

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم : القانون العام

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

## التهرب الضريبي وطرق مكافحتها في التشريع العقابي الجزائري

ميدان الحقوق و العلوم السياسية

التخصص: القانون الجنائي والعلوم الجنائي

تحت إشراف الأستاذة:

- فرقاق معمر

الشعبة: .الحقوق

من إعداد الطالبة :

- بوناب بشرى

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ.....محمد كريم.....رئيسا

الأستاذ .....فرقاق معمر.....مشرفا مقرر

الأستاذ.....بن عوال علي.....مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

نوقشت يوم: 2022/07./04

## إهداء

بعد صراع طويل وشوق انتظرنا خلف مقاعد الدراسة نقف على التخرج ونعلن شوقنا لسلح الإبداع والتميز والعزم والنجاح ، ومن هنا اهدي تخرجي ونجاحي إلى رمز التفاني والاخلاص والتي لم يمهلها القدر وتوفيت في ريعان الشباب، امي الحبيبة ، اهدي هذا البحث إلى روحها راجيتا ان يكون حسنة وصدقة عنها إليك امي الحاضرةدوما رغم الغياب ، امي التي فارقتنا بجسدها ولاكن روحها لازالت ترفرف في سماء حياتي

إلى من تربيت على يده إلى من علمني القيم والمبادئ والأخلاق واستمدت منه قوتي واعتزازي بذاتي إلى الكفاح الذي لا يتوقف إلى الشامخ الذي علمني معنى الاصرار جدي العطوف قدوتي ومثلي بالحياة أمد الله في عمره وجزاه خيرا

إلى كبيرة المقام ذات السيرة العطرة التي بوجودها اكتسب قوة ومحبة لا حدود لها جدتي العزيزة أطال الله في عمرها

إلى من أرى التفاؤل بعينيه والسعادة في ضحكته ذلك المتميز عن كل الناس نبع المحبة والعطاء الإنسان الصادق عمي العزيز سمير

إلى ذلك النبع الصافي إلى الظل الذي أوى إليه في كل حين ابي العزيز حفظه الله

إلى من تضيء لي طريقي وتساندي منبع المحبة والحنان صديقتي ونصف ابنتي اختي الحبيبة  
رشا

إلى من قاسموني لحظات الحياة الجامعية بحلوها ومرها أصدقاء عمري ورفقاء دربي حورية،  
أمينة، امال، مريم .

وبعد طول انتظار تحقق الحلم وتخرجنا

رغم الظروف والمحن، اختلطت دموع فرحتي بتخرجي و حزني بوداع أحبتي في غمضة عين مرت أيامنا وها نحن اليوم نجني قطافنا ونودع أحببتنا والمكان الذي ظمنا هذه سنة الحياة بالأمس إلتقينا و اليوم إفترقنا ولا عن فرحنا بتخرجنا ينسينا ألمانا

# شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

تم بنعمته الصالحات .

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا والصلاة و  
السلام

على خير خلقك محمد بن عبد الله النبي الأمين

اللهم صل وسلم عليه صلاة وسلاما كثيرا

تذف كامل التقدير والعرفان الخالص للأستاذ المشرف

"فرقاق معمر"

التي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه التي كانت عوننا لنا في إتمام بحثنا هذا فله من الله  
الأجر ومني كل التقدير

كما نتقدم بجزيل الشكر الكامل لأعضاء اللجنة بما يتلوه من وقتهم وجهدهم في تقييم هذه  
المذكرة

والذي سيكون لأرائهم الأثر الكبير في تسديدها وتقويمها

مقدمة

## مقدمة

من بين أهم هذه الجرائم المستحدثة تلك التي تعرف بجرائم الأعمال ، و التي يقصد بها " كل فعل أو إمتناع غير مشروع يلحق ضرر أو يهدد بالخطر سالمة مالية الدولة أو قواعد التجارة إذا ما تقرر له في النص القانوني ، جزاء مما ينص على مثيله في قانون العقوبات العام عقوبة كان أم تدبيرا إحترازيا<sup>1</sup> ، لعلى الاعتداء على المال من خلال ما يعرف بالتهرب الضريبي يشكل أهم صور الفساد نظرا لما يشكله من إعتداء على حق مزدوج لكل من الدولة و الأفراد،فبالنسبة للدولة هو اعتداء على الحق من حقوقها و إيراداتها و مستحققاتها التي حماها القانون بكل صورته و أشكاله،و من جانب الأفراد فهو يحرمهم من التمتع بثمرة هذا المال الذي لو لم يتم الإعتداء عليه لا تم تسخيرة في الصالح العام على صورة خدمات للمواطنين.

و قد إكتسبت هذه الظاهرة صفة العالمية و لا تقتصر على دولة دون الأخرى،إلا أن حجمها يختلف من دولة إلى أخرى،و هذا قد يعود إلى ظروف كل المجتمع الإقتصادية و السياسية و اجتماعية بإعتبار أن هذه الظروف تلعب دورا كبيرا في تحديد طبيعة و حجم هذه الظاهرة،هذا إلى جانب الأنظمة التي تتبناها الدولة في مكافحة و الحد من هذه الظاهرة سواء الأنظمة العقابية أو الإدارية و الفنية أو غيرها.

إن الضريبة مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بالضريبة حسب قدراتهم التساهمية أين تقوم السلطة الموكل لها أمر تحصيلها بتحويلها بشكل نهائي وبدون مقابل نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية، حيث تلعب الضريبة دورا أساسيا في دعم وتنشيط الاقتصاد الوطني، أين تأخذ الضريبة دورا تمويليا لفائدة الخزينة العمومية، ومع ذلك فإن معظم الدول تعاني من قصور معتبر في دور الضريبة ومدى تنشيطها ودعمها

1- سمير عالية – هيثم عالية ، القانون الجزائري للأعمال (ماهيته – نظرية جريمة الأعمال الجرائم المالية و التجارية) – (دراسة مقارنة) ، ط 1 ، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع ، بيروت ، لبنان ، 2012 ، ص 131.

الاقتصاد الوطني بسبب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي حيث أصبحت هذه الظاهرة بمثابة الشبح الاقتصادي الضريبي الذي يحول دون قيام الضريبة بدورها التمويلي والاستثماري.

والجزائر من بين الدول التي تعاني بشدة من هذه الظاهرة في ظل غياب الوعي الضريبي في أوساط المجتمع الجزائري من خلال عدم قناعته وتقبله للتشريعات الضريبية إلى حد بعيد كل ذلك يدفع المكلف بالضريبة إلى التهرب من الأعباء الضريبية والتخلص منها باستخدام أساليب مختلفة يخلي بها التزامه بدفع الضريبة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى ترجع أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي بحد ذاته، وهذا لعدم استقراره والثغرات القانونية التي تعتريه.

إن التهرب الضريبي تجنباً كان أو غشاً، ما هو إلى محاولة المكلف بالدفع التخلص من دفع ما عليه من ضرائب وعدم الالتزام بواجب المشاركة بالأعباء العامة كما تنص عليه المادة 64 من الدستور الجزائري<sup>1</sup>، وعليه فإن أي تقصير بهذا الواجب ينعكس سلباً و حائلاً دون تحقيق أحد الأهداف الأساسية والقاعدية في تمويل الخزينة بإيرادات كافية لتغطية الحاجات العامة في وقوت تعاني فيه الدولة مصاعب جما من الناحية المالية و زيادة الحاجة للاستثمار في الهياكل القاعدية بالإضافة إلى مشكل المديونية كل هذا جعل من اللازم التركيز على الضريبة وجعلها مصدراً أساسياً في تمويل الخزينة.

ونظراً لاختلاف و جهات النظر الإقتصادية و القانونية تعددت التعاريف التي جاء بها الباحثين في هذه الظاهرة، لذلك يصعب تحديد مفهوم و تعريف شامل و دقيق للتهرب الضريبي.

1-تنص المادة 64 من الدستور على أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية...

## أسباب اختيار الموضوع

- الميول الشخصي للتعرف على الضريبة، و معرفة جريمة التهرب الضريبي، و إزالة الغموض عنه.
- نظرة المجتمع إلى الرقابة الجبائية الخاصة و الضريبة العامة.
- الرغبة الملحة في الإحاطة بهذا النوع من الجرائم في التشريع الجزائري.
- موضوع حديث الساعة لما له من وزن و تأثير سلبي على الاقتصاد الوطني.

## أهمية الموضوع

تتجلى أهمية الموضوع من تلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، و التي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع، مما قد يؤدي إلى عدم قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد، كما يؤدي أيضا إلى ظلم أفراد آخرين هم الأمناء حيث تضطر الدولة أمام نقص مالىتها إلى أن تزيد من الضرائب التي يتحملون عبئها وحدهم.

## أهداف الدراسة

- محاولة تسليط الضوء على الآليات القانونية والهيكلية التي رصدتها التشريعات الجزائرية لمكافحة هذه الظاهرة، وتقييم مدى نجاعة تلك الآليات ومدى كفايتها.
- محاولة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي و مدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية إبراز الأجهزة القائمة على مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي التعرف على معوقات الرقابة الجبائية و التي تعمل على لحد من كفاءتها و قدرتها على مواجهة التهرب الضريبي.

## إشكالية الدراسة:

و تأكيداً لما سبق ذكره و لأهمية و خطورة جريمة التهرب الضريبي التي تمثل جريمة ضد أموال الدولة تصل أبعادها إلى كافة أفراد المجتمع، الأمر الذي يستوجب مكافحته و القضاء على أسبابه عن طريق إرساء آليات و وضع عقوبات صارمة رادعة لقمع التهرب الضريبي، و من هنا تتجلى إشكالية هذا البحث في السؤال التالي:

### ما مدى نجاعة الآليات التي أقرها المشرع لمكافحة جريمة التهرب الضريبي؟

ولإحاطة بكل جوانب الموضوع و من أجل التمكن من تحليل أشمل للإشكالية المطروحة ينبغي طرح الأسئلة الفرعية التالية:

ما هو مفهوم جريمة التهرب الضريبي ؟ .

- ما هي إجراءات متابعة هذه الجريمة ؟ و ما هي طرق مكافحة التي إنتهجها النظام الضريبي للحد من هذه الظاهرة ؟.

### - المنهج المتبع:

إن معالجة هذا الموضوع تطلبت الإعتماد على منهج التاريخي لدراسة هذه الحالة و كيف تم تطويرها و تفسيها في المجتمع ، و بالاعتماد على المنهج الوصفي و ذلك من خلال تعريف الظاهرة و أسبابها و كيفية مكافحتها .

ولأجل الإجابة عن هذه الإشكالية و التساؤلات المتفرعة عنها قمنا بتقسيم بحثنا إلى فصلين تطرقنا في الأول إلى الفصل الأول بعنوان الإطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي، حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الأول ماهية التهرب الضريبي و أسبابه ، وفي المبحث الثاني إلى أساليب التهرب الضريبي و الآثار المترتبة عنه.



أما الفصل الثاني سنتطرق فيه طرق و آليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي والجزاءات القانونية الردعية. في المبحث الأول سنتطرق طرق و آليات مكافحة التهرب الضريبي ، وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى الجزاءات القانونية و الردعية للتهرب الضريبي. وفي الأخير أنهينا هذا البحث بخاتمة تتضمن مجموعة من النتائج والتوصيات التي توصلنا لها من خلال هذه الدراسة.

## الفصل الأول

# الإطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر التي يعرفها معظم المجتمعات باعتبارها قد وجدت بتواجد الضريبة بنفسها، فهي ظاهرة تزداد يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي ، الشيء الذي يؤدي إلى تعقيد البيانات القانونية للضريبة و بالتالي تعطيل السياسة التنموية التي تسطرها الدولة خاصة و أنه يحرمها من أموال كبيرة كل سنة. لكن لا ننسى أن الضريبة تمثل أهم مورد يساهم في تمويل الميزانية العامة ، وأيضا الوسيلة الفعالة لتحقيق التوازنات الاقتصادية ومعالجتها .

تتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزنة الضريبية وقد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيد القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة، وضبط وعائها، وضمان تحصيلها، وفرض عقوبة معينة على مخالفة هذه القواعد.<sup>1</sup>

فالجرائم الضريبية تشمل جرائم الأعباء الضريبية جميعها، إلا أن بعض الأفعال لا تعتبر جرائم ضريبية، بالرغم من أن التشريع رتب عليها جزاء مخالفة بعض النصوص الضريبية.<sup>2</sup>

ونظرا لأهمية الموضوع سنتطرق لآثار و أساليب التهرب الضريبي في هذا الفصل الأول و ذلك عبر مبحثين و هما :

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي و أسباب.

المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي و الآثار المترتبة عنه.

1- صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاص، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013 ، ص12.

2- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008 ، ص23.

**المبحث الأول : ماهية التهرب الضريبي و أسبابه.**

بالرغم من وجود إجماع على أن الجريمة الضريبية خرق لقانون الجبائي الغرض منه عدم أداء الضريبة كلها أو جزء منه، و تعتبر الضرائب أحد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات لتحقيق الرفاهية و تقدم المجتمع، إلى جانب أن الدولة تتمتع بسلطة السيادة و التوجيه و الإشراف فهي تسعى من خلال فرض الضريبة إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة و تشجيع الصناعات المحلية و خلق القاعدة الاقتصادية و الصناعية و الإنتاجية، و الإستهلاكية التي تتلاءم مع السياسة المالية العامة للدولة ،لذلك في هذا المبحث سنتعرض إلى المطلب الأول مفهوم التهرب الضريبي،المطلب الثاني أسباب التهرب الضريبي.

**المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.**

تطور مفهوم الضريبة مع تطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ، ذلك أن ظهور الدولة الحديثة أوجب على السلطة أن تؤمن الموارد اللازمة لجهاز الدولة، ولهذا فرضت السلطات الحاكمة تكاليف إلزامية على الأفراد، وبعد ذلك فرضت عليهم تكاليف على الأموال مقابل الخدمات التي تؤديها لهم، ومع تكاثر حاجيات ونفقات الدولة، عمدت هاته الأخيرة إلى فرض ضرائب أخرى حتى ولو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها.

تعتبر الضريبة من أهم الإيرادات العامة،و هذا لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية و في هذا و في هذا المطلب سوف نتطرق إلى التهرب الضريبي المشروع و تبيان أسبابه.

## الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع.

هو التهرب الذي لا برم فيه حيث يتجن المكل تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون دون مخالفة أحكاما التشريعات الضريبية وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الفقرات الموجودة في القانون والتهرب يأتي من قيام المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه ولتحقيق هذه الغاية يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي ومن الأمثلة الأكثر شيوعا في التهرب تهربا من دفع المشروع عند قيام الشخص بهبة أمواله خلال حياته إلى أولاده أو من يرثه تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته أو تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيمتنع الشخص عن تسجيل العقارات باسمه وبذلك لا يدفع الضريبة.<sup>1</sup>

و هو ما يعرف أيضا بالتجنب أو التملص الضريبي، فقد جاءت عدة تعاريف من مختلف الفقهاء الغرب و العرب لهذا النوع من التهرب الضريبي، فحسب الأستاذ البلجيكي: أندريه مرقيريز André margairaz هو - محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون<sup>2</sup> ، و عرفه الأستاذ: جون كلود مارتيناز.

jean claude martinez ، على أنه " فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون " <sup>3</sup>

أما بالنسبة لفقهاء العرب، فقد وجد البعض منهم الغرابة و التناقض في تقنين المتهرب بوصفة يمارس تهربا مشروعاً، إذ يبدو هذا التناقض جليا من خلال الكلمتين في مصطلح واحد (( تهرب مشروع)) فكلمة التهرب تعني الإفلات بسوء النية من أحكام القانون و كلمة

1-يمان يحي محمد ، التهرب الضريبي (أسبابه وآليات مكافحته) ،مجلة الإدارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ،العراق ،العدد 94 ، 2013 ،ص165 .

2 - André margairaz « la fraude fiscale et ses succédanés ;comme on échappe à l'impôt » collection de la nouvelle école de Lausanne paris ;2 édition ;1971 . p 22.

3 - Jean Claude martinez « fraude fiscale, collection que sais je ?, puf n° 2180 : paris 1990,p 18.

- مشروع - تعني أن يكون متفقاً مع أحكام القانون، أو على الأقل عدم مخالفته لأحكام القانون، وهذا يبين أن التهرب المشروع يقوم على استغلال المكلف أو الممول للثغرات الموجودة في القانون الضريبي، بحيث يتجنب القيام بالعمل الذي تجب عليه الضريبة من خلال القيام به و بالتالي لا يمكن اثبات الواقعة المنشأة للدخل، الأمر الذي يترتب عليه إفلات المكلف من دفع الضريبة.

