosier (C), La fraude fiscale, France, Juin 1989.
10. Taddel (B), La fraude fiscale, Libraire technique, Paris, 1974.
11. Tixier (G), Droit Fiscal, 1989.
12. Trotabas (L), Droit fiscale.
13. Trotabas (L) et Cotteret (J.M), Droit Fiscal, Précis Dalloz, 4ème édition, 1980.

2-Thèse :

1. Zeddem (M.L), Fraude et évasion Fiscale, Thèse de fin d'étude, IEDF, 1984.
2. Semaine des finances publiques, Fiscalité directe, BDL, IDEF, Koléa, 1993.
3. Rencontre Impôts –Douanes– Coordonner la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, Mardi 30 Octobre 2006.

4. Rencontre, Fiscalité citoyenne ou Economie Informelle, Organisé par le forum des chefs d'entreprise, Hôtel Aurassi le 09/04/2003.

3-Textes juridiques:

1. Instruction N°300 MF/DGI/DOF, du 30/05/1995, Le fonctionnement de l'inspection des impôts.
2. Instruction Ministérielle, N°1951/MF/DGI/DRF, du 04/09/2005, Contrôle préalable à la délivrance des attestations de domiciliation Bancaire.
3. Circulaire N°52 MF/DGI du 22/02/1999, Intensification du Contrôle Fiscal.

4-Site Web :

1. [www. Mfdji.gov.DZ](http://www.Mfdji.gov.DZ)
2. www. univ-batna.Fac.DZ.
3. www. Observateurocde.org.

ملخص المذكرة:

يعتبر التهرب الضريبي في الجزائر ظاهرة خطيرة تمس بالإقتصاد الوطني، مما ينعكس سلبا على الخزينة العمومية والإنفاق العام، ويعود ذلك إلى عدة أسباب يمكن حصرها: في ضعف النظام الجبائي الجزائري وعدم استقراره وكذا النقص في الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، ضف إلى ذلك نقص في الإمكانيات المادية والفنية للإدارة الجبائية.

إن تهرب المكلفين من دفع الضريبة مرتبط باستخدامهم لطرق احتيالية وأساليب عديدة تساعدهم في التملص من دفعها ما يجعلها تتفاقم أكثر فأكثر وتؤثر مباشرة المساس في هذه على مختلف الجوانب التي تمس المشاريع العامة وأجهزة الدولة. وقد وضع المشرع الجزائري عدة آليات لمكافحة هذه الظاهرة من قوانين واجراءات جبائية تطبق على المكلفين المتملصين من دفع الضرائب والهدف من ذلك هو الحد من هذا النزيف المالي المعتبر.

Résumé du mémoire:

l'évasion fiscale en Algérie est considéré comme un phénomène majeur qui affecte l'économie nationale, ce qui a eu un impact négatif sur la trésorerie et les dépenses publiques, en raison de plusieurs raisons qui peuvent être attribuées à la faiblesse de ce système ainsi que le manque de sensibilisation à la fiscalité parmi les contribuables et l'instabilité de la législation fiscale et son divertissement exagéré, et le manque de moyens matérielles et techniques de l'administration fiscale. L'évasion fiscale des contribuables est liée à l'utilisation de méthodes frauduleuses, et illicite les aidant à échapper à leur paiement, aggravant ainsi la situation générale de la trésorerie nationale et causant des préjugés dans divers aspects qui conduisent à la perturbation des projets publics.

Le législateur a développé plusieurs mécanismes qui s'appliquent aux contribuables pour le paiement de ces dommages et qui varie en fonction du degré de gravité de l'acte commis, ayant pour objectif de limiter la fuite de ces trésoreries.