

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Université Abou Bekr Belkaid  
Tlemcen Algérie



جامعة أبي بكر بلقايد



# الملحقة الجامعية - مغنية -



قسم العلوم التجارية

تخصص المالية

تقرير بحث لنيل شهادة الأيسانس ل.م.د.

تحت عنوان

الغش و التهرب الضريبي

تحت إشراف الأستاذة المحترمة:

بن شعيب فاطمة

من إعداد الطالبين:

❖ خلادي محمد أمين

❖ كامش محمد ياسين

السنة الجامعية: 2013م - 2014م

## كلمة شكر

نحمد الله العزيز الكريم صاحب الخير العظيم الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع فالإيك ربى حمدنا و شكرنا .كما نتقدم بالشكر الكبير و العرفان و الامتنان إلى الأستاذة المحترمة بن شعيب فاطمة الزهراء الذي لم تبخل علينا بنصائحها و توجيهاتها القيمة .و كذلك الشكر الخاص إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية التسيير و التجارية تخصص : اقتصاد المالية. ، فاعترفنا بالجميل لكل هؤلاء الخالص و الامتنان.

## : أهدي ثمرة جهدي

إلى من غمرتني بدفء حنانها و حسن  
رعايتها ، إلى أحن صدر و أطيب قلب، التي  
سهرت لأجلي الليالي ، التي فرحت لأفراحي  
و تألمت لأحزاني إلى من أعيش بسر دعائها  
، إلى أسمى عبرة اقتديت بها ، إلى من أنارت  
طريقي و كانت خير سند لي في مشواري إلى  
من أحاطتني بحبها و رعايتها ، إلى من  
عرفت سنفونية كياني

إلى  
أمي

إلى الذي علمني أن الحياة حذر و خوف و  
رجاء و أمل، إلى من علمني معنى الوفاء ، و  
كان لي أحسن العزاء ، إلى من أحاطني  
بالرعاية و غرس في قلبي حبّ الخير و  
الأخلاق ، إلى من أخذت منه العزّ و الكبرياء  
و لبّ لي النداء في الشدّة و الرخاء

إلى  
أبي

إلى الأستاذة التي أشرفت على هذا العمل بن  
شعبية فاطمة الزهراء إلى الأعمام على قلبي  
أخوتي وأخواتي ، إلى كل أصدقائي و  
صديقاتي، إلى كل من دعا لي بالخير ، و كل  
من نصحتني و ساعدني إلى من تصفح أوراق  
هذا العمل و استفاد منه

# << ظاهرة الغش والتهرب الضريبي >>

## خطة البحث

### مقدمة عامة

الفصل الأول: أساسيات حول الضرائب

مقدمة الفصل الأول.

المبحث الأول: ماهية الضرائب

المطلب الأول: تطور الضريبة عبر التاريخ

المطلب الثاني: مفهوم الضريبة وخصائصها

المطلب الثالث: قواعد الضريبة

المبحث الثاني: التسوية الفنية للضرائب، أنواعها وأهدافها

المطلب الأول: أنواع الضرائب

المطلب الثاني: الأسس الفنية للنظام الضريبي

المطلب الثالث: أهداف الضرائب

خلاصة الفصل الأول.

الفصل الثاني: أساسيات حول التهرب الضريبي

مقدمة الفصل الثاني

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

المبحث الثاني: أسباب وطرق التهرب الضريبي وآثاره.

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

خلاصة الفصل الثاني.

الفصل الثالث: أساليب الوقاية من التهرب الضريبي

مقدمة الفصل الثالث.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

المطلب الثالث: الإجراءات القانونية للرقابة الجبائية ونتائج التحقيق

المبحث الثاني: فرض العقوبات الجبائية

المطلب الأول: العقوبات المترتبة عن الإهمال

المطلب الثاني: العقوبات المترتبة عن التدليس

المبحث الثالث: إجراءات أخرى لمكافحة التهرب الضريبي

المطلب الأول: على مستوى التشريع

المطلب الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية

المطلب الثالث: التعاون الداخلي والتعاون الدولي

المطلب الرابع: شفافية ووضوح المعاملات

المطلب الخامس: إيقاظ الحس الجبائي

خلاصة الفصل الثالث

خاتمة عامة

# مقدمة عامة

إن دور الدولة في إطار المالية العامة من وجهة النظرية التقليدية اقتصر على تغطية الإنفاق الوطني، ولم تتدخل بأي شكل من الأشكال في النشاط الاقتصادي والاجتماعي فهي تلتزم بالحياد، أما على حسب النظرية الحديثة يحتم على الدولة التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية أي إعادة النظر في حاجات المواطنين التي تعرف تزايد مستمرا من ناحية الاستهلاك أو الإنتاج وسواء كان الدور تقليديا أو حديثا فإن الدولة مطالبة بتوفير المصادر التمويلية في شكل إيرادات عامة لتحقيق أهدافها المالية والاجتماعية والاقتصادية.

ومن أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، الضرائب وهي الجوهر الأساسي لكافة التشريعات المالية بكافة دول العالم على اختلاف أنظمتها الاقتصادية بما تمثله من أداة تستخدم لتنظيم المسار المالي للدولة، بجانب دورها في تحقيق مجموعة من الأهداف ذات الطبيعة الاقتصادية والاجتماعية والتي تختلف آثارها باختلاف الأنظمة الاقتصادية السائدة، وبما أن الجزائر لا تختلف عن هذه الدول فالمشروع الجزائري صاغ نصوص تشريعية جبائية مبينا فيها شروط التكليف وفرض الضرائب وكيفية التحصيل. إلا أنها تتميز بالتعقد وعدم استقرارها وهذا من جراء التعديلات المتوالية وتدهور الحساب الجبائي من طرف المكلفين.

ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي، وهو العمل على عدم الالتزام بها كليا أو جزئيا أو التهرب من دفعها بعد استحقاقها، كذلك كليا أو بصورة جزئية، هذه الأخيرة أصبحت تهدد اقتصاديات الدول وتحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب عديدة فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتجنيدها من طاقاتها وإمكانياتها المالية والبشرية، حيث أن الإدارة الجبائية تعمل على المراقبة المستمرة من أجل تنمية الوعي الضريبي لدى المكلف وكذلك تحسين العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية إضافة إلى تبسيط إجراءات التحصيل والربط وضرورة توفر الكفاءة والأمانة لدى القرارات الإدارية.

## ❖ الإشكالية:

ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؟ وكيف يمكن معالجتها؟  
وللتطرق إلى هذا الموضوع حاولنا طرح بعض الأسئلة الفرعية أهمها:

- ما أنواع الضريبة؟ وما آثارها الاقتصادية؟
- ما هو التهرب الضريبي؟ وما أسبابه؟
- ما هي أشكال وطرق التهرب الضريبي؟ وما هي آثاره؟
- ما هي طرق مكافحة التهرب الضريبي؟

## ❖ الفرضيات:

1. التهرب المشروع الذي لا جرم فيه يكون بتجنب تحمل الضريبة أو عدم الالتزام بها دون أحكام التشريعات الضريبية والتهرب غير المشروع يكون بمخالفة القانون ما يسمى بالغش الضريبي.

2. تتم معالجة التهرب الضريبي من خلال:

تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.

## ❖ أسباب اختيار الموضوع:

وقد تم اختياري لهذا الموضوع للأسباب التالية:

- الميول والرغبة الشخصية للخوض في هذا الموضوع.
- اندراج الموضوع في إطار التخصص محاسبة وجباية.
- توسيع الدراسة التي قمت بها خلال تقرير التريص.

## ❖ أهمية البحث:

أما بالنسبة لأهمية البحث فتمثل في دراسة مجال الضرائب وما يكتسبه من أهمية بالغة لأنه أساس الإيرادات العامة للدولة كما أن الظاهرة تبين مدى صعوبة انتهاج الدولة سياسة مالية متمثلة في رفع مبلغ الضريبة للحد من ظاهرة التضخم كأداة من أدوات التعديل الاقتصادي أما من الناحية الاقتصادية تبين الدراسة مدى صعوبة حصر المداخل غير المعلن عنها وهذا يؤدي إلى وجود اقتصاد غير رسمي ويشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية من الاجتماعية

دراستنا لهذه الظاهرة تكشف عن مدى خطورة التوزيع الضريبي بشكل غير عادل بين المكلفين وقد يؤثر هذا على نفسية المكلفين النزهاء بلجوئهم إلى التهرب لهذا يجب ضمان منافسة نزيهة بين جميع المكلفين.

كما أن لدراسة تبرز الصعوبات التي تواجهها الدولة في تغطية نفقاتها بسبب الأموال الضائعة من خلال التهرب الضريبي.

### ❖ منهج البحث:

سوف نحاول من خلال هذه الدراسة شرح المفاهيم والأسس التي تتعلق بالموضوع كما أننا سوف نتبع الأسلوب الوصفي لوصف وتحليل المفاهيم الظاهرة والمعطيات المتعلقة بالدراسة.

### ❖ محتويات البحث:

ولمعالجة هذا الموضوع قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول مدخل عام للضريبة خصصناه إلى كل ما يتعلق بالضريبة من نبذة تاريخية وتعريفات وأنواع وأهداف أما الفصل الثاني التهرب الضريبي سنعالج فيه مفهوم التهرب طرقه أنواعه وأسبابه وبالنسبة للفصل الثالث طرق معالجة التهرب الضريبي.

## مقدمة الفصل الأول:

لقد عرفت الضريبة خلال مراحل طويلة من الزمن وتطورت بتطور العصور وارتبطت ارتباطا وثيقا بالدولة، حيث شكلت همزة وصل بين الدولة والأفراد فالضريبة هي انعكاس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع الذي تفرض عليه، وذلك لكونها الممول الأساسي لخزينة الدولة وأهم إيراداتها لسد نفقاتها العامة.

ولقد لقيت الضريبة اهتماما كبيرا في أوساط الباحثين في المالية، وهذا نظرا للدور المهم الذي تسعى إلى تحقيقه سواء كان ماليا، اجتماعيا، سياسيا أو اقتصاديا وهذا من جهة ومن جهة أخرى إلى الآثار الناجمة عن فرضها.

وفي هذا الإطار سوف يتم التطرق إلى النواحي النظرية الخاصة بالضريبة من خلال إعطاء جملة من التعارف الخاصة بالضريبة، خصائصها، أهدافها، مبادئها، وكل المسائل الفنية المتعلقة بها.

## المبحث الأول: ماهية الضرائب.

### المطلب الأول: تطور الضريبة عبر التاريخ:

تاريخيا تطورت الضرائب بتطور أهداف الدولة، ودورها في المجتمع وبذلك فإن هناك صلة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد، والمطبق في فترة فرض الضرائب. وعلى ضوء ما تقدم يمكن تصور المراحل التي مر بها فرض الضرائب كآتي:

#### **1. المرحلة التقليدية البدائية:** وهي مرحلة ما قبل نشوء الدولة بتنظيماتها المعروفة، والتي

كانت ممثلة في القبيلة أو العشيرة، فقد كان الاعتماد على ما يعطيه أفراد هذا المجتمع لقائدهم طوعية واختيارا نقدا، أو عينا ما يساعد على تحسين أوضاع هذا التنظيم.

#### **2. المرحلة التقليدية المتطورة:** أطلق عليها بالتقليدية المتطورة لأنها تشمل على تنظيمات

أكثر تطوراً من سابقتها كنظام سياسي، حيث الدولة هي الأساس في هذا المجال وليست القبيلة أو العشيرة. في هذه المرحلة، فرضت الضرائب على الأراضي، والمواشي والرؤوس والإنتاج الزراعي في البلد...إلخ، وعليه فإن الهدف من فرض الضرائب في هذه المرحلة، هو الحصول على موارد مالية بمعنى حيادية الضرائب.