و في سبيل تهرب المكلف من الضريبة تهرب مشروعاً فإنه يلجأ للاستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص لمعرفة طرق التحايل، الذين يستندون بدورهم إلى الخلل أو ثغرة في النصوص القانونية، أو استخدام مبادئ محاسبية تساعد في تخفيض الوعاء الضريبي عند انتشار وسيلة التهرب المشروع بصورة واسعة إلى تعديل القانون أو التوسع في الاجتهاد و التفسير بشكل يحد من التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

و التجنب الضريبي ظاهرة سليمة أفرزتها غالبية الدول فقها و قضاء، و يعبر عنه آخرون بتهرب النية باعتبار أن نية الشخص هي التخلص من الضريبة، و إن كان يتدرع في هذا بعض الوسائل المشروعة في ذاتها و دون أن يخالف القانون.

و يتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالإمتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة بالإمتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة و ذلك كإمتناع الشخص كلياً أو جزئياً عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الامتلاك، كأن يعلم الفرد أن هناك رسوم استهلاك السجائر يستعملها لو اشترى هذه السلعة فيمتنع عن استهلاكها ليتجنب بذلك دفع الضريبة الغير مباشرة على استهلاكها، أو يمتنع الشخص عن استيراد أو تصدي السلعة التي تفرض عليها الرسوم الجمركية أو الإمتناع عن توجيه أعماله أو نشاطه إلى فروع النشاط التي لا تصيبها أية ضريبة، أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، كأن

1 - ساح العطوط، أثر قانون ضريبة الدخل، مجلة، جامعة القدس، العدد 17، فلسطين، 2009، ص179.

يوجه الشخص ماله و جهده إلى النشاط الزراعي دون النشاط التجاري بسبب عدم خضوع هذا النوع من النشاط إلى أية ضريبة، وبهذا يكون قد تجنب الضرائب كلها<sup>1</sup>.

و قد تكون مثل هذه النتائج مقصودة فقد يسعى المشروع من وراء التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة إلى اجتذاب الأفراد نحو نشاط معين سعياً وراء تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية و الاجتماعية، و يتحقق هذا النوع أيضاً من التهرب للشخص بالإستعانة بأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية، فيسبب عدم دقة النصوص أو عدم أحكام صياغتها أو عدم مواجهاتها للمجالات كافة، قد يتمكن الشخص من تحرير النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها، ف القانون ضريبة التركات الذي لا يخضع الهبات لهذه الضريبة قد يدفع الشخص إلى توزيع أمواله على ورثته المحتملين في أثناء حياته عن طريق الهبة.

أو يمكن أن يقوم بنقل ملكية أموال إلى ورثته عن طريق عقد بيع صوري خلال حياته، تهرباً من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته، و قانون ضريبة الدخل الذي لا يخضع إلا للتوزيعات المباشرة قد يدفع الشركات إلى توزيع أرباح غير مباشرة و مستترة أو أن تنقسم إلى عدة شركات فرعية تتهرب من الضريبة المفروضة، أو أن تزيد الشركة من نفقاتها العامة بتخفيضها للدخل الخاضع للضريبة، أو بعدم الالتزام بنسبة الاستهلاك، أو عدم توريد التصريح الضريبي في الوقت المحدد.

و يعتمد المشرع في الولايات المتحدة الأمريكية، على نية المكلف في فرض عليه غرامة إذا توفر لديه قصد الإساءة إلى الخزينة العامة، و في ألمانيا يتخذ المشرع موقفاً أكثر تشدداً، حيث يقرر جزاءات معينة لمن يسيئ استخدام نصوص القانون الضريبي و هناك في بعض

1- عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب وازدواج الضريبي، ط1، المكتب الجامعي: الإسكندرية، 2007، ص 26 - 27.

الدول ما تعتمد الإدارة الضريبية عند انتشار وسيلة التهرب المشروع، بصورة واسعة إلى تعديل القانون أو التوسع في الاجتهادات و التفسير بشكل يمنع التهرب<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)

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

هو مخالفة المكلف بالضريبة للأحكام القانونية بوسائل التدليس و الغش و الإحتيال للتخلص من دفع الضريبة و قد عرفه lucein – mehl بأنه: "المخالفة الصريحة للقانون الجبائي، بهدف الإفلات من الإقتطاع أو التخفيض أساس الضريبة"<sup>2</sup> و ذهب "أندرية مارقريز" André – margairaz إلى تعريفه بأنه " محاولة التخلص من الضريبة عن طريق إعطاء عرض خاطئ للوقائع أو تفسير مظل "<sup>3</sup>

فوسائل التهرب غير مشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، و في أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة و مقصودة، و تتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، و تكون في أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون و يصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك .

1- يونس أحمد البطريق، المالة العامة، دون طبعة، دار النهضة العربية: مصر 1984 ص 115

2 - Lucien – mehl « sciences et technique fiscale » presse universitaire de France ; volume 1 ; 1959 p 16 .

2-André margairaz . op. cit . p 16



و قد يخالف المكلف القانون إما عن تحديد وعاء الضريبة و التكاليف بها أن عن  
تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها.

ومن صور التهريب عن تحديد وعاء الضريبة و التكاليف بها، الإخفاء المادي للسلع  
المستورة أو المنتجة أو المباعة أو الخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الإستهلاك أو  
تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدد الإقليمية  
للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية أو الامتناع عن تقديم البيانات  
التي يلزم القانون تقديمها في نطاق ضرائب الدخل و ضرائب رأس المال، أو تقديم بيانات  
غير صحيحة، أو غير كاملة وإخفاء بعض عناصر التركة في يتعلق بضرية التركات و  
تغيير الوصف القانوني، و إجراء استهلاكات لأصول لا أساس لها، أو المبالغة على غير  
الحقيقة في تكاليف الدخل، و القيام بإجراء احتياطات صورية قيام المنشآت بشراء بعض  
الأصول الغير نافعة لها، و التي يقتصر استخدامها على أصحابها ومديرها في أغراضهم  
الشخصية، وبصفة عامة خصم كثير من النفقات التي تعد في حقيقتها استعمالا للدخل  
باعتبارها من تكاليفه، و بصفة خاصة فيما يتعلق بمصاريف الانتقال و مصاريف التمثيل و  
إخفاء التصرفات، و المبادلات التي تستحق الضرائب بمناسبةها أو الإعلان عن قيمتها  
بشكل مغاير للحقيقة، و في بعض الأحيان لا يقوم المكلف بالتزامه القانوني عن إهمال أو  
جهل و هو ما يسمى " بالغش غير إداري" فالمكلف الذي نسي تقديم البيانات أو يهمل في  
ذلك يجب أن يعامل معاملة الممتنع عن تقديم البيانات، لأنه يصعب التفرة بين المخالفة  
الإرادية المقصودة والمخالفة غير الإرادية.

أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون بالحيلولة دون جبايتها، ويتحقق ذلك للمكلف  
بإخفاء الأموال أو محل الإقامة لتعذر على الإدارة المالية أن تحصل على أموالها، وقد يقوم  
المكلف ببيع ممتلكاته لغيره بيعا صوريا أو حقيقيا مع إخفاء حقيقة هذا المبلغ من الإدارة

المالية، كذلك لو أنشأ عقوداً صورية أو فتح اعتمادات بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج إلى غير ذلك من التصرفات التي تتضح فيها النية السيئة للمكلف .

ولا شك أن مثل هذه التصرفات يترتب عليها نقص في حصيلة الخزينة مما ينجم عنه خفض إيرادات الدولة، فضلاً عن عدم تحقيق العدالة التي ينشدها المشرع في توزيع العبئ المالي ، و يسبب ذلك تعطيل جانب من مشروعات الدولة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

إذا كان السبب الظاهر للتهرب الضريبي هو رغبة المكلف في الإحتفاظ بأمواله و عدم التنازل عنها للدولة ، إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل و قدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب التي زادت من حدة و خطورة ظاهرة التهريب الضريبي في الجزائر .

التهرب الضريبي ظاهرة عامة أو على الأقل تكاد تكون هكذا ومع ذلك يختلف نطاقها من بل لآخر بصورة واضحة، وإذا كان السبب الظاهر للتهرب هو رغبة المكلف في الإحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة.

إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته لهذا الشكل و قدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته على مجموعة من الأسباب التشريعية و الإدارية و النفسية و الاقتصادية و السياسية .

1 - سوزي عادل ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية مصر -2000 - ص 116.

## الفرع الأول: الأسباب الاقتصادية :

أن الأسباب الاقتصادية لها أثر كبير في تفاقم الغش الضريبي، و هذا بالنظر سواء للحالة الاقتصادية للمكلف التي تحدد مدى إمكانية دفعه للضريبة جزاء الاختلالات التي قد يرفها الاقتصاد بسبب نمط تسييري معين أو لأسباب أخرى.

## أ - الوضعية الاقتصادية للدولة:

يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد يقل في فترات و أوقات الرخاء فكثيرا ما يكون بطبيعة الظروف الاقتصادية العامة في فترة معينة، التأثير البالغ على ظاهرة التهرب الضريبي ففي فترات الرخاء و الانتعاش الاقتصادي بسبب كثرة النقود و ارتفاع مداخيل الأفراد و تحسن القدرة الشرائية للأفراد، في صور طلبات كثيرة على السلع و الخدمات الحالية، مما يسمح للمنتجين نقل عبئ الضريبة للمستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم ، لذلك يكون الدافع النفسي لتهرب لدى المكلف منخفضا<sup>1</sup> .

أما فترات الركود الاقتصادي أين تعجز الآلة الإنتاجية على تلبية الحاجات الضرورية التي تتطلبها حياة الأفراد و سير أشطتهم ، تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود و انخفاض دخول المكلفين، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد، مما يصعب على المنتجين نقل عبئ الضريبة.

كما أن تنظيم الاقتصاد الوطني و إنتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع و خدمات، و كذلك عدم ضمان حرية المنافسة، التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات<sup>2</sup>.

1 - Paul marie gaudement «précis de finances publique »édmontchrestien : paris 1970 ;p 310 .

2 - Abdou bouderbala « la fraude fiscale ;évaluation et perspectives » éditée par CNC n°71998 ;p 28

**الوضعية الاقتصادية للمكلف:**

تؤثر من ظروف الاقتصادية الخاصة بالمول و الظروف الاقتصادية العامة على التهرب، فنجد أما ميل الممول نحو التهرب الضريبي يزيد كلما زاد عبئ الضريبة عليه ،و كلما ساء مركزه المالي و العكس صحيح<sup>1</sup>.

فغالبا ما تكون الوضعية الاقتصادية (المالية) للمكلف سببا في لجوء هذا الأخير إلى استعمال طرق احتيالية قصد التهرب من دفع الضريبة، ويظهر ذلك جليا عن أوقات الكساد والأزمات المالية التي تمر بها المشاريع التجارية والاقتصادية، وما يترتب منها من ضعف في المداخيل، حيث تصبح فيها الضريبة قاسية بعض الشيء، مما يدفع المكلف إلى محاولة تجنب أداء ما عليه من ضرائب للخروج من هذه الوضعية المزرية والحفاظ على مؤسسته خوفا من الإفلاس.

**الفرع الثاني: الأسباب النفسية.**

إن من أهم أسباب التهرب و الغش الضريبي إلى المكلف نفسه، و التي تندرج في إطار اعتبارات ذاتية و نفسية و أخلاقية، إذ يرى البعض أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف لمستوى الأخلاقي و مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف، و هو الشيء الملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط التي تعتبر بلدانا عاشت واقع الضغط الإستعماري، عكس الشعوب الأنجلوسكسونية والشمالية، حيث تتخفف حدة التهرب، إلا أن

1 - محمد يسري عثمان، غقتصادية المالية العامة، الطبعة الأولى، زهراء الشرق، 1995، ص 22.

موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية و الأخلاقية، فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا<sup>1</sup>.

فالعوامل النفسية في الواقع دور كبير في التهرب من الضريبة، فكلما زاد (الوعي الضريبي)

لدى المكلف ضعف الباعث على التهرب، العكس صحيح فكلما نقص الوعي الضريبي لدى المكلف كان الباعث على التهرب من الضرائب قويا وملموسا، كما أنه من الواضح إذا انخفض الوعي الضريبي لدى الأفراد سادت الكراهية للضريبة<sup>2</sup> فالوعي الضريبي هو مدى تقبل الفرض للضريبة واقتناعه بأهميتها ودورها الفعال في التنمية الشاملة للبلاد.

كما يربط بعض الباحثين الوعي بالرواسب والأحداث التاريخية التي خلفها الإستعمار لتغييره من طبيعة و دور الضريبة، حيث جعلها أداة لزيادة الأموال و ثروات السكان المستعمرين هذامن جهة،و من جهة أخرى تستعمل حصيلتها لفائدة اقتصاد الدولة المستعمرة، و كذلك إعفاء الأفراد الذين هم أعلى السلم الاجتماعي، و بقيت هذه الدولة النامية بعد الإستقلال يعاني أفرادها من النقص في الوعي.

كما يمكن حصر التقسيم و حصر الأسباب النفسية في:

العوامل النفسية، و العوامل لا مدنية الجبائية.

**العوامل النفسية:**

1 - André margairaz « La fraude fiscal et ses succédanées » 2 éme éd collection de la nouvelle école lausanne : suisse 1977/p 147 .

2 - عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسات المالية ، الطبعة الأولى، منشأة المعارف :مصر الإسكندرية / 1992 / ص 226.

للعامل النفسي أهمية بالغة في أداء المكلف لواجبه الجبائي ، و يتجلى ذلك في مدى إقتناع كل مكلف وفهمه للدور الذي تلعبه الضريبة، و اعتبارها من واجباته الاجتماعية و ذلك لإلتزامه بدفع الضريبة.

و معرفته بقيمتها التي يتعين عليه سدادها، اسهاما منه في تمويل برامج الإنفاق العام للدولة. و اعتبار أن الضريبة اقتطاع يقع على ممتلكات لأفراد دون مقابل، فإن المكلف يعتقد أن الضريبة أداة اغتصاب و افتقار للشعوب ، و يأتي التخلص من دفعها كوجه من أوجه المقاومة لا أكثر و لا أقل، و هذا في الإطار يمكن حصر تلك العوامل النفسية في :

استمرار الإعتقاد بأن سرقة الدولة لا تعد سرقة<sup>1</sup> ما دام المسروق شخص معنوي و بالتالي لا يضر بالآخرين ، بل بالعكس هو سارق نزيه و شريف لم يسرق إلا الدولة التي لا تتعد أن تكون شيئا مجردا .

الجو الغير الملائم الذي يسود علاقة المواطن بالجباية و ادارتها ، يجعله يرى في التقليل من الإلتزامات الجبائية هدفه الأساسي و الوحيد، زد على هذا روح المعرضة و المخالف للقوانين التي تشد كلما تعلق الأمر بالتشريع الضريبي ، لأنه في نظرهم يتمتع بخصائص تتنافى مع القيم التي تمنح للقانون الطاعة و الاحترام ، كالعومية و الديمومة و المساومة.

الاعتقاد الدين بعد شرعية الضريبة ما دامت لا تعتمد على منطلقات عقائدية، هذه الحالة منفذا للغش لكثير من المكلفين و مبررا لهم للأخلاء بالالتمامات الجبائية .

1 - محمد مرسي، السيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العملية ، د د ن، دون دار النشر : القاهرة ، 1999 ، ص 301.

دور المحيط الاجتماعي الذي يعمل على ترسيخ و تأصيل الغش الضريبي و شيوعه بين أفراد المجتمع الواحد لأن الذهنية السائدة هي التي تطبع تصرفاتهم اتجاه الضريبة، باعتبارها أن قوائم الإحساس بالمسؤولية و اللامبالاة العام كل ما يرمي به ارتكاب هذه الأعمال و يظهر ذلك جليا في حالة التهرب و أنه من غير اللائق أن يضبط المكلف من قبل الإدارة الجبائية لو أن المجتمع يلوم المتهرب بدلا من تأييدهم .

### العوامل المدنية الجبائية:

إن الوعي الضريبي أقل تقدما من الوعي القانوني، الممول الذي يخالف القوانين الضريبية لا يشعر بارتكاب إثما في حق المجتمع، كشعوره عندما يسرق أو يقتل، واحترام النظم الاجتماعية يتطلب عموميتها و دوامها و حيادتها، و هو لا يتوفر في النظام الضريبي و بالتالي فإن هذه الأخيرة عند الكثير من الممولين أو المواطنين أقل تشدد من الضمير الخلقى<sup>1</sup>.

فتعتبر لا مدنية الجبائية من أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، و لا مدنية الجبائية أو الضريبية، تعني اللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة من خلال الاقتطاعات لتحقيق المصلحة و النفع العام، عكس المدنية التي يقصد بها الإخلاص و الوفاء للنفع العام.

إن اللامنية الجبائية تدفع المكلفين إلى تبرير غشهم بأن لهم القدرة على التحكم العقلاني في توجيه أموالهم، وإنهم أولى بتسييرها، أي أن الفوائد التي سيحققونها من خلال استثمارهم بهذه الأموال تكون كبيرة و يقتصر الربح والنفع فيها على المكلف وحده، في حين أنها دفعتها للدولة، أين يتم توزيعها فإن النفع يكون عاما و هو ما يسبب عدم تطابق فكرة المكلف مع فكرة النفع الكلي أو العام.

