

جامعة ابن خلدون - تيارت -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

مخصص: علاقات مهنية

بعنوان:

التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

في ظل قانون 2016

تحت إشراف:

إعداد الطالبتين:

الأستاذ/د مداح حاج علي

سوسي ليندة

موزطي حياة

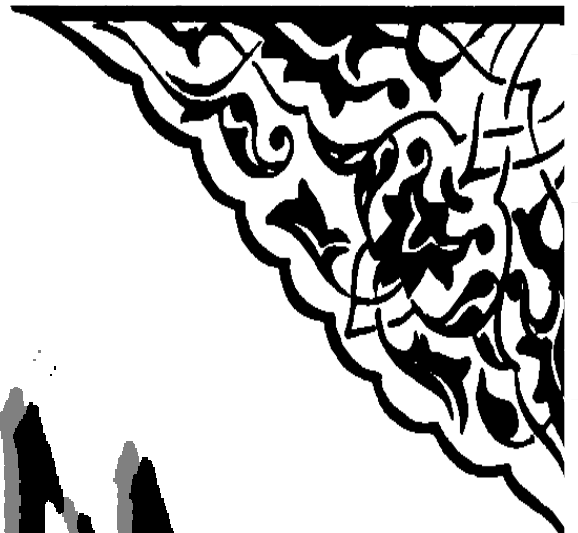
لجنة المناقشة

الأستاذ/د. بوسماحة الشيخ رئيسا

الأستاذ/د. مداح حاج علي مشرفا ومقررا

الأستاذة. بلحاج سليمة وسيلة مناقشا

السنة الجامعية: 2015-2016



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتِ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتِ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتِ



شكر و عرفان

توجه بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف

"مداح حاج علي الذي رافقنا في هذا البحث منذ أن

كان مجرد فكرة في أذهاننا إلى أن أصبح على ما هو

عليه الآن ولم يخل علينا بتوجيهاته القيمة

كما توجه بالشكر إلى كل الأساتذة الذين رافقونا في مسارنا

الدراسي

كما لا أنسى كل من قدم لي يد العون من قريب أو

بعيد



إهداء

إلى الشخص الذي لم يكتب لها البقاء معي لتحضر فرحتي

"جدتي" خالدية رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه أسأل الله أن

يتغمدها برحمته الواسعة

ليندة

إهداء

من الصعب إحصاء الكل... ولكن ذكر الأهم لا يعني نسيان الباقي
فعدرا

إلى الذين أوصاني بهما ربي وخفق لهما قلبي وإستنار لهما دربي إلى
الوالدين العزيزين " أمي وأبي "

إلى من جمعني القدر بهم وعاد ليفرق بيني وبينهم وبقي لي ذكرهم في
النفس أثر أصدقائي وزملائي

إلى من شاركتني هذا العمل المتواضع صديقتي الغالية ليندة وإلى أمها
التي رافقتنا طوال هذا المشوار إليكم جميعا دون إستثناء

إعلموا أن لكل شيء بداية ولكل بداية نهاية والأحلى بينهما قبل أن
يتفرق شملهما

أسأل الله أن يوفقنا ويبارك لنا في هذا العمل

حياة

قائمة المختصرات

| | |
|---|------------|
| قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة | ق.ض.م.ز.م: |
| قانون الضرائب غير المباشرة | ق.ض.غ.م: |
| قانون الطابع | ق.ط: |
| قانون التسجيل | ق.ت: |
| قانون الرسم على رقم الأعمال | ق.ر.ر.أ: |
| قانون إجراءات جبائية | ق.إ.ج: |
| قانون إجراءات جزائية | ق.إ.ج: |
| قانون العقوبات | ق.ع: |
| قانون تجاري | ق.تج: |
| دون طبعة | د.ط: |

فقدرة

إن دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، يتطلب سيطرتها على بعض الموارد المادية والبشرية للقيام بالخدمات العامة قصد إشباع الحاجات العامة.

ومن أجل ذلك تقوم الدولة بنشاط مالي جوهره الحصول على موارد مالية وإنقاذها بشكل أمثل، هذا النشاط المالي يمكنها القيام بالدور المحدد لها.

إذ تعتبر الحياة الاقتصادية للدول هي المرآة العاكسة لأوضاعها ومدى تقدمها من تخلفها، فهي تهدف إلى السعي نحو التنمية والرقى في جميع المجالات.

فقد حظي الاقتصاد بالاهتمام من قبل جانب كبير من رجال البحث العلمي، سواء من قبل الاقتصاديين، أو من قبل رجال القانون كل في إطار اختصاصه، لأن مركز ثقل الدولة يكمن في مدى ارتياحها اقتصاديا واكتفاءها ذاتيا وهذا من تسعى إليه معظم الدول ومن بين هذه الأخيرة الجزائر والتي بدورها تقوم بتكثيف جهودها لبلوغ هذا الهدف.

ومن المعروف والمعهود لدينا أن الجزائر من الدول التي لطالما اعتمدت ولازالت تعتمد على المداخل التي تحققها من صادرات المحروقات، مع إدراكها بأن هذه الإيرادات لا ترتقي لأن تكون ذات أهمية بالغة تؤهلها لأن تعتبرها ركيزة لاقتصادها كونها مرتبطة بعوامل وتأثيرات خارجية.

لذلك ترتبط أهمية الضريبة بطبيعة دور الدولة في الاقتصاد ولما أصبحت الدولة متدخلة واتسع نشاطها، فقد احتلت الضريبة موضعها بارزا في السياسة الاقتصادية للتكيف مع المتغيرات الدولية، فهي ذات أهمية كبيرة في التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، إلا أن هناك عدم التزام بأدائها من طرف بعض أفراد المجتمع، وذلك بشيء الطرف والأساليب، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

إذ يؤدي هذا الأخير إلى عدة انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، وهذا ما يقلل من أهمية النظام الضريبي ويعيق فعاليته في جميع دول العالم.

والجزائر كغيرها من البلدان شهدت فيها هذه الظاهرة انتشارا واسعا وكبيرا نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك، فكان من واجب الدولة القضاء، أو الحد على الأقل من هذه الظاهرة لتحقيق سياستها المالية.

فالتهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي مما يستدعي مكافحته والتخفيف من حدته.

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق نجد أن التهرب الضريبي ظاهرة من الظواهر التي انتشرت في أغلب المجتمعات والتي اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها وزاد انتشارها مع توسع نطاق وأنواع الضرائب وحكم لدور العام الذي تلعبه الضريبة على الصعيد الاقتصادي والاجتماعية، إذ تعبر لمصدر الأساسي لتمويل خزينة لدولة وفي رسم سياستها لتنمية لتحقيق هذه الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي ولكن التهرب الضريبي يحول دون تحقيق هذه الأهداف المسطرة خاصة لدى البلدان السائرة في طريق النمو.

من خلال دراستنا لهذه الظاهرة تطرقنا إلى طرح الإشكال التالي:

هل تشكل ظاهرة التهرب الضريبي عائقا على الاقتصاد الجزائري؟

للإجابة على هذا السؤال سننطلق للإجابة على الأسئلة الآتية:

- ما هو التهرب الضريبي؟ وكيف يتم ذلك؟
- ما هي أشكال وأساليب التهرب الضريبي؟
- ما هي طرق التهرب الضريبي وفيما تتمثل آثاره؟
- ما هي الوسائل والإجراءات الواجب اتخاذها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

أسباب اختيار الموضوع وأهميته:

إن تحليل التطورات والإصلاحات التي مرت بها الجزائر على الصعيد المالي وخاصة الجبائي تجعلنا نستنتج أن ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي يعاني منها الاقتصاد الجزائري، فقد أصبح انتشارها يظهر بشكل يثير القلق من جهة ومن جهة أخرى فإن حصيلة الموارد المالية وصعوبة الحصول عليها، سيؤدي بالدولة غالبا لاستعمال مختلف الطرق والوسائل من أجل توفير هذه الموارد لتغذية الخزينة العمومية بالأموال اللازمة لمواجهة مختلف؟ وجه لاتفاق من أجل تلبية حاجات الأفراد.

وتعتبر الجزائر من بين الدول التي تعتمد في تمويل تنميتها على إيرادات الجبائية البترولية بالدرجة الأولى، وما دام أن هذه الثروة هي زائلة وتتأثر بعوامل خارجية لا دخل للدولة فيها كتقلبات أسعارها وانخفاض الطلب عليها، وهذا ما يدفع بالدولة إلى البحث عن الإيرادات أو المصادر التي يمكن أن تعوض الجباية البترولية وتتخذها كبديل فعال لها.

ونظرا لأهمية ظاهرة التهرب الضريبي واعتباره أحد الانشغالات، إذ نجد أن هذه الظاهرة تقلص من أهمية النظام الضريبي وتحدد وجوده.

بالإضافة إلى ذلك: يعتبر التهرب الضريبي، ظاهرة عالمية، تعاني منها جميع الدول حتى المتطورة، إذ أن نمو هذه الأخيرة بشكل سريع أصبح يهدد الاقتصاد ويثير القلق.

أهمية البحث:

يعتبر موضوع التهرب الضريبي من أهم محاور الجباية، حيث أخذ اهتمام بعض دول العالم، والتي لم تبذل أي مجهود لإيجاد الوسائل اللازمة المعالجة هذه الظاهرة، وتوجيه السلطات الضريبية نحو الكيفية الأكثر نجاحا لتحقيق ذلك، ومن بين هذه الدول نجد

الجزائر بحيث يستوجب انفتاح هذه الأخيرة على العالم الخارجي، وارتباط اقتصادها بالاقتصاد العالمي، ضرورة الاعتماد على إرادتها الذاتية والتحكم فيها بصفة دائمة بعيدة عن التأثير بالعوامل الخارجية.

أهداف البحث:

إن الهدف الرئيسي من جراء هذا البحث هو معرفة مدى خطورة ظاهرة التهرب الضريبي ومدى عرقلتها على ازدياد إيرادات الدولة وخاصة على الاقتصاد الجزائري وكيفية التصدي لهذه الظاهرة، ومحاولة التخلص منها.

ومعرفة الدوافع والأسباب المؤدية إلى انتشار هذه الظاهرة في المجتمع.

توضيح الأسباب الحقيقية وراء لجوء الأفراد إلى التخلص من عبئ الضريبة بشتى الطرق.

المنهج المتبع:

أن معالجة هذا الموضوع تطلبت منا الاعتماد على المنهج التحليلي لتحليل هذه الظاهرة و كيف تم تطويرها و تفشيها في المجتمع ، كما اعتمدنا على المنهج الوصفي و ذلك من خلال تعريف الظاهرة و اسبابها و كيفية مكافحتها .

الصعوبات:

أن صعوبات التي واجهتنا في هذا البحث تكمن في قلة المراجع ، و عدم تقديم إدارة الضرائب للمعلومات الكافية محتجة في ذلك بالسرية.

خطة البحث:

لدراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيمه إلى فصلين بحيث سنتعرض في الفصل الأول إلى دراسة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال مبحثين، المبحث الأول مفهوم التهرب الضريبي و تحديد طبيعته و المبحث الثاني طرق التهرب الضريبي و اثاره ، حتى لا يجد القارئ صعوبة في فهم ظاهرة التهرب الضريبي.

أما في الفصل الثاني فسنطرق إلى وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال الوسائل القانونية كمبحث أول والوسائل الإجرائية كمبحث ثان، ومعرفة نظام العقوبات الخاص بهذه الضريبة.

الفصل الأول

دراسة ظاهرة التهريب الضريبي

إنّ ظاهرة التهرب الضريبي بكل صورها تمس الهدف الأخير إذ من شأنها عدم تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الفرد الممول والدولة فتهرب وتخلص بعض الأفراد من الضريبة يعني إنقاص موارد الدولة وعدم قدرتها على تحقيق الإنفاق العام وتوفير الخدمات العامة كما يؤدي ذلك إلى الإخلال بتوزيع الدخل وبمبدأ المساواة بين المكلفين في تحمل الأعباء العامة.

كما أن للتهرب الضريبي سلبيات متعددة تمس مختلف نواحي الحياة، فانخفاض حصيله إيرادات الدولة، يؤدي إلى إضعاف فعالية السياسات المالية التي تنتهجها الدولة بغرض رفع معدل النمو الاقتصادي، وتحسين مستوى توزيع الدخل بالإضافة فإن التهرب الضريبي يؤثر على ما يتعلق بهدف الحصيله الضريبية، ويعد عائقاً أمام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسات الدولة، فتضطر هذه الأخيرة لتعويض هذا النقص، بمحاولتها زيادة إيراداتها العامة بفرض ضرائب جديدة، أو برفع أسعار الضرائب وهذا ما يؤثر بالسلب على توزيع الدخل ومبدأ العدالة الضريبية، مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين وخاصة ذوي الدخل الثابت.

كما أن هذه الظاهرة تؤدي بالدولة لتحصيل إيراداتها باللجوء إلى القروض الخارجية، والتي تعجز في الواقع عن تسديدها وهذا يعني زيادة الديون وعجز ميزان المدفوعات، أو قد تلجأ إلى الإصدارات النقدية بما ينطوي عليه ذلك من حدوث التضخم والذي يصيب بأضرار بالغة اقتصاد الدولة وأهمها تدهور العملة المحلية وارتفاع الأسعار الداخلية.

ويتضح مما تقدم أن التهرب الضريبي يؤثر بالسلب ليس فقط على الحصيلة الضريبية أو العدالة الضريبية أو توزيع الدخل، بل وكذلك على اقتصاد الدولة نفسها وقدرتها على الانتعاش الاقتصادي والتنمية الاقتصادية⁽¹⁾.

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي وتحديد طبيعته

للضرائب آثار بعيدة المدى على كافة نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية في أي مجتمع من المجتمعات، وهي آثار تزداد أهميتها باستمرار مع اتساع نطاق دور الدولة وتزايد درجة تدخلها في النواحي المتقدمة، ولقد انعكس هذا التطور بدوره على دور الضريبة فنقلها من الحياد إلى التدخل وعليه فإن من المعلوم أنه عندما يجري فرض ضريبة ما، فإن المشاكل التي تثور عند ذلك لا تتوقف عند الأحكام القانونية والفنية بالفعل، سواء بصفته صاحب دخل أو مالكا لأصل من الأصول وقد يقف أثر الضريبة عند هذا الحد، وقد ينتهي بها إلى شخص آخر يتمكن دافع الضريبة من نقلها إليه، وفي جميع الحالات تؤثر الضريبة بعد استقرارها في القوة الشرائية للشخص الدافع لها، حيث يتعرض دخله الممكن التصرف فيها (صافي الدخل بعد دفع الضريبة) للانخفاض، مع ما يترتب على هذا من ردود فعل من المعنيين بالأمر (بوصفهم منتجين أو مستهلكين)، وهذا ما يدعو بعض هؤلاء المكلفين بمحاولة التملص من عبء الضريبة المفروضة عليهم، والتهرب منها بكافة الطرق سواء بفعل عبئها أو التهرب منها بالاستفادة من ثغرات القانون باستعمال طرق احتيالية مخالفة للقانون وبالتالي ارتكابهم لجريمة الغش الجبائي⁽²⁾، ولذلك بالطبع تأثير كبير على المجتمع ككل من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وحتى

¹ - سوزي عدلي ناشر، ظاهرة التهريب الدولي وأثرها على الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، الطبعة 1999، ص: 11-12-13-14.

² - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد لعام، دار الجامعة الجديدة للنشر، طبعة 2006م، ص: 200-201.

النفسية... كما أن التخلص من عبء الضريبة سوف يؤثر على عدالة النظام الضريبي، فتتعدم المساواة بين المكلفين وتفقد العدالة الضريبية بالإضافة إلى المساس بحصيلة الضريبة.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وتحديد أسبابه

تكمّن خطورة ظاهرة التهرب الضريبي في كونها متعلقة بجانبين من جوانب المجتمع فهي تمس باستقرار الحياة الاقتصادية من جهة وتمس بناحية قانونية وسياسية من جهة أخرى كونها تقف عقبة في وجه سياسة الدولة، ولمعرفة المزيد عن هذه الظاهرة، نتناول البحث عن مفاهيمها، وتحديد أسبابها في هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي: التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون⁽¹⁾.

ويعرف أيضاً: بأنه يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملزم بها يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة⁽²⁾.

ويعرف بأنه هو لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أي دفعها ولكن بمقدار المحددة قانوناً⁽³⁾.

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، 2005، ص: 39.

² - محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 317.

³ - مرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام الدار الجامعية للطبعة والنشر، ط02، الإسكندرية، سنة 2002م، ص:

ويعرف أيضا: «هو تهرب لممول من الضريبة المفروضة عليه، وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إعفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة، أو بتقديم إقرار غير صحيح»⁽¹⁾.

تعريف جامع أحمد: «هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي»⁽²⁾.

تعريف (Margairaze andré): «التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون»⁽³⁾.

تعريف (Delahaye Thomas): «التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة لنصوص التشريع الضريبي»⁽⁴⁾.

تعريف (Carton lionis): «التهرب الضريبي على أنه: مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء في داخل الدولة وخارجها»⁽⁵⁾.

ويمكن تعريف شامل للتهرب الضريبي علي زغود: «تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل

¹ - عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، د.ط، مصر، 2005م، ص: 479.

² - جامع أحمد، علم المالية (فن المالية العامة)، ج01، دار النشر العربية، ط02، القاهرة، 1975م، ص: 244.

³ - Margairaz andré, la fraude fiscales et ses succédanées, comment on échappe à l'impôt, edition, Blonay, Suisse, 1988, p: 33.

⁴ - Delahaye Thomes, le choix delavie moins imposée, Edition Bruylant, Bruxelles, 1977, p: 25.

⁵ - Carton Luis, droit Fiscal international et européen, 02Edition, Précis Dalloz, Paris, 1991, p259.

التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها»⁽¹⁾.

كما أن التهرب الضريبي قد يحدث بالاستفادة من ثغرات القانون، وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف⁽²⁾، فالأمر يتعلق بتهرب ناتج عن إهمال المشرع، هنا لا يقوم المتهرب بانتهاك القانون المالي ومن ثمة فإنه لا يرتكب مخالفة مالية أو جريمة كما إذا تهرب المكلف من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن طريق التوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة نظر القانون، رغم أن طبيعة النشاط تجارية من حيث الواقع، وفي هذا المجال يقول الفقيه "موريس ديفير جيه": «أن هذا التهرب الضريبي الذي ينظمه المشرع ليس إلا وسيلة لإرضاء بعض الفئات الاجتماعية نظرا لقوتها السياسية مع الحرص على الظهور بمظهر إخضاعهم لنفس القوانين التي يخضع لها باقي المواطنين وهذا ما يؤكد الاتجاه الذي يشير إليه الاتجاه السوسيولوجي الذي قال به "جاستون جيز" والذي مؤداه: "أن الطبقة الاجتماعية التي بيدها القوة السياسية تميل إلى التهرب من الضريبة"»⁽³⁾.

كما أن التهرب من أداء الضريبة يعني أيضا الإفلات منها بعدم دفعها كلية أو بعضها أو من تحمل عبئها، وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول للمادة الخاضعة للضريبة، أو تقديم إقرار غير صحيح، وأيضا قد

¹ - علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 2005م، ص: 209-210.

² - أحمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار النشر وائل للنشر، ط02، 2005م، ص: 215.

³ - محمد دويدات، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسة المالية لاقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، طبعة 1996، ص: 231.

يكون التهرب بمناسبة تحصيل الضريبة وذلك كما لو قام الممول بإخفاء ثروته⁽¹⁾. ويتعين في هذا الصدد التمييز بين التهرب من الضريبة ونقل عبئها، ففي حالة التهرب من الضريبة لا يؤدي الممول الضريبة نهائياً إلى خزانة الدولة فيضيع حقها في الضريبة وتهبط حصيلتها.

أما في حالة نقل الضريبة يتحول عبء الضريبة من دافعها إلى آخر، وهكذا حتى يستقر العبء نهائياً على عاتق من يتحملها فعلاً وبذلك تحصل الخزانة العامة على حقها كاملاً في الضريبة.

وخلاصة القول أن المقصود بالتهرب من الضريبة أن يسعى المكلف إلى عدم دفع الضريبة المستحقة عليه دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ويحدث ذلك غالباً حينما يعتمد المكلف إلى مخالفة نص من نصوص القانون بطريقة من الطرق وبصفة خاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء كبير من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة أو يقوم بكشف قدر ضئيل من تلك المادة خلافاً للواقع⁽²⁾.

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي:

بما أن لكل ظاهرة أسباب، فإنه لظاهرة التهرب الضريبي أسباب أيضاً: وهي كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومستوى الوعي العام، وكفاءة الأجهزة، وفعالية الإجراءات إلا أنه يمكن تقسيم العوامل التي تساعد على التهرب إلى عدة أقسام، قسم يرجع إلى عيوب في التشريع الضريبي، وقسم يرجع إلى عيوب في الإدارة الضريبية، وقسم يرجع إلى عوامل نفسية متعددة بالإضافة إلى أسباب اقتصادية.

¹ - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 1999م، ص: 58.

² - محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة، طبعة 2003م، ص: 154.

أولاً: عيوب التشريع الضريبي والإدارة المالية

1. عيوب التشريع:

وفي قمة هذه العيوب نجد تعقد تشريعات الضرائب، ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر الضريبة، حيث أن هناك بعض المشروعات التي تحصل على إعفاء ضريبي لمدة معينة وقبل انتهاء هذه المادة تغلق هذه المشروعات وتثبت خسارتها بمستندات ودفاتر محاسبية مزورة وبهذه الطريقة لا تستحق عليها ضرائب وبعدها بفترة وجيزة يقوم أصحاب هذه المشروعات بإقامة مشروعات جديدة وتتكرر نفس الخطة السابقة للهروب من دفع الضريبة فكل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية وتزيد من احتمال التهرب، ولو أن الباعث من هذا التعقيد قد يكون تحقيق العدالة وإرضاء الممولين، ويمكن أيضا التماس عيب آخر متعلق بالتشريع الجبائي والمتمثل في المغالاة في تعدد الضرائب، مما يؤدي ولا محالة إلى زيادة تكلفة تحصيل الضريبة بالنسبة للممول، ويترك ثغرات عديدة يمكن التملص من خلالها للتهرب من الضريبة.

ومن الثابت أنه أيضا كلما ارتفع سعر الضريبة كلما كان ذلك دافعا للأفراد على التهرب من الضريبة وخاصة إذا كان على الدخل.

ونجد أيضا من سلبيات التشريع تلك التي تتعلق بما يعاب عن بعض المواد القانونية من بعد عن الموضوعية والعدالة مثل موقف الممول الذي لم يقدم الإقرار الضريبي أو قدمه بصورة مجهولة يكون موقفه أفضل حالا، ومن جهة نظر التهرب الضريبي من هو

الممول الملتزم بتقديم الإقرار؟ هذه المقولة تحمل في طيتها مغالطة علمية وأخلاقية إلا أنها واقعية وعلمية تكون سليمة بنسبة كبيرة⁽¹⁾.

2. عيوب الإدارة المالية:

لا شك أن الصعوبات التي تلاحقها الإدارة المالية في تقدير بعض اوعية الضرائب هي مما يشجع الممول على التهرب، وقد تعدد الإدارة إلى ربط الضريبة ربطا جزافيا أقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر منها مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب، كما لعدم المساواة في التطبيق أيضا أثرا على تفشي ظاهرة التهرب، حيث يجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أوردها المشرع المالي لكن تأتي صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة، أي عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها، وهذه الأخيرة منوطة بكفاءة الإدارة المالية، ومن الثابت أن عدم المساواة في التطبيق وتضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وتكون من دواعي التهرب منها⁽²⁾.

ثانيا: الأسباب الاقتصادية:

وهي متعلقة بنوعية النشاط الغالب في مجتمع معين، فقد لوحظ أنه إذا كانت المهن، ذات الأجر هي الأكثر شيوعا فإن ظاهرة التهرب الضريبي أكبر، بأن الإدارة هنا لا يمكنها الاعتماد على طريقة "الاقتناع عند المنبع" ولاشك أن اتباع مثل هذه الإجراءات يقلل من حالات التهرب الضريبي⁽³⁾.

¹ - محي محمد سعد، العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية مقارنة)، طبعة 2002م، ص: 122-123.

² - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، ص: 224-225.

³ - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، الطبعة 2004، ص 182

والاقتطاع من المنبع هو اقتطاع مبالغ وجمعها لفائدة إدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل ومن ناحية أخرى، تلعب الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع دورا مهما في التهرب الضريبي، فالملاحظ بشكل عام أن الأفراد تقل مقاومتهم لفكرة الضرائب المفروضة عليهم في أوقات الرخاء والازدهار الاقتصادي لكثرة ارتفاع دخولهم وكثرة النقود بين أيديهم، وبالتالي يقل التهرب الضريبي، والعكس صحيح تماما حيث تزداد حدة هذه الظاهرة في أوقات الفساد والأزمات الاقتصادية⁽¹⁾.

ثالثا: تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة:

فالإجراءات الروتينية المقدمة كثيرا ما يبعث روح الكراهية للضريبة، وهو ما يجب على الإدارة الضريبية تفاديه بأن تعمل على تسييرها.

وتعني بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار⁽²⁾.

رابعا: العوامل النفسية والاجتماعية والتاريخية في التهرب من الضريبة:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في التهرب من الضريبة، فكلما زاد الوعي المالي ضعف الباعث إلى التهرب⁽³⁾، وبالعكس كلما ضعف الوعي المالي كان الباعث النفساني على التهرب من الضريبة قويا ولموسا، ويعتقد بعض الماليين أن من العوامل النفسية ما لا مفر من وجوده بالنسبة لبعض الضرائب، فكثيرا ما تعترض الإدارة المالية صعوبات تطبيقية بالنسبة لتحديد الوعاء وضبط الضريبة وتحصيلها مما يباعد بينها وبين تحقيق

¹ - جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الوائل للنشر، ط01، 1999-2000، ص: 141.

² - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص: 156.

³ - غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، ط1998م، ص: 183.

المساواة الفعلية بين الممولين، على أنه مهما يكن من أمر فإن واجب المشرع المالي والإدارة المالية مع القضاء على هذه المساوئ أو إضعاف أثرها على الأقل⁽¹⁾.

لذا يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم في التهرب من الضريبة بشتى صورته، فإذا ضعف هذا المستوى لدى الأفراد أدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة وقل إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة واعتبارهم أن الضريبة شرط لا بد منها وما التزامهم إلا خوفا من العقاب، ومحاولتهم التخلص منها ليس إلا نوعا من المهارة واللياقة، ومما يساعدهم في هذا كله تساهل الرأي العام.

لذلك أصبح من واجب الدولة السعي إلى نشر الوعي لدى الأفراد للقيام بواجباتهم اتجاه خزينة الدولة بحيث تثير نظرة الرأي العام للمتهرب من الضريبة باعتباره مجرما مما يقلل من التهرب الضريبي والتخلص من عبء الضريبة عامة...⁽²⁾.

خامسا: ارتفاع الضغط الضريبي

إن ما يحدثه فرض الضرائب المختلفة من تغييرات اقتصادية واجتماعية، تختلف عمقا واتساعا تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية من ناحية، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من ناحية أخرى، تؤدي إلى التأثير على مختلف مظاهر الحياة وهذا التأثير هو يطلق عليه الضغط الجبائي⁽³⁾، فلما تطبق دولة معينة ضغط جبائيا مرتفعا، يميل المكلفون إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيه مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل جد محسوس وفي حالة أين تكون معدلات الضرائب مرتفعة، سيبحث كل مكلف

1 - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص: 233.

2 - جهاد سعيد خصاونة، المرجع السابق، ص: 139.

3 - يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، ط1998م، ص: 87.

بالضريبة من التهرب من دفعها أو حتى الغش عند تصريحه بدخله أو الحد من نشاطه الاقتصادي بسبب الضغط الجبائي المفروض.

إذن، فالضغط الجبائي جد قوي سيكون له أثر معاكس لما هو منتظر فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية التي سوف تنقل شيئاً فشيئاً بسبب تهرب المكلفين بالضريبة من دفعها مما يؤدي إلى تباطؤ النشاط الاقتصادي بصفة عامة⁽¹⁾.

سادسا: الأسباب الجزائية:

بما أن التهرب الضريبي أو محاولة التهرب المقترن بغش وغير مشروع يجرمه القانون بمخالفته له، فإنه يعاقب كل من انتهكه من المكلفين، وبناء عليه فقد تساعد العقوبة التي يفرضها المشرع المتهرب من الضرائب على الإقلال من هذه الجريمة في بعض الأحيان، فالمكلف يوازن بين مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين العقوبة التي سيتعرض لها إذا هو تهرب من دفع الضريبة بأية طريقة كانت، واكتشف أمره، فإذا كانت العقوبة قاسية تردد في ارتكاب هذا الفعل والعكس صحيح، وهذا ما يدعو بالمشرع عامة إلى التشدد في وضع نظام العقوبات⁽²⁾.

سابعا: العوامل السياسية:

يلاحظ في هذا الصدد أن قبول أو معارضة فرض الضريبة أو زيادتها يتوقف على الهيئة السياسية والإدارة المختصة.

فقد اتضح في بعض البلدان الإفريقية أن الضرائب التي كانت تفرض من الحكومة المركزية تواجه بالرفض والتهرب، في حين تلاقي الضرائب التي تفرضها السلطات المحلية قبولا حسنا وعلى النقيض من هذا كانت المعارضة في اليابان عند فرض ضرائبها

¹ - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص: 184-185.

² - جهاد سعيد خصاونة، المرجع السابق، ص: 141.

بسبب ارتباطها بالتنظيمات الإقطاعية الظالمة التي كانت سائدة في القرنين الثامن والتاسع عشر⁽¹⁾.

وبالتالي فإن الأسباب السياسية هي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:

- الاختيار الأيديولوجي والسياسي الذي اعتمده الدولة بعد الاستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

- وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، ما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي⁽²⁾.

¹ - محمد مبارك حجبر، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر، ص: 126.

² - يحيى نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 1998م، ص: 62.

المطلب الثاني: طبيعة التهرب الضريبي وأنواعه

التهرب من الضريبة كما سبق ذكره هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها، وهذه الوسائل تتجلى في عدة طرق يتبعها المكلف بالضريبة وهذه الطرق هي التي تحدد لنا طبيعة التهرب الضريبي فإذا كانت متفقة مع صحيح القانون فلا يمكن القول هنا إلا أنه من قبيل التهرب المشروع رغم أثره السلبي، وإذا كانت هذه الطرق متسمة بطابع الغش والاحتيال فهنا نقول في هذه الحالة أن التهرب الضريبي غير مشروع ويسمى هنا بالغش الجبائي.