#### **3. المرحلة التالية لظهور الدولة:** مع قياس العلاقات الاقتصادية بين الدول لجأت هذه الدول

للتخفيف من العبء على مواطنيها من الضرائب المباشرة التي تم فرضها في مرحلة سابقة، إلى فرض ضرائب غير مباشرة لها علاقة بتجارتها الخارجية ففرض ضرائب على صادراتها ووارداتها.

#### **4. مرحلة تدخل الدولة لتحقيق الرفاهية:** إن الحياد الضريبي وإن كان قد ساد نظريا لفترة

طويلة من الزمن، إلا أنه من الناحية العملية ويمكن تحقيقه فلكل ضريبة آثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أرادت الدولة ذلك أم لم ترد.

فالضريبة أثرها على توزيع الدخل والثروات وعلى سلوك المستهلكين والمنتجين وعلى تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية أو أحجامها والاستثمار الأجنبي.

ولذلك أصبحت تستخدم الضرائب لا لكونها مورد من الموارد المالية فقط وإنما أيضا لتحقيق ما تصبوا إليه من أهداف، وقد ظهرت هذه المرحلة بعد ظهور المشروعات الكبيرة التي أدت إلى

ظهور تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية، مما أدى إلى اللجوء إلى الضرائب المباشرة بشكل أوسع والتقليل ما أمكن من الاعتماد على الضرائب غير المباشرة (1).

### المطلب الثاني: مفهوم الضريبة وخصائصها.

لقد تعددت التعارف الخاصة بالضريبة لدى الباحثين في المالية، فمنهم من نظر إليها من الجانب الاقتصادي ومنهم من رأى أنها ظاهرة قانونية، ومنهم من درسها دراسة مالية بحثه، وقد عرفت الضريبة على أنها:

**تعريف 1:** الضريبة اقتطاع مالي إجباري ونهائي دون مقابل وفقا لقواعد قانونية تقتضيه الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكلفة من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية. (2)

**تعريف 2:** وقد عرفها الاقتصادي **Pierre Bei Trame**، على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية. (3)

**تعريف 3:** مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل وذلك وفق قانون محدد ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى إلى الوصول إليها. (4)

**تعريف 4:** الضريبة هي اقتطاع مالي إلزام ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة. (5)

**تعريف 5:** اقتطاع مالي، قائم على سلطة، نهائي، دون مقابل، محقق لفائدة جماعات إقليمية (دولة، دوائر، بلديات) ومؤسسات عمومية إقليمية. (6)

فيما يلي: من خلال التعارف السابقة لوحظ أن الضريبة تتمتع بجملة من الخصائص والموجزة.

1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص5-7.  
2- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ج1، دار هومة للطباعة والنشر، ط2، 2006، ص12.  
3- محمد عباس المحرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط3، 2004، ص13.  
4- محمد أبو ناصر، محفوز المشاغل، فراس عطا الله شهوان، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، ص3.  
5- حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص8.  
6- Raymond Muzellec : «Finances Publiques - Notions Essentielles» Sirey, 1986 ; 5 éme EDITION ; P395

## الضريبة ذات شكل نقدي:

قديمًا كانت الضريبة تحصل في شكل عيني أو في صورة تقديم خدمات وهذا نتيجة للظروف الاقتصادية التي كانت موجودة آنذاك، ولكن ونظرا لعدم التزام الضريبة العينية لقاعدة العدالة وظهور النقود كأداة للتعامل فكان لابد أن تجبى الضريبة بصورة نقدية.

إن فرض الضريبة وتحصيلها بصورة نقدية لا يعني بشكل مطلق عدم إمكانية تحصيلها في صورة عينية، كل ما في الأمر أن هذه العملية لا تتم إلا في نطاق ضيق وفي الظروف الاستثنائية البحتة، حالة الحروب مثلا أو في حالات التي تكون فيها الدولة في فترة انتقالية من النظام الاشتراكي إلى النظام الليبرالي وبالتالي وموازية مع السياسة الاقتصادية الجديدة فإنه ترغب في توسيع دائرة ملكيتها. (1)

وإضافة إلى هذا فإن تحصيلها بشكل نقدي يسهل على الدولة عملية جبايتها.

## الضريبة ذات طابع إجباري:

لقد اعتبر الاقتصادي **Paul Marie Gandment** الضريبة على أنها شكل سيادة الدولة وبذلك يكون المكلف مجبرا على تأدية الضريبة إلى الهيئات المخولة بذلك، فتختلف الشخص عن أدائها يجعل الإدارة الجبائية تمارس تعسفها والذي يظهر في شكل تهريب بسيط وفي حالة رفضه عن أدائها بصفة نهائية تفرض عليه عقوبات تصل حد الإكراه البدني. (2)

## الضريبة اقتطاع نهائي:

إن مفهوم الضريبة يختلف عن مفهوم القرض من حيث أن هذا الأخير يعود إلى صاحبه، أما الضريبة فهي غير قابلة للاسترجاع خلال مدة زمنية بل تدفع إلى مصلحة الضرائب بصفة نهائية لا رجعة فيها.

## الضريبة دون مقابل:

1- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق الذكر، ص15.

2- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق الذكر، ص16.

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على منفعة خاصة تعويضا لما دفعه ولكن وبصفته فرد من أفراد المجتمع فإنه يتمتع وينتفع بالخدمات التي تسخرها الدولة لمواطنيها، بمعنى أن هذه الخدمات لا تقدم له بشكل منفرد بل للشعب كافة.

### **الضريبة تفرض من قبل جهة مخولة (الدولة):**

إن الجهة المخولة بتأسيس الضريبة هي الدولة أو إحدى هيئات الرسمية فالضريبة لا فرض ولا تعادل ولا تلغى ولا تحصل إلا بموجب نص قانوني أي أن لا ضريبة إلا بقانون وفي الدول التي تتمتع بالحياة البرلمانية فإنه لا يتم فرض الضريبة بشكلها النهائي إلا بموافقة البرلمان عليها. (1)

### **الضريبة موجبة لتغطية النفقات العامة:**

تعتبر هذه الخاصية من البديهيات باعتبار أن الغرض الأساسي من وراء دفع الضريبة هو تغطية النفقات العامة وهذا ما يعني أنه لا يجوز توجيه حصيلة الضرائب لتغطية شيء معين بذاته.

### **المطلب الثالث: قواعد الضريبة.**

ويقصد بها تلك المبادئ والأسس التي يتعين على الدول مراعاتها عند وضع التنظيم الفني للضريبة وتهدف هذه القواعد إلى تحقيق فائدة مزدوجة، إذ تحقق مصلحة المكلف من جهة ومصلحة الدولة من جهة أخرى وتتلخص هذه القواعد فيما يلي: (2)

#### **➤ قاعدة العدالة:**

تعد هذه القاعدة من أهم سمات النظام الضريبي الجيد وهي حسب "آدم سميث" أن يساهم كل رعايا المجتمع في تحمل نفقات الدول ولكن حسب مقدرته أي أن تكون مساهماتهم متناسبة مع دخلهم والعدالة هي أن يخضع جميع المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا إلى الضريبة وقديما كان يحدد سعر الضريبة نسبيا أي تكون النسبة المتقطعة من الدخل واحدة سواء على أصحاب الدخل المرتفعة أو الدخل المتدنية والتي تكون أكثر تحملا لعبئ الضريبة، ولكن حديثا اتجه علماء المالية إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية والتي تتم بفرض نسب تتغير مع تغير الوعاء أي إذا كان الدخل منخفض بطبيعة الحال تكون قيمة الضريبة منخفضة والعكس صحيح.

1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق الذكر، ص6.

2- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق الذكر، ص6.

## ➤ قاعدة اليقين:

يقصد بهذه الضريبة أن تكون الضريبة واضحة المعالم، محدودة بشكل واضح خالية من الغموض والإبهام من ذلك وضع المكلف في صورة تمكنه من أن يكون متيقنا من سعر الضريبة وموعد الوفاء بها وطريقة دفعها... إلخ وعلى سبيل المثال المفكر في بريطانيا العظمى 1990، التي تم تأسيسها كإجراء ضريبي محلي من طرف الحكومة المحافظين برئاسة "مارغيت تاتشر" **Poll Tax** واجهتها معارضة شديدة مع النتائج الفادحة لأن تخصيصها ومزاياها كانت مبهمة وغير مؤكدة وبالتالي وصفت بعدم عدالتها.

ولتوفير عنصر اليقين يجب أن يتوفر في التشريعات الضريبة ما يلي:

- 1- الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة جلية، سهلة الأسلوب دون تعقيد وأن لا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وأن لا تحتمل الجملة أكثر من التفسير.
- 2- أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عادة الممولين وأن تساعد على فهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.
- 3- أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبة والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة، بحيث لا تدع مجال الاجتهاد.

## المبحث الثاني: التسوية الفنية للضرائب، أنواعها وأهدافها.

### المطلب الأول: أنواع الضرائب.

#### 1- الضرائب على الأشخاص:

ويقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان هو نفسه وعاء ومحلا وموضوعا للضريبة حيث أنها تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم داخل إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم وعدم امتلاكهم الثروة وقد عرفت قديما بضريبة الرؤوس وعرفت في العصر الإسلامي بالجزية أو ضريبة الاستسلام وعند هذه الضريبة يمكن استخلاص نوع آخر من الضرائب وهي ضريبة شخصية وهي ضريبة تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة أي أنها تأخذ بعين الاعتبار إن كان الشخص متزوجا أو أعزبا أو لديه أولاد كضريبة الدخل الإجمالي، وتأخذ هذه شكلين: (1)

أ- **الضرائب الموحدة:** وهي أن يدفع أفراد المجتمع نفس المبلغ وتتميز هذه الضريبة بانخفاض معدلها لكي يتمكن أصحاب الدخل المتدنية بدفعها.

ب- **الضرائب المدرجة:** وهنا يقسم المجتمع إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقا لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد من الضريبة.

#### 2- الضرائب على الأموال:

نظرا لكثرة عيوب الضرائب على الأشخاص وقلة مواردها ظهرت الضرائب على الأموال والتي لا تفرض على الشخص وإنما على ما يملكه هذا الشخص من ثروة ومال.

وموازاة مع الضريبة الشخصية، الضرائب على الأموال وهي الضرائب التي تجبى من المكلفين دون مراعاة ظروفهم الشخصية وحالاتهم العائلية والاجتماعية فهي تتعلق بوجود سلعة كالرسم على القيمة المضافة وهو ما يعرف في الفقه الجبائي بالضريبة العينية. (2)

ومن هذا النوع من الضرائب يمكن استخلاص إن الوعاء الضريبي يمس من جهة رأس المال ومن جهة أخرى الدخل والإنفاق ويعتمد هذا التصنيف على الواقعة المنشئة للضريبة ويقصد بها أن

1- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق الذكر، ص 133.

2- علي زغدود، المالية العامة، ص 205.

الإلتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الإلتزام بالضريبة. (1)

### **3- الضرائب على الدخل:**

يعرف الدخل على أنه كل ما يحصل عليه الفرد أو المؤسسة بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود وهذا يشترط أن يكون الدخل هو الوعاء الأساسي لفرض الضريبة. (2)

### **4- الضرائب على رأس المال:**

وهنا يشترط أن يكون الوعاء الضريبي رأس المال أو الثروة وعرف أحد الاقتصاديين رأس المال على أنه مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة سواء منتجة لدخل أو غير منتجة وهنا نميز نوعين من الضرائب على رأس المال، الضريبة على رأس المال، الضريبة على رأس المال الذي تدفع من الدخل والضريبة العرضية على رأس المال. (3)

### **5- الضرائب على الإنفاق:**

عادة ما يطلق على الضرائب غير المباشرة بـ"الضرائب على الإنفاق نظرا لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه، أي إنها تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة وتنقسم إلى ضرائب الاستهلاك مثل الرسم على القيمة المضافة وضرائب على التداول مثل "رسوم التسجيل". (4)

### **6- نظام الضريبة الموحدة:**

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأشياء التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائما عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات. حيث أخذ الكاتب الأمريكي "جورج هنري" بفكرة الضريبة الموحدة متخذاً الربيع العقاري وعاء لها، أي الزيادة في قيمة الأراضي، مما يستلزم تدخل الدولة بفرض الضريبة موحدة للتقليل من حدة التفاوت بين الدخل من جهة ومصدر للإيرادات من جهة أخرى ومنه إن الدولة تعتمد على

1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص20.

2- زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، بيروت، 1994، ص142.

3- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008، ص209.

4- محمد عباس محرز، مرجع سابق الذكر، ص206.

فرض ضريبة موحدة للحصول على ما يلزمها من إيرادات مالية نقول أنها ضريبة موحدة، أي أنها فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل وتتميز ب:

سهولة تحصيلها، قلة نفقات جبايتها، تأخذ بعين الاعتبار القدرة التكلفة للمكلف، الوضوح. (1)

### **7- نظام الضرائب المتعددة:**

وبالرغم من المزايا المقدمة فإن أنصار نظام الضرائب المتعددة الذي يفرض على أساس تعدد الأوعية الضريبية كما يجب التوسع في الضرائب وتنوعها لكي تشمل كافة الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الأفراد كما أن نظام الضريبة المتعددة يفرض الضرائب بمعدلات معتدلة لا يشعر الأفراد بعبئها ولهذا تلجأ الدولة إليه لتمييزه ب:

- التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

- التقليل من ظاهرة العبء الضريبي للمكلفين.

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تماشياً مع التطور الاقتصادي إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها وإدارة الضرائب على السواء. (2)

### **8- الضرائب المباشرة:**

هي الضرائب على الدخل والثروة والتي تعتبر كضرائب ذات مؤشر، تمس الملكية وهي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات أي يتحملها المكلف مباشرة من التكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية فمثلاً الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

### **9- الضرائب غير المباشرة:**

1- محمد عباس محرز، مرجع سابق الذكر، ص 226/223.

2- محمد عباس محرز، مرجع سابق الذكر، ص 62/61.

وهي عكس الضرائب المباشرة وهي ضرائب على التداول والإنفاق فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل الضرائب على الوردات، البيع، حقوق التسجيل... إلخ، كما أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل الرسوم الجمركية والضرائب على الاستهلاك. (1)

### ❖ مزايا وعيوب الضرائب المباشرة:

العيوب		المزايا	
1	يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها.	1	تعتبر حصيلتها ثابتة نسبيا لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه.
2	تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب.	2	انخفاض نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر معروفة سبقا لدى الإدارة الضريبية.
3	لا تصيب جميع المكلفين ولا تنطلق من فكرة العمومية أحيانا للاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية... إلخ.	3	أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو على رأس المال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح، وكونها تراعي الاعتبارات والظروف الشخصية للممول تبعا لدخله وأعبائه وديونه.
4	تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي.	4	تعتبر أكثر إشعارا للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم وهذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة ومراقبة الحكومة في اتجاهها للنفقات العامة.

(2)

1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق الذكر، ص 22/21.

2- حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

## ❖ مزايا الضرائب غير المباشرة:

المزايا		العيوب	
1	عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها وبالتالي فلا يتهرب منها.	1	لا تميز بين الممولين تبعا لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة مرتفع الدخل عن منخفضه
2	تشكل إيرادا دوريا ومستمرا على مدار السنة للخزينة العامة.	2	تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفوق الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب.
3	تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية، أو لحماية الصناعات الناشئة.	3	عيبها في مرونتها، لاسيما في وقت الكساد فنقل حصيلتها.
4	مرونة حصيلتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعا للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء.	4	

(1)

<sup>1</sup>- حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص24/23.

## المطلب الثاني: الأسس الفنية للنظام الضريبي.

يهتم التنظيم الفني الضريبي بمختلف العمليات الضرورية لفرض الضريبة وذلك من خلال تحديد وتقدير وعاء الضريبة ثم طريقة حساب الضريبة وأخيرا عملية تحصيل قيمة الضريبة، ويكمن التنظيم الفني الضريبي الجيد في اتخاذ أفضل الأساليب بالنسبة لجميع العمليات السابقة وفي هذا المجال سنحاول إبراز تلك الأساليب الفعالة في العناصر التالية:

### **1- الوعاء الضريبي (المطروح):** يقصد بمصطلح (وعاء) الضريبة العنصر أو الموضوع الذي

تطرح عليه وأول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب وهو اختيار الوعاء الذي تفرض عليه الضرائب.

والوعاء الضريبي هو النسبة التي تقطع من المبلغ وذلك بتطبيق المعدل المحدد لهذا الوعاء بموجب القانون ويفرض هذا المعدل بشكل نسبي.

### **2- معدل الضريبة:** بعد أن ينتهي المشرع من حل مشكلة سعر الضريبة (أي معدلها)،

ويقصد بسعر الضريبة: سعر الضريبة على وعائها أي مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة. وبعبارة أخرى يقصد به: نسبة الضريبة التي تقتطع من وعائها المالي.

الأولى: السعر التقديمي يتمثل في صورة نسبة مئوية من قيمة الوعاء يعد تقديره ويطبق غالبا على الضرائب المباشرة كضريبة الدخل ورأس المال.

الثانية: ويتمثل في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة كمية من وعاء الضريبة وقد تكون هذه الوحدة وزنا، أو وجها أو مساحة...إلخ. ويطبق غالبا على الضرائب غير المباشرة كالضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك.

أما مبلغ الضريبة ويسمى ربط الضريبة، يتناول المبالغ النقدية المفروضة على الممول والذي يجب عليه دفعها إلى أجهزة التحصيل الضريبي ويتم هذا في العادة بعد تحديد وعاء الضريبة أي بعد

تقدير الدخل أو رأس المال المفروضة عليه الضرائب، وذلك بعد إتمام إجراءات التحديد للوعاء والسعر وخصم الكفاءات المالية المعيشية أو العائلية وغيرها وجرت العادة أن الضريبة يتحدد مبلغها وأن يترتب في ذمة الممول بمجرد الانتهاء من تقريرها وحسابها حيث يعتبر هذا بمثابة قرار ترتيبها في ذمة المكلف ودون الحاجة إلى صدور قرار خاص بالالتزام.

**3- أساليب التحصيل الضريبي:** لا شك أن هناك العديد من الاعتبارات والمتغيرات التي لا بد من أخذها في الحسبان عند اختيار أسلوب التحصيل لكل ضريبة على حدى فالخزينة يعينها الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ اعتمادات الميزانية في الوقت المناسب دون إبطاء، ومن تم تبذل أقصى جهدها لكي يتم التحصيل فور استحقاق دين الضريبة، وهي تسعى في الوقت ذاته إلى مكافحة التهرب الضريبي وتقليل حجم المتأخرات، فتعمل على تحصيل الضريبة فور حصول الممول على دخل أو ربح وقبل أن يتم التصرف فيه ويصعب عليه التسديد مقدار الضريبة، وقد تسعى الإدارة الضريبية إلى تقليل نفقات الجباية وتحقيق قواعد الملائمة أو إلى تخفيف العبء النفسي على الممول وعدم إشعاره بثقل عملية الدفع فتلجأ إلى تقسيط عملية تسديد الضريبة على عدة أقساط متباعدة أو تدمجها في أسعار السلع والخدمات التي يتداولها، ومع اختلاف نوع الضريبة يختلف أسلوب التحصيل الذي يمكن إتباعه، فما يصلح لتحصيل الضريبة النقدية قد لا يصلح لتحصيل العينية وقد يمكن تحصيل بعض أنواع الضرائب فوراً وقد يقتضي الأمر في ظل بعض أنواع الضرائب الأخرى الانتظار بعض الوقت حتى يمكن معرفة المركز المالي الحقيقي للممول كإنهاء السنة المالية للمنشأة لتحصيل ضريبة الأرباح التجارية أو كانتظار انتهاء السنة المالية للممول لتحصيل ضريبة الإيراد العام وتطبيق النصوص الخاصة بالإعفاءات والأسعار التصاعدية، كذلك فإن درجة التقدم الاقتصادي، ونسبة الأمية، ودرجة الوعي الضريبي ومستوى الكفاءة الإدارية للضرائب، ومن دولة لأخرى يؤدي اختلاف أساليب التحصيل الصالحة في كل حالة.

لقد كان من الطبيعي إذا أن تعدد أساليب التحصيل تتلاءم مع كل هذه الاعتبارات المتباينة وتلك المحددات المختلفة وفيما يلي نعرض بإيجاز لأهم تلك الأساليب:

- أ. **التوريد المباشر:** تعتبر هذه الطريقة أبسط الطرق وأكثرها شيوعاً في الوقت الحالي حيث يقوم الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة.
- ب. **الأقساط المقدمة:** وفقاً لهذه الطريقة يقوم الممول بدفع أقساط دورية خلال السنة المالية طبقاً لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع وإما أن تكون كل شهر أو ثلاثة أشهر أو في نهاية السنة أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عند السنة السابقة وتتطوي هذه الطريقة على ميزة كبرى فهي تزود الخزينة العامة بسيل متدفق من الإيرادات على مدار السنة كالضريبة على الدخل الإجمالي **IRG**.
- ج. **الحجز عند المنبع:** قد تلجئ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع بأن تلزم شخصاً ثالثاً تربطه بالممول الحقيقي علاقة دين أو تبعية، لحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها للخزينة العامة، وتتميز هذه الطريقة بتسيير العمل على الإدارة الضريبية وتقليل النفقات الجبائية والحد من التهريب وقد تعاب هذه الطريقة أنها تعتمد في جباية الضريبة على شخص ثالث قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب الأمر الذي يقضي إما إلى ضياع بعض حقوق الخزينة العامة أو الاستقطاع الضريبي.

## المطلب الثالث: أهداف الضريبة.

لقد تغيرت أهداف الضريبة بتغير الظروف المحيطة بها، فمنذ بروز الدولة في مهمة الحارس الدركي كان للضريبة هدف وحيد يتمثل في الهدف المالي، ولكن ومع تطور الدولة إلى كونها المسؤولة عن تحقيق الرخاء العام، إضافة إلى تدخلها في الحياة الاقتصادية، وزيادة نشاطاتها بشكل فعال ما أدى إلى تطور أهداف الضريبة من هدف مالي إلى هدف اجتماعي، اقتصادي وسياسي. (1)

### **1- الهدف المالي:**

يعتبر الهدف المالي من بين الأهداف الرئيسية للضريبة من حيث أن هذه الأخيرة تسمح بتوفير الموارد المالية اللازمة لتمويل خزينة الدولة وهذا لتمكين من الوفاء بالتزاماتها وتسديد النفقات التي عليها.