1 - محمد يسري، إقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق - ص 247.

كما أن هناك دافع مستمد من اللامدنية الجبائية و هو الاعتقاد السائد بغياب العدالة الجبائية بين المكلفين لاعتقاد المتهرب أن الضريبة غير عادلة<sup>1</sup>، فلذلك فإنه يعتقد بأنه أقر من الدولة على التصرف بحكمة في أمواله المفروض دفعها لها في شكل ضرائب.

### الفرع الثالث : الأسباب التشريعية .

تعتبر الأوضاع التي عاشتها مختلف بلدان العالم الثالث بعد الاستقلال، خاصة الفراغ القانوني الذي شمل العديد من المجالات، و أمام اضطرار هذه الدولة لاعتماد السياسة الضريبية كأداة لتمويل سياستها التنموية، ارتكزت على تلك النظم و القوانين الضريبية التي خلفها الاستعمار غير أنها لم تصل إلى تحقيق تنمية اقتصادية و الأهداف المتوخاة، لتعدها و عدم استقرار إضافة إلى تمييزها بنقل الاقتطاع، زد على ذلك بأن هذه الدول اعتمدت في ترقية نظمها الضريبية على اقتباس ما في نظم الدول المتقدمة دون مراعاة الاختلاف البيئي و إمكانيات التطبيق الميداني.

و لعل ما يمكن إبرازه في هذا السبب التشريعي ما يلي:

- تعقد التشريعات الضريبية .

- عدم إستقرار التشريعات .

- ثقل الاقتطاع.

### 1- تعقد التشريعات الضريبية:

1 - أحمد جامع ، فن المالية العامة ، الطبعة الثالثة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1975 ، ص 246.



إن تعقد التشريعات والقواعد الضريبية التي تنظم الأوعية الضريبية تترك مجالاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كم أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الإبهام والتعقيدات والمتضمن لثغرات، الأمر الذي يترك مجالاً للتهرب والغش الضريبي وتزيد من احتمالته.<sup>1</sup>

يتصف التشريع الضريبي بخصائص تختلف عما تمتاز به التشريعات الوضعية العامة وتكون باعثاً للمكلف للتهرب من الضريبة، فالقانون الضريبي غير هام وغير دائم، ولا يحقق وزناً بين المكلف والإدارة، فهو غير عام لأنه يميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعاً لحالاتهم المادية بدافع الرغبة في تحقيق العدالة الضريبية وهو غير دائم كون أن التشريع الضريبي يتعدل بصورة متواصلة تبعاً لسياسة المالية والحالة الاقتصادية في البلاد والاعتبارات الفنية<sup>2</sup>.

وفي جانب الصفات العامة للتشريع الضريبي، تلعب الصياغة القانونية دوراً في تشجيع المكلف على التهرب، فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحاً.

ويترك المجال أكبر لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات و التخفيضات، و هذا يؤدي عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه، و إلى محاولة التهرب منها، كما إن المغالاة في المعادلات الضريبية و التفاوت في الشرائح التصاعدية يدعو إلى التهرب بغية الانتقال من شريحة إلى أخرى يكون فيها معدل الضريبة أقل.

و عليه فإن تعقد القوانين التشريعية التي تنظم أنواع الضرائب المختلفة، سواء عند تقدير وعاء الضريبة أو حساب قيمتها و الإعفاءات و التخفيضات، هذه القواعد تثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها، أو فهم

1 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، المرجع السابق، ص 223.

2 - يونس أحمد بطريق و آخرون، مبادئ المالية العامة، دون طبعة، مؤسسة جامعة الإسكندرية، مصر، 1978، ص 159.

أبعادها و التي تزيد من احتمالات التهرب منها، لذلك فإن تلك التعقيدات ، الغموض ، التشويشات في الصياغة و التطبيق يدفع إلى زيادة عدد المنازعات، و ضعف المردودية و تخلق جوا مهربا بين المكلف و الإدارة .

## 2- عدم استقرار التشريعات :

إن التغييرات الاقتصادية المالية و السياسية للبلاد تستدعي تغيير في التشريعات الضريبية، و بالتالي تساعد المكلف على التهرب فلذلك تعتبر هذه التغييرات ثغرة للمكلف لكي يتخلص من الضريبة مسندا غموضها، حيث أن تلك الثغرات الدائمة و المستمرة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي تجعل من النظام الجبائي دوما غامضا بسبب الافراط في تعدد القوانين.<sup>1</sup>

فعدم ثبات الشريعة الضريبية لكونها غير عامة لتميزها بين الممولين الخاضعين لقانون واحد وفقا لحالتهم المادية والعائلية، و رغبة في تحقيق العدالة الضريبية، وكلما طبقت هذه الفكرة زاد التفريق بين المواطنين، و يكون هذا مدعاة للتهرب من دفع الضريبة، وكما أن التشريع الضريبي غير دائم، لأن الضريبة تجبر أن تفرض بأمر من السلطات التشريعية إلى السلطات التنفيذية لمدة سنة وقد تعدل صورة متواصلة وفقا للسياسة المالية و الحالة الاقتصادية للبلاد.

و ذلك الشيء الذي يخلق بصورة الزمن مشكل في فهم تأويل النصوص في التشريعات الجبائية، و كذلك في تطبيقها حيث تكون المادة أو القاعدة القانونية أقل وضوحا تترك المجال أكبر لتدخل الإدارة لسد النقص و الثغرات الموجودة في النصوص.

1 -André margairaz ; « La fraude fiscale e ses succédanées » ;2éme éd ;collection de la nouvelle école de laussane :suisse ،1977 ; p 175.

كما تتعكس هذه الصورة على المكلف، وبصعب مسايرة هذه التغييرات نتيجة نقص الإعلام، ومن هنا يستغل هذه الوضعية، وعن سوء نية يحاول تفادي الضريبة.

و الملاحظ أن تلك التعديلات أو التغييرات، جاءت لتخدم غاية واحدة، و هي إقامة عدالة جبائية تلغي كل تجاوز سواء من ناحية الإدارية أو المكلفين، و التي تبقى فعاليتها وعدالتها مرتبطتان بمدى الجدية في العمل.

#### الفرع الرابع : الأسباب الإدارية .

إن الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة كلما سهل التهرب الضريبي<sup>1</sup>، كما أنها تعتبر الوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية و المكلف بالضريبة، و ذلك بالسهر على التنفيذ الأمثل و الصارم للنصوص و التشريعات الجبائية على المكلف، ولكن لا بد من النظر إلى إمكانية التطبيق، فليس من المجدي الزيادة في الحصيلة الضريبية بفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها، فإن ذلك يزيد من الأمر تعقيدا بتعدد الضرائب التي تقلل في الحوافز و تدفع إلى التهرب، و يظهر ذلك جليا في :

- نقص الوسائل المادية والبشرية.

- تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية.

\* نقص أو محدودية الوسائل المادية و البشرية:

1 -Fiscalités directes ; « Acte du séminaires organisé » ;Par la DGI et FMI – ANEP –Alger 1993-p 126.

إن ضعف الإمكانيات المادية والبشرية ساهمت بالقسط الوافر في تفشي الظاهرة واستفحالها و هذا ما تعاني منه الكثير من الدول العالم الثالث سواء من الجانب المادي التي تفتقر إلى أبسطها أو الجانب البشري المتمثل في النقص الفادح في عدد المواطنين كفاءتهم.

### محدودية الوسائل المادية:

إن الإدارة الجبائية في الدول النامية تعاني مشكلا كبيرا من ناحية الإمكانيات والوسائل المادية، إذ تعد هذه الأخيرة حاجزا في طريق نجاح الإصلاحات الجبائية.

إن محدودية الوسائل المادية لها تأثير كبير على التحصيلات الجبائية، وذلك دون الوصول إل كل الأوعية الضريبية، و كيفية ربطها و تحصيلها، لا سيما في ذلك جبايتها على أتم الوجه، من بين العناصر التي تبين محدودية الوسائل المادية يمكن ذكر:

- نقص وسائل النقل و الذي تعتبر عمل سلبي، إذ يضطر الأعوان المحققون إلى استعمال وسائلهم الخاصة لأداء مهامهم المتميزة بالتنقل المستمر و الدائم من أجل التحقيق و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

- نقص في التأمين الشامل، وإذا كان الأمر بعيد المنال إلا أنه ضروري لما يتعرض له الكثير من الموظفين من اعتداءات جسدية و معنوية من اغراءات مادية ، شتم و ضرب...ألخ.

- إنعدام الأجهزة الحديثة للتسيير و أدنى التقنيات لمعالجة المعطيات و الإحصائيات التي وصل إليها العالم المتقدم<sup>1</sup>.

1- ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دون طبعة، دار الهومة للنشر و التوزيع ،الجزائر ،2003، ص 159.

- عدم توفر الإدارة بالشكل المطلوب على التجهيزات الضرورية، لدرجة أن المستخدمين يعتمدون في كثير من الأحيان على شراء بعد الأدوات على حسابهم الخاص ( أقلام و آلات حسابية و الأوراق ... الخ .

### محدودية الوسائل البشرية:

يتجسد ضعف الإمكانيات البشرية في أدارات البلدان النامية في مظهرين إثنين، أحدهما يغطي الجانب الكمي و العددي، و الآخر يغطي الجانب النوعي أو الكيفي.

### الجانب الكمي:

من الضروري أن يكون عدد موظفي الإدارة الجبائية مناسباً وملائم لعدد المكلفين بالضريبة، أو بصفة أخرى أن يكون ملائم لعدد الملفات المطروحة للمعالجة، فإن اختلال التوازن بين العاملين عدد الموظفين والملفات المطروحة يؤدي بالضرورة إلى نتائج سلبية، لعل أهم أشكال النقص الكمي ما يلي:

- النقص الفاضح في الأعوان الإداريين، خاصة من جانب تغطية العمليات الجبائية من تحقيق ورقابة وتحصيل... إلخ.<sup>1</sup>

- نقص المراقبين المتخصصين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية.

- نقص حملات المتابعة والمراقبة، الشيء الذي يشجع المتهربين، ويجعلهم في مأمن من حملات الرقابة لفترات طويلة، وذلك نتيجة لنقص المراقبين الجبائيين.

1 - يونس بطريق و آخرون، مرجع سابق، ص 160.

## ب- الجانب النوعي (الكفاءة)

إن وراثة بعض الدول النامية لإدارة مشلولة من الاستعمار، الأمر الذي استجوب تعويضها بالموظفين قليلي الخبرة و التأهيل، و هو ما انعكس سلبا على فعالية النظم الضريبية، غير أن العامل الاستعماري و دوره في توريث إدارة جبائية، قاصرة يبقى عاملا نسبيا، و يبقى العامل الأساسي متمثل في الاعتماد على سياسة الضريبية لا تعطي الكفاءة و المهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان.

لذلك فإن دم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب هي مدعاة للمكلفين إلى التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

فتعقد الملفات المعالجة وتشبعها، إضافة إلى الإمكانيات المتاحة للإدارة من حيث الكفاءات والمهارات أورث الإدارة رداءة التسيير.

فمن المفروض أن يكون العون الإداري على دراية تامة وواسعة بمختلف الضرائب و الرسوم التي يحتويها النظام الجبائي، و من أهم الأسباب المؤدية الى ذلك النقص النوعي و التكوين المتمثل في:

- غياب السياسة التكوينية منظمة و منهجية، و كذا ضعف المدارس المكونة للإطارات الكفء.

- انعدام التريصات و الدورات التدريبية المسطرة من قبل الإدارة ، لتمكين الأعوان من الإلتزام بمختلف أنواع الضرائب والرسوم، و كذا عملية التحقيق و التحصيل التابعة لها.

1 - يونس بطريق و آخرون، مرجع سابق، ص163.

- نقص محفزات الترقية، وكذا نظام الأجور، الشيء الذي يدفع بعض الموظفين إلى سلوكات سلبية كالرشوة (الفساد الضريبي)، مما يطعن في شروط الوظيفة ، ويغيب أهم عامل وهو الإخلاص والتفاني في العمل.

- ولأن ضعف الأجور ومرتببات العاملين في الإدارة الضريبية الأمر الذي يحد من إمكانية تدعيم الإدارة الجبائية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة.

- انخفاض مستوى التكوين الخلقي لدى موظفي الإدارة الضريبية بالقدر الذي ينطوي على مخاطر تفوق آثارها مخاطر انخفاض مستوى تأهيلهم وتدريبهم، وأن افتقار النزاهة والأمان لدى هؤلاء الموظفين، وعدم ارتفاعهم عن مستوى الشبهات، مثلاً: كثرة الإلتجاء إلى الخزنة العامة.

## (2) تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية:

غالبا ما تغرس الإجراءات الروتينية المعقدة روح الكراهية اتجاه الضريبة، مما يدفع بالمكلفين إلى اللجوء للغش و التهرب، و هو ما يجب على الإدارة المالية تقاديه بالعمل على تبسيط تلك الإجراءات و المعاملات.

### (2-1) عدم المساوات في تطبيق الإجراءات الإدارية:

يجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشروع المالي، ثم تأتي صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة، ولا شك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة، أي تقدير الضريبة وعدالة تطبيقها، والأخرى منوطة بكفاية الإدارة المالية، ومن الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة، وتكون من دواعي التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

1 - عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص 225.

**2-2) صعوبة تقدير وعاء الضريبة:**

لا شك أن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة المالية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي مما يشجع الممول على التهرب، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جغرافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على الغش.

**2-3) تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة:**

فالإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تزرع روح الكراهية للضريبة، وهو ما يجب على الإدارة المالية أن تقوم به، وذلك بتسيير الإجراءات التحصيل.

**2-4) عدم التشدد في الإجراءات على المتهربين:**

إن التهاون في تطبيق الجزاءات المنصوص عليها قانونيا بشأن المتهربين يشجعهم على الاستمرار في ارتكاب أعمال احتيالية للتخلص من أداء الضريبة.<sup>1</sup>

**الفرع الخامس : الأسباب السياسية.**

إن عدم الاستقرار السياسي والإيديولوجي للبلاد ساهم في انتشار ظاهرة التهرب الجبائي، وهذا بسبب السياسات التي كانت متبعة في الجزائر باعتماد الدولة على الجباية البترولية، وتساهلها أمام الجباية العادية وكذا تطبيقها النظام الاشتراكي لفترة طويلة والذي كان لا يولي اهتماما كبيرا للاستثمارات الخاصة وتشجيعها.<sup>2</sup>

وهذا ما يؤدي بالبلاد إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب وهذا لإحساسهم بضعف الدولة وعجزهم على استغلال الأمتل لمواردها.

1 - عبد الكريم صادق بركات وآخرون ، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة: مصر الإسكندرية، 1979، ص 20.



**المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي ولآثار المترتبة عنه:**

يعتبر التهرب الضريبي - كما ذكرناه سابقا - سلوكا إجراميا خطيرا من خلاله يحاول المكلف التملص من دفع الضريبة المستحقة عليه سواء كان كليا أو جزئيا، ويتجسد في الواقع عن طريق إستعمال المكلفين يتقنون ويبتكرون طرق عديدة للتهرب والغش الضريبي، لذلك فإن عملية حصر هذه الطرق والأساليب عملية صعبة وهذا من أجل تفادي المكلفين للضريبة، إلى جانب الآثار السلبية التي تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الأضرار بالخزينة العامة وهذا ما سنتعرض له من خلال المطلب الأول: أساليب التهرب والمطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.

**المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي.**

لا يمكن حصرها من أجل تفادي الضريبة وذلك باستعمال مختلف الطرق الإحتيالية واستغلال الثغرات والنواقص الموجودة في القانون الجبائي الجزائري. و أساليب التهرب الضريبي تختلف وذلك نذكر منها ثلاثة أساليب قانونية وهي:

**الفرع الأول: التهرب الضريبي عن طريق التحاليل المادي:**

تعتبر التحاليل مادي عندما يغير المكلف بالضريبة قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي

تدخل احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحاليل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.<sup>1</sup>

أشار المشرع الجزائري إلى هذه الصورة ضمن أغلب القوانين التي لها علاقة بالضرائب وذلك في المواد 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>2</sup>، والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>3</sup>، والتي تفيد أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل الطرق الإحتيالية. كما اعتبر المشرع الجزائري أن الإخفاء يمكن أن يكون جزئيا ويمكن أن يكون كليا .

حيث يقول GIBLERT- TEXIER بأنه: العمل الذي يتم سريرا من خلال الأسواق السوداء و السوق التي يتم فيها تبادل المواد و السلع بعيد عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات لإخضاع هذه المبادلات الضريبية.