الفرع الأول: طبيعة التهرب الضريبي:

أ. التهرب الضريبي المشروع:

ففيما يخص التهرب المشروع فيبدو من الوهلة الأولى غرابة القانون باتخاذ اسم له بأنه التهرب المشروع، إذ يبدو هذا التناقض بين كلمتي التهرب وهي تعني الإفلات من الضريبة وفي ذات يكون ذلك التهرب مشروعاً أي متفقاً مع القانون⁽¹⁾.

فيراد به ما يعمد إليه الأفراد أحياناً من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة⁽²⁾، كأن يقوم الممول بتحايش التصرف الذي تجنب منه الضريبة بمناسبة قيامه به، فلا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة ويفلت الممول من الخضوع الأحكام القانون ويكون ذلك بسوء نية في الإفلات من الضريبة مع بقاءه في حدود القانون أو وقد يكون تجنب الضريبة بسبب استفادة الممول من ثغرات القانون الضريبي، فمثلاً قد لا يشير قانون ضريبة التركات على خضوع الهبات للضريبة،

¹ - موريس صادق، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، ط1999م، ص: 01-03.

² - محي محمد سعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية مقارنة)، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، ط01، 2002م، ص: 319.

فيعتمد أحد الأطراف توزيع أمواله على وراثته بطريق الهبة، وعلى المشرع هنا سد ثغرات القانون حتى لا يفوت على الخزنة هذه الإيرادات.

ب. التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الجبائي):

هو أن يحاول أحد الأفراد التخلص من التزامه الضريبي باتباع أساليب مخالفة للقانون، ومتسمة بطابع الغش⁽¹⁾، ففي مجال الضرائب المباشرة يحدث هذا بإخفاء الممول بجزء من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة، أو تقدير ثروته بأقل من قيمتها الحقيقية، أو المبالغة في تقدير التكاليف الواجب خصمها أو إخفاء المظاهر الخارجية التي يتخذها المشرع أساسا لفرض الضريبة، أو يعاب عليها كونها واضحة جدا لدرجة أن المكلف يتقبلها على مضض وبصعوبة لهذا فإن بعض المكلفين يلجؤون إما إلى التلاعب في تصريحاتهم الضريبية أو التهرب من دفعها⁽²⁾.

وفي مجال الضرائب غير المباشرة يظهر الغش حين يحاول الممول إخفاء السلع المصدرة أو المستوردة، أو إعلان قيمة لها بأقل من قيمتها الحقيقية ولاشك في أن هذه ترتبط بسلوك وأخلاقيات الأفراد نحو أداء واجبه العام الذي قد يؤدي إلى عدم قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتهم قبل الأفراد، كما يؤدي أيضا إلى ظلم أفراد آخرين هم الأمناء، حيث تضطر الدولة أمام نقص مالىتها، إلى أن تزيد من الضرائب التي يتحملون عبئها وخدمهم.

إذن فالتهرب الضريبي غير المشروع كما أشرنا هو الذي يكون مقصودا من المكلف ويحصل بمخالفة القانون، ويحصل ذلك على مستويين:

¹ – Raymond Muzellec, Finances publiques, 11 Edition, Sirey Edition, p 333.

Le poids de l'impôt insistent les contribuables a rechercher les procédés de fraude

² – صالح الرويلي، بالتعاون مع بويق جوزيان، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1989م، ص: 148.

أولاً: على المستوى الوعاء:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، ويقصد بالوعاء مجموع القواعد أو العمليات التي تهم تحديد العناصر (دخل، ربح، رقم أعمال...)، المعنية بالخضوع للضريبة، وهذه العناصر هي نفسها خاضعة لحساب الضريبة⁽¹⁾، أو تقدير قيمة الداخل الخاضع للضريبة وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة منها طريقة المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف بالضريبة، وطريقة التقدير الجرافي استناداً إلى بعض المؤشرات كالفئة الإيجارية التي تعد دليلاً لتحديد دخل صاحب العقار، وهناك أيضاً طريقة التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

وما يهمنا هو الكشف عن المنافذ التي يتملص منها المكلفين للتهرب من عبء الضريبة من خلال التصريح أولاً، ثم إلى أسلوب التقدير الإداري المباشر.

التصريح:

ويتمثل في شكلين أساسيين، هما تصريح المكلف بالضريبة نفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون ويتضمن عناصر ثروته أو المادة الخاضعة للضريبة، مع افتراض حسن نية المكلف، إلا أن هذا الأخير قد يلجأ إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي، وفي المقابل تحتفظ لنفسها بحق الرقابة خاصة في حالة ما إذا بني التصريح على غش أو خطأ.

وتجدر الملاحظة أنه في الكثير من الأحيان "يعمد المكلف إلى التهرب من تحديد دين الضريبة عن طريق الامتناع أصلاً عن الإقرار"⁽²⁾.

¹ - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص: 219.

² - عادل فليح العلي، المالية والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط2003م، ص: 123.

فبالخلاصة أن نظام التصريح من المكلف نفسه هو نظام تكثر فيه إمكانية التهرب والغش الضريبي، لذا فإن هذه الطريقة تتطلب إدارة ضريبية على جانب كبير من الكفاءة والوعي لتثبيد الرقابة على المكلفين حتى تحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وكافة النتائج الوخيمة التي تتجم عنها عكس تصريح لغير فوجد أن إمكانية التهرب الضريبي فيه قليلة أو شبه منعدمة، فيشترط أن تكون هناك علاقة قانونية بين المكلف والغير كصاحب العمل الذي يقدم تصريحا إلى إدارة الضرائب بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده على الأجور، فغالبا ما يتم اقتطاع هذه المبالغ لفائدة إدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل، أي نظام اقتطاع من المنبع⁽¹⁾، وأن أهم مما ينسب إلى هذه الطريقة هو دقة المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية، وذلك لعدم وجود مصلحة المقدم للتقدير في الإدلاء بمعلومات غير حقيقية تقود إلى التهرب من قبل دافع الضريبة⁽²⁾.

التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يخول القانون في هذه الحالة لإدارة الضرائب، حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة، ورغم ذلك فإن ضخامة السلطات المخولة للإدارة الضريبية في ظل هذا الأسلوب وتمتعها بحرية واسعة في التقدير وحق الإدارة كالتدخل في شؤون الممول وكثرة التردد عليه للتفتيش وفحص دفاتره ومستنداته يجعل مثل هذه الطريقة بغیضة على كل نفس، وتدفع المكلف بالضريبة ولو كرد فعل إلى التقنن في أساليب التحايل والتهرب من دفع الضريبة، وكثيرا ما تسيء الإدارة في تقدير الضريبة بحسن نية أو بسوء نية، مما يجعل هذه الطريقة ترتبط في أذهان الممولين بالتعسف

¹ - محمد عباس، محرز، المرجع السابق، ص: 145-148.

² - سليمان أحمد اللوزي، علي محمد خليل، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، طبعة 2000، ص:

والمغالاة، ولذلك ترى كافة التشريعات التي تستخدم هذا الأسلوب تنص على إعطاء الممول حق الطعن والتظلم في التقديرات⁽¹⁾.

ثانياً: على مستوى التحصيل

نعني بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار⁽²⁾.

التهرب عن تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله بحيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها على المكلف. ومن الجدير بالملاحظة كلما ارتفع سعر الضريبة وزاد عبؤها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها، كذلك قد يكون التفاوت في أسعار الضريبة إذا ما غولي فيه، فإنه قد يدعو إلى التهرب كذلك إذ يحاول المكلف أن يخفض من وعاء الضريبة حتى ينقل من طبقة إلى أخرى.

وفي نهاية الأمر فإن التهرب الضريبي إذا كانت صورته هو التخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي مختلفاً عن التوزيع القانوني⁽³⁾.

ولتحصيل الضريبة عدة أساليب سنتطرق إلى أهمها ونقوم بإظهار المنافذ المؤدية فيها إلى الغش الضريبي والتهرب الضريبي ويتجلى هذا خاصة في:

- الأسلوب المباشر في تحصيل الضريبة حيث بعد حدوث الواقعة المنشئة للضريبة يتم تحديد مقدار دين الضريبة، وتقوم الإدارة الضريبية بإبلاغ دافع الضريبة بمقدار

1 - حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، ط1988م، ص: 225.

2 - محمد عباس محرز، المرجع نفسه، ص: 156.

3 - محيي محمد مسعد، العلاقات القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية مقارنة)، ص: 319.

وموعد دفع الضريبة والخطوات التي يجب أن تتبع في تسديد الدين، إلا أنه من الملاحظ أن المكلف بالضريبة يحس بعبئها، مما يسهل الغش والتهرب منها.

أما أسلوب الأقساط في التحصيل يضعف احتمال عذر دفع الضريبة إلى التحايل والتهرب الضريبي، وكميزة أساسية له أنه لا يشعر المكلف بالعبء وأنه يضمن تدفق الإيرادات إلى خزانة الدولة بصورة مستمرة خلال السنة.

ونلاحظ أيضا أن أسلوب الاقتطاع من المنبع نقل فيه فرص التهرب والغش⁽¹⁾.

وأمام هذه الآثار السلبية تعمد الدولة إلى مكافحة التهرب الضريبي في نطاقها الوطني، كما تتعاون الدول فيما بينها لمكافحة التهرب الضريبي الدولي⁽²⁾.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي:

إن مسألة التهرب الضريبي متعلقة بجانبين جوهريين في الدولة، وهما الجانب القانوني والجانب الاقتصادي، فنجد أن التهرب الضريبي يتخبط بين المفهوم الأحادي والمفهوم الثنائي، وهذا ما يدلنا إلى أنه هناك تهرب يمكن تصوره فقط من خلال منظور اقتصادي بحت، وهذا النوع متمثل في التهرب الضريبي الدولي وذلك لعدم وجود تشريعات دولية تحدد المقصود منه، أما التهرب ذي المفهوم الثنائي فيتجلى في التهرب الداخلي، فيمكن تصوره من منظور اقتصادي، ومنظور قانوني بمختلف أساليبه.

أولاً: التهرب الضريبي الداخلي:

هو في حقيقته تهرب قانوني بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة فهو إذن تصرفات غير

¹ - سليمان أحمد اللوزي، علي محمد خليل، المرجع السابق، ص: 202-203.

² - محمود إبراهيم، علم المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص: 67-68.

مشروعة و ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة، فالقاعدة الحاكمة للتهرب الضريبي الداخلي هي أن للمكلفين الحق في تنظيم أعمالهم و ثروتهم ومستوى معيشتهم بحيث يدفعون أقل ضريبة أو لا يدفعون ضريبة بالمرّة بشرط ألا يخالفوا في ذلك الأحكام المقررة القانونية.

فالتهرب الداخلي هو ذلك التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لأحكام القانون الضريبي الداخلي، وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول، وما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصا أجنبيا عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب على التهرب من خسارة ومن ضياع مورد هام من موارد الدولة الأساسية، ولذلك فعادة ما تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الضريبي الداخلي عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع الممول من استعمال الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريعات الضريبية القائمة للتهرب من عبء الضريبة، وكذلك عن طريق سن عقوبات رادعة متدرجة على كل من يخالف أحكام التشريعات المشار إليها⁽¹⁾.

ويمكننا تدعيم ما ذكرناه بما تقوم مديريات الضرائب بتقديمه من إحصائيات حول حجم التهرب الضريبي، ففي الجزائر وحسب مقال تحت عنوان "حجم التهرب الضريبي في الجزائر" بلغ 8.2 مليار دولار خلال 17 سنة.

كما كشف مصدر مسؤول بمديرية الضرائب الجزائرية أن حجم التهرب الضريبي في بلاده بلغ مستوى مهولا، حيث وصل منحناه إلى مستوى 600 مليار دينار جزائري،

¹ - سوزي عدلي ناشر، ظاهرة التهريب الدولي وآثارها على الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ص: 18-19.

بحدود 8.2 مليار دولار وتشمل هذه القيمة الضخمة الفترة من سنة 1990م، إلى غاية أواخر عام 2014.

كما أن الجهات المختصة أودعت 1223 تكون بهذا الشأن لدى مجلس الدولة بينها 509 تم الفصل فيها، في حين يجري التحقيق مع 900 شخص من طرف المصالح المختصة ظهر عليهم ثراء مفاجئ وأضاف إلى ذلك أن 555 شكوى جديدة تم إيداعها لدى مجلس الدولة، وقال المصدر ذاته إن 70 بالمائة من القرارات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة هي لصالح الإدارة، في حين أن 30 بالمائة من الأحكام لصالح المشتكين الذين استفادوا من تخفيضات الضريبة كلية أو جزئية.

ثانيا: التهرب الضريبي على المستوى الدولي:

التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب اقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد هام من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة، فالذي يؤخذ في الاعتبار في هذا المقام ليست الوسيلة بل الأثر المترتب عليها وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع.

فالتهرب الضريبي على المستوى الدولي، فيختلف الوضع فيه عن التهرب الضريبي على المستوى الداخلي، نظرا لكونه أحادي لمفهوم على عكس التهرب الضريبي الداخلي ذو المفهوم الثنائي، فالتهرب الضريبي على المستوى الدولي لا يمكن تصوره إلا من خلال منظور اقتصادي بحت، وذلك نظرا لعدم وجود تشريعات دولية تحدد المقصود منه، وبداية تقرر أن التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو صورة من صور التهرب الضريبي بصورة عامة، وأن ما يميزه أنه ذو صفة دولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة يستوي في ذلك أن يكون بين دولتين أو أكثر، فالمكلف يحاول أن يخفف من عبئه

الضريبي مستخدماً في ذلك كافة الطرق والسبل المشروعة وغير المشروعة ويتضح ذلك عندما يلجأ المكلف إلى تهريب أمواله خارج البلاد حتى لا تتمكن الدوائر الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة عليه، أو عندما تكون بعض مصادر الدخل الخاضعة للضريبة موجودة في خارج البلاد، ويعمد المكلف إلى عدم التصريح بوجود هذه المصادر بالمرّة أو يخفي جزء منها⁽¹⁾.

والجدير بالذكر أن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات الدولية والتجارة الدولية، فقبل انتشار الأسواق الدولية والاتصالات الدولية وظاهرة العولمة الاقتصادية لم تكن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي معروفة ولم تشغل بال الكثير من المفكرين الاقتصاديين.

وفي إطار التهرب الضريبي الدولي يستفيد الممول من مبدأ السيادة الضريبية الذي يعني تطبيق الضريبة داخل إقليم الدولة دون أن يكون لها سلطة الامتداد أو تتبع الأموال في الخارج، إلا في أحوال استثنائية محددة في القانون على سبيل الحصر، ولذا فإن الممول يستطيع أن يستثمر أمواله أو أرباحه في دولة أجنبية تفرض سعر ضريبة منخفض، أو تقرر امتيازات وإعفاءات معنية لنوع الاستثمار الذي يباشره مستغلاً عدم إمكانية تتبع استثماراته في دولة أجنبية⁽²⁾.

¹ - جهاد سعيد خصاونة، المرجع السابق، ص: 149.

² - سوزي عدلي ناشر، المرجع السابق، ص: 20-21.