ويتوقف تحقيق الهدف المالي للضريبة بتوفير عدة شروط يمكن تلخيصها في:

- ✓ **الإنتاجية:** وهي أن تعود الضريبة بأكثر حصيلة صافية أي بعد خصم جميع نفقاتها.
- ✓ **الثبات:** وهي الضريبة التي تتأثر حصيلتها بالتغيرات التي تحدث على مستوى النشاط الاقتصادي.
- ✓ **المرونة:** وهي الضريبة التي لا يؤدي زيادة سعرها إلى انكماش وعائها فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة سعرها.
- ✓ **الحياد:** وهي الضريبة التي يكون هدفها مقتصرًا على الهدف المالي فقط دون أن تؤثر على الأفراد أو الممولين ودون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

### **2- الهدف الاقتصادي:**

يمكن أن تحدث الضريبة أثرا اقتصاديا من حيث أنها أداة في يد الدولة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ففي حالة التضخم تقوم الدولة برفع نسبة الضرائب مما يؤدي إلى امتصاص فائض السيولة النقدية، أما في حالة الانكماش فقد تمنح الدولة بعض الإعفاءات أو تخفيض نسبة

1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق الذكر، ص13/12.

الضرائب على بعض الأنشطة بغرض رفع الادخار وبالتالي توسيع الاستثمار ما يؤدي إلى تنشيط الحركة الاقتصادية.

كما لا يتسنى فضل الضرائب في تشجيع الصناعات المحلة من المنافسة الخارجية إلى جانب معالجة العجز في ميزان المدفوعات من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد أو إعفاء الصادرات كلياً أو جزئياً.

استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل.

### **3- الهدف الاجتماعي:**

تسعى الدولة من وراء فرض الضريبة إلى تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية كالححد من بعض العادات غير المرغوب فيها في المجتمع بالتدخين والمشروبات الكحولية، فتقوم برفع معدل الضريبة عليها.

إن فرض الضريبة التصاعدية على أصحاب الدخل المرتفعة وأصحاب التراكات يحد من طبقة الاجتماعية كما أن حصيلة هذه الضرائب توجه لتغطية النفقات العامة من الخدمات كالصحة، التعليم والأمن... إلخ، والأكثر استفادة من هذه الخدمات هم ذوي الدخل المتدنية وبهذا تكون الدولة قد عادت توزيع الثروة على المواطنين وهناك شيء آخر تهدف إليه الضريبة وهو زيادة القدرة الشرائية لأصحاب ذات الاستهلاك الواسع الخبز والحليب، وسعيها من الدولة للتخفيف من أزمة السكن فقد تقوم بمنح إعفاء على مداخيل الكراء أو التخفيض الضريبي لها.

### **4- الهدف السياسي:**

تستعمل الضريبة لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الخارجية وذلك بفرض ضرائب ورسوم جمركية على السلع المستوردة كما أن الدولة تستطيع أن تعبر عن موقفها السياسي اتجاه الدول الأخرى أن تعمل على الرسوم الجمركية متنوعة وعالية على السلع الدول المخالفة لها سياسياً وتقوم بالعكس مع الدول المرافقة لها سياسياً.

## خلاصة الفصل الأول:

من خلال التعرض للإطار النظري للضريبة يمكن القول أن الضريبة مساهمة إلزامية تفرض على جميع الأشخاص المعنويين والطبيعيين، وهذا من خلال ممارستهم لأنشطة اقتصادية (استهلاك، إنفاق، تحقيق، أرباح... إلخ).

والملاحظ أيضا إن الضريبة مجموعة من المسائل الفنية التي تتعلق بالتصنيفات الخاصة بها حيث يتم الوصول إلى أن لها مصدرين أساسيين هما رأس المال والشخص والإجراءات يجب على المكلف فهمها والإلمام بها وهذا من أجل عدم تعرضه لأخطار وعقوبات، وعليه فإن المشرع عند قيامه بفرض الضريبة أو تحرير النظام الضريبي دراسة وتحليل مختلف العوامل التي من شأنها أن تتأثر بالفرض الضريبي، حتى يتجنب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي سوف نتطرق إليها في الفصول الموالية.

## مقدمة الفصل الثاني:

إن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تزداد خطورتها من يوم إلى آخر وتعاني منها معظم دول العالم ونظرا لخطورة ظاهرة التهرب الضريبي قمنا بالبحث فيها علنا نتطلع أكثر في إشكالية الموضوع واقتراح الحلول الممكنة آملا في المساعدة في الحد من الظاهرة.

أسئلة عديدة طرحت ومازالت تطرح بخصوص التهرب الضريبي من أهمها:

ما هي أسباب التهرب الضريبي؟ ما هي طرق التهرب الضريبي؟ وما آثار التهرب الضريبي؟

ولإجابة على هذه الأسئلة وغيرها نرى في المباحث التالية:

**المبحث الأول:** ماهية التهرب الضريبي.

**المبحث الثاني:** أسباب وطرق التهرب الضريبي وآثاره.

## المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

### المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات الحسابية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. (1)

فالتهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون حيث يستخدم المكلف حقا من الحقوق الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف تكون مضمونة دستورياً، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظراً لأنه ينتهك القانون أو يحتال عليه. (2)

وبصفة عامة يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من دفع الضريبة، بصفة كلية أو جزئية.

### المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي.

#### **1. التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):**

هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمداً لإحكام القانون الضريبي قصداً منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة. وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه يتوفر شرطان هما:

- العنصر المادي

- العنصر المعنوي (النية السيئة أو القصد)

1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق الذكر، ص39.  
2- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003، ص164.

• **العنصر المادي:** يمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يميلها التشريع الضريبي ومن أشكال الإخلال يهدد الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال.
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية.
- الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخل الناتجة عنها.
- عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جباية محتملة.

العنصر المعنوي: يقصد به ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة وهذه المخالفة المعتمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة لأن القانون الضريبي دائماً يفترض حسن نية المكلفين وعليه يجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات.

وهناك حالات لا تحتاج فيها الإدارة الجبائية إلى إثبات سوء النية المكلف كقيامه بأعمال تدليسية كعدم مسكه للمحاسبة أو تسجيله لفواتير وهمية مثلاً.

• **الركن القانوني:** (1) هناك من قام بإضافة هذا الركن الثالث وبدل على أن المكلف لا يمكن ملاحقته إلا بموجب النص الذي أنشأ الضريبة وحدد العقوبات على المخالفين وفقاً للأحكام والنصوص القانونية ولاسيما أن القواعد الدستورية تقضي بأنه لا ضريبة بدون نص ولا يوجد تهرب إلا إذا كان القانون الضريبي هو الذي حدد الوعاء وفرضه على المكلفين وحدد العقوبات التي تفرض على المكلفين الذي يخالفون أحكامه، لأنهم لم يحترموا الأحكام القانونية التي يتضمنها.

## 2. التهرب وفق للحجم أو المقدار:

ويقسم التهرب وفق الحجم إلى: (2)

<sup>1</sup>- محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأسباب مكافحته، ص47.

<sup>2</sup>- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق الذكر، ص47/46.

## 1-2 التهرب الكلي:

يقول "محمد طه" إن التهرب الضريبي الكلي يكون عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة المكلف بها وبشكل كامل ولا يسدها إلى الخزينة العامة للدولة، ويتحقق ذلك بإخفاء الجزء من نشاطه الخاضع للضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي.

## 2-2 التهرب الجزئي:

يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانونياً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى فرض الضريبة عليه بأقل ما يجب أن تفرض عليه، أو من خلال تمكن المكلف من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب وذلك بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

## 3. التهرب الضريبي وفق المعيار الجغرافي:

وهنا نجد التهرب المحلي والتهرب الدولي:

### 1-3 التهرب المحلي:

وهو تهرب يوجد داخل إقليم الدولة، ويعد الأكثر شيوعاً في العالم، وهو موجود في كل الدول المتخلفة كانت أو المتقدمة.

ويمتاز هذا النوع من التهرب بأنه سهل المتابعة والاكتشاف والمكافحة لأن حدوثه داخل إقليم الدولة يجعلها خاضعة للسيادة الإقليمية للدولة.

### 2-3 التهرب الدولي:

هو تهرب يحدث خارج حدود الدولة ويعد أخطر أشكال التهرب وهو يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب الغير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض) <sup>(1)</sup> ويمكن أن يتخذ أشكالاً: <sup>(2)</sup>

### 1-2-3 التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية:

ويكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، يستعمل عادة بين الشركات التي تملك فروعاً في الخارج. حيث تقوم بتحويل أرباحها لاتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل.

1- محمد خالد المهياي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص 27/26.

2- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق الذكر، ص 42/41/40.



### 3-2-2 المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف):

يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين، أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أو مؤسسات وهمية ومن بين الطرق الأكثر استعمالاً وانتشاراً نجد تكاليف المقر.

الجدول 1/2 الفرق بين التهرب الدولي والتهرب المحلي:

التهرب الدولي	التهرب المحلي
- يكون خارج حدود الدولة	- يكون داخل حدود الدولة
- خسارة نهائية في الخزينة العمومية لأن الوعاء يخرج عن إقليم الدولة	- خسارة مؤقتة في الخزينة
- صعب المكافحة	- سهل المكافحة
- تهرب اقتصادي	- تهرب قانوني

المصدر: من إعداد الطالبين.

## المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي وطرقه وآثاره.

### المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي:

تتمثل أسباب التهرب الضريبي المباشرة في الأسباب التشريعية خاصة النظام الضريبي السائد، وأسباب إدارية متعلقة بالإدارة الضريبية المخول لها تنفيذ وتطبيق التشريعات وأسباب نفسية خاصة بالمكلف بالضريبة نفسه.

### الفرع الأول: الأسباب المباشرة.

1). الأسباب التشريعية وتتمثل في:

#### 1-1 ثقل العبء الضريبي:

يرى عبد المنعم أنه "كلما ارتفع معدل الضريبة وزاد عبئها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها" (1) ولقد اختلفت وتعددت الأفكار حول معدلات الاقتطاع الضريبي من مدرسة إلى أخرى فمثلا المدرسة الكلاسيكية كاقطاع ضريبي (2) مثل الاقتصادي **Proudhon** (3) أن الدولة لا يجب عليها أن تتجاوز 10% أما المدرسة الطبيعية تؤكد على ضرورة أن لا يتعدى معدل الاقتطاع الضريبي من دخل المكلف نسبة 20%.

#### 1-2 تعقد النظام الضريبي:

إن الضريبة تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب، فالتهرب نتيجة سريعة لضريبة سيئة. (4)

#### 1-3 عدم استقرار النظام الجبائي:

منذ دخول النظام الضريبي حيز التنفيذ فإنه يتميز بعدم الاستقرار، نتيجة التغيرات السنوية التي تطرأ على القوانين الضريبية إضافة إلى العديد من الأحكام الجبائية غير المقننة يجعل من الصعب الوقوع على فحواها والإلهام بمضمونها أو على مستوى الإجراءات القانونية الخاصة بكل

1- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسيات المالية، دار النهضة، 1972، ص255.

2- يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2001، ص91.

3- عالم اقتصادي.

4- المرسي السيد حجازي، مرجع سابق الذكر، ص13.