أما بالنسبة لحقوق التركة أين يقوم الوارث بإخفاء جزء من التركة لتخلص من دفع حقوق الميراث، فمن بين أكثر الإجراءات انتشارا شيوعا في ميدان التهرب عن طريق العمليات المادية تلك التي تستعملها الورشات الصناعية التي يمتلكها الخواص، خاصة في ميدان الصناعات النسيجية أين يصرح أصحاب هذه المشروعات بمعدلات خسارة كبيرة بشأن المخلفات والنفايات الصناعية في حين أن جزء منها يعاد بيعه على شكل مواد آلية تدخل في صناعات أخرى.

1 - لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية : تلمسان -2011- 2012 ص21.

2 - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011، ص 6

3 - نصت المادة 1/118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، على ما يلي : « إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ والحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما منها عملية البيع بدون فاتورة».

يقوم صناع المشروبات بضع 100 غرام من السكر عوضا 150 غرام لصنع لتر واحد من المشروبات، 50 غرام الباقية تكون في الأصل خاضعة لضريبة تتضاعف و تصبح غير معلومة من طرف الإدارة الجبائية.

ورشة لصناعة الملابس النسيجية تصرح بنسبة خسارة قدرها 90% على شكل فضلات و مهملات، في حين النسب العادية هي 10 %، فالفارق إذن يكون محل صفقة بين صاحب الورشة و صانعي الأغطية.

### الفرع الثاني: التهرب الضريبي عن طريق التحايل القانوني.

بالإضافة إلى أسلوب التحايل المادي الذي يعمل على إرساء الإقتصاد غير الشرعي بعيدا عن المراقبة والذي يكون بمبادرة من المكلف والجهود الذي يبذلها من أجل التهرب من دفع الضريبة سواء كليا أو جزئيا، نجد أسلوب آخر يتمثل في التحايل عن طريق عمليات قانونية بحيث أنه صنف ضمن أحد الأشكال الأكثر خطورة في الجزائر، كما أنه يعتبر الأسلوب الأكثر إستعمالا وتنفيذا والأرقى تقنية.

يتم التحايل القانوني عن طريق إستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين الذين يستعينون بأهل الخبرة والإختصاص لإستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية ويتجلى في ذلك إلى إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الإستفادة من مزايا ليس له الحق في الإستفادة منها وذلك من خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية في تعريفه بحيث أنه قال: التحايل Bruno القانونية الحقيقية التي كانت عليه<sup>1</sup>، وهذا ما أكده الفقيه القانوني هي تلك العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية<sup>2</sup>.

1 - هو إظهار الأمر على غير صورته التي كانت عليه فهو تحريف لحقيقة موجودة أو إبتداع لحقيقة جديدة مخالفة.  
2 - قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 41.

يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير.<sup>1</sup>

كما يراه G Texier التهرب عن طريق عمليات قانونية هو خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على إثر عملية وهمية، أو تكييف خاطئ لحالة ما<sup>2</sup>.  
وتعد هذه الطريقة أكثر تنظيماً وأرقى تقنية من سابقتها، وتكمن في:

- التهرب الضريبي عن طريق عمليات وهمية.

- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

**التهرب عن طريق عمليات وهمية:**

يلجأ المكلف بالضريبة إلى إستغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الإفلات من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، و هذه الطريقة أكثر استعمالاً في مجال الرسم على القيمة المضافة T V A، وذلك عن طريق الحصول على فواتير مزيفة لعمليات البيع أو شراء وهمية، يتحصل من خلالها المكلف التهرب على حق خصم (حسم) الرسم عن طريق الفواتير.<sup>3</sup>

وسبب انتهاج المكلف هذا الأسلوب هو كون الرقابة التي تتم على مستوى الإدارة الجبائية تركز على مطابقة الكتابة الحسابية للوثائق الثبوتية المقدمة، و لأجل ذلك فإن المتهربين أسسوا نظاماً قائم على كتابات متناسقة و متكاملة في ما بينها.

1 - بلخوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، سنة 2004 - ص 14.

2 - giblert tesier ،guy gst « droit fiscal international » puf paris ،1990.

3 - j.c martinez.op.cit.page78.

وتبريراتها الضرورية والمتعارف عليها عالميا بمصطلح TAXIS مستمدة من TAXE أي الرسم، لأنها تقوم أساسا على تأليف الرسم، هذا الأخير القابل للتعويض وبيعه للمؤسسات المعنية، أين يعمد TAXIS إلى تقديم وثائق تجارية سليمة وقانونية لعمليات وهمية باسم مؤسسات وهمية ، مما يسمح للمعني بالاستفادة :

### من تعويضات رسم لم يدفع أبدا للخرينة.

- تخفيف عبئ الربح الخاضع للضريبة بما تحميه الفاتورات الوهمية من مبالغ خيالية.
- تخفيف الرسم على القيمة المضافة الخاصة برقم أعمال قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة.

وستكون بهذا بعيدا كل البعد عن خطر المراقبة ما دامت تتمتع بالشرعية والقانونية ماسكة فواتير و بيانات بنكية تثبت دفعها للمبلغ المطلوب بغض النظر على مصدر هذه الوثائق وصفتها، و من بين أشكال وصور هذا التهرب:

مؤسسة (أ) تشتري من مؤسسة (ب) بضاعة دون فاتورة، وبثمن أقل من الثمن المتداول في السوق، بينما (أ) تتعامل مع مؤسسة وهمية TAXIS تمنحها فاتورة بأسعار باهظة مع افراط في تسجيل مبلغ تكاليف النقل و الرسم التي لم تدفع أصلا بعد ذلك، تدفع المؤسسة (أ) صك بنكي للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا و تعيدها نقدا المسيري المؤسسة (أ) مقابل حصولها على عملها.

هذه التلاعبات تسمح لمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفعة لمشتريها، والذي يمكنها من تخفيض ربحها الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، وأيضا الأرباح المقنطعة الخاصة بضريبة الدخل.

إضافة إلى ذلك فإن شراء بضاعة برسم للخصم قابل للتعويض إذا كانت الرسوم سابقة Amount تفوق الرسم اللاحقة Aval فالفارق بين سعر البضاعة المسجلة في الفاتورة المزورة و سعرها الحقيقي المدفوع للمؤسسة الوهمية، و الذي يخرج من خزينة المؤسسة (أ) معفيا من كل الاقتطاع، و تعتمد إلى تصدير نفس البضاعة و التي لم تدفع رسمها طمعا في تعويض باعتبار أن التصدير معفي من كل اقتطاع.

### التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

ويتمثل هذا الإخفاق القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل اعفاء مثلا: تغيير عقد البيع إلى عقد هبة لتفادي دفع الضرائب للعقد الأول<sup>1</sup>.

أو الشركات التي تملك فروعاً موجودة بالخارج أو مقرها الرئيسي في الخارج، حيث تنتهز ذلك بتحويل أرباحها لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعباً بسعر العبور، وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها، وتعتبر هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف، ولكنها تبقى مجرد أمثلة لا غير فالمكلف يسعى دوماً على تطوير أساليبه إيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجبه الضريبي فالمسلم به إن خيال المنتهز خصب وطرق التهرب لا تعد ولا تحصى.

### الفرع الثالث: التهرب الضريبي عن طريق التحايل المحاسبي.

يعتبر هذا النوع من التحايل بالإضافة إلى الأساليب السالفة الذكر إحدى الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل التملص من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بالتلاعب المحاسبي وذلك إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معاً، ما دام القانون الضريبي

1 - عوادي مصطفى ورحال ناصر، الغش و التهرب الضريبي الجزائر، النشر و التوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي 2010-2011 ص 52 - 53 .

يتطلب موافاة الإدارة الجبائية في مواعيد و آجال محددة فإقرارات الريح الضريبي الذي حققه المكلف خلال السنة المالية، فإنه من الطبيعي أن معظم البيانات اللازمة لهذه الإقرارات يوفرها النظام المحاسبي، الذي يعد النظام القياسي و اتصال يعمل على تسجيل و تليخيص العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة و إعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها بحكم افتراض جزء من تضامن الممول تجاه الإدارة الجبائية و لضريبة نفسها و المتجسدة في الإقرارات، أو التصاريح المقدمة، حيث أنه يسعى دوما على إدخال بعض التعديلات و التغييرات على ملفه الجبائي خاصة من جانبه المحاسبي و التي إختصرها MARTINEZ في قوله: تتعدد طرق التهرب الضريبي و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ مبيعات أو الإسترداد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرور بتضخيم الأعباء القابلة للخصم<sup>1</sup>.

ومنه فالتحايل المحاسبي يكون على مستويين:

- عن طريق تخفيض الإيرادات.

- عن طريق تضخيم النفقات (التكاليف).

**أولاً: التخفيض من قيمة الإيرادات:**

يلجأ المكلف إلى هذا النوع من التحايل بغرض التملص من دفع الضريبة كليا، بحيث أنه يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي وإخفاء رقم أعماله، وتعتبر هذه الطريقة من الأوجه الأكثر شيوعا، للممارسة هذا النوع من المخالفات التي يعمد من خلالها المكلف إلى تخفيض و تقليص الوعاء الضريبي، و تقادي التصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الريح الخاضع للاقتطاع، و هي طريقة تقتصر على من يمسون سجلات محاسبي، سواء كان اجباري بالموجب رقم

1 - J.C MARTINEZ « la fronde fiscale » ; puf. France ، col 2 1984 ;p74.

أعماله الذي يفرض عليه الدخول في نطاق التصريح الحقيقي أو اختياريًا بمحض إرادته، و إن لم يتوفر على الشرط السابق.

و لقد جاء في نص المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2013 "يجب على المكلفين بالضريبة أن يمسكوا السجلات و كل وثائق الإثبات إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التالية للسنة التي تم فيها تقييد الإيرادات و النفقات".

فالإيرادات التي لم تسجل في الدفاتر المحاسبية قد تكون ثمن صفقات لبيع سلع، أو مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال من طرف الموردين، ومن دون شك أن هذه التخفيضات تتم نقدا من يد إلى يد مما لا يترك أي أثر لوجودها، وبالمقابل فإن هذه المبالغ يتم تقيدها من طرف الموردين في سجلاتهم الخاصة باعتبار أعباء تتعلق بعملياتهم التجارية، الشيء الذي يحرم خزينة الدولة من موارد هامة.

وقد يلجأ المكلف إلى تخفيض الإيرادات الناتجة عن مبيعات، وذلك لتفادي تقييدها ومحاسبيا (البيع دون فواتير)، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله.

لكن أدهى إن يقوم هذا الأخير بتسجيل مبلغ السلع التي اشتراها، والتي سيكون ناتج بيعها محل إخفاء ضمن مصاريف الاستغلال بداء بقيمتها، وكذلك مصاريف اقتنائها، أما بيع هذه السلع فجزء كبير من قيمة هذه المبيعات تذهب مباشرة إلى حساب الخاص للمكلف دون تقييدها في الدفاتر الحسابية، وبذلك يتم تخفيض رقم الأعمال بقيمة مساوية لتلك لم تسجل في محاسبة المؤسسة<sup>1</sup>.

يبرز هذا التحايل جليا عندما تنخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات خاصة، إذا كان هذا التخفيض بدرجة كبيرة يؤدي إلى تباين في الربح

1 - JACQUE BRURON « la fuite devant l'impôt et le contrôle fiscal » LD DJ :PARIS 1991- P 133.



الإجمالي، و كذلك نسبة هذا الربح بين الحالة الحقيقية و الحالة المعدلة المصرح بها، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق.

و على خلاف الحالة الاولى ولكن لا يلفت انتباه المحقق يلجا المكلف إلى طريقة أدنى والمتمثلة في التلاعب المحاسبي في قيمة المشتريات، و في نفس الوقت تخفيض جزء من الإيرادات للحصول على نسبة هامش الربح ثابتة عن طريق تكيف سعر التكلفة مع مبلغ المبيعات للحصول على تناسب بينهما، و ينتج عن ذلك أن يحصل المكلف في الوضعية التي وازنها على نسبة هامش ربح لتلك الموجودة في الحالة الحقيقية.<sup>1</sup>

### ثانيا: التضخم من قيمة النفقات:

يري MARGAIRAZ أن أبرز مظاهر التهرب تلك المتجسدة في التخفيض من قاعدة الاقتطاع من مبالغ الأرباح ومن رقم الأعمال، أو في الزيادة والتضخيم من تكاليف ونفقات الخصم<sup>2</sup> رخص القانون خصم بعض الأعباء على المكلفين وفق الشروط هي:

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء موظفة في صالح نشاط المؤسسة وأن تتعلق بالسير العادي لها.
- أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.

غير أن المكلف في غالب الأحيان لا يراعي هذه الشروط، حيث يسعى دوما، إلى التخفيض من ربحه الخاضع للضريبة، وذلك عن طريق تضخيم من قيمة التكاليف والأعباء، فعملية التضخيم هذه تمكن أساسا في ملفات المستخدمين ووظائف وهمية، وتسجيل نفقات عامة غير مبررة، في هذا الإطار يقول GLOCHIMAL هذه الأسباب متعددة ومتنوعة

1 - IBID ،P 133.

2 - Andre margairaz « la fronde fiscale et ses succédané » 2 eme ed collrction de la nouvelle école de lausanne : suisse 1997/p 71.

للغاية، نستطيع على سبيل المثال تضخيم حساب المشتريات أو التكاليف عن طريق فواتير مزورة، كذلك عن طريق الاستخدام المضاعف للفواتير تسجيل مناصب شغل ليس لها أية وثائق تبررها، أو تسديد أجور رواتب تخص عمالا أو مسيرين وهميين مبالغ فيها، إضافة إلى تسجيل بعض التكاليف و الأعباء التي لا علاقة لها بالمؤسسة و إنما تتم الاستفادة منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف مسيري أو مالكي هذه المؤسسة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي:

قام الكتاب والخبراء بالإشارة إلى مختلف النتائج الضارة للتهرب الضريبي وذلك منذ فترة طويلة ولازالت الجهود مستمرة إلى حد الآن، وما يمكن إستنتاجه هو أن التهرب الضريبي يعتبر من أخطر المشاكل التي تعاني منه الدولة الجزائرية، إذ يؤدي إلى تخفيض الإيرادات وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية الشيء الذي دفع بالدولة إلى القيام بالإنفاق العام من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، وليس هذا فقط بل إن هذه الظاهرة تمس مختلف الجوانب التي تؤدي إلى تعطيل المشاريع العامة.

إن للتهرب الضريبي آثار سلبية، حيث إنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية، ما يترتب عليه عدم قيام دولة الإنفاق العام على أكمل وجه تحقيقا لمصلحة المجتمع، هذا بالإضافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية واقتصادية واجتماعية و على فعالية النظام الضريبي.

### الفرع الأول: الآثار الاقتصادية:

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الجباية، كما أن الهيكل الجبائي يستطيع بدوره توطيد وتأسيس التأخر الاقتصادي للبلاد.

1 - gustave lachinal « les frondes fiscales vues par un expert fiscal » : paris/ 1992- p 26.

يتبين من خلال ما سبق أن للجباية تأثير كبير على الاقتصاد، ويتجلى بوضوح في التأثير على العناصر الاقتصادية المختلفة: الإنتاج، التضخم، الاستهلاك... الخ، ومن هنا فإن التهرب من الضريبة يؤدي إلى إمكانية ضعف الادخار والاستثمار والتقليل من فرص التنمية و كبح أهمية محفزات الاقتصاد، و على رأسها المنافسة، و يمكن تحليل من خلال العناصر التالية:

- المنافسة الاقتصادية.

- سوق العمل.

- التأثير على نوع نشاط والاستهلاك.

- الادخار والاستثمار.

### 1 - التأثير على المنافسة:

يعمل التهرب على الإخلال بقواعد المنافسة، حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل وضعية من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة، بحيث يعمل التهرب إلى توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشاريع الأكثر كفاءة، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي، أما يعرف بالاقتصاد الموازي<sup>1</sup>.

1 - واعيل عبد القادر و عشيط عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية/ المركز الجامعي حي فارس المدية - 2007- 2008 - ص 40.

إن ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي تمنح الممولين غير النزهاء فرصة لاحتكار السوق وإزاحة الممولين النزهاء الذين يلتزمون بأداء واجباتهم الضريبية، أي خلق منافسة غير شرعية، ذلك لأن تقليل العبئ الضريبي بواسطة التهرب أو الغش يسمح لهم الحصول على تكلفة إنتاج منخفضة وسعر شراء منخفض، وبالتالي إزاحة المنتج أو التاجر النزيه من السوق<sup>1</sup>.

حيث نجد المؤسسة المتهرية من دفع الضريبة في درجة امتياز على التي تؤدي واجباتها بأمان، ومن تم فشل المنافسة بين المؤسسات، فهو يحد من شروط الاختيار لها، حيث أن المؤسسة التي تريد توسيع مشر وعاتها، وزيادة أرباحها وإنتاجها فإنها لا تتردد في ذلك، متى وجدت الفرصة الممكنة لتهرب من الضريبة، وبالتالي فإن المؤسسة التي تمكنت من التهرب تقوم بتخفيض الأسعار ومقارنة بأسعار المنافسين لها من المؤسسات الأخرى، فيمكنها ذلك من الإبقاء على إمكانية تمويلية هائلة، كفيلة بتقوية مكانتها في الأسواق.

