وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد – الطارف –

-UNIVERSITE CHADLI BENDJEDID – El- TARF-

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

الرقم التسلسلي: ..... السنة الجامعية: 2021/2020

قسم: العلوم الاقتصادية

.....

مذكرة مقدمة في إطار متطلبات نيل شهادة الماستر

تحت عنوان:

آليات وطرق مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

تخصص: اقتصاد تقدي وبنكي

.....

من إعداد الطالبة:

تحري دليلة

تحت إشراف الدكتورة :

بونعاس شيماء

بسم الله الرحمن الرحيم

صدق الله العظيم

ملخص:

تناولت الدراسة معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته،وتهدف الدراسة إلى إيجاد وسائل لقمع هذه الظاهرة و الحد منها ولو نسبيا،لأنها باتت تشكل عبئ ضاغط على سيرورة وكفاءة عمل النظام الجبائي الجزائري نتيجة إرتفاع حجم الخسائر المحققة على مدى سنوات، والتي تكلف موارد مالية جد هامة مطلوب تلبيتها في الموازنة العامة لسد العجز الحاصل على مستواها،ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج التحليلي لوصف وتشخيص الآليات المعتمدة والقوانين والتنظيمات المطبقة على النظام الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي،و أظهرت نتائج الدراسة أن هذه الظاهرة هي وليدة عدة أسباب من أهمها : "هشاشة النظام الجبائي الجزائر،ونقص الإمكانيات المادية والبشرية و التقنية للإدارة الجبائية،علاوة على تداعيات جائحة كورونا (كوفيد -19) التي أثرت على عملية التحصيل الجبائي، حيث استخدم المكلفين بالضريبة على اختلاف أنواعهم اعتباريين أو طبيعيين طرق وأساليب احتيالية متنوعة ساعدتهم على التملص و التهرب من دفع مستحقاتهم المالية.

و التي عمقها تعرض أنشطتهم إلى "إجراءات الحجر الصحي"، وقد إنتهج المشرع الجزائري في هذا الخصوص عدة آليات وطرق لمواجهة و مكافحة التهرب الضريبي و التخفيف من حدته،بإستخدام مختلف الوسائل المتاحة سواء بطرق الودية أو الردعية (القهرية).

وتوصي الدراسة بضرورة تحقيق العدالة الضريبية،والتكافل الاجتماعي،وإدخال إصلاحات جديدة على النظام الضريبي الجزائري، خاصة من حيث الاستفادة من التكنولوجيا الرقمية،وتنمية ونشر الوعي بأهمية الضريبة في مشاريع التنمية،مع تشديد العقوبات الجنائية والجبائية على المتهربين من دفع الضريبة ومنه حرمان الخزينة العمومية و المواطن .

الكلمات المفتاحية :

التهرب الضريبي–المكلفين بالضريبة – الرقابة الجبائية – التحقيق المحاسبي –الجزائر.

Résumé:

L'étude traite de la lutte contre le phénomène de l'évasion fiscale en Algérie et des mécanismes de lutte contre celle-ci, et l'étude vise à trouver des moyens de supprimer et de réduire ce phénomène, même relativement, car il est devenu un fardeau sur le processus et l'efficacité de l'Algérien. régime fiscal en raison du volume élevé de pertes réalisées au fil des ans, qui coûtent des ressources financières Très important, Ils doivent être couverts dans le budget général pour combler le déficit à son niveau, et pour atteindre les objectifs de l'étude, la méthode analytique a été utilisée pour décrire et diagnostiquer les mécanismes, lois et règlements approuvés appliqués au système fiscal pour lutter contre évasion fiscale, et les résultats de l'étude ont montré que ce phénomène est le résultat de plusieurs raisons, dont les plus importantes sont: «La fragilité du système fiscal algérien, et le manque de capacités matérielles, humaines et techniques pour l'administration fiscale, en plus des répercussions de la pandémie Corona (Covid-19) qui a affecté le processus de collecte des impôts, en tant que contribuables de toutes natures , légales ou naturelles, ont utilisé diverses méthodes et méthodes frauduleuses qui les ont aidés à se soustraire et à se soustraire au paiement de leurs cotisations financières, dont la profondeur expose leurs activités à des «mesures de quarantaine». À cet égard, le législateur algérien a adopté plusieurs mécanismes et méthodes pour affronter et combattre la fraude fiscale et en atténuer la gravité, en utilisant les différents moyens disponibles, que ce soit de manière amicale ou dissuasive).
L'étude recommande la nécessité de parvenir à la justice fiscale, à la solidarité sociale et à introduire de nouvelles réformes du système fiscal algérien, Notamment en termes d'utilisation du numérique, de développement et de sensibilisation à l'importance de la fiscalité dans les projets de développement, avec un durcissement des sanctions pénales et fiscales pour les fraudeurs fiscaux.