ضريبة وبالتالي الدخول في المنازعات مع المكلفين من شأنها التشكيك في كفاية الجهاز الإداري والمساس بمصداقيته فعندها تشتد الكراهية للضريبة ويظهر التهرب الضريبي كرد فعل. (1)

#### **1-4 ضعف الرقابة الضريبية والعقاب المفروض على المتهرب:**

عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها يزيد ميله للتهرب هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف، أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي. (2)

#### **1-5 النظام الجبائي التصريحي:**

يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب الضريبي. (3)

#### **2. الأسباب الإدارية:**

تعتبر الإدارة الضريبية الأداة الرئيسية التي تستعملها الدولة في تنفيذ التشريع الضريبي من خلال فرض الضرائب وتحصيلها، فهي وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلفين المعنيين بالضريبة ومن أهم العيوب التي تتميز بها الإدارة الجبائية وتعتبر سبب التهرب الضريبي: (4)

#### **2-1 محدودية الوسائل المادية:**

تعاني الدول النامية خصوصا، من نقص الوسائل المادية وهو ما يعد حاجزا في وجه الإدارة الضريبية في طريق نجاح إصلاحها وتحقيق الفعالية المرجوة منها، إذ تؤثر هذه المحدودية في الوسائل والإمكانات المادية على تحقيق أهداف الإدارة المتمثلة في الوصول إلى كل الأوعية الضريبية وربطها وتحصيلها، ويمكن أن تتجلى محدودية الوسائل المادية فيما يلي:

- عدم توفر الإدارة بالشكل المطلوب على التجهيزات والمستلزمات الضرورية.

1- كمون عبد الرحمن، ظاهرة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، ص57.

2- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص13/12.

3- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص43/42.

4- كمال شريط، الرقابة الجزائية في الجزائر، الإجراءات والأدوات، مرجع سابق الذكر، ص71/70/69.

- نقص وسائل النقل مما يضطر الأعوان المحققون إلى استخدام وسائلهم الخاصة في تنقلاتهم من أجل تادية مهامهم وهو ما يشكل عبئا ثقيلًا عليهم.

- نقص وانعدام بعض الأجهزة الحديثة في التسيير، وأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات والإحصائيات التي وصل إليها العلم الحديث.

## **2-2 محدودية الوسائل البشرية:**

يتجلى النقص الكبير الذي تعاني منه الإدارة الضريبية في الدول النامية في مظهرين أحدهما يتعلق بالجانب الكمي أما الثاني فيتعلق بالجانب الكيفي.

**2-2-1 الجانب الكمي:** من الضروري أن يتلاءم عدد موظفي الإدارة الضريبية مع عدد المكلفين بالضريبة مما يمكن من معالجة عقلانية ومناسبة للملفات الضريبية ومن أهم أشكال النقص الكمي ما يلي:

- النقص المعتبر في عدد الأعوان الإدارية خاصة في تغطية العمليات الجبائية من تحقيق، رقابة وتحصيل...إلخ.

- نقص المراقبين المتخصصين الذين تتوفر عليهم الإدارة الضريبية.

- نقص حملات المتابعة والملاحقة وهو ما شجع على التهرب والغش.

**2-2-2 الجانب الكيفي: (النوعي):** إن اعتماد الإدارة الضريبية على أعوان ذوي الكفاءة ومهارة ضعيفتين ينعكس سلبا على فعالية الأداء، حيث إن عدم توافر العناصر الفنية والإدارة القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب يؤدي بالمكلفين إلى اللجوء إلى التهرب. ومن أسباب النقص النوعي ما يلي:

- غياب سياسة تكوينية ومنظمة ومنهجية وكذا ضعف المدارس المكونة، بالإضافة إلى انعدام ونقص التريصات والدورات التكوينية والتي تمكن مختلف الأعوان من مسايرة مختلف التطورات الحاصلة في مجال أنواع الضرائب ورسوم وكذا عمليات التحقيق والتحصيل.

- نقص التحفيزات وكذا نظام الأجور، إذ يؤدي ذلك إلى سلوكيات سلبية من طرف بعض الموظفين كالرشوة مما يطعن في شرف المهنة ويغيب أهم عامل وهو الإخلاص والتفاني في

العمل، كما يؤدي ضعف أجور العاملين في الإدارة إلى إضعاف إمكانية الإدارة في استقطاب العناصر المؤهلة ذات خبرة عالية.

## 2-3 تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:

تعقد الإجراءات الروتينية في الإدارة على بث روح الكراهية اتجاه الضريبة لدى المكلف، مما يدفعه إلى التهرب الضريبي، ومن صور تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية ما يلي:

## 2-3-1 صعوبات تقدير الوعاء الضريبي:

إن الصعوبات التي تواجهها الإدارة الضريبية في تقدير الأوعية الضريبية، تمثل فرصة كبيرة للمكلف تمكنه من التهرب من الضريبة، كما أن التقدير الجزافي للضريبة الذي قد يكون بقيمة أقل هو أكثر من القيمة الحقيقية يؤدي إلى آثار معنوية على المكلف مشجعة على الغش.

## 2-3-2 تعقد إجراءات تحصيل الضريبة:

كثيرا ما تؤدي الإجراءات الروتينية المعقدة والمتعلقة بتحصيل الضريبة إلى زرع روح الكراهية للضريبة وهو ما يؤدي إلى زيادة رغبة المكلف في التهرب والغش الضريبي كتعبير ضماني عن رفض هذه الإجراءات.

## 3). الأسباب النفسية:

تعود إلى ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف، بحيث نقص شعور الأفراد بواجباتهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي وذلك بوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة وهي:

- اعتقاد ديني حول عدم شرعية الضرائب لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

- اعتبار الضريبة اقتطاعا ماليا دون وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.

- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة، هذه الاعتقادات تختلف من شخص إلى آخر بحيث المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلما وتعسفا نجدها تشكل عبئا ثقيلًا عليه لذلك يرفضها ويسعى إلى التهرب من الضريبة. (1)

1- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق الذكر، ص11/10.

## الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة.

تتعدد الأسباب غير المباشرة والتي يمكن حصرها في الأسباب الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية، الأخلاقية.

### **الأسباب الاقتصادية:**

تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة إما إلى التهرب الضريبي أو عدم قيام المكلف بواجبه الضريبي كاملا، وأهم هذه الظروف:

- المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة ولعل مبلغ الضريبة يعد من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة، فيزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه.

- درجة رضاء المكلف: كلما زاد رضاء المكلف كلما زاد محاولات التهرب حين يدفع رضاء إلى استثمار الضريبة غير المدفوعة لتدار عليه أرباحا تزيد عن الغرامة في حين يتعذر على ذوي الدخل القليل استثمارها.

- وكذلك يختلف نطاق التهرب الضريبي باختلاف الظروف الاقتصادية فيزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الرضاء. (1)

### **الأسباب السياسية:**

إن سياسة الإنفاق العام تلعب دورا في الأسباب الاقتصادية فكلما كان الإنفاق العام شاملا ومستخدما طرق عقلانية وعادلة كلما قل التهرب وهذا لأن بعض الاقتصاديون والمشفرون يرون التهرب الضريبي هو منبع التلاعب بالمال العام واستخدامه في أغراض غير اقتصادية واجتماعية. بالإضافة لذلك فإن الجزائر كانت تحت الاحتلال الفرنسي وكانت لهذه الأخيرة سياسة ضريبية غير عادلة مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة آنذاك، وبقيّة هذه الأوضاع على حالها بعد الاستقلال مما جعل الأفراد يفقدون الثقة ولا يتفهمون بصورة صحيحة واجباتهم الضريبية، ورغم

1- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق الذكر، ص11/10.

قيام الدولة الجزائرية بإصلاحات ضريبية إلا أنها لم تكن جذرية ولم تحدث تأثيرا كبيرا في الإحساس بالواجب الضريبي لدى المكلفين. (1)

### الأسباب الاجتماعية:

من الأسباب الاجتماعية التي تدفع المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة هي عدم وجود عدالة ضريبية مطبقة على واقع الناس، مما ينعكس المكلف من القيام بواجباته الضريبية نتيجة عدم اتفائه مع القواعد والأنظمة الضريبية.

كما يعد تأثير المحيط الاجتماعي سببا هاما في رسوخ وشيوع ظاهرة التهرب الضريبي وحيث إن المواطن الذي يولد في المجتمع الأصل فيه الغش والتهرب الضريبي من الالتزامات الجبائية لا ينتهج إلا هذا المنهج. (2)

### الأسباب الأخلاقية:

يقصد بالأسباب الأخلاقية المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة فكلما كان المستوى مرتفعا كلما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عال بالمسؤولية ويجب أن يكون في متناول المصلحة العامة، وذلك بأداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين المتمثلة في أداء واجب الضريبة، للمحافظة على كيان الدول المساهمة في رفعتها وتفقدتها، والعكس إذا غابت الأخلاق زاد التهرب والغش الضريبي. (3)

### المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي.

إن الطرق التي ينتهجها المكلف من أجل البلوغ إلى الغاية المرجوة والمتمثلة في الإفلات من الالتزامات الجبائية عديدة ومتنوعة وتتمثل في: (4)

### 1. طرق التهرب الضريبي المشروع:

#### 1-1 الامتناع عن القيام بأي نشاط فيه ضرائب متعددة أو مرتفعة:

1- <http://www.djelfa.inf>

2- <http://www.djelfa.inf>، مرجع سابق الذكر.

3- <http://www.poger.org>

4- قريش محمد، دراسة ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي وآثارها على إيرادات الدولة، مذكرة ماجستير، 2008-2009، ص94.

المكلف يتجنب ممارسة نشاط تجاري أو صناعي فيه ضرائب متنوعة أو معدلاته مرتفعة وبهذا فإنه لا يغامر، ولن يقبل على هذا النوع من النشاطات ومن هنا يكون سلم من هذه الأنواع من الضرائب أو من هذه المعدلات المرتفعة.

## 1-2 التوجه نحو الأنشطة والتي فيها ضرائب منخفضة أو إعفاءات:

المكلف دائماً يسعى إلى البحث عن مصلحته ومنفعته الضريبية، من خلال ترقب القوانين الجبائية الجديدة، فإذا رأى أي نشاط تجاري أو صناعي تريد الدولة تشجيعه عن طريق تخفيض الضرائب عليه أو إعفاءه مؤقتاً لمدة محددة من الضرائب.

فسوف يقبل المكلف على الاستثمار في ذلك النشاط مثلاً: الدولة تشجع المؤسسات التي تمارس نشاطاتها في المناطق الصحراوية عن طريق إعفائها من الضرائب لمدة 05 سنوات وكذلك الأنشطة التي يمارسها الشباب المستثمر المستفيد من إعانات الصندوق الوطني لتشغيل الشباب لمدة 03 سنوات وتمدد المدة 06 سنوات إذا تم ممارسة النشاط في منطقة يجب ترقيتها، وبذلك يتجنب المكلف الضريبة دون أن يعاقبه القانون.

## 1-3 التهرب من الضريبة عن طريق توزيع الأرباح على الشركاء والعمل:

تلجأ بعض المؤسسات مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات المساهمة إلى التهرب من الضريبة على الأرباح عن طريق توزيع الأرباح على المساهمين والعمال في شكل رواتب وأجور مما يؤدي إلى انخفاض النتيجة الصافية المحاسبية للسنة المالية. كما يمكن أن تستخدم هذه الأرباح في زيادة رأس مال الشركة وتوزيع أسهم مجانية لعدم دفع الضريبة.

## 1-4 التهرب من الضريبة عن طريق تقسيم الشركة إلى عدة وحدات:

تلجأ بعض المؤسسات إلى تقسيم الشركة إلى عدة وحدات جزئية وفرعية حتى يقل رسم كل وحدة وبذلك يقل الوعاء الضريبي على مجمل الشركة.