## 2 - التأثير على سوق العمل:

إن الضريبة تؤثر على قدرة العمل والرغبة فيه، ومنه على توزيع المداخيل بفرض ضرائب مرتفعة على المداخيل، وإنفاق حصيلتها على الطبقات الفقيرة والمتوسطة، مع العلم أن هذه الطبقات تميل أكثر لطلب السلع الاستهلاكية، وبذلك فإن استفادتها من حصيلة الضرائب تدفع حتما إلى تجديد إعادة حركة الدورة الإنتاجية، هذا ما يجعل من الغش عاملا سلبيا يشل عجلة الإنتاج، ويخفض من نسبة الأموال الاحتياطية التي تستعملها لاقتناء السلع والقدرة على العمل والإنتاج.

## 3 - التأثير على نوع النشاط والاستهلاك:

1 - PHENIPHANH NAGAOSYVTHN « le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développements » libraire générale de droit et de jurisprudence/USA /Vol 1974. P 05.

يؤدي التهرب الضريبي إلى جذب عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة، حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة.

إن التهرب والغش الضريبي يزيد من الضغط على الشرائح الدافعة والغير قادرة على ذلك كحالة الإجراء أين تقتطع الضريبة من منبع، وبالتالي يؤدي إلى اختلال التوازن في النمط الاستهلاكي وقدرة الشرائية للأفراد داخل المجتمع ويمكن توضيح ذلك من خلال الرسم البياني التالي:

من الرسم البياني ظهر أن زيادة التهرب الضريبي يؤدي إلى حرمان المجتمع من رصيد احتياطي قد يوجه إلى استهلاك للطبقات المحرومة من خلال تحرك الطلب الفعال. ما يمكن استنتاجه هو أن التهرب الضريبي يعمل إلى جانب تشويه الهيكل الاجتماعي للمجتمع ويؤثر على عملية النشاط الاقتصادي عن طريق التأثير على الاستهلاك العام، وبالتالي تعطيل دورة النشاط الاقتصادي.

#### 4 - التأثير على الادخار والاستثمار:

إن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار الترقية الاستثمار وبيترتب عن ذلك ركود اقتصادي يتميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة<sup>1</sup>.

فالغش له تأثير كبير على الادخار سواء بالحد منه أو دفعه إلى تحقيق ادخار اجباري عام عوض الادخار الاختيار، وفي هذا الإطار ينبغي التركيز على هذه الأموال المهرية التي يفترض وصولها أو وجودها على مستوى الإدارة الجبائية والتي تساهم في قيام

1 - أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص 248.

اقتصاد غير رسمي أو غير المصرح بها للهيئة الجبائية المعنية، والذي يخلق مشاكل كثيرة تحول دون التسيير الحسن للاقتصاد.

### الفرع الثاني: الآثار المالية:

يعتبر التهرب من دفع الضرائب عملاً غير قانوني ويعاقب عليه المكلفين ذلك لأن التهرب يؤدي إلى نقص حصيلة الضرائب بالنسبة للخزينة العامة، ويترتب على ذلك خسارة الدولة لجزء مهم من الموارد المالية، مما يصعب عليها القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه وتصبح غير قادرة وعاجزة على أداء واجباتها إتجاه المواطنين<sup>1</sup>. وينتج عن هذا العجز لجوء الدولة إلى وسائل أخرى تمويلية كالإصدار النقدي والدين العام بالإضافة إلى زيادة العبء الضريبي.

ومن ثمة فإن التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلاً دون تحقيق الأهداف القاعدية للضريبة و المتمثلة في تغذية الخزينة بالإيرادات الكافية، و ذلك لتغطية النفقات و لتنفيذ ميزانية الدولة التي تواجه أعباء مختلفة، عليه تبقى الجباية بصفة عامة و الضريبة بشكل خاص تشكل البعد الاستراتيجي للتكفل بالمصاريف العامة، و تكتسي الأهمية الكبرى وبالتالي فإن نقص الأموال في الخزينة العامة يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشاريع النافعة، إذ أن النقص الإيرادات و الذي مرده التهرب الضريبي يؤدي إلى وقوع اختلال مالي و منه العجز في الميزانية العامة التي يشترط فيها أن يتوازن الإيرادات مع الإنفاق فاعتماد الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة على الضرائب التي تمثل مداخيل و موارد لتغطية نفقاتها المتزايدة و خاصة أمام تراجع المواد الأولية و الأساسية المصدرة إلى الأسواق العالمية، و تدهور قيمة العملات العالمية مع انخفاض مردودية الجباية البترولية لبعض الدول بعد أن كانت تغطي جانباً من إيرادات الميزانية ، و لذلك نحو فجوات تسجيلها

1- ميثم صاحب عجام، علي محمد مسعود، المالية العامة بين النظرية والتطبيق، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان،

الميزانية تعود في أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن الغش، و لسد تلك الفجوات و الاختلالات المالية تلجأ هذه الدول إلى البحث عن طرق أخرى للتمويل و تكون بالتأكيد ضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من آثار سيئة، و من بين هذه الطرق:

- الإصدار النقدي.

- الدين العام.

- التجارة الخارجية.

### 1 - الإصدار النقدي :

و هي عملية خلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهو ما يعرف أيضا بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا من أجل تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي<sup>1</sup> ، وينتج عنه ما يلي:

- زيادة مفرطة للأسعار وارتفاع غير طبيعي دون أن يقابل زيادة في الإنتاج.

- ظهور التضخم باختلاف أنواعه.

- تغيير نمط الاستهلاك.

- انخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

- اختلاف التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع وظهور السوق السوداء.

1-طورشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و لعلوم السياسية ، جامعة قصدي مبراح ، ورقلة، 2015 ، ص 17.

## - الدين العام:

بسبب المأزق المالي الذي يخلفه التهرب الضريبي على الدولة الناتج عن أسباب -سابق وأن ذكرناها من قبل -، فإنه يجعلها تبحث عن حل من أجل القضاء على هذه الأزمة وذلك باللجوء إلى الإقتراض ظنا منها أن هذا هو الحل الأمثل، ولكن هذا التصرف يجعلها تدخل في مشكلة كبيرة إذ أنه يجعلها تقع في المديونية، وتكون في تبعية إقتصادية، و إن اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصدره (داخلي أو خارجي)، ومدته (طويلة أو قصيرة) وطريقة الاكتساب (عام أو عن طريق البنك) يؤدي آثار وخيمة تتمثل في:

- عبئ على ميزانية المدفوعات، ذلك في حالة السداد وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء عن القروض العامة خاصة إذ استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في مشروعات استثمارية فإن هذا العبئ يكون أقل<sup>1</sup>.

- استنزاف ووجوب تدابير الدولة للمورد المالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا النوع من الإنفاق<sup>2</sup>.

- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة الاستخدام للأموال أو قرضها للدولة بغية الحصول على فوائد وضمان سدادها، وحصول المقرضين على مزايا.

- فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سدادها ديونها، وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن قروضها.

- أن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر يهدد اقتصادياتها

1 - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعي: الجزائر 1992، ص 71.

2 - حسين مصطفى حسين، المرجع السابق، ص 72.



وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الثلاثة:

**الاستثمار:** الذي يؤدي إلى توجيه وتحويل رأس المال العيني للدولة (صناعة، زراعة).

**التحويلي:** الذي يؤدي إلى توجيه وتحويل عناصر الإنتاج نحو المجالات التي ترغب الدولة في تطويرها.

**التجاري:** الذي يؤدي إلى رفع الإنتاجية وتحسين ظروف العمل (تعليم، صحة، إسكان).

### التجارة الخارجية:

لارتباط الدولة بالمحيط الدولي، فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، وذلك من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة ازدادت قدرة البلد على زيادة الاستيراد للسلع الضرورية، ويعمل ذلك على إثراء الخزنة العامة، ولكن تبقى مشكلة البلدان النامية هو اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة و بالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص ، ففي حالة وجود نقص في الخزينة نفسها فإن ذلك يآثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها، و بالتالي تضطر الدولة إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط و تعجيل عملية التنمية الاقتصادية فيما بعد، حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب<sup>1</sup>، و ذلك من أجل تغطية العجز الحاصل و كذلك فإن عرقلة تحصيل الضرائب يؤدي إلى تأثير الإنفاق العام من خلال العجز أو الموارد المالية الأخرى لأن ذلك يؤدي إلى حرمان الدولة من القيام بكثير من أوجه الإنفاق العام<sup>2</sup>.

1 - زينب حسين عوض الله ، المالية العامة، دون طبعة، دار المعارف للنشر و التوزيع: القاهرة - 1994 - ص 286.

2 - يونس أحمد بطريق ، المرجع السابق، ص 154.

## الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية.

يقضي التهرب الضريبي في الجزائر على أهم مبدأ من المبادئ التي تقوم عليها الضريبة "مبدأ العدالة الضريبية ، يخلف التهرب الضريبي آثار جد حساسة على المستوى الاجتماعي نجملها في بعض النقاط كالتالي:

- **التهرب يولد تهرب آخر:** الأمناء ممن يتحملون التزامهم الضريبي بكل إخلاص قد ينظمون للمكلفين الذين تهربوا بالفعل نتيجة عدم إحساسهم بالعدالة وقد يكون رفع سعر الضريبة هو السبب وذلك بتحميلهم لعبء فوق طاقتهم سعيا من المشرع الضريبي لتدارك النقص الحاصل في إيرادات الضريبة وموازنة الإيرادات والنفقات لتتناسب والبرنامج التنموي المسطر.

- **تراجع الصنف في المعاملات الاقتصادية:** بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله، فمن الطبيعي أن يضع خطة بديلة في حال تفتنت المصالح الجبائية لأمر تصريحاته وباشرت الإجراءات القانونية لتحصيل بما تحمله من عقوبات على إخفاءه لرقم أعماله، يمتنع عن منح قروض للعملاء نتيجة عدم اطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردة فعل و هذا ما يجعل الصدق بينهم أو مستبعدا.

تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية: وذلك لاعتماد الدولة النامية على الضرائب لتمويل الخزينة ما يؤدي إلى فرض ضرائب مبالغ فيها ما ينمي لدى الأفراد الإحساس بالقهر والاستغلال من النظام الجبائي وما يزيد في اتساع الهوة، هو سكوت الدولة عن بعض تجاوزات أصحاب النفود بتهربهم الدائم، ما يخلق جوا مضطربا في العلاقات بين الأفراد ويؤدي إلى ظهور فوارق اجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي مهما ارتفعت قيمتها فهي لن تصل لحد مبلغ الضريبة، ما يرسخ فكرة التهريب و يمنحهم البديل في حين يقع العبئ

الضريبي على الفقراء و أصحاب الدخل المحدود ما يجعل الضريبة بشقيها الأفقي و العمودي<sup>1</sup>.

تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع: فالمقصود بالمدنية الجبائية هو تفضيل المكلف للمصلحة العامة على مصلحته الخاصة، لذلك فالتهرب يكون جيلا يكثر للأخريين ويسعى لمصلحته مهما كانت النتائج.

#### الفرع الرابع: أثره على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية نظام الضريبي لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، وابتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، وذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهدافه السياسية الضريبية، الاقتصادية والاجتماعية، بالتالي يقلص من أهمية الضريبة بناء على ما سبق، فإن لتهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني، و لا تسمح للدولة بتنفيذ سياستها المالية لأهداف التنمية، و نظرا للأثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة التهرب بشتى الوسائل المتاحة.<sup>2</sup>

1 - محمد عمر أبو دوح، الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب ، الدار الجامعية ، 2008 - ص 111.

2 - ناصر مراد الغش و التهرب الضريبي في الجزائر ط1 دار فرطبة للنشر الجزائر 2004-ص 18- 19.

## ملخص الفصل:

كخلاص لما سبق ذكره في هذا الفصل، توصلنا إلى أن التهرب الضريبي تستهدف مداخل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بها شخص يطلق عليه " المكلف " عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتهرب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبة أن عن طريق العمليات المادية و ذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته و استغلالها في أنشطة و أماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، أو طريق العمليات القانونية كأن يكلف نشاطه على أساس نشاط غير خاضع للضريبة أو أن يخضعه لضريبة أقل من الحقيقة ، و لا يمكن أن يصل المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا توفرت أسباب خاصة بالنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخرى معلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على نشاطه أمرا مستبعدا أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي ( المالية - الاقتصادية - الاجتماعية).

## الفصل الثاني

# طريقة وآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

**تمهيد:**

لقد أعطى المشرع الجزائري إهتماما كبيرا لمجال السياسة الضريبية من خلال الاعتماد على مجموعة من الوسائل و المبادئ و الآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى ، و قام المشرع الجزائري و بعد تبيانها للأحكام العامة التي تحكم و تجرم التهرب الضريبي، بوضع جزاءات و عقوبات قمعية ضد مرتكبي هاته الجريمة، كما استحدثت آليات مكثفة لكشف الجريمة و ملاحقة مرتكبيها.

ولقد منح الم الج لكل من المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة و الخاصة، و لذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة و دقيقة و تامة بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد على نفوذهم المالي وحرمتهم الاقتصادية مما يجعلهم يكفرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة مما يآثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية و هي الرقابة و التحقيق الجبائي وهي من أهم الإجراءات التي خولت الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات و التطبيقات الميدانية للقوانين و التشريعات الجبائية فالرقابة الجبائية دور في تمكين الإدارة من تأدية المكلفين بالضريبة لمستحققاتها و بالتالي تصحيح الأخطاء و المخالفات و التجاوزات التي يتوصلون إليها من خلال التحقيق الجبائي.

و سنعالج في هذا الفصل الثاني: طرق و آليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي و

الجزاءات القانونية الدعية فيما يلي:

**المبحث الأول:** طرق وآليات مكافحة التهرب الضريبي.

**المبحث الثاني:** الجزاءات القانونية الردعية للتهرب الضريبي.

**المبحث الأول: طرق وآليات مكافحة التهرب الضريبي.**

نظرا للأثار السيئة التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل مكافحة هذا التهرب بمختلف الوسائل المتاحة، بحيث تعمل الدولة جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي مستخدمة الوسائل التالية:

سأبين ذلك في المطلب الأول طرق الوقاية والمطلب الثاني آليات مكافحة التهرب الضريبي.

**المطلب الأول: طرق الوقاية.**

إن جريمة التهرب الضريبي في انتشار واسع لذلك لا بد من كبحها و على هذا انتهج المشروع مجموعة من الحلول التي قد تساعد في التقليل من هذه الجريمة سأوضح ذلك في الفرعين كالتالي: الفرع الأول على المستوى الوطني، و الفرع الثاني على مستوى الدولي:

**الفرع الأول: الطرق الوقائية على المستوى الوطني.**

تلجأ الدولة إلى عدة طرق لمكافحة التهرب الضريبي الوطني ومن أهمها ما يلي:

**- صياغة القانون الضريبي:**

وذلك بالابتعاد عن العبارات العامة في مجال تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وبشكل لا يدع مجالاً واسعاً للتأويل أو الاجتهاد.

**- التوسع في أساليب تجميع البيانات:**

وذلك بتطبيق الوسائل العلمية بحيث يكون لدى الدوائر المالية البيانات الضرورية كافة تساعد في تحديد المركز الحقيقي للمكلف.

- التوسع في مسك الدفاتر التجارية لأكبر عدد ممكن من المكلفين.

**- تطوير الإدارة الضريبية:**

وذلك بتطوير الوظائف الضرورية للأنظمة والبرامج، بحيث تتولد القناعة لدى المكلفين إن الإدارة الضريبية هي إدارة فعالة ولديها رغبة في التعاون مع المكلفين، بحيث يتم كسر الحاجز النفسي بين المواطن والإدارة الضريبية.

**- أحداث برامج الإعلام الضريبي:**

على الدولة أن تعد برامج إعلامية واسعة الانتشار والهدف منها تنوير المواطنين بالطرق التي يتم بواسطتها التصرف بالمال العام.

**- إيجاد إجراءات عقابية:**

نظرا لخطورة التهرب الضريبي لذلك لا بد من وضع عقوبات مالية و الجسدية لأن خوف المكلف المتهرب من عقوبة السجن مثلا، يشكل رادعا للتقليل من التهرب الضريبي. بقي أن أقول: أنه على الدولة أن تختار الضرائب المتفقة مع المفاهيم الحديثة للمالية العامة وتهتم بالعدالة الضريبية والتوزيع المنصف للدخل القومي بين أفراد المجتمع<sup>1</sup>.