Mots clés: Evasion fiscale - contribuables - contrôle fiscal - enquête comptable - Algérie.

شكر و عرفان

﴿ثُمَّ لَآتِيَنَّهُمْ مِنْ بَيْنِ أَيْدِيهِمْ وَمِنْ خَلْفِهِمْ وَعَنْ أَيْمَانِهِمْ وَعَنْ شَمَائِلِهِمْ وَلَا تَجِدُ أَكْثَرَهُمْ شَاكِرِينَ ﴾

"الأعراف17"

إن الحمد والشكر لله أولا صاحب المنة والنعمة الذي وفقني في إنجاز هذا العمل راجيا أن يتقبله مني قبولا حسنا.

ثم بعد ذلك أتقدم بجزيل الشكر والامتنان وأسمى عبارات التقدير والثناء والاحترام إلى

التي عطاءك هو عنوان إبداعك يا أستاذتنا الغالية يا من كنت لي أخت الدكتورة الفاضلة

« بونعاس شيماء»

بتوجيهاتك وآراءك القيمة، وعلى كل ما يسرته لي من جهد وتوجيه ومادة علمية في سبيل إخراج هذا العمل إلى الصورة التي هو عليها .

أعضاء اللجنة الموقرة بتفضلهم للإطلاع وتقييم عملي المتواضع شكرا

كل الأساتذة الأفاضل بكلية العلوم الاقتصادية وأخص بالذكر " تحري صبيحة – سالم راضية –دحماني نور الهدى – ملوك أحلام ."

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل، فجزاهم الله خير جزاء

وفي ا لأخير نسأل المولى عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله ويحفظ

أمره، وأن يغمر قلوبنا بمحبته ويرضى علينا.

إهـــــــــــداء

﴿وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا ﴾

(سورة الإسراء الآية 24)

أهدي عملي المتواضع إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب إلى من حصد

الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم أبي الغالي رحمة الله عليه.

وإلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها إلى التي غمرتني بفيض حنانها إلى التي احترقت لكي تنير لي دربي

أمي الغالية أطال الله في عمرها وجعلها خيمة فوق رؤوسنا.

قال الله تعالى ﴿وَمِنْ آيَاتِهِ أَنْ خَلَقَ لَكُم مِّنْ أَنفُسِكُمْ أَزْوَاجًا لِّتَسْكُنُوا إِلَيْهَا وَجَعَلَ بَيْنَكُم

مَّوَدَّةً وَرَحْمَةً إِنَّ فِي ذَلِكَ لَآيَاتٍ لِّقَوْمٍ يَتَفَكَّرُونَ﴾

(سورة الروم الاية21)

اهدي ثمرة عملي إلى

من أحاول أن اجمع بعض الكلمات لشكرك فأخشى تقصيري كيف لا و أنت الذي إذا رأيتك تغيرت ملامحي

وتبسمت وتبعثرت كلماتي زوجي الغالي *فريد*

إلى روح الروح ونبض قلبي وحياتي أبنائي *هزار هبة الله – معاذ يحي*

إلى من قاسموني أفراحي وأحزاني شموع حياتي أخوتي وأخواتي إلى أبنائهم الأعزاء بدون استثناء خالي

وزوجته الغالية إلى أم زوجي

إلى من جمعني بهم منبر العمل والصداقة زملائي وزميلاتي في العمل

الذين لهم أسمى عبارات المحبة.

فهرس الأشكال

الرقم	العنـــــــوان	الصفحة
الشكل رقم: 1 –1	مقارنة نسب السوق الموازي في الدول	18
الشكل رقم: 1–2	عدد الاتفاقيات المتعلقة بأسعار التحويل لعدد من الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي(سارية المفعول ابتداء من نهاية 2013)	31
الشكل رقم: 1–3	الضغط الضريبي حسب منحنىLaffer	55
الشكل رقم: 1–4	مقارنة عدد المكلفين بعدد عمال الضرائب مركز الضرائب الطارف –الجزائر–2021	60
الشكل رقم: 2–1	أشكال الرقابة الجبائية	98
الشكل رقم: 2–2	الهيكل العام للرقابة في حالة عدم اكتشاف أخطاء	102
الشكل رقم: 2–3	الهيكل العام للرقابة على الوثائق في حالة اكتشاف أخطاء	103
الشكل رقم:2 –4	المبالغ والحقوق المسترجعة ونسبة الزيادة فيها	108
الشكل رقم: 2–5	عدد الملفات الخاضعة للرقابة وقيمة المبالغ المسترجعة	110
الشكل رقم: 2–6	عدد القضايا المراقبة و المبالغ المسترجعة.	111