المبحث الثاني: طرق التهرب والغش الضريبي وآثاره:

كما سبقت الإشارة فإن التهرب الضريبي من الأفعال التي تتطلب تحايلا وتلاعبا، بحيث يستغل المكلف بالضريبة التي يريد التخلص منها جميع الفرص ويسلك كافة السبل للوصول إلى غايته سواء كانت هذه الأخيرة مشروعة في نظر القانون، أو أنها غير مشروعة إلا أنه يكيف فعله حسب هذه النصوص، ويتلاعب بالثغرات الموجودة بها.

ولذلك آثار كبرى تمس العديد من النواحي سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو المالية، وحتى المساس بسياسة الدولة.

فطرق التهرب الضريبي وآثاره لهما من الأهمية ما استدعى إلى تخصيص مطلب لكل منهما.

المطلب الأول: طرق التهرب والغش الضريبي:

الفرع الأول: التهرب الضريبي عن طريق المعاملات المحاسبية:

يجبر القانون التجاري المكلفين بالضريبة بمسك محاسبة كاملة وتتجسد هذه الإلجبارية بالنسبة للقانون الجبائي في وفاء المكلف بالتصريحات التي يوضح فيها عن نتائج نشاطه الصناعي أو التجاري خلال السنة المالية مدعما ذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير، السجلات المحاسبية (دفتر اليومية، الجرد...) وهذا في المواعيد المحددة قانونا.

تعتبر المحاسبة القاعدة الأساسية لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية فالتحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية فيما بينها وبين المستندات الثبوتية من جهة أخرى.

وفي هذا الصدد يقول J.C Martinez : "تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات والاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخم الأعباء القابلة للخصم".

أ- تخفيض الإيرادات:

تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالا، وما يميزها أنها تعد من الأوجه التقليدية¹ التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفع الضريبة كليا، ويتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية، وهذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون كأن يتلقى مثلا 70000 دج ولا يسجل إلا 50000 في سجلاته المحاسبية ليذهب الباقي في قنوات شرعية كمول الاقتصاد السري.

وإلى جانب هذه الطريقة، هناك طريقة أخرى سنعالجها في الجزئية التالية وهي تضخيم التكاليف.

ب- تضخيم التكاليف:

بما أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد أساسا على نظام التصريح والاقرار الإرادي للمكلفين في تحديد وعاء الضريبة، وفي هذا الإطار خص القانون حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة في إطار نطاق نشاطه وهذا وفقا للشروط التالية:

¹ - رفعت المحجوب، المالية العامة "النفقات والإيرادات العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة 1975، ص: 57.

أن تكون هذه الأعباء موضوعة في صالح نشاط المؤسسة، وأن تتعلق بالسير العادي لها.

أن تكون لهذا الأعباء علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

إن تقنية فرض الضريبة القائمة على الخصم المبرر تجعل المكلف يسرع إلى الدفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق، ولو استدعى ذلك استعمال فواتير مزورة.

وهناك طرق متعددة لتضخيم الأعداء فهي تكمن أساسا في تسجيل ما صلب الشغل وهمية، تسجيل أعباء عامة غير مبررة، إضافة إلى ذلك الحساب الخاطيء للاهلاكات.

ب.1- المستخدمين الوهميين:

تتمثل هذه الطريقة في لجوء المكلف إلى التسجيل على الكشوف المحاسبية لأجور ورواتب العمال ومستخدمين وهميين لا وجود لهم على أرض الواقع، غير أنهم يحوزون على وثائق محاسبية إدارية رسمية تخلوا من كل شك وريبة، وبتضخيم هذه الرواتب والأجور التي تسمح في النهاية بتخفيض الربح المحقق من طرف المؤسسة الخاضع للضريبة.

ب.2- النفقات والمصاريف العامة غير المبررة:

يمنح التشريع الجبائي للمكلف حق الخصم من ربحه الخاضع للضريبة بعض المصاريف والنفقات، من بينها مختلف المبالغ المخصصة للإشهار المالية أو تلك المتعلقة بصيانة المباني المخصصة مباشرة للاستغلال.

وغالبا ما يستغل المكلف هذا الحق الذي أقره القانون بتضخيم هذه المصاريف إلى درجة مبالغ فيها ومفرطة، وكأن يخصص مكافآت عالية تفوق تلك التي كان من المفروض عليه أن يقدمها لمستخدميه.

بالإضافة إلى ما ذكرناه سابقا هناك استغلال آخر بتضخيم هذه التكاليف وهي تصريحات واقعية أدلى بها أحد أعوان الضرائب.

تسجيل نفقات السيارات باسم المؤسسة، مستغلة لأغراض شخصية من طرف المسيرين. قيام المؤسسة بترميمات على المباني الصناعية التجارية والصناعية، فيقوم مسيري المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الخاصة مسجلين إياها في الترميمات الحاصلة للمؤسسة.

قيام مسؤولي المؤسسات بشراء مستلزمات خاصة كالأثاث لأغراض شخصية مسجلة في حسابات المؤسسة¹.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

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

وهناك أخرى يقوم بها المستوردون وذلك لتخفيض قيمة الضريبة الجمركية وهو استيراد معدات أو أجهزة حديثة على أنها مستعملة وذلك بتقديم أوراق مثبتة لذلك مما يخفض تعريفاتها الجمركية.

¹ - رفعت المحجوب، المالية العامة النفقات والإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة 1975، ص: 15.

ومن طرق التهرب الضريبي أيضا تقليد الماركات العالمية وبيع السلع المغشوشة حيث يتم بيعها على أنها مستوردة ونجد أن نسبة الربح المحققة في هذا الغش يصعب تحديدها وبالتالي تحديد قيمة الضرائب الحقيقية¹.

أ-التهرب عن طريق عمليات مادية:

ويقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية حيث يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء الجزئي أو الكلي.

الإخفاء الجزئي:

تتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بعد ذلك في السوق السوداء.

الإخفاء الكلي:

يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المتحصل عليه منها يباع دون فواتير بعيدا عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

ب-التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

ويعتبر هذا النوع من التهرب الضريبي غشا تحت إطار التصنيف وهذا بتزييف الممول للحالة أو وضعيته القانونية الخاضعة أساسا للضريبة إلى وضعية أخرى تجعلها معفاة أو أقل اقتطاعا، ومن أمثلة ذلك أن يقوم المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة، وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل، كما قد يقوم المكلف بتصنيف

¹ - محي الدين مسعد، المرجع السابق، ص: 118.

مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية، أو كأن تقوم الشركة بتوزيع أرباحها على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور.

كما تستغل الشركات المتعددة الجنسيات ووضعيتها القانونية بامتلاكها الفروع في الخارج حيث تتهرب من دفع الضريبة وذلك بتحويل الأرباح لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعباً في سعر العبور، وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها. تعتبر هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف ولكنها تبقى أمثلة لا غير، فالمكلف يسعى دوماً إلى تطوير أساليب الغش وإيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجباته الضريبية.

الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل القانوني:

يعتبر التحايل القانوني الأكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية، فلقد عرفه Boruno على أنه العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.

يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير¹.

ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

¹ - بلوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، سنة 2004، ص 14.

1- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية:

ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء مثلاً: تغيير عقد البيع إلى عقد الهبة لتفادي دفع الضرائب للعقد الأول¹.

2- الإخفاء عن طريق عمليات وهمية:

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة ويتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعملية البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ظناً منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال².

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي عامة إلى الإضرار من الناحية المالية بالخزينة العامة والمكلفين على حد سواء، ففيما يتعلق بالخزينة العامة يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية وبالتالي يؤدي ذلك إلى عدم استطاعة الدولة القيام بوظائفها على الوجه الأكمل، وفيما يتعلق بالمكلفين يؤدي التهرب الضريبي إلى المساس بالعدالة الضريبية نظراً إلى أن بعض المكلفين يدفع الضريبة بينما يتهرب منها البعض الآخر جزئياً أو كلياً.

¹ - عوادي مصطفى رحال نصر، ص ص: 52-53.

² - عوادي مصطفى رحال نصر، المرجع نفسه، ص ص: 52-53.

وقد تؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى أن تزيد الدولة معدل (سعر) الضريبة المعمول بها وأن تفرض ضرائب جديدة لتعويض خزينة الدولة عما فاتها من نقص في الحصيلة من عمليات التهرب الضريبي وبالتالي يزداد العبء الضريبي على المكلفين الأكفاء الذين لا يتهربون من الضرائب، وبالتالي يتم توزيع الأعباء العامة توزيعاً غير عادل¹.

وسنبين فيما يلي كل أثر على حدا، من عدة نواحي من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية

إن التهرب الضريبي يؤدي إلى ضعف إمكانيات الإدخار والاستثمار وبها التقليل من فرص إتاحة الجو الملائم للتنمية ومن جهة أخرى فإن التهرب الضريبي يكبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجع الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجع الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة.

مثال على ذلك: المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة

دون أن يمسه أي اقتطاع ضريبي.

كما أن واقع هذه الظاهرة على الاقتصاد الوطني أمر بديهي، لأنها تسبب تحويل لموارد مهمة على حساب الدولة والجماعات المحلية فحسب، ولكن بمخالفة القواعد التي تحكم المنافسة الريفية بين الفاعلين الاقتصاديين، ويخلق شعور بعدم العدالة والظلم في أوساط الشعب.

¹ - جهاد سعيد خصاونة، المرجع السابق، ص: 142.

الفرع الثاني: الآثار المالية:

يتكون الجهاز الضريبي الجزائري من أنواع عدة من الرأبئة والرسم فهناك ثلاثة ضرائب يتم جمعها لفائدة الدولة، وضريبتان لفائدة ميزانيات المحلية، وأخيرا ضريبة تتقاسمها الدولة مع الجماعات المحلية، أيضا ضريبة على إيرادات الشركات (IRG)، ضريبة على الأشخاص الطبيعيين (IBS)، فضلا على الرسم على القية المهنية (TAP)، الدفع الجزائري (VF)، فهذا التنوع من المفروض أن يكون مصدر إثراء للخزينة العامة، لكن هناك سلبيات تعرق عمليات التحصيل التي تعود إلى التهرب الضريبي بصوره المختلفة، والذي يعتبر نزيفا للاقتصاد الوطني وعقبة أمام تحقيق الاستقرار المالي.

فالخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخل المتدفقة من وراء الحصائل الضريبية يؤدي هذا، إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة.

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية والنفسية (بسيكولوجية):

يحد التهرب الضريبي من سلطة الدولة وقد يحطمها تماما وذلك بتعويد المواطن العيش في مخالفة دائمة، ساعيا إلى تعميق التفاوت أمامها، وتحويل عبئها على عائق المكلفين النزهاء وتعميق الهوة بين الطبقات الاجتماعية المختلفة مساهما في خلق جو من الخداع بين الأفراد، حيث لا تجد الدولة أمام هذه الخسائر المتصاعدة نتيجة التهرب الضريبي إلا منفذا واحدا وهو رفع معدلات الاقتطاع، أو باستحداث ضرائب جديدة، وعند ملاحظة الضرائب المطبقة في البلدان النامية نلاحظ أن طبيعة مواردها متفاوتة النسب بين مختلف أصناف الضريبة، واعتمادا بالدرجة الأولى على الضرائب غير المباشرة هذا من النوع الضرائب الذي يفرض على السلع الاستهلاكية والخدمات حيث عادة ما نجدها

بمعدلات مرتفعة لتمس بذلك السواد الأعظم من أفراد المجتمع الذين يساهمون بقسط وافر في دعم الخزينة الشيء الذي ينمي لديهم إحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الجبائي، حيث يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي يقترفها أصحاب بتهربهم الدائم وهو ما يجعل الجو مضطرب في العلاقات بين أفراد المجتمع وظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم بها عبء المخالفة مع موظفي الإدارة اعتقاداً بأنها مهما ارتفعت قيمتها (الرشوة)، فهي أقل من العبء الضريبي، وبها يرسى مبدأ التهرب الضريبي، كمنفذ قانوني، في هذا الصدد يمكننا أخذ نبذة عن هذه الظاهرة المصاحبة لظاهرة التهرب والغش الضريبي حيث تتطوي هذه الجريمة على التجار من جانب الموظف العام أو المستخدم العام بوظيفته لصالحه الخاص سواء كان لعمل معين أو الامتناع عن أداء عمل معين يكون من خصائص وظيفته.

حيث أن الموظف يرتبط بالدولة لأداء وظيفته وذلك قلاء أدر وليس له أن يتقاضى من الأفراد مقابل أداء هذا العمل ولاشك في أن البعض يستغل حاجة الأفراد للإذعان لأغراضه وهو ما يؤدي بالمكانة الوظيفية والاختلال ميزان العدل «والرشوة مؤثمة في الشريعة الإسلامية، والقوانين القديمة ويعرفها الفقه الحديث بأنها اتجار الموظف العام في أعمال وظيفته بتقاضيه أو قبوله، أو طلبه مقابلاً نظير قيامه بعمل من أعمال وظيفته، أو امتناعه عنها»⁽¹⁾.

الرشوة تقتضي وجود أطراف لها وأطراف الرشوة:

المرتشي: وهو الموظف العام ومن يعتر في حكم الموظف العام.

¹ - أنور العمروسي، أمجد العمروسي، جرائم الأموال العامة وجرائم الرشوة، النشر الذهبي للطباعة، الطبعة الثانية، ص: 217.

الراشي: وهو صاحب المصلحة.

الرائش: وهو الوسيط بين الراشي والمرتشى.

وقد تقع جريمة الرشوة من طرف واحد كما في حالة طلب الموظف العام الرشوة ولكن بدون قبول لدى صاحب المصلحة الذي يلجأ للنيابة العامة للإخبار عن تلك الجريمة. وقد تقع من الطرفين في حالة الطلب من الموظف العام مع وجود صدى لدى صاحب المصلحة، وقد تقع من ثلاثة أطراف من الراشي والمرتشى مع وجود وسيط بين الموظف العام وصاحب المصلحة.

وقد تقع جريمة الرشوة من طرف واحد، كما في حالة طلب الموظف العام الرشوة ولكن بدون قبول لدى صاحب المصلحة الذي يلجأ للنيابة العامة للإخبار عن تلك الجريمة. وقد تقع من الطرفين في حالة لطلب من الموظف العام مع وجود صدى صاحب المصلحة وقد تقع من ثلاثة أطراف من الراشي والمرتشى مع وجود وسيط بين الموظف العام وصاحب المصلحة.

وواقع الأمر أن سيد الفعل الإجرامي هو الموظف العام لجريمة الرشوة، وينتهي خاصة وسط المكلفين الذين يحترفون نفس المسالك وافي محيط لا يدفع الضريبة إلا من طرف الفقراء وأصحاب المداخل المحدودة.

وفي الأخير فإن التهرب الضريبي قد يكون سببا في إحداث نوع من فقدان الثقة أثناء المعاملات المالية التجارية مثل: إبرام الصفقات والعقود، وما من ذلك من الممارسات القانونية التي تقتضيها مصالح الأفراد⁽¹⁾.

¹ - شريف طه، جريمة الرشوة، دار الكتاب الذهبي، طبعة 1999، ص: 02-04.

المطلب الثالث: ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

لقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 11-02 المؤرخ في 24-12-2002 جناية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفية كلياً أو جزئياً.