**- حق الاطلاع المقرر لموظفي الضرائب:**

تعطي التشريعات الضريبية لموظفي الضرائب حق الاطلاع على الدفاتر والسجلات والوثائق لدى المكلفين لحصول على المعلومات اللازمة التي تمكنهم من تقدير الضريبة بشكل عادل للمكلفين والخزينة على أحد سواءه هذا من جهة ومن جهة أخرى التأكد من عدم وجود غش أو تجاهل أو إخفاء المعلومات بهدف التهرب الضريبي.

1 - خالد الخطيب ، التهرب الضريبي ،مجلة جامعية دمشق ، المجلد 16 ، العدد الثاني ،سوريا.



حيث يجوز لأي موظف مفوض من المفوضين دائرة الضرائب الدخل والمبيعات بموافقة مديرها أن يدخل في أي مكان يجري تعاطي عمل فيه وأن يفحص البضائع المخزنة والنقد والآلات والماكنات والدفاتر والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بذلك العمل كما يجوز له ضبط هذه السجلات والحسابات و المستندات.<sup>1</sup>

وفي حالة رفض المكلف لحق الاطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة.<sup>2</sup>

وتطبيق غرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج على كل من يرفض الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونياً، واتلافها قبل انقضاء مدة التقادم المحددة بـ 4 سنوات.

وتجدر الإشارة إلى أن حق الاطلاع تخضع له كل من الإدارات والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة ولدى البنوك.

### حق الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية:

لدى وهي كل إدارات الدولة بما فيها الولاية البلدية والمؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة وكذلك هيئات الضمان الاجتماعي.

### حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

يتعين على كل من المتصرفين في الأموال وجميع التجار وجميع الشركات أن يقدموا الأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص عليها القانون التجاري، و قد وضعت جزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لحق الاطلاع.

1 - جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي، طبعة 1 شارع جمعية العلمية الملكية، ص 230-231  
2 - المواد القانونية 314 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

**حق الاطلاع على البنوك:**

لإدارة الضرائب الحق في الاطلاع على كشوفات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وحسب التعليمات المؤرخة في 12/04/1992 من طرف المديرية العامة للضرائب فان البنك ملزم اجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يتطلبها الجبائي.<sup>1</sup>

**التحقيق المحاسبي:**

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس ويهدف هذا التحقيق إلى مراجعة كل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ونصت المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>2</sup>.

**الرجوع إلى الإجراءات الوقائية:**

والمتمثلة في تعديل الأحكام القانونية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضرائب على النحو الذي يكفل الحد من إمكانيات التهرب الضريبي ومنها على سبيل المثال:

**حجز الضريبة عند المنع:**

وتعتبر هذه الوسيلة من أهم الوسائل التي تحد من التهرب الضريبي لأنها تعمل على حجز مبلغ الضريبة المستحقة عند المدين المكلف وهو الذي يقوم بدفعها بالنيابة.

**حق التبليغ من الغير:**

يلزم المشرع الضريبي في بعض الأحيان أشخاصا معينين أو جهات معينة بتبليغ الإدارة الضريبية عن المعاملات والتصرفات التي تساعد على تقدير الضرائب على

1 - منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة، الساحة المركزية ، الجزائر ص 201.

2 - المادة 190 قانون الضرائب المباشرة.

المكلفين كما تعطي بعض الدول المكافآت المالية لكل من يقدم للإدارة الضريبية معلومات تساعد على مراقبة كشوف التقدير الذاتي للمكلفين أو اكتشاف التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الطرق الوقائية على المستوى الدولي:

يعتبر التهرب الضريبي الدولي شكلا من أشكال التهرب الضريبي، وما يميزه هو الخاصية الدولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، بين دولتين أو أكثر فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة المتواجد بها ليتهرب من الضريبة الداخلية، أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالامتيازات الجبائية المرصودة في البلد المضيف، ويتم عادة ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات، على اعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطها و مالها من فروع متعددة في دول مختلفة<sup>2</sup>

و نتيجة لخطورة التهرب الضريبي الدولي، فهناك العديد من المحاولات الدولية و الأساليب لمكافحة هذا التهرب و من تلك الإجراءات.<sup>3</sup>

- عقد المعاهدات الدولية الثنائية ومتعددة الأطراف، والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب.

- إن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على التزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها و أوجه النشاط التي يباشرها في الخارج و التي يمتلكها و أوجه النشاط التي يباشرها في الخارج و التي تظل دخلا خاضعا للضريبة، تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.

1 - موقع الأنترنيت: 13/05/2022 الساعة 12.00 dspace.univ-ouargla.dz

2 - محمد عباسي محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار تكامل الاقتصاد المغربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع النقود و المالية، جامعة الجزائر سنة 2001-2005، ص 78.

3 - محمد خالد مهاني، تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات الاقتصادية، مجلة جامعة دمشق، العدد الأول، 1996، ص 09.

- ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية الخروج الأموال ودخولها عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية.
- أما على الصعيد العملي، فقد بدأ العمل من قبل عصبة وذلك ابتداء من عام 1925 حيث تم إعداد تقرير تضمن تحليلاً وتوضيحات لتلك الظاهرة الخطيرة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي:

لقد عمدت الدولة جاهدة إلى وضع آليات وإجراءات وقائية لمكافحة التهرب الضريبي نظراً للأثار السيئة المترتبة عنه.

### الفرع الأول: الإجراءات الوقائية لمكافحة التهرب لضريبي:

تتمثل أهم الإجراءات الوقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي فيما يلي:

- تطوير النظام الضريبي و تحسين فعاليته .
- تحديث الجهاز الإداري الضريبي.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف.
- تفعيل المراجعة (الرقابة) الجبائية بمختلف أشكالها .

### 1- تطوير النظام الضريبي و تحسين فعاليته:

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

1 - المجلة القضائية، جانفي 1998، عدد 1 ، ص 20.

تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة: يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب، فضلا على صياغة التشريع الضريبي بأسلوب على المكافين فهمها، و عليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، و هي تقييم رقم الأعمال، خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي<sup>1</sup>.

و يساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع و تسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط و التحصيل، بينما يتعدّد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعدّد و عدم الاستقرار التشريعي الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية و استقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي<sup>2</sup>

#### إرساء نظام ضريبي عادل:

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

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

- شمولية الضريبة.

- اعتدال معدل الخزينة

- تجنب ازدواج الضريبي.

- إعفاءات ضريبة مدروسة.

1 - مولاي ملياني بغدادي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية لكتاب، دون طبعة، الجزائر، سنة 2003، ص52.

2 - خالد شحادة الطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط 3، دار وائل للنشر الأردن، 2007- ص 210.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام القانون الضريبي، وذلك بعد تمييزي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.<sup>1</sup>

### أحكام صياغة التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط عليه أن يتجنب الثغرات التي تتولى مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب أحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي وعليه سد منافذ التهرب، صف إلى ذلك يجب ادخال نوعاً من الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

### 2- تحسين الجهاز الإداري:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن جهاز الضريبي الكفاء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى أخرى حسنة إما الجهاز غير الكفء فباستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.

### رفع الكفاءة المهنية للموظفين:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلّة عدد موظفيها ونقص كفاءاتهم المهنية، وفي ظل هذا الاختلال بين

1 - محمد مرسي فهمي ، السيد لطفي عبد الله، الضريبة الموجودة على اشخاص طبيعيين و تطبيقاتها العلمية د د ن 59 دون بلد النشر :القاهرة - مصر - 199 - ص 309.

وظائف الإدارة وامكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين، وتكون إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف عن جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الأعوان الإداريين .
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية.
- وضع أسس عادلة للترقية ووضع الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية.

### تحسين الإمكانيات المادية:

أن تعدد المهام الإدارية الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين، و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، و تحديد وعائها و تحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقتضي توفر مقدرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق و من أجل المتبعة الجيدة لملفات مكلفين المتزايدة سنويا، وتحليل و حصر المعلومات الخاصة بكل ملف في أوقات قياسية أصبح ادخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع حيث أن تعميم الإعلام الآلي في سير مختلف اعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل اشكال التهرب الضريبي و يكتسي نظام الاعلام الالي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة عملية لملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية و في هذا الاطار سيطرت إدارة الضرائب برنامجا طموحا يهدف إلى تحسين

امكانياتها المادية، و ذلك بتجهيز مختلف مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني بتجهيزات الإعلام الآلي.

### إعادة هيكلة الإدارة الضريبية:

إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ مركزية الإدارة، يهدف إلى فتح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، لذلك اتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحليين والمركزي لتجاوز نقائص التنظيم السابق والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة، وفي هذا المجال تم تحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب D.G.I و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 1991/02/23، و أن هذه التعديلات التي سعت إلى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية من الناحية الهيكلية تبقى منقوصة الفعالية إن لم يتزامن معها اصلاح شامل للإدارة الضريبية و التي تسعى إلى ما يلي:

- تنسيق العمل بين مختلف الإدارات على المستوى الوطني لتوحيد المعاملة الضريبية.
- تسهيل الإجراءات الإدارية المرتبطة بالمكلف، وتوفير تصريحات ضريبية بسيطة وفي مواعيدها المحددة.
- تبسيط الإجراءات المنازعات وإخفاء شفافية في حل مختلف المنازعات لكسب ثقة المكلف<sup>1</sup>.

1 - وزارة المالية، تقرير للمديرية العامة للضرائب: الجزائر 2018/03/15.



## تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف:

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية قصد أحداث تجاوب وتصالح من شأنه ان يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة لذلك يجب أن تكون قائمة على تعاون والفهم العميق لأهمية الضريبة، وعلى الإدارة الجبائية إيصال الفهم الدقيق للضريبة في ذهن المكلف حتى يغير من موقفه السلبي اتجاهها.

## نشر الوعي الضريبي:

يعتبر المكلف الطرف مباشرة في عملية التهرب لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي، وحث تصبغ سلوكياته أكثر عقلانية، ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب لا تتخذ الإجراءات التالية:

- القيام بحملات توعوية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم، حتى يدركوا واجباتهم الضريبية ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته.
- تحسين المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل لمساهمة في مالية الدولة، والتي تخصص بالقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة إنفاق رشيدة حتى تكتسب احترام وثقة المكلف بالضريبة، بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.
- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبة لدى المواطن<sup>1</sup>.

1 - محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص 09

**تكوين وإعلام المكلف:**

الهدف من إعلام وتكوين المكلف هو تمويل المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالقرب أكثر إليه، باتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعهم بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي وتفسير الإجراءات الضريبية وإزالة الغموض الذي تتضمنه النصوص القانونية، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، و يجب أن تسيّر هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، و يسعون إلى تحسين العلاقات مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال و الاستجابة لمختلف التساؤلات.

**تفعيل الرقابة الجبائية:**

تعتبر الرقابة الجبائية **CONTROL FISCAL** أو المراجعة الجبائية **AUDIT FISCAL** إجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات العامة من طرف المكلفين و التي قد تعكس الحقيقة لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، و تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على الإطار القانوني للمراقبة الجبائية.

## الفرع الثاني: الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية حقا سياديا تمارسه الدول عبر مؤسساتها، بحيث أنها تهدف إلى العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحت ارم تطبيق القوانين الضريبية أثناء إعدادهم للقوائم المالية ، من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الغش أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين، وإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات<sup>1</sup>.

## (أ) أشكال الرقابة:

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

- الرقابة الشكلية.

- الرقابة على الوثائق.

- الرقابة بعين المكان.

## الرقابة الشكلية:

تتمثل في الفحص الشكلي للتصريحات المكتبية وتهدف إلى أحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وأعوان المكلف، وكذا مختلف العناصر في تحديد الوعاء الضريبي.

1 - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر سنة 2011 ، ص 50.

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا الشكل من الرقابة هو:

- الرقابة الشكلية للتصريحات هي أول عملية تنفذ.
- الرقابة الشكلية تكون سنوية.
- إن الإدارة الجبائية تنظر إلى الشكل أو الكيفية التي جاءت بها هذه التصريحات.

### الرقابة على الوثائق: CONTROLE SUR PIECES

الرقابة على الوثائق C S P تتمثل في مجموع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب (رقابة داخلية) حيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص نقدي شامل للتصريحات الجبائية المكتبية من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات و الوثائق التي بحوزة الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف، و ذلك انطلاقا من ملفاتهم الخاصة المبينة لتطوير ذممهم المالية و العناصر المكونة لمسارهم المعيشي<sup>1</sup>.

فالمحقق يقوم بالتحقيق والتحليل والمقارنة في التصريحات المقدمة من المكلف ودراسة مدى ترابطها وانسجامها من سنة إلى أخرى مستعينا في ذلك بالملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية ومصادر خارجية مثل: البنوك الإدارات وكذا مختلف المؤسسات والهيئات التي تتعامل مع المكلف<sup>2</sup>، والمتعلقة بالصفقات او المعاملات التي أبرمت مع المكلف حول خصم معين أو توضيحات حول نقطة معينة، كالتأكد من صحة مبالغ الرسوم، التحقيق في معدلات المطبقة، و ما إذا كانت فعلا تلك الخاصة بالعمليات المحققة، و أن الرسم TVA المخصوصة، هذه الأخيرة قد تم إعفاؤها.

1 - نهدية محمد، فريخ رمضان، التهرب الضريبي، دون طبعة، دون دار النشر : القليعة 1998 ص 36.

2 - Thierry lamulle, droit fiscal ;loi de finances 2002 et collectif budgétaire 2002 incles, galino éditeur,2002/2003/ page 197

## أ - طلب المعلومات:

بموجب الامتيازات والمهام المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، أمكنه الطلب من المكلف بإمداده بمعلومات حول نقاط معيشته التي يشوبها الغموض والشك، وقد يتخذ هذا الطلب الصفة الكتابية أو الشفوية، وهذا الأجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، في حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يتعرض لأية عقوبة، بل تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه توضيحات أخرى.

## ب - طلب توضيحات وتبريرات:

عندما يرفض المكلف بالضريبة الرد على الطلب الشفوي، أو عندما يرى المفتش أن الرد على هذا الطلب يعتبر رفضا على الرد على جميع المسائل المطلوبة توضيحا على أي جزء منها فإن المفتش ملزم بتحديد طلبا كتابيا، غير أن الطلبات المكتوبة يجب أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على تبريرات أو توضيحات بشأنها هذا الطلب لا يتعدى ثلاثون (30) يوما من أجل تقديم الرد في حالة انقضاء المدة دون أي رد فإن المفتش يحدد أساس فرض الضريبة، وبالتالي تفرض على المكلف ضريبة تلقائية<sup>1</sup>.

## الرقابة بعين المكان:

و خلاف الرقابة على الوثائق تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم .

إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا جميع الوثائق و تبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب و هذا بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح

1 - قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 19: الجزائر، 2012.

بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع و هو الشيء الذي أدى بالمشرع إلى تكريسها في شكلية يتمثلان في التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية<sup>1</sup> و لذلك فالرقابة بعين المكان تخضع لأجال محددة بستة 06 أشهر هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2004/11/23، حيث أنه بالرجوع الى المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة فإن اجراء التحقيق الجبائي في المهلة المحددة بستة أشهر إجراء جوهري يطبق على التحقيق في عين المكان أصلا وفي مكاتب إدارة الشركات بالاستناد إلى القاعدة العامة من جهة، كما أن الحالات تمديد الآجال المذكورة حددتها المادة 190 السالفة ولا تندرج فيها حالة القيام بالتحقيق على مستوى إدارة الضرائب<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: التنسيق في إطار مكافحة التهرب الضريبي:

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب و أصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة مما استوجب وضع سياسة منسجمة، لمحاربة هذا المرض تقوم على تنسيق بين الإدارات (الضرائب - الجمارك - التجارة - البنوك) و هي ما تعرف بلجان التنسيق و التي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية و لهذا فإن أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، يتمتعون بصلاحيات الوقوف أمام كل أوجه و أساليب التهرب مستعنيين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأخرى، و يركز التنسيق بين المصالح الإدارية على تنشيط و توحيد نشاط الإدارات بلجان التنسيق و استغلال وصول التوريد و تبادل المعلومات .

1 - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 52.

2 - المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية 2000.

**1 - التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك:**

وذلك بتقديم طلب إليها بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة من أجل معرفة قيمة السلع (المصدر والمستورد) ومقارنتها بتلك المصرح بها لتبيين الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من إمكانية استقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيراد الخاصة بالمكلف.

**2 - التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة البنوك:** بموجب التعليمات الصادرة بتاريخ 12 أبريل

1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبه إدارة الضرائب والمتعلقة والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة، وما تحتويه الكشوفات البنكية.<sup>1</sup>

لذلك فالبنوك باعتبارها مؤسسة مالية فهي ملزمة بصفة خاصة بنص المادة 51 من قانون الإجراءات الجزائية بإرسال اشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح واقفال كل حساب إيداع أو السندات أو القيم أو الأموال أو أي حسابات أخرى تسييرها مؤسساتهم بالجزائر.