فهرس الجداول

الرقم	العنـــــــوان	الصفحة
الجدول رقم:1-1	التمييز بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي	45
الجدول رقم:1-2	التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي	46
الجدول رقم:1-3	التمييز بين التهرب الضريبي والتهريب الضريبي	47
الجدول رقم:1-4	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2008	52
الجدول رقم:1-5	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2020	53
الجدول رقم:2-1	نتائج التحقيق المحاسبي لمديرية الضرائب لولاية الطارف من سنة 2016-2020	108
الجدول رقم:2-2	نتائج التحقيق المعمق لمديرية الضرائب لولاية الطارف من سنة 2016-2020	109
الجدول رقم:2-3	تطور نتائج الرقابة على المعاملات العقارية لمديرية الضرائب لولاية الطارف من سنة 2016 إلى سنة 2020	111
الجدول رقم:2-4	اتفاقيات التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي	115
الجدول رقم:2-5	العقوبات المفروضة على المكلفين في خالة عدم دفع مستحقاتهم	118
الجدول رقم:2-6	الغرامات المترتبة عن التأخير في التصريح	123
الجدول رقم:2-7	الجدول رقم 02-07: نسبة الزيادة المبالغ على المتملص من دفعها	123
الجدول رقم:2-8	الغرامات المطبقة على الرسوم المتهرب منها	126

فهرس المحتويات

الفـــهرس	الرقم
الشكر والعرفان	I
الإهداء	II
ملخص	III
قائمة الأشكال	VII
قائمة الجداول	VIII
فهرس المحتويات	IX
مقدمة	7-1
الفصـــل الأول:التهرب الضريبي الدولي و المحلي	76-8
تمهيد	9
المبحث الأول: التهرب الضريبي الدولي	10
المطلب الأول: مفهوم و خصائص التهرب الضريبي الدولي	10
1 :مفهوم التهرب الضريبي الدولي	10
2 : خصائص التهرب الضريبي الدولي	12
المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي الدولي	12
المطلب الثالث: اثأر التهرب الضريبي على الدول النامية و الاقتصاد العالمي	18
1 : أثارة على الدول النامية	18
2 : أثاره على الاقتصاد العالمي	21
المبحث الثاني : آليات التهرب الضريبي الدولي	23
المطلب الأول : آلية الجنات الضريبية	23
1:تعريف الجنات الضريبية وخصائصها	23
2 : التهرب الضريبي عبر الجنات الضريبية	26
المطلب الثاني : آلية الأسعار القابلة للتحويل	29
1 : تعريفها	29
2 :التهرب الضريبي عبر آلية الأسعار القابلة للتحويل	31
المطلب الثالث: آلية المنشأة الدائمة أو الثابتة	34
1 : مفهومها	34

2 : عناصرها	37
3:التهرب الضريبي عبر المنشأة الدائمة	38
المطلب الرابع: التجارة الالكترونية	39
1 :مفهوم التجارة الالكترونية	39
2:خصائصها	40
3 :التهرب الضريبي عبر التجارة الالكترونية	41
المبحث الثالث : التهرب الضريبي المحلي	43
المطلب الأول:مفهوم التهرب الضريبي المحلي	43
1: تعريفه	43
2 التفرقة بين التهرب الضريبي و المصطلحات الأخرى	45
المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي المحلي	47
المطلب الثالث: أركان التهرب الضريبي المحلي	60
1:الركن المادي	60
2: الركن الشرعي	61
3 : الركن المعنوي	64
المطلب الرابع :أثار التهرب الضريبي المحلي	65
1 : أثار اقتصادية	65
2 : أثار مالية	66
3: أثار اجتماعية	67
4: أثاره على فعالية النظام الضريبي	68
5 :أثاره السياسية	68
المبحث الرابع: آليات التهرب الضريبي المحلي	69
المطلب الأول: آلية التحايل المادي و المالي	69
المطلب الثاني:آلية التحايل القانوني	70
المطلب الثالث: آلية التحايل المحاسبي	71
خلاصة الفصل	76
الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر	77- 132
تمهيد	79
المبحث الأول:الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي	80
المطلب الأول:على مستوى قوانين الضرائب المتعددة	80