## 2. طرق التهرب الضريبي غير المشروع:

### 1-2 التحايل المحاسبي:

لقد اختلفت وتحددت طرق التهرب غير المشروع مما جعل المكلف يتجاوز كل العقوبات باستعماله شتى الميل قصد إيجاد ثغرات تسهل عملية التهرب بطريقة أكثر دقة وذكاء ألا وهي التحايل المحاسبي عن طريق تضخيم الأعباء وتخفيض الإيرادات كما يلي: (1)

1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 46.



## 2-1-1 تضخيم الأعباء:

### ❖ المستخدمون الوهميون:

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في كشوف المحاسبية للمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء التي تؤدي إلى تقليص مبلغ الضريبة هذا من جهة ومن جهة أخرى الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة في صالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأي نشاط، أو تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة للأشخاص الموجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية لا غير.

### ❖ النفقات والمصاريف غير المبررة:

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء خارج نشاط المؤسسة أي النفقات والمصاريف المتعلقة بالمالكي أو مسيري المؤسسة قصد تضخيم الأعباء المتعلقة بالاستغلال وكمثال على ذلك صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

### ❖ الاهتلاكات:

لقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الامتلاك حسب نوع الأصل إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضاعفا إليه الرسم ولحساب قيمة الامتلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:

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

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{ثمن الشراء خارج الرسم} * \text{معدل الاهتلاك}$$

## 2-1-2 تخفيض الإيرادات:

تعتبر طريقة التقليل أو التجاهل لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي، من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف لتقليل قيمة الضريبة، بحيث يعطي قيمة لإرباحه أقل بكثير مما هي عليه فعلا وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل:

- إخفاء جزء من رقم الأعمال.
- بيع السلع نقدا دون فواتير ووصلات البيع.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية وذلك بعد اتفاق يبرمه مع الزبون.

وقد يكون التحليل المكلف جليا، وواضحا يلفت انتباه المحقق عندما يقوم بتخفيض المبيعات دون أن يقابل ذلك بتخفيض في المشتريات حيث يبرز التناقض والتباين الموجود في الربح الإجمالي وكذا نسبة هذا الربح بين الحالة الحقيقية والحالة المعدلة المصرح بها. ومن أمثلة عمليات الغش في إطار تخفيض الإيرادات يمكن ذكر:

- عدم التسجيل المحاسبي لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الاستثمار.
- عدم التصريح غالبا بالمداخيل أو الإيرادات الحقيقية للأعمال غير التجارية كالمهن الحرة، الأطباء، المحامون... إلخ الذين لا يصرحون بالقيمة الحقيقية لرقم أعمالهم. (1)

## 2-2 الممارسات التدليسية:

يلجأ المكلف إلى التهرب من الضريبة إلى ممارسات تدليسية والتي تم تحديدها حسب المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:

- ممارسة نشاط غير مشروع.
- إنجاز عمليات شراء وبيع بضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مما يكن مكان حيازتها أو تخزينها أو استعادها.
- تسلم فواتير وسندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

1- عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية، مرجع سابق الذكر، ص13.

– نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

## 2-3 التهرب عن طريق العمليات الوهمية:

يستعمل هذا النوع من التهرب الضريبي غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات الشراء والبيع من طرف المكلف للاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات في حين أن هذه الرسوم لم تسدد مطلقا للخزينة العامة للدولة.

## 2-4 التهرب عن طريق العمليات المالية:

يتمثل في إخفاء السلع أو المواد الأولية الخاضعة للتهرب سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي.

– **الإخفاء الجزئي:** يمثل في إخفاء المكلف لجزء من أملاكه أو لجزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

– **الإخفاء الكلي:** يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية التي يصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها ما يباع دون فواتير بعيدة عن كل مراقبة وهكذا تقوم خزينة الدولة من الإيرادات المالية لتمويل مشاريعها. (1)

## المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي.

إذا كانت الضريبة أداة في يد الدولة لتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية فإن الإخلال بدفعها يترتب عليه آثار متعددة ومتنوعة منها ما هو اجتماعي، اقتصادي، مالي، نفسي.

### 1. الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف أخلاق الأفراد وإلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد داخل الدولة الواحدة، بمعنى إن الإفلات من دفع الضريبة يؤدي إلى رفع قيمة الضرائب وتوزيعها حتى يتسنى لها تدارك النقص الحاصل في الميزانية العمومية ما يجعل نفسية المكلفين النزهاء تتأثر نظرا لتحملهم عبء الضريبة كله، وأكثر الأشخاص تأثرا هم الذين لا يستطيعون التهرب من دفع الضريبة وذلك لأنها تقتطع مباشرة من دخلهم، كما يؤدي إلى زيادة ظاهرة التفاوت الطبقي في المجتمع وغياب العدالة الاجتماعية من خلال إن المتهربين سيقومون باكتناز النقود وبالتالي تشكيل الثروة.

<sup>1</sup> - <http://www.shared.com>



## (2). الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة متغير اقتصادي في البلاد وهذا ما ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، "فالتهرب يؤدي إلى إنقاص حصيللة الخزينة العامة من الموارد المالية" (1) مما لا يسمح للدولة بالقيام بمهامها الأساسية.

كما إن التهرب من دفع الضريبة لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية.

وإذا انخفض الادخار فإن حجم الإعفاءات الممنوحة ينخفض مما يؤدي إلى ركود التنمية الاقتصادية وارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

كما أن التهرب يساهم بشكل كبير في الإخلال بالمنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة أفضل من المؤسسات التي تلتزم بواجباتها الضريبية بحيث الأولى تكون لها مقدرة على الوفاء بديونها وتحسين جهازها الإنتاجي ما يضمن لها مكانتها في السوق.

فظاهرة التهرب الضريبي تساهم بشكل كبير في توجيه الاقتصاد الوطني نحو ما يسمى بالاقتصاد الأسود والذي يتميز بمشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.

## (3). الآثار المالية:

إن ظاهرة التهرب الضريبي تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة جزء هام من الموارد المالية مما يجعل الدولة عاجزة عن القيام بعملية النفاق العام وبالتالي لا تستطيع القيام بواجباتهم نحو مواطنيها وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية قد تصبح خطر يهدد استقلالها المالي والاقتصادي في المستقبل كالإصدار النقدي والاستدالة في الخارج ويمكن ترجمة إجمالي التهرب الضريبي في المعادلة التالية: (2)

$$\text{النتيجة المتوقعة} - \text{النتيجة المحققة} = \text{إجمالي التهرب الضريبي}$$

1- خالد خطيب شحاتة، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار النشر، 2007، ص233.

2- علي زغدود، المالية العامة، مرجع سابق الذكر، ص213.

#### (4). الآثار النفسية:

التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد وقلل الثقة بالإدارة المالية وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي. (1)

#### (5). الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي في هذا المجال لوحظ أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية ويبعد عن التكامل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة ولذلك يعمل التهرب على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة. (2)

### خلاصة الفصل الثاني

من خلال ما درسناه في هذا الفصل يتبين أن التهرب الضريبي يقصد بها تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات الحسابية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

فالتهرب الضريبي هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، حيث بمجرد انتشار هذه الظاهرة لا يتحقق مبدأ العدالة الضريبية ويتم الابتعاد عن التكامل الاجتماعي، كما تقلص الإيرادات المالية للدولة ولذلك يعمل التهرب على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.

ومن خلال الفصل الموالي سنحاول التطرق إلى أساليب الوقاية من التهرب الضريبي.

1- خالد خطيب شحاتة، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، مرجع سابق الذكر، ص244.

2- ناصر مراد، التهرب والعش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق الذكر، ص18.

## مقدمة الفصل الثالث:

إن الرقابة الجبائية عبارة عن إجراء ضروري وحتمي تقوم به الإدارة الجبائية بهدف المحافظة على الأموال العمومية، فإن الإدارة الجبائية منحت للمكلفين ضمانات للمحافظة على حقوقهم من كل تعسف عند المرور بالمراقبة ولكن العقوبات تبقى صارمة وقائمة من أجل كشف كل تحايل هدفه التهرب من الضريبة.

أي قانون مهما كان مجال تطبيقه لا بد أن يتضمن إلى جانب النصوص التنظيمية نصوصا تضم عقوبات في حالة عدم احترام هذا القانون، والقانون الضريبي بدوره ينص على عقوبات تقع على المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية والذين لم يحترموا الالتزامات المفروضة عليهم، فيما يلي بعض المواد التي أقرها المشرع الجزائري في كل حالة.

## المبحث الأول: الرقابة الجبائية.

إن الرقابة الجبائية عبارة عن إجراء ضروري وحتمي تقوم به الإدارة الجبائية بهدف المحافظة على الأموال العمومية، فإن الإدارة الجبائية منحت للمكلفين ضمانات للمحافظة على حقوقهم من كل تعسف عند المرور بالمراقبة ولكن العقوبات تبقى صارمة وقائمة من أجل كشف كل تحايل هدفه التهرب من الضريبة.

### المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

لقد قدم القانون للرقابة الجبائية إمكانيات مادية وبشرية وحقوق واسعة من أجل فحص التصريحات المقدمة والتأكد من نزاهتها ويمكن تلخيص هذه الحقوق فيما يلي:

#### **1-1 حق الاطلاع:**

يسمح للإدارة الجبائية الاطلاع على جميع الوثائق والمعلومات التي لها مجمل الوثائق المحاسبية التي هي بحوزة المكلف وذلك بغية التحقق من الوعاء الضريبي من جهة وتصريحات المكلف من جهة أخرى، كما يسمح حق الاطلاع لأعوان المصالح علاقة بالمكلف ونشاطه والتي هي بحوزته، لكي تتمكن الإدارة الجبائية من أخذ فكرة شاملة على الجباية القيام بأبحاث خارجية والتي تتمثل في مجموع الكشوفات المنجزة من طرف الغير والتي تربطهم علاقات تجارية هامة المكلف المراقب، ولأجل تمكين الإدارة الجبائية من القيام بحق الاطلاع فرض القانون الجبائي عقوبات مزدوجة والمنصوص عليها في المادة **314** من قانون الضرائب المباشرة "يعاقب على رخص رفض الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المشار إليها في المادتين **312** و **313** أو إتلافها قبل مرور أجل مدته **10** سنوات بغرامة مالية جبائيا مبلغها **1000** دج إلى **10000** دج" <sup>(1)</sup>

#### **1-2 حق الرقابة:**

لقد منح القانون الجبائي حق المراقبة والتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من خلال مقارنتها بعناصر خارجية وذلك لكي تتم مهمة الأعوان في إطار حق الرقابة إما بطلب معلومات وتوضيحات وعمل بالتحقيق في محاسبة المكلف وفي مجمل الوضعية الجبائية وذلك بموجب المواد التالية:

1- المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2000.

- المادة **187** "يحق المفتش في التصريحات ويطلب توضيحات وتبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها" (1)

- المادة **190** "يمكن لأعاون الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحقيقات الضرورية للوعاء ومراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة" (2)

### **1-3 حق استدراك الأخطاء الإدارية:**

حق الاستدراك هو وسيلة ممنوحة لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها عناصر كاملة أو خاصة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وذلك حسب قانون الإجراءات الجبائية "يمكن استدراك الإعفاءات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق الضرائب والرسوم، وكذا النفاص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب" (3)

### **المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية:**

تتمثل أشكال الرقابة الجبائية الممنوحة للإدارة في:

### **1-2 الرقابة الشكلية:**

وهي أول عملية تخضع لها تصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة أو مصلحة تجديد الوعاء الضريبي وهي تهتم بالأمور الشكلية أي يهتم أساسا بكل التصريحات المقدمة إلى مصلحة الرقابة والتأكد من أنها تحتوي على المعلومات الآتية: (4)

- رقم بطاقة التعريف الجبائية.