لذلك يتميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي بعدم توافر أحد أركان الجريمة وهو العنصر الشرعي أي عدم وجود النص القانوني فإن الجريمة لا تقوم بناءً على المادة الأولى من قانون العقوبات: «لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير امن بغير قانون»⁽¹⁾.

وعليه يمكن استخلاص، الفرع الأول: الركن المادي والفرع الثاني المعنوي فقط لجريمة التهرب الضريبي، الفرع الثالث: صور جريمة التهرب الضريبي.

الفرع الأول: الركن المادي⁽²⁾

يتكون الركن المادي من ثلاث عناصر:

- استعمال طرق احتيالية

- التملص من الضريبة أو الرسوم أو أي حق ضريبي.

- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من أداء الضريبة.

أولا استعمال طرق احتيالية:

لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية العلة أن كل تعريف لا يستطيع الإلمام بكل الطرق والأساليب الاحتيالية والتدليسية، وعليه فبالرجوع إلى التشريع الجبائي نجد أن

¹ - المادة 01 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08/07/1966 المتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم للأمر رقم 97-10 المؤرخ في 06/03/1997.

² - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، د.ط، الجزائر، 2008م، ص: 102-103.

نص المادة 530 من قانون الضرائب غ.م.ر.م تتاولت 13 حالة والمادة 533، 6 حالات، والمادة 118 من ق.ر.ر.أ 6 حالات والمادة 303 من ق.ض.م.ر.م تسع حالات، والمادة 76 من ق.إ.الجبايي حالتين، والمادة 34 من ق.ط. و 119 من ق.ت. حالة واحدة كل النصوص أجمعت على استعمال صيغة على وجه الخصوص قبل ذكر الأعمال والأفعال التي تعتبر طرقا احتيالي وتدلسية أو غشا وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال.

إن في مجال الضرائب يهدف المشرع الجبايي بتجريمه لأفعال الغش الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية فيمنع بذلك «التهرب والغش الضريبي باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة»⁽¹⁾، وتتص المادة 408 من ق.ض.م.ر.م: «على معاقبة كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات تقم أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني»⁽²⁾.

ولقد حدد المشرع الجبايي الطرق التدليسية في المادة 193-02 من ق.ض.م.ر.م وهي⁽³⁾:

1. الإخفاء أو محاولة الإخفاء المبالغ أو المنتجات يفرض عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

¹ - فرج رضا، شرح قانون العقوبات (الأحكام العامة للجريمة)، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، ط02، الجزائر، سنة 1976م، ص: 203.

² - المادة 408 من ق.ض.م.ر.م والمادة 418 من الأمر رقم 75-47 المؤرخ في 17/06/1975 المتضمن تعديل قانون العقوبات الملغاة بموجب الأمر رقم 01-09 المؤرخ في 26 يونيو 2001.

³ - المادة 193-02 من قانون ض.م. من الأمر 76-01 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن ق.ض.م .

2. تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدنيين.

3. القيام عمداً ببيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

4. قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضوح عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

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

6. ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي⁽¹⁾.

قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقله تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها⁽²⁾.

¹ - المادة 2/193 من قانون ض.ر.م. معدلة بموجب المواد 17 من ق.م. لسنة 1996 و 10 من قانون المدني لسنة 2000، 38 من القانون المدني لسنة 2001، و 06 من القانون المدني لسنة 2002 و 12 من قانون المدني لسنة 2006 و 08 من القانون المدني لسنة 2012.

² - المادة 119 من ق.ت. معدلة بموجب المادة 17 من قانون المدني، لسنة 2012.

القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المبشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم⁽¹⁾.

ثانيا: التملص من الضريبة⁽²⁾:

تتطلب الجريمة الضريبية لقيامها أن تؤدي استعمال الطرق الاحتيالية السالفة ذكرها إحدى النتائج التالية:

- إما التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح.

- وإما التملص كليا أو جزئيا أو تصفية الضريبة ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها للجهة المختصة لتحصيل الضريبة.

- وإما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها والتخفيف من عبء الالتزام.

وقد استعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم.

ففي المادة 01-303 من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة «يعاقب كل من تملص أو حال التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا...»⁽³⁾، ونفس العبارة استعملها المشرع في

¹ - المادة 533 من قانون ض.غ.م.

² - فارس السبتي، المرجع نفسه، ص: 105.

³ - المادة 1-303 من ق.ض.م المعدلة بموجب مادتين 28 من ق.م لسنة 2003 و 13 من ق.م لسنة 2012.

قانون الرسوم على الضرائب غير المباشرة في المادة 532 منه، وكذا في قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة 117، والمادة 1-119 من قانون التسجيل، والمادة 1-34 من قانون الطابع.

ثالثاً: العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتمالية⁽¹⁾:

أنه يتطلب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق ومن ثمة تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقاً لما هو معمول به قانوناً أو في تقرير إعفاء بعض الفئات.

الفرع الثاني: الركن المعنوي⁽²⁾:

تتميز جريمة التهرب الضريبي بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي بنوعيه العام والخاص.

أولاً: القصد العام.

توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بعناصرها القانونية، وهو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء بحيث يفترض في الجاني علمه بارتكاب أفعال احتمالية أو تدليسية أو غش، تؤدي إلى التخلص أو محاولة التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي.

¹ - فارس السبتي، مرجع سابق، ص: 106.

² - فارس السبتي، المرجع نفسه، ص: 106.

أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الجبائية في الغلط.

ويمكن تعريفه أيضا: «بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بامتناع، أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل»⁽¹⁾.

ثانيا: القصد الخاص:

يتطلب القصد العام توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بأركانها في القانون، فلا يعتد فيه للبائع على الجريمة وهو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني ارتكاب جريمته، فهو يتفاوت من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني ولو كانت الجريمتان من نوع واحد، فالقصد الخاص يختلف من جاني لآخر فقد تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية، في حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي.

وبالتالي فإن البائع هو عنصر تقدير العقوبة تشديدا أو تخفيفا حسبما يقدره القانون استخلاصا من ظروف الدعوى وخاصة في شقها العمومي (الحبس، والغرامة الجزائية). فقط دون الشق الجبائي الذي لا تطبق عليه أحكام المادة 53 من قانون العقوبات⁽²⁾.

الفرع الثالث: صور ظاهرة التهرب الضريبي:

علاوة على جريمة التهرب الضريبي نصت مختلف القوانين الجبائية على صور أخرى وهي محاولة الغش والاشترار والعود ومنتظر إليها فيما يلي:

¹ - فرج رضا، مرجع نفسه، ص: 404.

² - فارس السبتي، مرجع نفسه، ص: 107.

أولاً: المحاولة:

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الحبائي عملاً بالمبدأ العام، وتنص الماجدة 1-303 من قانون ض.م على المحاولة في ارتكاب الغش الضريبي بعبارة «يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية...»⁽¹⁾، ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها ويتجه نحو تنفيذها فعلاً فيقال أنه شرح في تنفيذ الجريمة الضريبية.

ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق الاحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.

والمحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلاً بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية⁽²⁾.

2. الاشتراك:

كل النصوص الجبائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولاً مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه: «يعتبر شريكاً في

¹ - المادة 1-303 من ق.ض.م معدلة بموجب المادتين 28 من قانون المدني لسنة 2003 و13 من قانون مدني لسنة 2012.

² - المادة 30 من قانون العقوبات الأمر 66-156 بتاريخ 1966/06/08 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم بقانون رقم 09-01 بتاريخ 2009/02/25.

الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك»⁽¹⁾.

حيث نصت المادة 303-2 من ق.ض.م.ر.م : «تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون».

إنّ تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 42-2 من قانون العقوبات: «يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة، ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص:

-الذين يتدخلون بصفة غير قانون للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في

الخارج.

-الذين فبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير»⁽²⁾.

يعاقب على المشاركة من ساهم في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زياتن...⁽³⁾.

لما جاءت به المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في المجال الجبائي تعني المساعدة في الاحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو باعتماد بيانات غير صحيحة في الإقرارات الضريبية وحتى تقوم جريمة الاشتراك يجب على الفاعل أن يكون على

¹ - المادة 42 من قانون العقوبات من الأمر 66-156 بتاريخ 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم بقانون رقم 09-01 بتاريخ 25/02/2009.

² - المادة 303-02 من قانون ض.م.ر.م.

³ - المادة 306-1 من قانون ض.م.ر.م.

علم بما يفعله وأن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانوناً للضريب ومن أمثلة ذلك كأن «يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة»⁽¹⁾.

¹ - الشورباجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجماعات الصرية، ط01، الإسكندرية، سنة 1972م، ص: 269.

الفصل الثاني

وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

مقدمة الفصل الثاني:

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، حقوق من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة ولذلك أوجب على المكلفين .

إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد على نفوذهم المالي وحریتهم الاقتصادية، مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة مما يؤثر مباشرة على مصادر التمويل للخزينة العمومية وهي الرقابة والتحقق الجبائي وهي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية فالرقابة الجبائية دور في تمكين الإدارة من تأدية المكلفين بالضريبة لمستحققاتها وبالتالي تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي يتوصلون إليها من خلال التحقق الجبائي، كما نجد أن هناك نوعين من التحقق الجبائي يتمثل الأول في التحقق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقق المحاسبي.

وسنعالج في هذا الفصل الثاني ووسائل مكافحة التهرب الضريبي فيما يلي:

المبحث الأول: الوسائل القانونية.

المبحث الثاني: الوسائل الإجرائية.

المبحث الأول: الوسائل القانونية.

إن قيام النظام الجبائي الجزائري على التصريحات الجبائية جعل المشرع الجزائري يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة من أجل الحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية وهو الرقابة الجبائية التي تعتبر حقا سياديا تمارسه الدولة عبر مؤسساتها، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى: مفهوم الرقابة الجبائية وأسباب إجراء عملياتها كمطلب أول، ثم في المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية، المطلب الثالث: آليات الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأسباب إجراء عملياتها.

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة العامة، من خلال محاربة التهرب الضريبي نظرا لأن النظام الجزائري نظام تصريحي، أي يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

نتطرق أولا لتعريف الرقابة بشكل عام، حيث عرفها فايول؛ بأنها التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسمة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها¹

تعريف كوسه فضيل: هي أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة، زيادة على قيامها بإجراءات أشد.

¹-المادة 62 من قانون المالية سنة 1997، جريدة رسمية عدد 85 سنة 1996.

ضبطا وتأكيدا الرقابة الجبائية تشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق، كما عرفت بانها وسيلة للتحقق بان المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية¹.

وعرفها عادل بن عبد الله؛ كأنها عبارة عن حق دستوري يخول لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، فهي حق يخوله دستور او قد يخوله قانون معين، كما قد تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لغرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى اهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة².

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية هي وسيلة للكشف عن المخالفات فإنها تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وكذلك احترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوما من طرف المتمردين³

الفرع الثاني: أسباب إجراء عمليات الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي:

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم

¹ - كوسة فوضيل: الدعوة الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة، دون ط، الجزائر، سنة 2011، ص 154.

² - عادل بن عبد الله، عادل سافري: حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، 2004، ص 273.

³ - كوثر بدوي: الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي (شهادة الماستر) غير منشورة، بسكرة، 2012، ص 42.

التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه و ضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة¹.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي²:

نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية و غير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من اولويات الإدارة الجبائية و التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة و على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

¹ - سهام كردودي: مرجع سابق، ص 49.

² - محمد حمو، منور أوسريير: محاضرة في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية، ط1، بودود، 2009. ص 202.

المطلب الثاني: آليات الرقابة الجبائية

ففي سياق هذا المطلب سنتطرق إلى التدبير الأكثر تأثير للقضاء على التهرب الضريبي هو لقيام بعملية مهمة نتجلى في عملية المراقبة الجبائية المنصوص عليها في القسم التاسع من الباب الثالث من القانون الضريبي بالإضافة إلى العقوبات والجزاءات المفروضة.

تعتبر وسيلة الرقابة الجبائية والتنسيق الإداري إحدى الأدوات الحاسمة التي ترمي إلى تدعيم التدابير الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي لان الرقابة تمكن الادارة الجبائية من ضبط الضريبة على النحو الصحيح و إثبات المخالفات المرتكبة للتخلص منها ولن يتم ذلك إلا بالتحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و التأكد من قانونيتها . لكن المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ،ولكنه حدد ضوابطها ، وخول صلاحيتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من متفشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية ،إلى مصالح البحث والتحري، بالإضافة إلى ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى.

ففي المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على مستندات الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله: المراقب الادارة الجبائية التصريحات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ثم بين بصورة موجزة كيفية القيام بهذه المهمة بنصه في الفقرة الثانية من نفس المادة على أنه تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها ومن جهة أخرى حدد الالتزامات الواجبة على المكلفين الخاضعين للرقابة بنصه على أنه يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر

عليها وللرقابة طرق عدة نعددها فيما يلي المعاينة، التحقيق في المحاسبة، الاطلاع، ثم بصورة خاصة التحقيق المعمق مجمل الوضعية الجبائية العامة.

أ- طرق الرقابة الجبائية:

أعطى المشرع الجبائي للمفتش (المصلحة الخارجية القاعدية) الحق في الرقابة بشقيها الاستماع الشفوي للمعنيين و مراقبة التصريحات.

حيث نصت المادة 19، على ذلك بقولها يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يدرس الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة

وبالتالي فهناك إكنايتين :

التصريحات الشفوية: حيث يمكن للمفتش توجيه طلب شفوي إلى المكلف، وفي حالة رفض هذا الأخير الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، على المفتش أن يعيد طلبه كتابيا، على ان يتوفر هذا الطلب على شرطين أساسيين:

- أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات و توجيهات للمكلف بالضريبة.

- يجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابته في مدة تقل عن ثلاثين يوما¹.

تصحيح المفتش للتصريحات: إذ أمدت المادة القانونية المفتش بصلاحيات و ذلك بالشروط التالية:

- يجب عليه أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المزمع القيام به .

- أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك.

¹ - العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة، ط2005، ص 34-35.

- عليه أن يبين في تصحيحه مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك

وفي هذه الحالة يكون للمعني بالأمر امكانية تقديم قبوله وملاحظاته أو مناقشته هذا الصحيح في مدة ثلاثين يوما.

وفي حالة انقضاء هذه المدة دون أي رد من طرف المكلف، فإن هذا يعني قبولا ضمنيا للتصحيح و بالتالي فإن المفتش يحدد أساس فرض الضريبة.

وتعطى المادة القانونية للمعنى حق الاعتراض بعد إصدار جدول التسوية، اعتبارا لظروف و عوارض الحيلولة دون الإجابة خلال هذه المدة. وهناك حالتين تتعلقان بنوعيه

التصريحات المقدمة للإشهاد: ففي الحالة الأولى ، حينما تكون التصريحات غير مدعومة؛ بالإثباتات اللازمة المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (وهي الميزانية السنوية والوثائق المرافقة)، فإن هذه المحاسبة تكون موضوع تصحيح تلقائي. أما الحالة الثانية فإنها تخص المكلف بالضريبة الذي يقدم محاسبة دقيقة من حيث الشكل و كفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، وهذا بناء على طلب المفتش فإنه لا يمكن أن يكون موضوع تصحيح من طرف هذا الأخير إلا تبعا للإجراء الحضوري المذكور أعلاه.