1: العمل على تحسين القوانين الضريبية	80
2: بساطة وعدالة النظام الضريبي	82
المطلب الثاني:الوقاية مستوى الإدارة الجبائية	83
المطلب الثالث:على مستوى المكلف بالضريبة	84
1: توعية المكلف بالضريبة	86
2: إزالة التوتر بين الإدارة الجبائية والمكلف	87
المطلب الرابع:آليات وقائية على المستوى الاقتصادي	91
المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي	94
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها	94
1: مفهوم الرقابة الجبائية	94
2: أهداف الرقابة الجبائية	96
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية	97
1: الرقابة العامة	98
2: الرقابة المعمقة	103
المطلب الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي	107
1:دور التحقيق المحاسبي في استرجاع الأموال المهربة	107
2: دور التحقيق المعمق في استرجاع الأموال المهربة	109
3:دور المعاملات العقارية في استرجاع الأموال المهربة	110
المطلب الرابع: التعاون الداخلي والخارجي	112
1: التعاون الداخلي	112
2: التعاون الخارجي	114
المبحث الثالث: وسائل مواجهة التهرب الضريبي	117
المطلب الأول: العقوبات الجزائية لمكافحة التهرب الضريبي	117
1: العقوبات الأصلية	117
2: العقوبات التكميلية	120
المطلب الثاني: العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي	121
1: الغرامات	121
2 :الزيادات	128
3 :المصادرة	129
المطلب الثالث : العقوبات التهديدية و المهنية	131

1 :العقوبات التهديدية	131
2: العقوبات المهنية	132
خلاصة الفصل	139
الخاتمة	141
قائمة المراجع	147
الملاحق	157

مقدمـــة

تعد الضرائب في أعلى هرم أولويات السلطات الحكومية نظرا لأهميتها في توفير الموارد المالية الضرورية لها ولتعاظم دورها كبديل للجباية البترولية في الجزائر، والتي تتسم أسعارها بعدم الاستقرار والصدمات النفطية لذا أعطت السلطات الحكومية أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية، وهذا لدورها الفعال في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة المتزايدة، وعلى هذا الأساس حاول المشرع الجزائري بمباشرة إصلاحات واسعة شملت معظم تشريعاتها الضريبية المختلفة، كما حاول أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة ،وبالتالي تشكيل حصة هامة و متميزة من الإيرادات العامة للدولة، و يتوقف بالتالي تنفيذ البرامج الاقتصادية و الاجتماعية و حتى السياسية على حجم هذه الضرائب و الرسوم من ناحية، وإمكانية و فعالية تحصيله من ناحية أخرى.

إن تحصيل إيرادات الدولة في الجزائر تكتنفه مشكلات عديدة تبدو أساسا في عدم القدرة على إنجاز هذا التحصيل بنسب عالية ، مما يقود إلا إجراء ترقيعات خلال التنفيذ كاللجوء إلى إدراج تعديلات قانونية مثل رفع بعض معدلات الضرائب والرسوم أو اللجوء إلى وسائل أخرى، ولقد أدى هذا الاختلال إلى أسباب عدة يأتي في مقدمتها التهرب الضريبي الذي طفى على السطح خصوصا في العشرية الأخيرة، والذي يترتب عنه تعطيلا لتنمية وتهديدا لسلم الاجتماعي، من خلال تفشي ظاهرة البطالة والتي تعتبر أحد أهم مخرجات النظام الاقتصادي الجزائري.

كما أصبح التهرب الضريبي من أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الجبائي ،كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا في الإخلال بالمكونات الاقتصادية للمجتمع، ومع تطور النشاط الاقتصادي والاجتماعي وما صاحبه من تطور للتشريع الضريبي ،أخذت ظاهرة التهرب عدة أشكال وأوجه بحكم أنها ناتجة عن أسباب ودوافع عديدة دعمت بآليات ومنافذ كثيرة ومستجدة.

ومن ناحية أخرى فان المشرع الجزائري من واجبه كدولة محاولة القضاء أو الحد من هذه الظاهرة، باقتراح بعض حلول لمحاربتها بطرق ودية، و إصدار قوانين وعقوبات صارمة و رادعة لقمع التهرب الضريبي، حماية لأموال الخزينة العمومية من الضياع، ونلمس ذلك من خلال التعديلات التي تطرأ على القوانين الجبائية، وخاصة تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في تشديد العقوبات للردع منها و الحد من أثارها.

وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

أولا: إشكالية الدراسة

يعد التهرب الضريبي كباقي الجرائم اعتداء على مصالح الدولة،فهو يشكل اعتداءا على مصلحة الخزينة العامة من خلال إحدى طرق تمويلها وهي الضريبة والتي أقر لها المشرع آليات عديدة في سبيل حمايتها ومكافحة أي اعتداء ضدها ومنه ينبثق سوئلنا التالي :

- **فيما تكمن الآليات والطرق التي انتهجتها السلطات الحكومية الجزائرية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟وما هي التسهيلات المقدمة لاسترداد حصيلة الضرائب خلال أزمة Covid19 ؟**

ثانيا: التساؤلات الفرعية

كما يمكن في إطار الموضوع طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو التهرب الضريبي الدولي وأثاره على الاقتصاديات العالمية ؟ وما هي آليات ممارسته؟
- ما المقصود بالتهرب الضريبي في الجزائر ؟
- هل الإدارة الجبائية مؤهلة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟ وما مدى فاعلية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي فيها؟
- فيما تكمن الآليات الوقائية و الردعية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر ؟

ثالثا : فرضيات الدراسة

- **الفرضية الأولى**: كل من التهرب الضريبي الدولي والمحلي يؤثران على الاقتصاديات كافة، لكن بمستويات متفاوتة حسب العديد من المحددات التي يختص بها كل اقتصاد على حدى.
- **الفرضية الثانية** :تداعيات التهرب الضريبي لا تقتصر على مجال أو قطاع واحد بل تمتد إلى كافة مكونات النظام الاقتصادي.
- **الفرضية الثالثة**: التهرب الضريبي يجسد باستخدام مجموعة من الآليات والأساليب المختلفة منها المحاسبية والمادية والقانونية، والتي تتفاوت عند ممارساته حسب مضمون الضريبة ووضعية المكلف بها.
- **الفرضية الرابعة**: للرقابة الجبائية الفعالة دورا أساسي في الحد من هذه الظاهرة.
- **الفرضية الخامسة**: انتهجت الجزائر سياسات وآليات عديدة منها الودية وأخرى ردعية لمكافحة ظاهرت التهرب الضريبي، خاصة في فترات تلقيها للصدمات بما فيها أزمة Covid 19.

رابعا : أهداف الدراسة

تصبو دراستنا إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر أهمها:

- التعريف بالتهرب الضريبي الدولي واهم الآليات و الأساليب التي يستخدمها .
- استقراء لواقع النظام الضريبي الذي تعيشه الجزائر مع ذكر الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي.
- غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين بها من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تضر بالاقتصاد الوطني.
- توضيح الأسباب الحقيقية وراء لجوء الأفراد والمؤسسات إلى التخلص من دفع الضريبة بشتى الطرق والأساليب.
- تبسيط وتوضيح الالتزامات المقررة على المكلفين بالضريبة و وإجراءات متابعة المتهربين من خلالها.
- إبراز أهم الوسائل و الآليات المنتهجة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي و الأجهزة القائمة بذلك، وإبراز جهود السلطات الحكومية في تحصيل الضرائب خلال أزمة Covid 19.

خامسا : أهمية الدراسة

موضوع الدراسة يشكل أهمية بالغة للدولة والمواطن تتمثل في المبالغ الكبيرة التي يتملص المكلفين من تسديدها وتبيان الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون قيد و مراقبة أو إقطاع ، و في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية كمحاولة الحد من هذه الظاهرة.

- تسليط الضوء على أدوات وأجهزة الرقابة الجبائية، وهنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية في كونها أداة لمواجهة التهرب الضريبي،ويبقى هذا الأخير موجودا وذلك لاستخدام المكلف بالضريبة أساليب وطرق للتهرب من دفع أعبائه الضريبية وبهذا يلحق ضرار في الحصيلة الضريبية.
- الكشف عن أهم الآليات والطرق الودية والردعية التي انتهجها المشرع الجزائري لمكافحة التهرب الضريبي .

سادسا: الحدود المكانية و الزمنية

إن حدود الدراسة الموضوعية تتمثل في تحديد أهم الطرق والوسائل التي انتهجتها الجزائر للتخفيف و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مع تقديم معطيات إحصائية حول الموضوع.

– **الحدود الزمنية:** التهرب الضريبي في الجزائر موجود منذ الستينات إلى غاية 2020.

–**الحدود المكانية:** الجزائر.