**3 - التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح التجارة:** ويتجلى ذلك من خلال تحديد ثمن

البيع والشراء للموارد التي تستعملها المؤسسة أو الشركة قيد التحقيق كما لمفتش الضرائب أن يطلع على محاضر الضبط المرسله من قبل المصلحة إلى المكلف وذلك بخصوص

1 - عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى ص 72.

المخالفات المتعلقة بالبيع والشراء دون فاتورة وكذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون.<sup>1</sup>

#### 4 - التنسيق بين الإدارة الجبائية و الجهات القضائية:

فعلى الجهات القضائية إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة و عليها أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ المتملص منها من أجل ردع المتهرب و عدم عودته للفعل مرة أخرى، لذلك تحول السلطات القضائية كل المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب.

#### المبحث الثاني: الجزاءات القانونية الردعية للتهرب الضريبي:

حرصا على مداخليل الخزنة العامة من التلاعب فيها فرض المشرع الجزائري جملة من العقوبات و الجزاءات المتنوعة لردع غريزة الممول من التهرب، وذلك حسب طبيعة كل مخالفة مرتكبة من قبل المكلف و هذا من أجل التقدير الحسن للوعاء الضريبي و تعويض الخزينة العامة عن الأضرار التي تلحق بها عن عدم الوفاء بالواجبات الجبائية، و تأخذ هذه الأخيرة شكلين فهي من جهة عقوبات جبائية (إدارية) و من جهة أخرى تأخذ شكل العقوبات الجزائية.

#### المطلب الأول: العقوبات الجبائية (الإدارية).

وهي عبارة عن غرامات مالية تفرض على كل من حاول التهرب من واجباته إزاء الضريبة، زيادة على حقوق الأولوية من أجل استرداد وتعويض الخزينة عن الخسائر التي قد تلحق بها والمحافظة على مواردها وهي تتنوع حسب الحالة كما يلي:

1 - عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق : ص 73.



**الفرع الأول: المخالفات والعقوبات الخاصة بالوعاء الضريبي:**

إن التصريح بالوجود في قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة والمقررة في المادة 183 يلزم المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة الجزافية الوحيدة إذ يقدموا في الثلاثين 30 يوما الأولى من بداية نشاطهم إلى مفتشية الضرائب التابعين لها إقليميا ونفس الشيء فيما يخص المادة 518 من قانون الرسم القيمة المضافة حيث تنص على إلزام المكلفين بأن يكتتبوا خلال ثلاثين يوما من بدء عملياتهم لدى مفتشية الضرائب التابعين لها إقليميا.

وبالتالي فإن المكلف إذا لم يودع تصريحه الجبائي في الآجال القانونية، فيكون معرض لعقوبة جبائية تقدر بـ: 30.000 دج بعض النظر عن الضرر، ولا يمكن توقيع الغرامة الجبائية إلا بعد توجيه انذار يلزم فيه الممول بإيداعه تصريحه في أجل 30 يوما.

**- عقوبة عدم تقديم التصريح السنوي:**

بمقتضى المادة 192 من قانون الضرائب<sup>1</sup> المباشرة و الرسوم المماثلة تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقم بالتسريح السنوي حسب الحالة، أما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات بمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % لتتخفف هذه الزيادة إلى 10 % أو 20% حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 322 من قانون الضرائب و التي تبين أنه في حالة انقضاء هذه المدة القانونية المسموح بها في الشهرين التاليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال تنزل نسبة الزيادة بقدر 25 % على عدم التصريح المنصوص عليه إلى 10% إذا لم تتجاوز التأخر شهر أو إلى 20% عند خلاف ذلك.

---

1 - المادة 192 من قانون الضرائب

- عقوبة التأخر في تقديم التصريح:

وتعني به الصريح برقم الأعمال بعد مرور المدة القانونية المسموح بها للتصريح في كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

1) في مجال الضرائب المباشرة: توقع الضريبة بصفة آلية حسب الحالة غير أن الاختلاف يمكن في النسب التي يجب على الممول للضريبة فيكون إما:

- 10% إذا كان التأخر لا يتعد 30 يوماً.

- 20% إذا كان تأخر بين شهر و شهرين على الأكثر .

- 25% إذا كان التأخر يتجاوز شهرين.

2 - في مجال الرسم على القيمة المضافة:

تنص المادة 115 منه<sup>1</sup> على أنه في حالة التأخر في إيداع التصريح برقم الأعمال

فالعقوبة تكون على النحو التالي:

- الوضع على فرقة الكشف علامة لا شيء الذي يتخذ أما صورة:

- وضع على ورقة الكشف الضريبي التأخر ما بين 25 يوماً وآخر يوم للشهر ويترتب عنه توقيع غرامة جبائية تقدر بـ 500 دج .

- وضع على ورقة الكشف الضريبي للتأخر يتضمن:

- وضع على ورقة الكشف التأخر ما بين 21 وآخر يوم للشهر ويترتب معه توقيع غرامة جبائية تقدر بـ 15 من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية الملزم تحصيلها و يجب ألا تقل الغرامة على 100 دج.

1 - المادة 115 من قانون الضرائب

- وضع على ورقة الكشف بعد انقضاء آخر يوم للشهر يترتب معه توقيع غرامة جنائية تقدر بـ 25% من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية التي تم تحصيلها ولا يجب أن تقل عن 500 دج.

### عقوبة الإنقاص في التصريح:

جاءت المادة 17 من قانون المالية لسنة 1996 والتي عدلت الفقرة الأولى من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة على أنه:

عندما يصرح المكلف الملزم بالضريبة بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس والعناصر التي تعتمد لتحديد الوعاء الضريبي أو بين ربحاً أو دخلاً ناقصاً فإن المبلغ الحقوق المستحقة التي تملص منها يزداد نسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج أو يقل 20.000 دج أو يساويه.

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج و في حالة حدوث أعمال الغش و التدليس (التهرب الغير المشروع) تطبق زيادة قدرها 100 دج على كامل حقوق إذا كانت تساوي أو تقل عن 5.000.000 دج و ذلك حسب نص المادة 139 من الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة.

أما فيما يخص الضرائب الغير المباشرة، فقد نصت المادة 116 من قانون الرسم على القيمة المضافة أنه في حالة التصريح الضريبي غير الصحيح أو فيه نقص فإن المبلغ المتضمن للحقوق التي يتم تحصيلها تكون نسبة الغرامة على النحو التالي:

- 10 % إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تقل أو تساوي مبلغ 100.000 دج.
- نسبة 15 % إذا كان مبلغ الرسوم المهربة المجموعة يزيد عن مبلغ 200.000 دج.
- نسبة 25 % إذا كان المبلغ المهرب يفوق 200.000 دج وفي حالة إيداع التصريح بعلامة لا شيء فإنه عند وضع التصريح خلال العشرين 20 من الشهر المعني حتى آخر يوم منه تفرض عقوبة مالية تقدر بـ 100 دج وعند تجاوز آخر يوم من هذا الشهر تطبق عقوبة قدرها 500 دج.

أما في حالة استعمال أساليب وطرق تدليسية من طرف المكلف فتفرض غرامة مالية بمعدل 200 % كما نصت المادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة (TVA) أنه في حالة رفض المكلف بالضريبة لالتزاماته أمام حق الاطلاع لأعوان المحققين (أثناء التحقيق) على الدفاتر والمستندات يعاقب بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج وإلزام مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير اعتبارا من تاريخ المحضر المعد لإثبات الرفض.

### الفرع الثاني: المخالفات و العقوبات الخاصة بالتحصيل الضريبي:

كل مكلف بالضريبة تتسبب إليه تهمة المتهرب في حالة ما إذا تأخر عن دفع الضريبة أو دفع الحقوق الواجبة عليه لذلك قام المشرع بنص قوانين تردع هذه الفئة وتتقسم المخالفة والعقوبة إلى:

#### 1- المخالفات والعقوبات الخاصة بالتأخر في دفع الضريبة:

حسب نص المادة 381 من قانون الضرائب<sup>1</sup> المباشر، إن التأخر في الدفع في وجوب التحصيل الفوري للمبالغ التي يتم أداؤها والقيام باقتطاع المبلغ الإجمالي الحاصل

1 - المادة 381 من قانون الضرائب

ثمن البيع بناء على طلب قابض الضرائب من الأموال المودعة في الحساب الجاري البريدي أو حساب سواء مفتوح باسم المشتري المقصر مما يملك من جميع من جميع الموارد الأخرى أو الدخل المخصص منها لذاته أو لغيره، وعليه نصت المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة على عقوبة جبائية قدرها 10 % من المبلغ الغير المدفوع عندما يتم الدفع بعد تاريخ وجوب التحصيل عن كل فترة مدتها شهر تمر بين تاريخ الذي كان من لمقرر أن يتم فيه الدفع، تعويض التأخر بنسبة 3 % من قيمة المبلغ الذي تأخر بدفعه.

أما بالنسبة للتأخر في دفع الضريبة الخاصة بمادة الرسم على القيمة المضافة (TVA) فينتج عنه غرامة قدرها 10% عندما يدفع الرسم بين اليوم الأول واليوم الآخر من الشهر الذي يلي شهر الاستحقاق الضريبة، إضافة إلى ذلك يلزم المكلف بدفع نسبة 3% عند كل شهر أو جزء من الشهر عندما تدفع الضريبة بعد اليوم الآخر من الشهر الذي يلي شهر الاستحقاق الضريبة، أن يتعدى يتعد هذا الإلزام المجموع مع العقوبة الجبائية المنصوص عليها أعلاه بنسبة 25%

## 2- المخالفات و العقوبات الخاصة بانعدام الدفع:

حسب نص المادة 389 من قانون الضرائب<sup>1</sup> المباشر في نصها الاتي (يجوز ملاحقة المكلف بالضريبة الذي لا يؤدي الحصة الواجب تحصيلها من ضرائبه في موعد الاستحقاق المحدد قانوناً)، كما تضمنت المادة 407 من القانون نفسه معاقبة كل من لمكلفين الذين رفضوا أو حاولوا التملص بطرق غير شرعية من الدفع التام أو الجزئي للضريبة و الرسوم الواقعة على ذمتهم، بحيث حددت العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 و هي غرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5.000 دج إلى 20.000 دج.

1 - المادة 389 من قانون الضرائب

**المطلب الثاني: العقوبات الجزائية:**

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي، لكن ولتوقيع الجزاء على المتهرب لا بد أولاً من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء، لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور بأنه لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم<sup>1</sup>.

هذا ما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية، وهذا بتشديد العقوبات الجزائية على المتهربين، وكثيراً ما ترجع القوانين الجبائية إلى الاحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب<sup>2</sup> فالعقوبات المنصوص عليها في تقسيم إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وأخرى تبعية سنينها فيما يأتي:

**الفرع الأول : العقوبات الأصلية:**

وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن القانون 11/02<sup>3</sup> في المادة 28 منه المعدلة لنص المادة 303 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبات على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كلياً أو جزئياً كما يلي:

- غرامة مالية من 50.00 إلى 100.00 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.

1 - برحماني محفوظ ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة) دار جامعة الجديدة 2009.

2 - سنية أحمد يوسف: الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر 2004 ص 129.

3 - المادة 303 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 والمادة 13 من سنة 2012.

- الحبس من شهرين إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 5000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000000 و لا يتجاوز 1000.000 دج.

- الحبس من 6 أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى وهاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

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

- الحبس من خمسة سنوات إلى 10 سنوات وبغرامة مالية من 5.000.000 إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

ونجد قانون الرسم على رقم الأعمال في المادة 117 إحال العقوبات طبقاً للمادة 303 من قانون ضرائب المباشرة عن كل متملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال الطرق التدليسية.

في حين أن المواد 532 من قانون الضرائب<sup>1</sup> الغير المباشرة والمادة 119 من قانون تسجيل والمادة 34 من قانون الطابع لم يطرأ عليها أي تعديل لتتماشى بذلك مع العقوبات في المادة 303 من قانون ضرائب المباشرة بعد تعديلها.

كما جاءت المواد 408/034 من قانون ضرائب المباشرة والمادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 536 من قانون ضرائب الغير المباشرة نصت على أنه في

1 - المادة 532 من قانون الضرائب

حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة والذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، إحالة العقوبات إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات<sup>1</sup>.

أيضا نجد المادة 129 من قانون رسم على رقم أعمال تعاقب على مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسبة، بغرامة جزائية تتراوح من 1.000 إلى 10.000 دج وتقابلها في قانون الضرائب الغير المباشرة المادة 545 إلا أنها نصت عليها مخالفة جبائية، هذا في الحالة العادية أما في حالة العود كما عرفته المادة 131 من قانون الرسم على رقم الأعمال يعتبر في حالة العود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون.

يرتكب في غضون أجل 05 خمسة سنوات بعد حكم الإدانة فليقيام العود يجب أن يكون صادرا من محكمة جزائية بعقوبة أصلية ويترتب عنه وجوب مضاعفة العقوبات الجبائية و الجزائية وحددت مدته بـ 05 سنوات و أجمعت على ذلك كل قوانين الجبائية.

ولا يمكن في أي حال من الأحوال للقاضي العمل بنص المادة 53 من قانون العقوبات لأن القوانين الجبائية نصت صراحة على ذلك لأن العقوبات الجبائية هدفها تعويض الخزينة العمومية عن الأضرار التي لحقتها من جراء التهرب، ولكن يمكن للقاضي أن يستعين بها فيما يخص العقوبات الجزائية فهي جزاء مخالفة الأحكام ويجوز تخفيضها حسب الظروف المخففة السلطة التقديرية للقاضي.

لكن تجدر الإشارة إلى أن العقوبة السالبة للحرية وإن كانت ذات طابع ردعي إلا أن مصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كإقتطاع مالي يغذي الخزينة العمومية، فحبس المكلف

1 - ألغيت بالقانون رقم 09/01 المؤرخ في 26 يونيو 2001 (جريدة رسمية رقم 34 ص 19) و عوضت بالأمر رقم 47/75 المؤرخ في 17 يونيو 1975 (جريدة رسمية 73 ص 758) وحررت كما يلي: يعد مرتكبا لجريمة التخريب الاقتصادي و يعاقب بالسجن المؤقت من 10 إلى 20 سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغبا من شأنه أن يعرقل أجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة الإنتاج الوسائل الاقتصادية 80.



المتهرب إنما هو حبس لمصدر من مصادر تغذية الخزينة بل وقد يضر الخزينة بشكل أكبر عن طريق إقامته في المؤسسة العقابية من خلال نفقات معيشتته.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : العقوبات التكميلية

وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 130 من قانون الرسم رقم الأعمال والمادة 3 /546 من الضرائب الغير مباشرة بنصها ... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوصة عليها في نصوص أخرى مثل (المنع من ممارسة مهنة، العزل من الوظيفة أغلق المؤسسة ... إلخ).

أما في يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 3/306 من قانون ضرائب المباشرة والمادة 544 من قانون الضرائب الغير المباشرة والمادة 128 من قانون رسم رقم الأعمال، بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، تطبق عليهم بقوة القانون العقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة، إلا أنه بتفحصنا لجميع المواد السابقة الخاصة بالعقوبات التكميلية في حالة العود نجد أنها لم تحدد مدة معنية للعقوبة لذا و باستقرائنا للمواد نجدها تنص على المنع النهائي بالإضافة إلى نشر و تعليق الحكم.<sup>2</sup>

1 - طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية ، دار وائل النشر ، طبعة1، 2008- ص 217.  
2 - طرشي إبراهيم ، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، (مذكرة مقدمة استكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص قانون العام للأعمال، جامعة ورقلة / 2014 / 205 / ص 42.

## خلاصة الفصل:

إن الآثار الوخيمة التي تنتج عن التهريب والتي سبق وأن تطرقنا لها في الفصل الأول، جعلت من الضروري التحرك لمواجهة الظاهرة التي أصبحت تهدد الكيان الاقتصادي للدولة، فقد لجأت الدولة الجزائرية إلى سلسلة من الإجراءات الوقائية كستها الإصلاحات الضريبية منذ سنة 1992 و في القوانين المالية اللاحقة، فقامت بمحاولة تبسيط النصوص التشريعية و كذا إيجاد نوع من العدالة الضريبية في توزيع العبئ الضريبي كما قامت بتطوير الإدارة الضريبية لتتماشى مع العصرنة في جميع المجالات، و الوسيلة الأول للإدارة الضريبية في كشف التهرب تتمثل في سلطتها على الرقابة (الداخلية و الخارجية) كذا معينة الوثائق و المسندات الخاصة بنشاط المكلف و رقم أعماله عن طريق سلطتها (التحقيق المحاسبي و المعمق في الوضعية الجبائية) التي تستهدف إيجاد فوارق في التصريحات المقدمة و إيجاد الفرق بين رقم الأعمال المصرح به و حقيقي.