غير ان رقابة المفتش توصف بالمحدودية والتقليدية، إذ يتعذر عليه أمام كثافة النشاط التجاري وتعدد المواد الجبائية لكثير من المكلفين بالضريبة، أن يقوم بمهام الاطلاع و المعاينة الميدانية المعمقة والقراءة المحاسبية الشاملة وكذا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، لذلك خول المشرع لكثير من الأجهزة مهمة الرقابة الجبائية وهي أربعة تتمثل في مصالح البحث والمراجعة التابعة لمديرية البحث والمراجعات، المتواجدة حاليا بالجرائر العاصمة وهران وقسنطينة. تتمثل بصلاحيات التدخل على مستوى التراب الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، كما تضطلع بمهام الرقابة الجبائية كل من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في اطار الإقليم

الإداري للولاية، والمصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب بالإضافة إلى مديريةية المؤسسات الكبرى، وهذين الجهازين الأخيرين بصدد التأسيس حاليا، ووضع المشرع ضوابط وقواعد وطرق لهذه الرقابة، وقد فصل قانون الإجراءات الجبائية في هذا الموضوع ببيان مفصل.

وعليه فإننا سنتناول طرق المراقبة الجبائية بمثل ترتيبها الذي ورد في هذا القانون وتعتمد الإدارة الجبائية على آليتين للقيام بعملية الرقابة الجبائية، أما الأولى فتتمثل في عملية البحث والتحري أما الآلية الثانية فتتمثل في عملية التحقيق الجبائي¹.

الفرع الأول: وسائل البحث والتحري

وهنا يكون للإدارة الجبائية وسيلتين للقيام بمهامها وتحقيق أهدافها، وتتمثل في حق الاطلاع وحق المعاينة، لان المشرع قد أدرك منذ البداية سهولة التخلص والتهرب من الضريبة، لذلك حاول أن يسد بعض منافذ التهرب، فضمن القانون بعض الوسائل لإحكام الرقابة على تحصيل الضريبة ومنع التهرب من أدائها².

الحق في الإطلاع:

سعيًا من طرف القانون للتنظيم لعملية الرقابة، رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا، لا يمكن من خلاله لمحققين أو أعوان الجباية الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال؛ التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة، وفي نفس الإطار فقد حدد القانون أشكالًا وصورًا متتابعة ومتكاملة، وألزم المحقق إتباعها أثناء عملية الرقابة، وتتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق حق الاطلاع أن منح الإدارة موظفي الإدارة حق الاطلاع على كافة المستندات و الوثائق

¹ - العيد صالح، مرجع سابق، ص 35-36.

² - منصور أحمد البديوي، في المحاسبة الضريبية، دار الجامعية، ط 2000، ص 99.

المتعلقة بالمكلفين يؤدي إلى تمكين الإدارة الضريبية من التقدير السليم للضريبة ، وربطها على الوجه الصحيح ، وكذا إثبات ما قد يرتكب من مخالفات بقصد التهرب من دفع الضريبة¹، كما يعتبر هذا المبدأ هو الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية و ذلك لتحقيق أهدافها وبالتالي المحافظة على مصالح الدولة، ويعتبر هذا العمل كسرا لمبدأ السر المهني، مع بعض الاستثناءات التي قيد بها المشرع هذا الحق .

وفي هذا الصدد لنا ان ننوه الى أن التشريعات الضريبية تعطي لموظفي الضرائب حق الاطلاع على الدفاتر والسجلات والوثائق لدى المكلفين للحصول على المعلومات اللازمة التي تمكنهم من تقدير الضريبة بشكل عادل للمكلف والخزينة على حد سواء، هذا من جهة ومن جهة أخرى للتأكد من عدم وجود غش أو تحايل أو إخفاء للمعلومات بهدف التهرب الضريبي، ويمكن إعطاء مثال على ذلك في أحكام الفقرة (ب) من المادة 23 من قانون الضريبة على الدخل رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته، و التي أعطت الحق للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله أن يقوم بعملية الفحص للبضائع أو السجلات الحسابية و المستندات الأخرى².

فالمشرع الجزائري لم يعرف حق الاطلاع تعريفا لغويا ، لكنه أشار إليه من خلال نص المادة 45 إلى انه يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة وتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه.

والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها؛ وسنحاول بإيجاز الحديث عن الوثائق المراد تفحصها لأجل تأسيس الوعاء الضريبي بحسب القطاعات.

¹ منصور ميلاد يونس، المبادئ العامة للمالية العامة، ص 18.

² - جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الوائل للنشر، ط1، 1999-2000، ص 145.

الوثائق المراد الإطلاع عليها بحسب القطاعات:

هيئات الضمان الاجتماعي: لقد افرد المشرع الجبائي المادة 01 من مواد حق الاطلاع لموضوع الضمان الاجتماعي، ووضع في الفقرة 03 من المادة 46 آلية تجميع المعلومات الخاصة بالأطباء أو القابلات أو المساعدين، ووفق إجراءات معينة، حيث يجب على هيئة الضمان الاجتماعي الإعداد السنوي للكشوف على نفقتها قبل 31 ديسمبر من كل سنة، ثم موافاة المدير الولائي للضرائب بهذه الكشوف قبل أول ابريل من السنة الموالية، وبعد ذلك تقوم المصالح المختصة إقليميا باستغلال هذه الكشوف في تأسيس الوعاء الضريبي للمعنيين وإجراء عمليات الرقابة الجبائية اللازمة.

هيئات القضائية: لم ينص المشرع على حق الاطلاع في الملفات القضائية على سبيل الوجوب كما هو الحال في هيئات الضمان الاجتماعي ، بل أورده على سبيل الجواز ومن المادة 47 يمكن استشفاف الأحكام المتعلقة بحق الاطلاع في هذا القطاع كما يلي :

- تقديم طلب إلى النيابة العامة قصد الإطلاع على عناصر من الملفات موضوع متابعة ، من الجبائية.

- في حالة ترخيص النيابة العامة، يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن ان تتحمل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتقاء وجه الدعوى.

كما أن المشرع أعفى الحق في الاطلاع ،في مجال استعمال الأرشيف الاطلاع على دفاتر المخازن العامة، أعمال الصرف، أعمال التأمين، إيرادات القيم المنقولة، وبالنسبة للهيئات المالية المعتمدة فألزمت المادتان 55، و56 من قانون الإجراءات الجبائية بإمسك الوثائق المحاسبية القانونية التي تسهل على الإدارة الجبائية عملها الرقابي والتي يجب على الهيئات المالية المعتمدة أن تكون بحوزتها.

كما نصت المادة 58 على نوعية معينة من المكلفين الملزمين بحق الاطلاع وهم كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من اجل شراء أو بيع عقاري أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها أن تنقيد قصد ممارسة أعوان الإدارة التسجيل لحق الاطلاع بأحكام المادة 52 أعلاه ضرورة اطلاع الأعوان على العقود و الدفاتر والسجلات واوراق الإيرادات

والنفقات والمحاسبة، وخصص المشرع المادة 59 لشركات الأسهم¹.

الاستثناءات الواردة في مجال ممارسة حق الاطلاع:

رغم حرص المشرع في مواده المختلفة على بيان التزامات المتعاملين مع الادارة الجبائية في قيام هذه الأخيرة بحق الإطلاع، إلا أنه قيد هذه الحرية بواسطة عدة استثناءات، ورد ذكرها في نفس مواد قانون الإجراءات الجبائية، وسنأتي إلى ذكرها كالاتي:

1- تنص الفقرة الثانية من المادة 46 أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر 65-297 المؤرخ في 02~12~1965 والمتضمن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية إن الإدارات الحائزة على هذا النوع من المعلومات ليست ملزمة بما تستوجبه الفقرة السابقة.

2- الاستثناء الثاني يرد بمناسبة ممارسة حق الاطلاع على الأرشيف والسندات الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية، فيما

¹ - العيد صالح، المرجع السابق، ص: من 66-76.

يخص العقود المودعة لديهم إذ يستثنى عن ذلك الوصايا و الهبات المعدة من قبل الموصين و هم على قيد الحياة¹.

3- وهو الاستثناء المتعلق بأنواع العقود التي يمكن الإطلاع عليها ،حيث تنص المادة49على انه لا يمكن أعوان الإدارة الجبائية أن يطلبوا الإطلاع في إدارات الولايات والدوائر والبلديات إلا على العقود المحددة في المادتين58و61 من قانون التسجيل.

الحق في المعاينة:

وضع المشرع الجبائي القواعد العامة لعملية المعاينة التي تشكل إحدى الوظائف الحساسة لحمل الإدارة الجبائية غير ان سرعة التأسيس لقانون الإجراءات الجبائية حالت دون تبويب مواده من جهة ،ومن جهة أخرى فقد تباينت الترجمة الفرنسية للنسخة الأصلية المرعبة، فهناك إجراءات خاصة ببعض أشكال النشاطات الخاضعة للضريبة، وهناك الحق في المعاينة التلقائية التي يتمثل هدفها في تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وهناك أيضا الحق في الزيارة.

فإذا كانت المعاينة التلقائية لا تتطرق إلا من صميم وظيفة الإدارة الجبائية، فان الحق في الزيارة، أوالمعاينة الإجرائية ،يجد دافعا ومبررا لوجوده، وهو توفر قرائن ندل على وجود ممارسات تدليسية، فترخص أليا باعتماد هذه الطريقة في المعاينة المتضمنة إجراءات قضائية و أخرى إدارية كشرط لصحتها، وهو ما دفع إلى إطلاق تسمية المعاينة الإجرائية، فالميزة الأولى لها هو اعتمادها على دافع قوي يبور هذا الإجراء ،وهو ما نصت عليه المادة 34 بقولها عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية فالدافع الأساسي هو وجود هذه القرائن، وقد عدت المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية الأعمال س المعتبرة على وجه الخصوص - ممارسات تدليسية.

¹ - العيد صالح، المرجع السابق، ص : 74-75 - 76

أما الميزة الثانية لهذه العملية هي تدخل السلطة القضائية في ندشين أو الترخيص بإجراء المعاينة الإجرائية، حيث تنص المادة 35 المعدلة بموجب المادة 23 من القانون رقم 12/07 في فقرتها الأولى بأنه "لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير"¹.

أما بالنسبة لإجراءات المعاينة الإجرائية، فيمكن تقسيمها إلى قسمين يتعلق الأول بالجانب القضائي، ويتعلق القسم الثاني بإجراءات المعاينة الإدارية العادية².

الإجراءات القضائية: الأمر بهذه العملية مخول قانوناً إلى رئيس المحكمة المختص إقليمياً، لذلك فكان لزاماً على الإدارة الجبائية من خلال مسؤولها المؤهل اللجوء إلى السلطة القضائية لاتخاذ القرار الملائم .

الإجراءات الإدارية : بعد استصدار رخصة إجراء المعاينة من طرف الإدارة الجبائية لدى السلطة القضائية يقوم أعوان هذه الإدارة بمشاركة ضابط الشرطة القضائية بإجراءات المعاينة الميدانية ضمن الشروط والكيفيات التالية.

شروط شكلية:

ان الإدارة الجبائية ترخص لأعوانها الذين لهم رتبة مفتش على الأقل والمؤهلين قانونياً للقيام بهذه الإجراءات لكشف التصرفات التدليسية، وذلك خاصة في حال وجود قرائن على ممارسات تدليسية، وقد أتت المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأخيرة، توفيت هذه العملية حصرياً بقولها لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحاً و لا بعد الساعة الثامنة مساءً.

¹ - قانون رقم 2/07 مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق 30 ديسمبر سنة 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية العدد 82، ص9.

² - العيد صالح، المرجع السابق، ص: 52

-إجراء المعاينة:

أن المادة 37 ومن قانون الإجراءات الجبائية نصت على انه يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان، وحين إجرائها إلى الشخص المعين أو ممثله، أو إلى شاغل الأماكن الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر، ويعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار

- في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن ، يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة ، برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ، ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن.

في حالة غياب المعني لشخص أو الشاغل عن الأماكن ، يطلب ضابط الشرطة القضائية -لهذا الغرض

شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية وفي حالة استحالة طلب الشاهدين ،يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.

النتيجة:

يتم اثر انتهاء المعاينة تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات، وتدون فيه المعاينات المسجلة.

*إذا كانت عملية الجرد في عين المكان تعترضها صعوبات، يتم تشميع وختم الوثائق و المستندات

*تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله، وترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

*و قد أفادت المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية المحددة لنتيجة المعاينة الإجرائية، بوجود التزام ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية كتمان السر

المهني، وهذا يبين بوضوح حساسية هذه العملية وخطورتها من جهة، وعمق عمل الإدارة الجبائية من جهة أخرى في التأسيس للوعاء الضريبي و تدقيقه من جهة أخرى¹.

الفرع الثاني: وسائل التحقيق الجبائي.

كما سبقت الإشارة فإنه لا نعني بمعالجة التهرب والغش الضريبي القضاء علميه ، بل التخفيف منه فالقضاء على هذه الظاهرة أمر شبه مستحيل ، ولكن الإقلال من حالات التهرب والغش والحد منها أمر ممكن ، وهو ما تسعى الدول إلى تحقيقه بمختلف الوسائل² منها وسائل التحقيق الجبائي، المتمثلة في التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة.

-أولاً: التحقيق في المحاسبة:

يعتبر التحقيق في المحاسبة، من أهم أساليب تطبيق الرقابة الجبائية³، حيث يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية، بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات، للمراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان.

نستخلص شروط التحقيق في المحاسبة:

بحسب نص الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية فإن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، باستثناء القوة القاهرة، أو إمكانية اخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتب الإدارة بشروط معينة.

¹ - العيد صالح، المرجع السابق، ص 59-60-61.

² - منصور ميلاد يونس، المرجع السابق، ص 185.

وحسب الفقرة الثانية على أنه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؟ وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بذلك حسب ما أفدته م 4/20

يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق الإعلام الآلي.

وللتحقيق في المحاسبة إجراءات، ضبطتها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية

بدقة، إلا أننا لن نتطرق إليها بالتفصيل ويمكن إجمالها في ما يلي:

- وجوب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا.

- أن يتضمن الإشعار بالتحقيق بيانات محددة.

- حددت المادة مدة التحقيق بعين المكان، والاستثناءات الواردة عليه-وبشكل إلزامي

وأهم استثناء على المدة هو حالة استعمال مناورات تدليسية¹ مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق، أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 قانون إجراءات جبائية.

ويهدف التحقيق في المحاسبة إلى إعادة تأسيس وعاء الضريبة سواء كان ذلك في

حال القبول الصريح من طرف المكلف، أو إعادة التقويم من طرف المحققين، أو في حالة التقويم التلقائي اثر رفض المحاسبة وهو ما سوف نفضله في الفقرات التالية:

¹-التدليس الضريبي: يعرف التدليس في القانون المدني في المادة 86 فقرة 2 على انه "السكوت عمدا عن واقعة أو ملاحظة إذ ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة أو هذه الملاحظة." تنص المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية: على انه تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يأتي-ممارسة نشاط غير مصرح به إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع بدون فاتورة.

وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استبعادها /تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية /نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا...

النتيجة الأولى: إعادة التقويم:

أولاً: في حالة إعادة التقويم، يرسل إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة مع إشعار بالاستلام.