سابعا :أسباب اختيار الموضوع

تنوعت أسباب اختيار موضعنا إلى ذاتية وموضوعية:

✓ **الأسباب الذاتية :**

- الرغبة الشخصية للبحث في موضوع التهرب الضريبي .
- التساؤل المستمر لأسباب لجوء المكلفين بالضريبة لتملص من مستحقاتهم الضريبة باختلاف مستواهم العلمي والثقافي .
- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل المشرع الجزائري لمواجهة التهرب الضريبي و محاولة الحد منه.

✓ **الأسباب الموضوعية :**

- أهمية تسليط الضوء على محل الجريمة والمتمثل في الضريبة والإحاطة بمختلف خصائصها وأنواعها، بما أن الضرائب في الوقت الراهن المورد رقم واحد في عملية تمويل الخزينة.
- تفشي ظاهرة التهرب الضريبي والعمل على إيجاد سبل للحد منها من قبل السلطات المختصة بشكل فعال.

ثامنـــا :منهجية الدراسة

اعتمدنا في دراستنا لطرق وآليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري على المنهج الوصفي التحليلي على أساس تحديد مفهوم التهرب الضريبي الدولي والمحلي وأسبابهم وأهم الآليات والأساليب التي اعتمدها المكلفين لتملص من التزاماتهم الضريبية،كما اعتمدنا على منهج دراسة حالة من الجانب الإجرائي طبقا للآليات المعتمدة في القوانين الضريبية المختلفة في مكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب في ولاية الطارف.

تاسعا :هيكل الدراسة

من خلال سعينا للإجابة على الإشكال الرئيسي و الأسئلة الفرعية التي طرحناها قسمنا موضوع دراستنا إلى فصلين.

الفصل الأول:تطرقنا فيه إلى التهرب الضريبي الدولي والمحلي، والذي بدوره قسمناه إلى أربع مباحث كتالي:

- **المبحث الأول: التهرب الضريبي الدولي**
- **المبحث الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي**
- **المبحث الثالث: التهرب الضريبي المحلي**
- **المبحث الرابع: آليات التهرب الضريبي المحلي**

- **الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،و الذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث كتالي :**
- **المبحث الأول:الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي**

- **المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي**
- **المبحث الثالث: وسائل مواجهة التهرب الضريبي**

عاشرا :الدراسات السابقة

بهدف الإحاطة ببعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة،سيتم التطرق بإيجاز إلى أهدافها،أساليبها ونتائجها،ثم عرض مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة وذلك كما يلي:

- **دراسة ناصر مراد (2001–2002)، بعنوان: فعالية النظام الضريبي ، –دراسة حالة الجزائر –:**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد فعالية النظام الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي ،بحيث تناولت هذه الدراسة النظام الضريبي الجزائري ومدى نجاعته و أهم الأسباب التي أدت إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ،وخلصت الدراسة إلى أن النظام الضريبي الجزائري يؤثر على العديد من المتغيرات الاقتصادية والكشف عن الاختلال في الهيكل الضريبي الجزائري، والآثار السلبية التي يخلفها التهرب الضريبي .

- **دراسة نجاة نوى (2003–2004) بعنوان :فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة (1999–2003):**

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالرقابة الجبائية و تبيان أهم أشكالها و مدي فعاليتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الفترة الممتدة من 1999-2003 ،أيضا تعرضت إلى أهم الطرق التي استعملت في الرقابة على المكلفين سواء من خلال الرقابة العامة أو المعمقة وخلصت إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

- **دراسة ولهي بوعلام 2004، بعنوان: "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي":**

هدفت هذه الدراسة إلي توضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي و مكافحته بجميع الوسائل المتاحة حسب المنظومة الجبائية ،وخلصت إلى أن التهرب الضريبي له اثر على اقتصاد الدولة وأن من بين الأساليب المستحدثة مع الإصلاحات الجبائية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات الجبائية أو تقنية المراقبة والتحقيق، حيث تعتبر المراجعة الجبائية فحص شامل لوضعية المكلف ومراقبة مدى احترامه للقوانين الجبائية.

- **دراسة طورش بتاتة (2011–2012)، بعنوان :مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر:**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أسباب التهرب الضريبي في الجزائر،و أهم الآثار التي يخلفها، أيضا حددت لنا أهم الآليات التي اتبعها المكلفين بالضريبة لتملص من التزاماتهم الجبائية ،وبالمقابل الإجراءات و الوسائل المتبعة من طرف المشرع الجزائري لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وخلصت إلى أن التهرب الضريبي ناتج عن عدة أسباب وأنه يوجد العديد من الطرق لمكافحته سواء من الناحية الوقائية أو الردعية .