- اسم ولقب المكلف بالضريبة أو عنوان الشركة.

- الوثائق الملحقة بعملية التصريح.

- توقيع المعني بالأمر.

- تاريخ إيداع التصريحات.

1- المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2000.

2- المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2000.

3- Bulletin des services fiscaux – n 21 Juin 2011 – P72

4- Bulletin des services fiscaux – n 21 Juin 2011 – P72



## 2-2 الرقابة على الوثائق:

هي عملية دقيقة مشكلة من مجموع أعمال التي تتم في المكتب حيث تقوم الإدارة الجبائية بفحص دقيق للتصريحات المقدمة من طرف المكلفين وهذا بفضل المعلومات الإضافية من المعني بالأمر وإن المعلومات والوثائق تطلب تبريرا أو توضيحات لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصوصة.

## 2-3 الرقابة في عين المكان:

إن الرقابة في عين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية أي أنها في الميدان مما يسمح بالتأكد من صحة ونزاهة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتها مع العناصر الخارجية، إذ تعتبر الوسيلة الوحيدة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي وهذا عن طريق مراقبة مستودعات المواد الأولية والمنتجات المصنعة.

## 3. الإجراءات القانونية للرقابة الجبائية:

**1- الإشعار بالتحقيق:** لا يمكن إجراء أي تحقيق دون إشعار الممول بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه مع إشعار بالوصول أو الاستلام، على أن يستفيد المكلف من أجل أدنى للتحضير مدته **10** أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار بالتحقيق تاريخ وساعة أول تدخل وكذا المادة التي يحقق بشأنها والضرائب والرسوم المعنية والوثائق المرغوب الاطلاع عليها، أن يشير صراحة على المكلف ستستطيع أن يستعين بوكيل من اختياره أثناء عملية التحقيق. (1)

**2- مدة التحقيق بعين المكان:** لا يمكن تجاوز التحقيق في الوثائق والدفاتر المحاسبية مدة معينة، وهذا حسب مبلغ رقم الأعمال السنوي وطبيعة النشاط الممارس:

- أربعة أشهر إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز **2000.00** دج لكل سنة مالية يحقق فيها.
- ستة أشهر إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز **2000.00** دج ويقل عن **10.000.000** دج بالنسبة لكل سنة مالية يحقق بشأنها.

1- وثائق داخلية متحصل عليها من مفتشيه الضرائب.

– وفي كل الحالات لا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان السنة، وتحسب مدة التحقيق بعين المكان ابتداء من تاريخ أول تدخل والمسجل على إشعار التحقيق.

**3- إمكانية تجديد التحقيق:** إذا انتهى التحقيق والذي يخص مدة معينة ويخص ضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، فإن العون المحقق مكلف بتبليغ نتائج التحقيق للمكلف أما إذا تبين أن هذا الأخير قد استعمل طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر والمتعلقة بنفس الضرائب والرسوم وبنفس المدة.

#### ❖ نتائج التحقيق:

عندما تلاحظ الإدارة الجبائية أن هناك نقص، عدم الدقة، إخفاء العناصر التي تعتبر قاعدة لحساب الضرائب فإنها تقوم:

- بإجراء التعديلات اللازمة حسب الإجراءات الحضرورية أو التناقضية.

- وفي بعض الحالات تحدد قواعد التأسيس تلقائياً.

#### ❖ الإجراء الحضروري أو التناقضي:

إن العون المحقق مكلف بتبليغ قواعد التأسيس المحدد للممول وهذا حتى في غياب التصحيحات والتعديلات والتبليغ يجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بطريقة تسمح للممول بإعطاء ملاحظاته أو قبوله، فإن على العون المحقق توضيح طرق التقدير التي أدت إلى القيام بالتعديلات والتصحيحات والإشارة إلى إمكانية الممول الاستعانة بمستشار أو وكيل من اختياره وهذا لمناقشة اقتراحات الإدارة أو الإجابة عنها.

#### ❖ الإجراء التلقائي أو التسعير التلقائي:

قد تقوم الإدارة في بعض الحالات بتحديد تلقائي لقواعد التأسيس، وهذا الأمر يتعلق أساساً بما يلي:

- اعتراض الممول للرقابة الجبائية سواء بنفسه أو بحضور أشخاص آخرين ويكون هذا الأمر بمثابة عائق أمام مواصلة المراقبة (المادة 537) قانون الضرائب المباشرة (1)

1- المادة 537 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم لسنة 2003.

- عدم تقييم الممول للرقابة وفي الآجال القانونية، للتصريح المتعلق بالدخل المحقق بشأنه (الربح الصناعي والتجاري أو الربح غير التجاري) والتصريح المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات أو لتصريحات الرسم على القيمة المضافة) (1)
- الامتناع عن الرد على طلبات التوضيحات والمعلومات والإثباتات الواردة من إدارة الضرائب.

## المبحث الثاني: فرض العقوبات الجبائية.

أي قانون مهما كان مجال تطبيقه لا بد أن يتضمن إلى جانب النصوص التنظيمية نصوصاً تضم عقوبات في حالة عدم احترام هذا القانون، والقانون الضريبي بدوره ينص على عقوبات تقع على المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية والذين لم يحترموا الالتزامات المفروضة عليهم، وفيما يلي بعض المواد التي أقرها المشرع الجزائري في كل حالة:

### المطلب الأول: العقوبات المترتبة عن الإهمال.

#### **1-1 حالة عدم التصريح أو التأخر في تقديمه: (2)**

تنص المادة **192** من قانون الضرائب المباشرة على: تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة **25%**.

- يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة وتدعيمها بتصريحه الوثائق والمعلومات المطلوبة.

- بموجب المادتين **152** و **153** دفع غرامة جبائية قدرها **1000** دج كلما حدث عدم تقديم الوثائق أو وصلت متأخرة إلى الإدارة.

#### **1-2 نقص في التصريح:**

1- وثائق داخلية متحصل عليها من مفتشية الضرائب.  
2- المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2003.

عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى القواعد أو العناصر التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة أو يبين ربحا ناقصا أو صحيحا، يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي: (1)

- **15%** من مبلغ الحقوق المستحقة عليه فعلا، إذا كان مبلغ الحقوق لا يتجاوز **10%**.
- **50%** و **15%** من مبلغ الحقوق المستحقة عليه فعلا، إذا كان مبلغ الحقوق يتراوح ما بين **15%**.
- **50%** من مبلغ الحقوق المستحقة عليه فعلا، إذا كان مبلغ الحقوق يتجاوز **25%**.
- **100%** على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من **5** ملايين دج، عند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق زيادة قدرها.

**1-3 عدم التصريح بالوجود: تنص المادة 194 من نفس القانون على:** (2)

"يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة **183** من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب **30000** دج"

### المطلب الثاني: العقوبات المترتبة عن التدليس.

تنص المادة **28** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي:

المادة **303**: يعاقب القانون كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفية كلية أو جزئية.

تنص المادة **56** تعدل الأحكام **532** من قانون الضرائب غير المباشرة وتحرر كما يلي:

"يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من **50000** دج إلى **200000** دج وبالحبس من سنة إلى **5** سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط"

تنص المادة **57**: "تعدل أحكام المادة **537** من قانون الضرائب غير المباشرة وتحرر كما يلي:

<sup>1</sup> - b.s.f Juin 2001 – p30

<sup>2</sup> - المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2000.

"يعقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير القادرين على تادية وظائفهم بغرامة جبائية من 10000 دج إلى 100000 دج" (1)

---

1- المادة 537 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2003.

## المبحث الثالث: إجراءات أخرى لمكافحة التهرب الضريبي.

تتطلب مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي معالجة جميع أسباب نشأته وانتشاره وذلك خلال اتخاذ إجراءات وقائية صارمة وسريعة من أجل الحد من تفاقم هذه الظاهرة، ومن مجمل هذه الإجراءات التي يجب أن تتخذ ما يلي:

### المطلب الأول: على مستوى التشريع.

- توحيد التشريع المالي ونشر كافة القوانين واللوائح التي تتضمن تشريعات ضريبية تتسم بالوضوح والبساطة وكذا التنسيق بين جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب.
- يجب التخفيف من عدد التعديلات المتوالية التي تطرأ على قانون الضرائب.
- وضع نظرية عامة للغش الجبائي بدل من استعمال مصطلح "الطرق التدليسية" مما يسمح بتحديد مفهوم الغش في القانون الجبائي الجزائري وكذا تحديد أصنافه والعقوبات المخصصة لكل صنف.
- إعطاء كل الضمانات القانونية الكافية والكفيلة بالحفاظ على المقدرة التكلفية للممول وهذا على مستويات فرض الضرائب وتحصيلها.
- المعالجة القضائية للمخالفات الجبائية وذلك بإنشاء الفروع الجبائية بالمحاكم والغرف الجبائية والمجالس القضائية بدل اختصاص الفروع والغرف الإدارية بالقضايا الجبائية وهو سائد حالياً.
- تعريب كل الوثائق الجبائية لجعلها في متناول الجميع.

### المطلب الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية.

- تدعيم المصالح الجبائية المختلفة بالهيكل القاعدية.
- رفع كفاءة الإطار العامل في الشؤون الضريبية وتحسين رواتبهم وتعويضاتهم.
- الإدخال العاجل لنظام المعلوماتية في جميع المصالح وبدون استثناء وهذا لمعالجة المعطيات الجبائية.
- توجيه الجهود الإدارية نحو الأنشطة والأهداف الأساسية ذات المردودية.
- وضع حد للتقادم الضريبي بثلاثة أشهر من تاريخ تقديم البيان.
- تحسين معاملة الإدارة للمكلف (القضاء على البيروقراطية).

## المطلب الثالث: التعاون الداخلي والتعاون الدولي.

**(1). التعاون الداخلي:** يتمثل أساسا في تبادل المعلومات بين مختلف المصالح القمع أي إنشاء شبكة تربط مختلف المصالح الجبائية ببعضها البعض وبالمصالح الأخرى كمصالح الجمارك، مصالح المنافسة والأسعار، الدرك الوطني، وكذا المصالح القضائية والتي من شأنها أن تدل عن كل المخالفات ذات الصبغة الجبائية وبين الشبكات التي أثبتت نجاعتها في هذا الميدان "الغرف المختلطة" التي أنشأت والمتكونة من أفراد تابعين لإدارة الضرائب ووزارة التجارة والجمارك.

**(2). التعاون الخارجي (الدولي):** إن الحل العملي الوحيد في هذا الصدد هو المساعدات الإدارية والاتفاقيات الجبائية بين الدول فيما يخص تبادل المعلومات عن المكلفين الذين يقيمون في غير بلدانهم الأصلية، وسعيا وراء تحديد مراكزهم المالية وتنظيم المساعدة المتبادلة لتحويل الضريبة ممن حول أمواله خارج بلاده التي تستغرقها عملية التفاوض حول الاتفاقيات الجبائية الثنائية بين الدول، ويمكن البحث عن إطار آخر وهو استحداث منظمة دولية للتعاون الجبائي تحوي خبراء وفنيين ومختصين يقومون بإعداد مشروعات نموذجية لمواجهة ظاهرة الغش الجبائي على المستوى الدولي.