ثانياً: بعد القيام بهذه الخطوة، يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين يوماً ليرسل بملاحظاته (قبولاً-أو رفضاً)، وفي حالة عدم الرد في هذا الأجل، يعد السكوت بمثابة قبول ضمني. إن المشروع الواسع من رقعة المناقشات الجبائية بين المحقق والمكلف فأوجب على العون المحقق قبل إنقضاء أجل الرد المحدد بأربعين يوماً أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، إذا طلب هذا الأخير ذلك.

كما يمكنه بعد الرد للاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين له أن سماعه مجد أو طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية وتبعاً لهذه المناقشة عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة.

النتيجة الثانية: حالة القبول الصريحة.

ونقصد به اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائياً من طرف المحقق ، غير أنه وفي حالة ثبوت استعمال مناورات تدليسية أو إعطائه معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق (وهنا يقع عبء الإثبات على الإدارة) ،فانه يمكن للإدارة الرجوع فيه ،كما أن المكلف بالضريبة لا يمكنه الاعتراض عليه عن طريق الطعن.

النتيجة الثالثة: رفض تقديم المحاسبة

وفي حالة اتخاذ الإجراءات اللازمة من طرف الإدارة (الإشعار) ومقابلة لذلك رفض تقديم المكلف للمحاسبة فان المحقق يتخذ الإجراءات التالية :

1- تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة ،يدعى بموجبه المكلف للتأشير عليه.

2- يجب أن يكون موضوع أعذر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في اجل لا يزيد عن ثمانية أيام ، ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر.

3- في حالة رفض تقديم بعد اجل (08)أيام ويتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف بالضريبة، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في مواد قانونية أخرى.

وعلى العموم، فان رفض تقديم المحاسبة من طرف المكلف بالضريبة لا يعني قبول الإدارة التلقائي بالمحاسبة المقدمة من طرفه، فقد نصت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على الحالات التي يتم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة.

التأسيس التلقائي للضريبة وهذه الحالات هي:

عندما يكون، مسك الدفاتر والسندات والوثائق الثبوتية المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11¹ من القانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة

¹ - المادة 9 قانون تجاري: كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو ان يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط ان يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

مادة 10: يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.

مادة 11 مكرر: (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996) تهدف حسابات و حواصل التجار إلى ضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية و طبقا للتقنيات التنظيمية .

مادة 11: بمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير أو أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

بالعمليات المحاسبية

ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة.

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام.

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما إذا لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من قبل المكلف، من جهة و عناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى، حيث يجب على كل مكلف بالضريبة السهر على اكتتاب تصريحات صادقة، دقيقة وكاملة، بالإضافة إلى إلزامية تقديمه لتصريحات تعكس بصفة صادقة مستوى دخله وقيمة أملاكه¹.

وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المبين.

وقد حاولت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية التفصيل في بيان شروط وإجراءات والنتائج الممكن تحقيقها عن طريق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة.

¹-ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص23، بالإضافة إلى ذلك، يلزم الأشخاص المعنويون التجاريون بالقيام أو بتكليف شخص آخر للقيام بالتحقيق في حساباتهم و حوا صلهم والتصديق عليها حسب الأشكال التي نص عليها القانون، والقيام بعملية النشر المنصوص عليها قانونا تحت مسؤوليتهم المدنية و الجزائية .

ان الإعلانات المنشورة بانتظام هي وحدها التي لديها حجية أمام المحاكم والإدارات العمومية.

نظرا لحساسية وخطورة هذه العملية ، حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني وضبطها بشروط قانونية كفيلة بإنجاحها حيث لا يكون هذا. التحقيق إلا على الأشخاص الطبيعية، فالمقصود من التحقيق المعمق هو معرفة الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي الضريبية على الدخل²¹.

ولا يمكن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل مع مراعاة أحكام المادة (06) من قانون الضرائب المباشرة على الرسوم المماثلة الإجمالي) حيث تنص على ما يلي:

- تفرض ضريبة الدخل على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومدا خيل أولاده و الأشخاص الذين معه و المعتبرين في كفالتة ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها.

أ- أولاده إذا قل عمرهم عن 18 سنة أو 25 إذا كانوا يزاولون دراستهم أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي.

ب- وفقا لنفس الشروط، الأولاد الذين يأويهم في بيته.

يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته.

إن فرض ضريبة مشتركة يمنح الحق في تخفيض بنسبة 10 بالمئة من الدخل الخاضع للضريبة.

¹ - المال أو الدخل: هو حسب التعريف الكلاسيكي: "أنه مبلغ نقدي ناتج عن مصدر ثابت، قد يكون رأس العمل أو تركيبهما معا، بصفة دورية منتظمة وبصورة متجددة، ومن ثم يمكن فرض الضريبة على كافة الدخول التي تحقق هن العمل أو راس المال، وذلك حسب ما يناسب ظروف الشخص الاجتماعية.

² - العيد صالح، المرجع السابق، ص 46.

المبحث الثاني: الوسائل الإجرائية:

نصت المادة 45 من الدستور الجزائري: "كل شخص بريئاً حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته بحكم نهائي"¹.

وسنتعرض في هذا المبحث إلى المطلب الأول: إثبات جريمة التهرب الضريبي والمطلب الثاني: مباشر ومتابعة الدعوى العمومية والجبائية لجريمة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: إثبات ظاهرة التهرب الضريبي.

أضفى المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية والمالية بصفة عامة، في حالة إتباع الإجراءات المنصوص عليها في ق.إ. الجبائية والمالية، وكذلك القوانين الجبائية الأخرى بدقة كون مخالفة أي إجراء يترتب عليه البطالان .

وعليه تلعب المحاضر المحررة في مادة الضريبة دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق والجدول، لأن تحريك الشكوى منوط بالإدارة الضريبية وتكون من طرف مديرها حددتها المادة 76⁻¹ من ق.إ. جبائية الجزائري²

الفرع الأول: وسائل الإثبات

يتم إثبات الجرائم الضريبية بوسيلتين وهما: المحاضر الضريبية- طرق إثبات القانون العام.

أولاً: المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية:

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق وينجز على ذلك إجراء حوز ومعاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان

¹ - المادة 45 من الدستور الجزائري.

² - أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، دط، الجزائر 2005، 75.

الإدارة الجبائية والمالية، وتحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقا لأحكام المادة 34 ق.إ.جبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة والحجز والمواد 505 وما يليها من ق.ض.غ.م، وقد وصفت هذه المحاضر بانها شهادة صامته مثبتة في ورقة¹.

1. محضر المعاينة:

استنادا لأحكام ق.إ- جبائية ولكي يتم إثبات التهرب الضريبي عن طريق التحقيق المحاسبي والمعمق أو معاينات ميدانية للبحث عن وسائل الغش والتدليس التي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة التهرب من أداء كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة في إطار القانون الجبائي من خلال الإجراءات التالية:

1.1- الإجراءات السابقة على المعاينة²:

لابد من اتباع إجراءات سابقة على المعاينة من طرف الإدارة الجبائية وكذلك الالتزام بإجراءات شكلية وموضوعية في المحضر المحرر من طرف الأعوان تحت طائلة البطلان.

- لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاض يفرضه هذا القانون.

- الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية، تبرر المعاينة وتتضمن على وجه الخصوص ما يأتي، (تعريف الشخص الطبيعي المعنوي المعني بالمعاينة، عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها، العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسة تدليسية، أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة رتبهم وصفتهم).

¹ - أحسن بوسقيعة: المنازعات الجمركية في ضوء الفقه وإجتهد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، دون ط1، الجزائر، 1998.ص: 161.

² - فارس السبتي: مرجع سابق، ص: 149.

يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

- يبلغ للمعني أو ممثله القانوني أو أي شاغل للأماكن بإجراء المعاينة في عين المكان وتسلم له نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر.

- في حالة غياب أي شخص بالأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية وفي حالة استحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي.

2.1- الشكليات الجوهرية الواجب توافرها في محضر المعاينة:

نصت المادة 38 من ق.إ.جبائية أنه بعد الانتهاء من المعاينة يحرر محضر شرب فيه مصات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة ويجب أن يتضمن الشكليات التالية:

- التعريف بالأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة وهم أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش والمؤهلين قانوناً¹.

- تعريف الأشخاص الذين حضروا عمليات إجراء المعاينة وصفتهم (المعني بالضريبة، الممثل القانوني، شاغل الأماكن، الشهود، المحضر القضائي).

تاريخ وساعة التدخل وفقاً لأحكام المادة 63 من ق.إ.جبائية، و المادة 37 من ق.إ. جبائية تتم المعاينة بعد السادسة صباحاً وإلى غاية الثامنة مساءً.

- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة².

¹- وفقاً لأحكام المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002

²- قانون الضرائب غير المباشرة تضمن حجز بعض الأشياء والمتمثلة في معدات صنع الخمر وآلات صنع التبغ والمعادن الثمينة غير المدموغة.

3- الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر:

بعد الإنتهاء من عملية المعاينة وتحرير المحضر تسلم نسخة منه للمعنى بالأمر، ويتم إرسال النسخة لأصلية إلى القاضي الذي رخص المعاينة، يلزم ضباط الشرطة القضائية أعوان الإدارة الجبائية الذين أجروا وحضروا المعاينة بكتمان السر المهني تحت طائلة المتابعة الجزائية المادة 301 من ق.ع.

2-محضر الحجز:

أنه يجوز لكل أعوان الإدارة الجبائية المفوضين والمؤهلين قانونا لإثبات المخالفات وفقا للقوانين والأنظمة المتعلقة بالتشريع الجبائي بالإضافة إلى أنه يجوز لأعوان آخرين غير تابعين للإدارة القيام بذلك¹.

إجراءات الحجز:

أنه في حالة وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه بالمادة 254 من ق.ض.م وفي الحالة التي تحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة:

-يجوز لقابض الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل.

-يجوز له القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

-إن كل سند يتعلق بالمتابعة تم تبليغه لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المقيدة فيه فإنه يشمل كذلك جميع الأقساط حتى التي حل استحقاقها أثناء التبليغ مادام المكلف لم يسدها.

¹ - المادة 504 من ق.ض.ع.م.

- أنه في حالة الحجز فإن مصاريف الدراسة للمنقولات المحجوزة يحدد من طرف الإدارة الجبائية تبعاً للتعريفات المحددة بقرار من وزير المالية.

- أنه إثر الإنتهاء من عملية المعاينة والحجز يتم تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة.

إجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني:

إن الغلق المؤقت الذي يتم بناء على القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف وزير المالية لا بد من أن يسبقه وجوباً إخطار يمكن تبليغه يوماً كاملاً من تاريخ استحقاق الضريبة¹.

- أن لا تتجاوز مدة الغلق المؤقت 6 أشهر والهدف من ذلك هو التهديد لدفع الضريبة.

- يجب أن يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً للقيام بها أو المحضر القضائي.

- يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق في حالة عدم تسديد المكلف الضريبة في أجل 23 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ.

- يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراءات الغلق المؤقت أن يطعن في قرار الغلق من أجل رفع اليد بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية استعجالياً بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعاءها قانوناً.

- إلا أن إقامة هذه الدعوى ضد قرار الغلق لا يوقف تنفيذه².

¹ - المادة 185 من ق.إ.الجبائية. ج.

² - فارس السبتي: مرجع سابق، ص 159.

محضر البيع:

إنه بعد أن تتم عملية الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفي حالة حجز بعض السلع والأشياء نتيجة عدم استجابة المعني بالضريبة لمطالب الإدارة بدفع ما في ذمته من ديون ضريبية فإنه تتم عمليات تنفيذ إجراءات البيع على النحو التالي:

- أنه لكي تتم عملية البيع لابد من حصول قابض الضرائب المختص على رخصة من الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية.

- في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 03 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه يمكن لمدير الضرائب أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشرة والشروع في البيع.

- أنه يمكن لكل دائن خلال 23 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته والمسجل قبل 22 يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القاضي المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملة 1 بالبيع في المزاد العلني أو البيع بالتراضي.

المطلب الثاني: العقوبات المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي في إطار تعديل قانون 2016.

إن القوانين الجنائية تضمنت عقوبات ردية لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي إلى عقوبات جزائية وجنائية، وبصدد الجزاء سوف نبين عل التوالي الأشخاص الخاضعين له كمطلب أول، ثم نتطرق بعدها إلى نوعية العقوبات المطبقة عليهم.

الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء.

1- المكلف بالضريبة:

يقصد بالمكلف بالضريبة كل مدين للخرينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب او الرسوم التي يتملص أو يحاول التملص منها كلياً أو جزئياً بتقديمها لمصلحة الضرائب ببيانات ناقصة جعلتها تربط الضريبة أقل مما يجب عليه قانوناً¹.

2- الشريك:

إن الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل المسؤولية الجنائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي وهو الممول فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاقبة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفعل اصلي معاقب عليه وهو بحد ذاته النشاط الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجنائية.

3- الشخص المعنوي:

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجنائية على ما يقوم به من أفعال مخالفة للقانون الجنائي، فإن المشكل يطرح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائياً، والأشخاص المعنوية نوعان²:

أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية والبلدية والمرافق العمومية.

كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية.

¹ - عوادي مصطفى رحال نصر، الرقابة الجنائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 14 .

² - الشورباجي البشري: جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ط1، إسكندرية مصر، 1972، ص 72.

قد تصدر من الشخص المعنوي عن طريق ممثليه لذلك من تسند إليه الجريمة وتقرض عليه العقوبة مع اعتبار أنها ذات طابع شخصي.

وفي هذا الصدد نصت المادة 9/303 من ق.ض.م أنه عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي تقع عقوبة الحبس والعقوبات الملحقة على كل من المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين، وتطبق عليه الغرامات كذلك ونفس الحكم تكرر في نص المادة 554 من ق.ض.غ.م والمادة 138 من ق.ر.ر.أ وفي المادة 4-36 من ق.ط. والمادة 4-121 من ق.ت. والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر، حيث تقع فقط إلى الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة والمجموعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري¹.

الفرع الثاني: العقوبات

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات: عقوبات جزائية وأخرى جبائية، فالعقوبات الجزائية تنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس والغرامات والثانية تبعية تتمثل في الحكم بمزاولة مهنة الخبراء والمستشارين الجبائيين والمحاسبين وعند الاقتضاء صور قرار بغلق المؤسسة.

أولاً: العقوبات الجبائية

نجد أن مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساساً في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة وهي تختلف من قانون لآخر مضمونا ومقداراً².

¹ - عوادي مصطفى، رجال نصر، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 32.

² - المرجع نفسه، ص: 33.

ثانيا: الزيادات:

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبته وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبينها كالتالي:

-النقص في تقديم تصريح¹.

-التأخير في تقديم التصريح².

-عدم التصريح³.

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5000000 دج) أو ما يعادلها وترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ⁴.

ثالثا: الغرامات الجبائية:

هي نوع خاص من الغرامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدم غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة "الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"⁵.

1 - المادة 193-1 من ق.ض.م.ر.م.

2 - المادة 192-1 من ق.ض.م.ر.م.

3 - المادة 194-3 من ق.ض.م.ر.م.

4 - المادة 193-2 من ق.ض.م.ر.م.