- **دراسة بوزورة حيزية وبوزيدي كاهنة 2018 ،بعنوان : التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته:**

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالتهرب الضريبي و تحديد أنواعه ،وأهم الأساليب المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة للتملص والتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية،كما هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهم آليات والطرق المتبعة من طرف الدولة الجزائرية لمكافحته،وخلصت إلى أن المشرع الجزائري وضع عدة آليات تطبق على المكلفين المتملصين من دفع الضرائب وتختلف باختلاف درجة خطورة الفعل المرتكب، والهدف من ذلك هو الحد من التهرب الضريبي .

✓ **التعليق على الدراسات السابقة وخصائص الدراسة الحالية:**

إن أغلب الدراسات المذكورة سابقا تطرقت إلى ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر،وإلى أهم الأسباب والآليات المستخدمة من طرف المكلفين لتملص من دفع مستحقاتهم الجبائية وإلى الآليات المتبعة من طرف المشرع الجبائي للحد منها ،إلا أن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة ،حيث أنه تم التطرق التهرب الضريبي الدولي و الآليات المستخدمة فيه وهو يحمل في طياتها العديد من النقاط والمصطلحات مثل الشركات المتعددة الجنسيات – الجنات الضريبية – المنشأة الثابتة – التجارة الالكترونية.....الخ،حيث لا يجب أن نبقى محصورين في موضوع التهرب الضريبي بتعريف الضريبة وتبيان أهدافها وأسبابها و أنواعها .

أيضا من أسباب التهرب الضريبي في الجزائر في 2020 هو انتشار **جائحة كورونا –كوفيد19-** .

كما تختلف هذه الدراسة في كونها تعرض الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال إحصائيات حديثة مقدمة من مديرية الضرائب الطارف .

أيضا تعرض الآليات المستخدمة في قباضات الضرائب، والتي تسلط الضوء على الجانب الردعي في استرجاع الأموال من المكلفين هي الحجز وعملية البيع وطريقة حجز ما للمدين لدى الغير.

عاشرا: صعوبات الدراسة

- انتشار الأزمة العالمية التي هددت منظومة الصحة فيروس كورونا –كوفيد 19-.
- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة حول التهرب الضريبي خاصة مع وضعية عدم التأكد في الجزائر بفعل الأزمة الصحية.
- مشكلة ضعف الانترنت و بالتالي صعوبة الحصول على المعلومات .

اثنا عشرا: جدول المختصرات

ق .ض .م	قانون الضرائب المباشرة
ق .ض. غ .م	قانون الضرائب غير المباشرة
ق. ر. ر. أ	قانون الرسم على رقم الأعمال
ق. ط	قانون الطابع
ق .ت	قانون التسجيل
ق.إ.ج	قانون الضريبة الجبائية
ق .ض. م	قانون الضرائب المباشرة
ف	فقرة

التهرب الضريبي الدولي والمحلي

تمهيد:

يسعى المكلف بالضريبة دائما إلى التملص من التزاماته المتمثلة في دفع الضريبة،الذي يمثل اعتداء على المال العام من خلال ما يعرف بالتهرب الضريبي،وهو بذلك يعتبر أحد أهم صور وأشكال الفساد، نظرا لما يشكله من إعتداء على حق مزدوج لكل من الدولة والأفراد، فبالنسبة للدولة هو اعتداء على حق من حقوقها وإيراداتها التي حماها القانون بكل صوره وأشكاله ،ومن جانب الأفراد فهو يحرمهم من التمتع بثمرة هذا الإيراد العام الذي لو لم يتم الاعتداء عليه لتم تسخيره في الصالح العام على صورة خدمات للمواطنين وظاهرة التهرب ظاهرة عالمية، إلا أن حجمها يختلف من دولة لأخرى، وهذا قد يعود إلى ظروف كل مجتمع من هذه الناحية يتبلور لنا التهرب الضريبي الدولي والتهرب الضريبي المحلي و اللذان سنتطرق لهما في هذا الفصل الذي قسمناه إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: التهرب الضريبي الدولي

المبحث الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي

المبحث الثالث: التهرب الضريبي المحلي

المبحث الرابع: آليات التهرب الضريبي المحلي

المبحث الأول: التهرب الضريبي الدولي

تؤكد الدارسات والإحصائيات أن التهرب الضريبي يعد من بين الظواهر الضريبية والمالية الشائعة في جميع دول العالم، ولكن بنسب تختلف من دولة إلى أخرى ومن زمن إلى أخر،وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف بها سواء كان شخصا طبيعيا أم اعتباريا،لهذا سنتطرق إلى مختلف التعاريف والخصائص التي تميز التهرب الضريبي الدولي(المطلب الأول) ،إضافة إلى جميع الأسباب التي بلورة ظهوره(المطلب الثاني) ،والآثار التي ترتبت عليه سواء على الدول المتخلفة أو على اقتصاد العالم (المطلب الثالث).