## المطلب الرابع: شفافية ووضوح المعاملات:

- **شهر الأسعار:** إن تحرير الأسعار وضرورة وجود منافسة حقيقية تستوجب مراعاة وتطبيق كل الأحكام الخاصة بالأسعار من حيث إعلانها أو نشرها من جهة ومن حيث فوترتها من جهة أخرى وهذا ما يتطلب الصرامة.
- **تحديد أماكن ومراكز للمعاملات:** وذلك حتى يتم إحصاء كل المعاملات وتسهيل عملية مراقبتها وبذلك تكون كل المعاملات التي تجري خارج هذه الأماكن والمراكز بمثابة أفعال غش لتوفر العنصر المعنوي فيها وهو القصد الجبائي.
- **تعميم استعمال النقود الائتلافية:** وذلك يكون بالنسبة لكامل قطاعات الاقتصاديات الوطني لأن الدفع عن طريق الشبكات أو التحويلات المصرفية يسمح بمعرفة القيمة الحقيقية للمعاملات التجارية أو العقارية إضافة على معرفة الأطراف التي قامت بهذه المعاملات وهذا باستعمال حق الاطلاع من قبل أعوان إدارة الضرائب.

## المطلب الخامس: إيقاظ الحس الجبائي.

قد يرجع الغش الجبائي إلى انعدام فكرة الوعي والواجب الجبائي لدى أفراد المجتمع حتى إن بعضهم لا يرى في التهرب حرجا أو مساسا بكرامته الأخلاقية أو بواجبه نحو وطنه، بل يرى في تصرفه هذا من أدلة الذكاء والبراعة ما يستوجب المباهاة والمفاخرة.

كما إن فكرة التضامن الضريبي بين الممولين تكاد تنعدم نظرا لأن المتخلص من الضريبة لا يدرك أنه قد أثقل عبئه على عاتق غيره من ممولي الترهأء، لذلك يجب إيقاظ الوعي ونشر فكرة التضامن الجبائي بين المواطنين جميعا وذلك عن طريق تنظيم دروس أو إدخالها ضمن برنامج في المدارس والمعاهد والجامعات.

بالإضافة إلى الاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة والمسموعة والمرئية، وهذا بالنسبة لفئة المجتمعات الأخرى غير المتمدرسة.

وحسب رأينا فإن أهم وسيلة والأحسن على الإطلاق في نشر الحس الجبائي تتمثل في ترشيد الإنفاق لأنها تمثل الواقع المجرد وتحديد مصير الإيرادات الجبائية.

## خلاصة الفصل الثالث:

إن ظاهرة التهرب الضريبي تؤثر سلبا وبقوة على موارد الدولة وعلى الأداء الاقتصادي وعلى البنية الأخلاقية للمجتمع، رغم كل هذه الأهمية إلى أنها تبقى تحت الظل، ولكننا ونحن نواجه استحقاقات كثيرة تتطلب إصلاحا طال انتظاره، كما نعتقد أن الإصلاح الجيد يشترط الكشف عن المشكلة والتشهير بها ويشترط أيضا التعرف العلمي لواقع التهرب، أشكاله وطرقه، وأحجامه ومبالغه، بالرغم من الآثار التي تحدثها ظاهرة التهرب الضريبي، إلا أن هذا لا يمنع من وجود وسائل للحد منها، ولعل تحسين الناحية القانونية هي الأبرز، وخاصة التركيز على عدالة النظام الضريبي، كما أيضا لا يمنع من تبسيط الإجراءات الخاصة بربط وتحصيل الضريبة، والعمل على استقرار القانون الضريبي وسد ثغراته، أما من ناحية العقوبات، فبالرغم من أن الجنحة منها مقرون تطبيقها بارتكاب أعمال التدليس والغش، إلا أن فرض الغرامات الجبائية يعتبر نوعا ما غير مبرر.

# خاتمة

من خلال ما درسناه في هذا البحث بعنوان ظاهرة الغش والتهرب الضريبي استخلصنا النتائج التالية:

- من خلال التعرض للإطار النظري للضريبة يمكن القول أن الضريبة مساهمة إلزامية تفرض على جميع الأشخاص المعنويين والطبيعيين، وهذا من خلال ممارستهم لأنشطة اقتصادية (استهلاك، إنفاق، تحقيق، أرباح... إلخ).

والملاحظ أيضا إن الضريبة مجموعة من المسائل الفنية التي تتعلق بالتصنيفات الخاصة بها حيث يتم الوصول إلى أن لها مصدرين أساسيين هما رأس المال والشخص والإجراءات يجب على المكلف فهمها والإلمام بها وهذا من أجل عدم تعرضه لأخطار وعقوبات، وعليه فإن المشرع عند قيامه بفرض الضريبة أو تحرير النظام الضريبي دراسة وتحليل مختلف العوامل التي من شأنها أن تتأثر بالفرض الضريبي، حتى يتجنب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

- إن ظاهرة التهرب الضريبي تؤثر سلبا ويقوة على موارد الدولة وعلى الأداء الاقتصادي وعلى البنية الأخلاقية للمجتمع، رغم كل هذه الأهمية إلى أنها تبقى تحت الظل، ولكننا ونحن نواجه استحقاقات كثيرة تتطلب إصلاحا طال انتظاره، كما نعتقد أن الإصلاح الجيد يشترط الكشف عن المشكلة والتشهير بها ويشترط أيضا التعرف العلمي لواقع التهرب، أشكاله وطرقه، وأحجامه ومبالغه، بالرغم من الآثار التي تحدثها ظاهرة التهرب الضريبي، إلا أن هذا لا يمنع من وجود وسائل للحد منها، ولعل تحسين الناحية القانونية هي الأبرز، وخاصة التركيز على عدالة النظام الضريبي، كما أيضا لا يمنع من تبسيط الإجراءات الخاصة بربط وتحصيل الضريبة، والعمل على استقرار القانون الضريبي وسد ثغراته، أما من ناحية العقوبات، فبالرغم من أن الجنحة منها مقرون تطبيقها بارتكاب أعمال التدليس والغش، إلا أن فرض الغرامات الجبائية يعتبر نوعا ما غير مبرر.

واستكمالا لمتطلبات هذا البحث هناك بعض المقترحات والتوصيات التي خرجنا بها خلال بحثنا بهدف التقليل من فرض التهرب الضريبي وسد الثغرات أمام المتهربين ومن هذه المقترحات ما يلي:

- إنشاء قسم أو إدارة لمكافحة التهرب في الهيئة العامة كما هو معمول في بعض الأقطار العربية.

- ضرورة تفعيل عقوبة الحبس المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل ضمن العقوبات التي توقع بحق المكلف المتهرب لما لها من آثار معنوية في نفوس المكلفين.

- ضرورة إن تتولى الهيئة العامة للضرائب فتح دورات خاصة بالمحاسبة الضريبية والتركيز على وسائل وأساليب التلاعب والتحايل والغش.

- عدم السماح بتراكم الضريبة المستحقة بذمة المكلف لكي لا يؤدي ذلك إلى طلب تقسيطها.

- إن أسلوب عدم الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف يخلق ردود فعل نسبية على نفسية المكلف من شأنها أن تزيد نسبة التهرب الضريبي.

- إصدار مجلة تعني بالشؤون الضريبية بغية نشر القوانين الضريبية مع شرح نصوصها لكي يتسنى للمكلف الاطلاع عليها.

- إدخال الحاسبة الالكترونية في كل وحدة تخمينية واحتوائها على كافة المعلومات المتعلقة بدخل المكلف بحيث أن فقدان إضبارة المكلف أو تلفها لا يعني تهرب المكلف وعدم محاسبته ضريبياً.

- لا بد من زيادة عدد المخمينين في الوحدات التخمينية الأمر الذي من شأنه تجنب الكثير من الأخطاء ومن ثم تقليل فرص التهرب الضريبي.

- اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لمنع التهرب وسد الثغرات التي قد تظهر أثناء تطبيق القانون الضريبي وكذلك التأكيد على اعتماد مبدأ التخصص المهني والجغرافي لكي يتمكن المخمن من الوقوف على طبيعة المهن وحقيقة الإيرادات التي يمكن أن يحصل عليها أصحابها بالإضافة إلى التغيرات التي قد تطرأ على دخولهم وبالتالي تقليص فجوات التهرب بسبب زيادة كفاءة ومهارة الموظف الضريبي المختص بعملية التخمين.

## المراجع

- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005<sup>1</sup>
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003،<sup>1</sup>
- <sup>1</sup>- محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأسباب مكافحته.
- <sup>1</sup>- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسيات المالية، دار النهضة.
- <sup>1</sup>- يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية،
- <sup>1</sup>- عالم اقتصادي.
- المرسي السيد حجازي،<sup>1</sup>،
- <sup>1</sup>- كمون عبد الرحمن، ظاهرة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير،
- كمال شريط، الرقابة الجزائية في الجزائر، الإجراءات والأدوات، مرجع سابق<sup>1</sup>
- الذكر
- <sup>1</sup>- <http://www.djelfa.inf>
- <sup>1</sup>- <http://www.djelfa.inf>
- <sup>1</sup>- <http://www.poger.org>
- قريش محمد، دراسة ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي وآثارها على<sup>1</sup>
- إيرادات الدولة، مذكرة ماجستير، 2008-2009،
- <sup>1</sup>- خالد خطيب شحاتة، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار النشر، 2007،
- علي زغود، المالية العامة، مرجع سابق الذكر<sup>1</sup>
- b.s.f Juin 2001 – p30
- المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2000.<sup>1</sup>
- <sup>1</sup>- المادة 537 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2003.

## ملخص:

إن موضوع بحثنا اعتمد التطرق أولاً لكل الأساسيات المتعلقة بالضريبة والنظام الجبائي، ثم التهرب الضريبي الذي يعتبر مخالفة غير قانونية بهذا النظام من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي، بينما الغش الضريبي يقصد به استعمال الطرق القانونية من أجل تخفيض المبالغ الخاضعة للضريبة، حيث إضافة إلى هذا تناولنا في هذا البحث طرق مكافحة التهرب والغش الضريبي.

**الكلمات المفتاحية :** الضريبة ، النظام الجبائي ، مديرية الضرائب ، المبلغ الخاضع للضريبة ، التهرب الضريبي ، الغش الضريبي ، الرقابة الجبائية.

## Résumé :

Notre travail de recherche consiste donné dans un premier temps à expliquer les fondamentales de l'impôt et le système fiscal, et puis la fraude fiscale qu'il est le détournement « illégal » de ce système afin de ne pas contribuer aux cotisations publiques. Par contraste, L'expression évasion fiscale est l'utilisation, par des moyens légaux, de failles du système fiscal afin de réduire le montant de l'imposition. Aussi notre travail consiste de faire des propositions pour luter contre la fraude et l'évasion fiscale.

**Mot Clés :** Impôt, Système Fiscal, Direction des impôts, Imposition, Fraude Fiscale, Evasion Fiscale, Vérification Fiscale.

## Abstract :

Our research is given firstly to explain the fundamental of the tax and the tax system and tax fraud then it is "illegal" diversion system so as not to contribute to public contributions. By contrast, tax evasion is the term used by legal means, faults of the tax system to reduce the amount of tax. So our job is to make proposals for lute against fraud and tax evasion.

**Key Words :** Tax, Fiscal system, Inland Revenue, Taxation, Tax Fraud, Tax Evasion, Tax Audit