5 - الشورباجي البشري: مرجع سابق، ص: 60.

1. بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة:

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

- عدم تقديم تصريح بالوجود وتحدد بمبلغ 30.000 دج¹.
- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري².
- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و30.000 دج³.

2- بالنسبة لقانون الضرائب الغير مباشرة:

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- غرامة ثابتة: تتراوح ما بين 5.000 دج و25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب الغير مباشرة⁴.
- غرامة نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج⁵.
أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر منها:
- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و10.000 دج⁶.
- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500 دج⁷.

1 - المادة 194-1 من ق.ض.م.ر.م.

2 - المادة 194-3 من ق.ض.م.ر.م.

3 - المادة 304 من ق.ض.م.ر.م.

4 - المادة 523 من ق.ض.م.ر.م.

5 - المادة 524-أ/ من ق.ض.م.ر.م.

6 - المادة 538 من ق.ض.م.ر.م.

7 - المادة 527 من ق.ض.م.ر.م.

- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 3.000 دج¹.

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج².

3- بالنسبة لقانون التسجيل:

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج³، بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 و 50.000 دج⁴.

4- بالنسبة لقانون الطابع:

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج⁵، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

5- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال:

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2.500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ هذه الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج⁶.

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو اتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 10.000 دج⁷.

1 - المادة 544 من ق.ض.غ.م.

2 - المادة 537 من ق.ض.غ.م.

3 - المادة 120-2 من ق.ت.

4 - المادة 62 من ق.إ.جبائية.

5 - المادة 35 من ق.ط.

6 - المادة 114 من ق.ر.ر.أ.

7 - المادة 122 من ق.ر.ر.أ.

رابعاً: العقوبات الجزائية

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيراً ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب الضريبي مثل المادة 418 ق.إج، التي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني والمادة 42-2 الخاصة بتعريف الشريك والمادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة¹ 599 من ق.إ. الجزائرية تنفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية تبعية وسندرج هذا فيما يلي:

1-العقوبات الأصلية: تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على ما يلي:

-عقوبة الحبس في الجرح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 5000 إلى 20.000دج فيما يتعلق المواد 303 ق.ض.غ.م و119 ق.ت و117ق.ر.ر.أ و34 ق.ط وهذا في حالة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة وقد أجمعت كل المواد باستثناء المادة 117 ق.ر.ر.أ أنه لتطبيق الحكم لا بد أن تكون حالة الإخفاء تتجاوز 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000دج².

إلا أن القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 وبموجب المادة 28 منه عدل في المادة 303 ق.ض.م وأصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً:

1-غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 عندما لا يفوق المبلغ لحقوق المتملص منها 100.000دج.

2-بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 100.000 إلى 50.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، المبلغ المتملص منه 100.000دج ولا يتجاوز 1000.000دج.

¹ - الادة 53 من ق.ع المعدل والمتمم بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13/02/1982.

² - فارس السبتي: مرجع سابق، ص: 277.

3- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات أو بغرامة من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 100.000.000 دج.

4- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 100.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص 100.000.000 دج ولا يتجاوز 3000.000 دج.

5- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1000.000 دج إلى 3000.000 دج.

في حين أن هذا التعديل لم يطرأ على المواد 53 من قانون الضرائب الغير مباشرة و118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل¹.

العقوبات التكميلية:

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة.
- المنع من ممارسة الحقوق المدنية والوطنية والعائلية.
- المصادرة الجزئية للأموال.
- المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط.
- إغلاق المؤسسة أو المحل مؤقتاً².
- الإقصاء من الصفقات العمومية.
- الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقة الدفع.
- تعليق أو سحب رخصة السياقة أو إلغاؤها مع المنع من استصدار رخصة جديدة.

¹ - القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

² - المادة 146 من قانون إجراءات الجبائية.

- سحب جواز السفر.

- نشر أو تعليق حكم أو إقرار بالإدانة¹.

وقد أجمعت كل القوانين الضريبية على إمكانية توقيع عقوبات تكميلية على مرتكبي الغش الضريبي وتتمثل هذه العقوبات أساسا في:

- نشر الحكم وتعليقه.

- المنع من مزاولة بعض المهن.

- غلق المحلات التجارية.

¹ - المادة 9 من قانون العقوبات.

خاتمة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل الذي ارتأينا فيه أن الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها تعتبر إحدى الوسائل الهامة لتحقيق غرض الزيادة في الإيرادات الجبائية.

وإذا رجعنا إلى التشريع الجزائري وجدنا أنه قد أعطى صلاحيات قانونية للمحققين أهمها: (حق الاطلاع، حق استدراك الأخطاء، حق الرقابة بجميع أشكالها)، لتمكينهم من ممارسة مهامهم على أحسن وجه وبالتالي تمكينهم من معاينة الأخطاء والنقض في تصريحات المكلفين مما ينجم عن هذه العملية التغلوية في المبالغ الضريبية وبالتالي الزيادة في إيرادات الدولة الجبائية.

يمكن ورغم هذه الصلاحيات والأطر المنصوص عليها قانونا فإننا نرى أنه لا تزال هناك نقائص جديدة تعين المحققين من أداء وظائفهم على أكمل وجه منها مختلف المشاكل التي يتلفها المحققون أثناء أدائهم لمهامهم وضعف درجة التكوين للمحققين وعدم مواكبتهم لمختلف التطورات الراهنة.

خاتمة

خاتمة

من دراسة موضوع التهرب الضريبي، فإننا نرى بأن هذه الظاهرة أصبحت من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة ومجتمع مدني، حيث أن معظم الدول تفكر في إيجاد حلول تقلل من انتشار هذه الظاهرة فقد اتضح لنا خطورة ظاهرة التهرب الضريبي على جميع المستويات باعتباره وسيلة تهدف إلى النقص والتقليل من الموارد المالية التي تشكل وسيلة من التمويل الميزانية العامة للدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية كما تساعد على تمويل الاستثمار في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وقد بينت لنا الدراسات التي تم التطرق لها في هذا البحث أن التهرب الضريبي، بات يشكل نقطة سوداء في الأنظمة الجبائية لمختلف الدول نتيجة ارتفاع حجم الخسائر التي يعكسها والتي تكلف ميزانية هامة لسد العجز الحاصل على مستوى مالية الدولة، وفي هذا الإطار نجد معظم فقهاء القانون الجبائي، يتفقون على أن مختلف الضرائب أصبحت تشكل وسيلة فعالة وضرورية لتوجيه السياسة الجبائية والاقتصادية للدول، وبالتالي فالتهرب الضريبي يبقى عائقاً أمام السلطات العامة لكونه يستنزف هذه الضرائب التي تشكل ركيزة أساسية لتمويل النفقات وتأهيل الاقتصاد الوطني، ليصبح أكثر تنافسية خاصة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق الخارجية.

إن التهرب ليس قدراً مقدراً وإنما ميلاده وانتشاره كان نتيجة اختلالات عديدة ومختلفة، وبالتالي فالفقهاء على هذه الظاهرة يتطلب أولاً إصلاح الاختلالات المولدة له ووضع طرق وإيجاد الحلول للتقليل من جهة ولتحقيق التنمية الاقتصادية من جهة أخرى.

ومكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر السهل، وهذا للأوجه والأشكال المتخذة والتقنيات المنتهجة والحيل المستعملة من طرف المكلفين بهدف التخلص من عبء الضريبة.

خاتمة

وقد أخذت ظاهرة التهرب الضريبي في الآونة الأخيرة منحرجا خطيرا كانت له آثار وخيمة على المالية العامة، وبالدرجة الأولى على الموارد الذاتية، حيث أضحي هاجسا يهدد استقرار الدولة ويقلص من دورها في التدخل في الحياة الاقتصادية، نظرا للوضعية المزرية التي تعرفها البلاد اقتصاديا، وماليا، من تدهور العملة الوطنية، ضعف الإنتاج، مديونية ثقيلة، ضعف الادخار ومحفزات الاستثمار والتضخم... إلخ.

رغم كل هذه التحديات، وجب على الدولة التصدي لهذه الظاهرة ومكافحتها أو على الأقل التخفيف من حدتها، غير أن الوصول إلى نتائج مشجعة في مجال مكافحة التهرب الضريبي تقضي بالدرجة الأولى توافر عزيمة جادة من كل الأطراف وعلى كل المستويات، وأول وسيلة ردية يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبيا، وبطريقة مباشرة لهذه المشكلة تلك المتمثلة في الرقابة الجبائية، التي هي من اختصاص الإدارة الجبائية، فالإدارة اليوم ملزمة أكثر من أي وقت مضى بتجسيد نتائجها وتحسين مردوديتها من خلال دعم إمكانيات التدخل وأساليب العمل الكفيلة لبلوغ هذه الغاية.

وأخيرا يبقى التهرب الضريبي جرح نازف في خاصرة الاقتصاد الوطني، فهو جريمة تارة تكون قانونية أي بمخالفة القوانين والتنظيمات وتارة أخرى يكون جريمة في حق الاقتصاد والمجتمع، وتبقى مسألة مكافحتها هاجس الحكومة وأصحاب الدخل بمختلف فئاتهم، رغم أن التهرب الضريبي الكبير من ذوي الدخل العالي ولا سيما لدى كبار المكلفين من القطاع الخاص و هو أكبر بكثير من ذوي الدخل المحدود أو المنخفض على الدولة إلا أن تعوض ما تخسره بموارد أخرى تكون إمكانية ضياعها أقل أو منعدمة إن أمكن ذلك كونها لن تتمكن من القضاء عليه تماما فبالتالي لها أن تعوض ماخسرته بإيرادات أخرى.

خاتمة

والمهم من ذلك التركيز على العامل الأخلاقي والوطني والديني والإنساني، وتنمية الإحساس بالمسؤولية الوطنية، وترسيخ الخطاب الحالي لوزارة المالية الذي يعتمد على الترغيب وليس الترهيب.

قائمة

المصادر والمراجع

الكتب باللغة العربية:

1. أحسن بوسقيعة: المنازعات الجمركية في ضوء الفقه وإجتهد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، دون ط1، الجزائر، 1998.
2. أحمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار النشر وائل للنشر ط02، 2005م
3. أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، د ط، الجزائر 2005.
4. أنور العمروسي، أمجد العمروسي، جرائم الأموال العامة، وجرائم الرشوة، النشر الذهبي للطباعة، الطبعة الثانية
5. جامع أحمد، علم المالية (فن المالية العامة)، ج01، دار النشر العربية، ط02، القاهرة، 1975م.
6. جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الوائل للنشر، ط01، 1999-2000.
7. حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، يونس أحمد البطريق، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية الإسكندرية، ط1، 2000.
8. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 1999م.
9. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 2005 .
10. رفعت المحجوب، المالية العامة "النفقات والإيرادات العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة 1975.

قائمة المصادر والمراجع

11. سليمان أحمد اللوزي، علي محمد خليل، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، طبعة 2000.
12. سوزي عدلي ناشر، ظاهرة التهريب الدولي وأثرها على الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، الطبعة 1999.
13. شريف طه، جريمة الرشوة، دار الكتاب الذهبي، طبعة 1999.
14. الشورباجي البشري: جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ط1، إسكندرية مصر، 1972.
15. صالح الرويلي، بالتعاون مع بويق جوزيان، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1989م.
16. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد لعام، دار الجامعة الجديدة للنشر، طبعة 2006
17. عادل بن عبد الله، عادل سافري: حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، 2004
18. عادل فليح العلي، المالية والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط2003م
19. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية
20. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، د.ط، مصر، 2005م
21. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د.ط، الجزائر، 2005م.
22. عوادي مصطفى رحال نصر، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.

23. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة، ط2005.
24. غازي عبد الرزاق النقاش، المالية العامة-تحليل أسس الاقتصاديات المالية-دار وائل للنشر، ط1، 1997.
25. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، ط1998م
26. قحطان السيوفي، اقتصاديات المالية العامة، طلاس للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 1989.
27. كوسة فوضيل: الدعوة الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة، دون ط، الجزائر، سنة2011.
28. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة، طبعة 2003م
29. محمد حمو، منور أوسرير: محاضرة في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية، ط1، بودود، 2009.
30. محمد دويدات، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسية المالية لاقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، ط1، 1996.
31. محمد مبارك حجير، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر.
32. محي محمد سعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية مقارنة)، مكتبة ومطبعة الأشعاع الفنية، ط01، 2002م.
33. مرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام الدار الجامعية للطباعة والنشر، ط02، الإسكندرية، سنة 2002م.
34. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، الطبعة 2004.

قائمة المصادر والمراجع

35. موريس صادق، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، ط1999م
36. وليد زكريا صيام، حسام الدين مصطفى الخدّاش، وائل عودة العكشة، مروان عبد الوهاب خياطة، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسر للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 1997.
37. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، ط1998م.

المراجع باللغة الأجنبية:

38. Carton Luis, droit Fiscal international et européen, 02Edition, Précis Dalloz, Paris, 1991
39. Delahaye Thomes, le choix delavie moins imposée, Edition Bruylant, Bruxelles, 1977
40. Margairaz andré, la fraude fiscales et ses succédanées, comment on échappe à l'impot, edition, Blonay, Suisse, 1988
41. Raymond Muzellec, Finances publiques, 11 Edition, Sirey Editionle terme "fisc" définit en français le pouvoir administrant charge de la tache de prèlevè l'impot "

المذكرات:

42. بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، سنة 2004.
43. كوثر بدوي: الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي (شهادة الماستر) غير منشورة، بسكرة، 2012.
44. يحياوي نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 1998م.

القوانين والأوامر:

45. الأمر رقم 76-101 بتاريخ: 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة.
46. الأمر رقم 66-156 بتاريخ: 1966/07/08 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم للأمر 97 المؤرخ في 1997/03/06.
47. الأمر رقم 75-47 بتاريخ: 1975/06/17 المتضمن تعديل قانون العقوبات.
48. الأمر رقم 02-11 بتاريخ: 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
49. القانون رقم 15-18 المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437هـ الموافق لـ 2015/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية، العدد 72.

فهرس الرضرمات

الفهرس

البسمة

شكر و عرفان

إهداء

مقدمة أ

الفصل الأول: دراسة ظاهرة التهرب الضريبي.

مقدمة الفصل الأول 07

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي وتحديد طبيعته 10

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وتحديد أسبابه 11

المطلب الثاني: طبيعة التهرب الضريبي وأنواعه. 21

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي والغش الضريبي وأثاره 30

المطلب الأول: طرق التهرب والغش الضريبي 30

المطلب الثاني: أثار التهرب الضريبي. 37

المطلب الثالث: ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر 42

الفصل الثاني: وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

| | |
|---------|--|
| 52..... | مقدمة الفصل الثاني. |
| 53..... | المبحث الأول: الوسائل القانونية..... |
| 53..... | المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأسباب إجراء عملياتها..... |
| 56..... | المطلب الثاني: آليات الرقابة الجبائية..... |
| 72..... | المبحث الثاني: الوسائل الإجرائية..... |
| 72..... | المطلب الأول: إثبات ظاهرة التهرب الضريبي..... |
| 78..... | المطلب الثاني: العقوبات المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي في إطار تعديل ق 2016..... |
| 86..... | خاتمة الفصل الثاني..... |
| 88..... | خاتمة..... |
| 92..... | قائمة المصادر والمراجع..... |

الفهرس.