وفي حالة وجود تجاوزات من المكلف تحول دون استيفاء الخزينة العمومية لحقها، و جب متابعة المكلف بإحدى العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وصولا إلى العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وصولا إلى العقوبات المهنية التي تمس بصفة المكلف شخص (طبيعي أو معنوي) إلا التشريع الجبائي وسعيا منه على توقيع جزاء ردعي، يتراوح بين الغرامة والحبس إضافة إلى العقوبات التكميلية.

خاتمة

بما أن الضريبة هي أحد مصادر الإيرادات العامة، باعتبارها من الوسائل المستخدمة بتغطية النفقات التي تدفعها الدولة من أجل التنمية الشاملة للنهوض باقتصاد الدولة، فإنه كان من الواجب علينا من خلال هذا البحث المتواضع، إذ نقلني الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، و التي أصبحت ظاهرة اقتصادية و قانونية تتطور مع تطور النظام الضريبي و الاقتصادي، حيث تعتبر نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي و إلى نقص الوعي لدى المكلفين و جهلهم بالأثار الإيجابية للضريبة على الاقتصاد و المجتمع ككل، حيث أن التهرب الضريبي يضر بكل من الادخار الاستثمار الناتج، فهو يؤدي إلى اضعاف هذه المتغيرات الاقتصادية، مما يقلل من التنمية و يكبح أهم محفز فيها و المتمثل في المنافسة التي تتناقص حدتها بين المؤسسات التي تدفع الضريبة و المؤسسات التي لا تلتزم بها.

وتعمل مختلف الدول حالياً، من خلال مختلف الأنظمة الجبائية على مكافحة هذه الظاهرة، حيث حظي هذا الموضوع باهتمام واسع رغم مجيئه متأخراً، نظراً للصعوبات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي كانت تعاني منها الدول، خاصة من دخولها اقتصاد السوق.

وبما أن الظاهرة ليست جديدة على بلادنا، وذلك لتوفر المناخ المناسب لها من تدهور في مختلف المجالات خاصة سياسياً، هذا ما ولد صعوبة في التحكم بعمليات التوزيع ومراقبتها، مما أدى إلى انتشار السوق السوداء و حركة الخفية و غير قانونية للأموال، هذا ما نتج عنه حرمان الخزينة العمومية من إيرادات الضرائب ان هذه الآثار السلبية الناجمة عن التهرب الضريبي تحتم محاربتة بشتى الوسائل و القضاء عليه و لو بصفة جزئية، و هذا وحده لا يكفي، إذ لا بد أن تضاف إصلاحات شاملة للاقتصاد الوطني، و تنظيم و ضبط الأجهزة و الإيرادات و المؤسسات العمومية.

ولكن رغم الجهود المبذولة من طرف إدارة الرقابة الجبائية، إلا أن الظاهرة لا تزال قائمة منتشرة إلى حد الآن، وهذا بسبب أن فكرة التهرب الضريبي بمثابة مدخول إضافي

بالنسبة للمكلف بالضريبة، إضافة إلى اعتبارها كهامش ربح تحتفظ به المؤسسة لتوسيع نشاطها وزيادة استثمارها.

### نتائج الدراسة:

منها ما تعلق بالفرضيات وأخرى نتائج عامة بالنسبة للفرضية الأولى:

إن ظاهر التهرب الضريبي من أهم أنواع الجرائم المالية والاقتصادية، حيث تؤدي هذه الظاهرة إلى فقدان مداخيل ضخمة من خزينة الدولة، وقد تتجه إلى جرائم اقتصادية أخرى: كتهريب الأموال تمويل الإرهاب، تهريب الأموال نحو الخارج... الخ فيما يخص الفرضية الثانية، فاعتقاد كل من الإدارة الجبائية والمكلف في الجزائر خاصة بإمكانية الاستغناء عن المداخيل المحروقات والجباية البترولية هي المصدر الأول الرئيسي لتغطية نفقات المجتمع، أدى بهذين الطرفين إلى إهمال واجبهما اتجاه الخزينة العمومية في التحصيل و التسديد كل ما يخصها.

أما الفرضية الثالثة حيث يختلف مستوى الوعي الضريبي عن المكلفين باختلاف الشعوب والأمم ففي دول أوروبا هو أقل تهرب حيث يقدم تصريحه إلى الإدارة المالية بأمان و يحاول اللجوء إلى الطرق الملتوية أو التهرب منها أما في الدول النامية فتوجد الفوارق، ومهما كانت الأسباب إلى أن ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من مظاهر التخلف و الانحلال الاجتماعي و الثقافي.

### كذلك خلصت الدراسة إلى نتائج عامة منها:

- ظاهرة التهرب الضريبي من الآفات التي يستحيل القضاء عليها نهائياً، رغم كل الوسائل والإجراءات والجهود المتبعة من الحكومة في مكافحة الظاهرة إلا إن الهدف منها تخفيف من حدة و انتشار هذه الظاهرة وليس الاستئصال.

- الرشوة سبب رئيسي في انتشار هذه الظاهرة، كما هو الحال بالنسبة لكل المجالات الأخرى، لذا فإن مهمة " محاربة وقمع الفساد والرشوة في الجزائر" تعد من برامج الدولة الرئيسية.

- ظهور الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها جزءا هاما من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف واستراتيجيتها المراجعة الجيدة والعمليات المستخدمة لتوعية وتنقيف المكلفين ضريبيا على الالتزام الضريبي تكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي، مما يضمن تقديم تقارير وتصريحات سليمة مناسبة.

### الاقتراحات:

وقد خلصنا المجموعة من الاقتراحات والتوصيات هي كالاتي:

- المداومة على نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين، عن طريق تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وتنظيم الندوات المخصصة بشرح القوانين والأنظمة النافذة في مجال الضريبة، وكيفية احتسابها وتحصيلها، الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والأخلاقية الصالحة في نفوس المواطنين، وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بالمنجزات والمشاريع التي تعود بالخير على العموم المواطنين.

- الرفع من مردودية المراجعة أو الرقابة الجبائية (و تطوير أساليبها، توسيع عملياتها) والتهرب الضريبي يعني الاعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة.

- منح الإدارة الضريبية حق الاطلاع على الأوراق والوثائق والتي تفيد في الكشف عن حقيقة مركز المالي.

- تكوين قضاة في المجال الضريبي مثل باقي دول العالم.

- السعي وراء انتشار نظام جبائي إلكتروني يشمل التصريح عن طريق الأنترنت لتسهيل الإجراءات الإدارية على المكلف.

# قائمة المراجع



قائمة المراجع

أولا : المرجع باللغة العربية:

1- احمد جامع، علم المالية العامة: فن المالية العامة، الطبعة الثالثة دار النهضة العربية القاهرة ، 1975.

2- برحمان محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري ، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة 2009.

3- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر 1992.

4- خالد شحادة الطيب، أحمد زهير شامية، أسس مالية عامة، طبعة ثالثة، دار وائل للنشر، الأردن 2007.

5- جهد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة 1، شارع الجمعية العلمية الفكرية.

6- زينب حسين عوض الله، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر: الإسكندرية، 2000.

7- سوزي عادل ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر: الإسكندرية 2000.

8- سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر 2004.

- 9- سمير عالية - هيثم عالية ، القانون الجزائي للأعمال ( ماهيته - نظرية جريمة الأعمال الجرائم المالية و التجارية )- (دراسة مقارنة ) ، ط 1 ، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع ، بيروت ، لبنان ، 2012.
- 10- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 11- ساح العطوط، أثر قانون ضريبة الدخل، مجلة، جامعة القدس ،العدد 17 ،فلسطين ،2009،
- 12- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، طبعة 1 -2008.
- 13- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر، سنة 2011.
- 14- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى.
- 15- عوادي مصطفى ورحال ناصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي 2010-2011.
- 16- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى المنشأة المعارف: الإسكندرية 1992.
- 17- عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، الطبعة الأولى ، المكتب الجامعي: الإسكندرية 2007.
- 18- عبد الكريم صادق بركات وآخرون، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ،1979،

- 19- صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاص، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013.
- 20- محمد مرسي فهمي، السيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، دون طبعة دون بلد النشر: القاهرة 1999.
- 21- محمد يسري، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، زهراء الشرف: القاهرة 1995.
- 22- مولاي ملياني بغدادي، الإجراءات الجزائية في التشريع، الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، دون طبعة، الجزائر، 2003.
- 23- منصور ميلاد منصور، مبادئ المالية العامة، الساحة المركزية، الجزائر.
- 24- محمد عمر حماد أبو دوح، الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجبائية والأسس العلمية للضرائب، دار الجامعة، 2008.
- 25- ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر، الجزائر 2004.
- 26- نهديّة محمد، فريخ رمضان، التهرب الضريبي، دون طبعة، دون دار النشر القليعة، 1984.
- 27- يونس أحمد بطريق، المالية العامة، دون طبعة، دون طبعة، دار النهضة العربية، مصر، 1984.
- 28- يونس أحمد بطريق وآخرون، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.

29- واعيل عبد القادر و عشيط عبد الحميد، تقنيات التحقيق.

30- ناصر مراد، فعاليات النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دون طبعة، دار الهومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

#### ثانيا : القوانين :

- قانون الضرائب المباشرة.
- قانون الرسم على القيمة المضافة.
- قانون الإجراءات الجبائية.
- قانون الإجراءات الجزائية.
- قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.
- قانون المالية.

#### ثالثا: الرسائل العلمية:

- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011 .

- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

- محمد عباس المحرزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار تكامل اقتصادي مغربي، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (فرع النقود والمالية)، جامعة الجزائر، سنة 2001-2005.

- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية: تلمسان: 2011-2012.

- عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية: جامعة باتنة 2004-2005.

- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في القانون العام للأعمال، جامعة ورقلة، 2014-2015.

- واعيل عبد القادر و عشيط عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، مركز جامعي يحي فارس، مدية، 2007-2008.

- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية : تلمسان -2011- 2012.

رابعا : المجالات:

- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق المجلة 16، العدد الثاني، كلية الاقتصاد، 2000.

- ساح العطوط، أثر قانون الضريبة الدخل، مجلة جامعة القدس، العدد 17 فلسطين، 2000.

- محمد خالد المهاني، تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات الاقتصادية، مجلة جامعة دمشق، العدد الأول، 1996.

خامسا : المراجع باللغة الأجنبية:

- 1-ABDOU BOUDERBALA ; «la fraude fiscale,évaluation et perspectives »,éditée par C N C N° 7 1998.
- 2-André margairaz ; « la fraude fiscale et ses succédant »2eme éd collection de la nouvelle école lausan suisse 1977.
- 3-André margairaz, «la fraude fiscale et ses succédant comment on échappe à l'impôt». Collection de la nouvelle école de lausanne :paris ,2 édition 1971.
- 4-Colin philippe «la vérification fiscal» éd éconon paris,1979.
- 5-Fiscalités directes « acte du séminaires organisé la DGI et FMI ; ANEP Alger 1993.
- 6-Gilbert Texier, guy gest ; « les fraudes fiscales vues par expert fiscal » international puf :paris 1990.
- 7-Gustave lachinal : « les fraudes fiscales vues par expert fiscal » paris 1992.
- 8-J.c martinez « la fraude fiscale » puf :France jacque bruno « la fuite devant l'impôt et le contrôle fiscale » L Q D J :paris 1991.

- 9- Jean Claude Martinez « fraudes fiscales ; collection que sais-je ?, puf n° 2180 : paris, 1990.
- 10- Lucien mehl « sciences et technique fiscale » presse universitaires de France, volume 1 : paris 1959.
- 11- Paul marie gaudemet « précis de finances publique éd montchrestien paris 1970.
- 12- Pheniphanh ngaosyvthn « le rôle de l'impôt les pays en voie de développements » libraire générale de droit et de jurisprudence USA 1974.
- 13- PISCALITE DIRECTE ACTE DU SEMINAIRES ORGANISE PAR DGI ET FMI ANEP/ ALGER 1993.
- 14- THIERRY LAMULLE DROIT FISCALE LOI DE FINANCES 2000.
- COLLECTIF BUDGETAIRE 2002 INCLUS GUALINA EDITE 2002/2003.

سادسا : المواقع الإلكترونية:

- 1- Dspace.univ-ouargla.dz.
- 2- [www.droit-dz.com](http://www.droit-dz.com) /forum/ showt hread.
- 3- [www.djelfa.info](http://www.djelfa.info)- shout hread.

الفهرس



01	مقدمة.....
07	الفصل الأول: الإطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي.....
08	المبحث الأول : ماهية التهرب الضريبي و أسبابه. ....
08	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي. ....
09	الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع. ....
12	الفرع الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) .....
14	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.....
15	الفرع الأول: الأسباب الاقتصادية .....
16	الفرع الثاني: الأسباب النفسية.....
20	الفرع الثالث : الأسباب التشريعية .....
23	الفرع الرابع : الأسباب الإدارية .....
28	الفرع الخامس : الأسباب السياسية.....
29	المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي ولآثار المترتبة عنه.....
29	المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي.....
29	الفرع الأول: التهرب الضريبي عن طريق التحاليل المادي.....

- 30..... الفرع الثاني: التهرب الضريبي عن طريق التحايل القانوني
- 34..... الفرع الثالث: التهرب الضريبي عن طريق التحايل المحاسبي
- 38 .....المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي
- 38 ..... الفرع الأول: الآثار الاقتصادية
- 42..... الفرع الثاني : الآثار المالية
- 46..... الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية
- 47..... الفرع الرابع: أثره على فعالية النظام الضريبي
- 50..... الفصل الثاني: طريقة وآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي**
- 51..... المبحث الأول: طرق وآليات مكافحة التهرب الضريبي
- 51.....المطلب الأول: طرق الوقاية
- 51..... الفرع الأول: الطرق الوقائية على المستوى الوطني
- 55..... الفرع الثاني: الطرق الوقائية على المستوى الدولي
- 56.....المطلب الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي
- 56 ..... الفرع الأول: الإجراءات الوقائية لمكافحة التهرب لضريبي
- 63 ..... الفرع الثاني: الرقابة الجبائية
- 66 ..... الفرع الثالث: التنسيق في إطار مكافحة التهرب الضريبي
- 68 ..... المبحث الثاني: الجزاءات القانونية الردعية للتهرب الضريبي

68	المطلب الأول: العقوبات الجبائية (الإدارية)
69	الفرع الأول: المخالفات والعقوبات الخاصة بالوعاء الضريبي
72	الفرع الثاني: المخالفات و العقوبات الخاصة بالتحصيل الضريبي
74	المطلب الثاني العقوبات الجزائية
74	الفرع الأول : العقوبات الأصلية
77	الفرع الثاني : العقوبات التكميلية
80	خاتمة
85	قائمة المراجع

## ملخص مذكرة الماستر

بما أن الضريبة هي أحد مصادر الإيرادات العامة، باعتبارها من الوسائل المستخدمة بتغطية النفقات التي تدفعها الدولة من أجل التنمية الشاملة للنهوض باقتصاد الدولة، فإنه كان من الواجب علينا من خلال هذا البحث المتواضع، إذ نلقي الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، و التي أصبحت ظاهرة اقتصادية و قانونية تتطور مع تطور النظام الضريبي و الاقتصادي، حيث تعتبر نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي و إلى نقص الوعي لدى المكلفين و جهلهم بالأثار الإيجابية للضريبة على الاقتصاد و المجتمع ككل، حيث أن التهرب الضريبي يضر بكل من الادخار الاستثمار الناتج، فهو يؤدي إلى اضعاف هذه المتغيرات الاقتصادية، مما يقلل من التنمية و يكبح أهم محفز فيها و المتمثل في المنافسة التي تتناقص حدتها بين المؤسسات التي تدفع الضريبة و المؤسسات التي لا تلتزم بها.

### الكلمات المفتاحية:

1/ الضريبة 2/ الإيرادات 3/ الرقابة الجبائية 4/. التهرب الضريبي

### Abstract of The master thesis

Since the tax is one of the sources of public revenue, as it is one of the means used to cover the expenses paid by the state for the comprehensive development of the advancement of the state's economy, it was incumbent upon us through this modest research, as we shed light on the phenomenon of tax evasion, which has become an economic phenomenon And legality that develops with the development of the tax and economic system, as it is considered a result of the ineffectiveness of the tax system and the lack of awareness among the taxpayers and their ignorance of the positive effects of tax on the economy and society as a whole, as tax evasion harms both saving and the resulting investment, it leads to weakening these Economic variables, which reduce development and curb the most important catalyst in it, which is the diminishing competition between the institutions that pay the tax and the institutions that do not adhere to it.

#### key words:

1 /Tax 2/ Revenue 3/ Fiscal control 4/. Tax evasion