المطلب الأول: مفهوم وخصائص التهرب الضريبي الدولي

إن التهرب الضريبي الدولي عموما شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة لذا تعددت تعاريفه وخصائصه، ومنه سنتطرق في هذا المطلب إلى تحديد مفهوم التهرب الضريبي الدولي (أولا) ومن هذه التعاريف نستنبط أهم خصائصه(ثانيا).

1- تعريف التهرب الضريبي الدولي:

لغرض تبيان معنى التهرب الضريبي الدولي لا بد من محاولة تحديد المقصود من الضريبة والتي هي موضوع التهرب، فقد احتلت الضريبة مركز الصدارة بالنسبة للإيرادات العامة للدولة، لذلك ينبغي تحديد المقصود بها[1]، ويوجد عدة تعاريف لتحديد ماهية الضريبة، ومن أكثر التعاريف حداثة هو كون الضريبة (مبلغ نقدي يدفع جبرا من طرف المكلفين حسب مقدرتهم، وبصورة نهائية ودون مقابل لتغطية نفقات الدولة وتحقيق أهدافها).

لا يوجد تعريف عام و محدد للتهرب الضريبي على المستوى الدولي، حيث عرفه كل طرف بحسب الوجهة الذي ينظر منه إليه لذلك تعددت تعاريفه:

عرفته الأستاذة سوزي عدلي ناشد "تهرب اقتصادي: بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع، يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة بل الأثر المترتب عليها، و بذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و المجتمع[2]،وعرفها الدكتور يحي أمناش بأنه عبارة عن "استغلال التغيرات والنقائص والتسهيلات في التشريعات الداخلية وفي الاتفاقيات الجبائية من أجل تفادي الضرائب أو الإنقاص من عبئها[3].

1: عادل فليح العلي وطلال محمد كداوي، (1989):اقتصاديات الدالية العامة ، الكتاب الثاني ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل،ص38.

2: سوزي عدلي ناشد، (1999):ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية ،ص18.

3:Yahia Amanache (2001):Aspects Théorique de la Fraude Fiscal, revue d'institut d'économie Douanière et Fiscale, Koléa, Alger, P 75.

عرفته منظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي:

"بأنه كل فعل يقوم به المكلف بالضريبة، والذي يستدعي انتهاك القانون عندما يتصرف هذا المكلف عن قصد بغية حجب مداخله عن الضريبة"[1].

فيقصد به:" محاولة المكلف بالضريبة التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم ،إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له في الدول المضيفة".

ويعرف أيضا:" ممارسة تهدف إلى الاستفادة من امتيازات أو التملص من نظام ضريبي لدولة معينة وذلك دون الخرق الواضح للنصوص القانونية، واللجوء إلى تشويه واقع التحويلات المالية"[2].

وقد عرفه البعض بأنه:" يغطي كل انتهاك إرادي وعن قصد للقانون الضريبي، بهدف حجب الدخول ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة"[3].

ويعرف على أنه إستخدام المكلف طرقا إحتيالية غير مشروعة لنقل كل أو جزء من الإرباح أو الإيرادات، والتي كان من المفروض خضوعها في داخل الدولة للضريبة إلى دولة أخرى لا تخضع هذه الأرباح أو الإيرادات في الغالب للضرائب أو تخضعها لنوع أقل وطئا على المكلف من التي يخضع لها في الدولة الأولى.

من منظور اقتصادي أن التهرب الضريبي الدولي يمكن تعريفه بمفهوم اقتصادي ، فقد ذهب بعض الفقه إلى القول بأن التهرب الضريبي الدولي هو كل إيراداتها ، سواء سلك المشروع الدولي النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو سواء توافرت لديه إرادة التهرب أم لا و أيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تمام.

فمن خلال التعريف الاقتصادي هذا يتبين لنا أن التهرب الضريبي الدولي :

يتحقق في دولة ما من الناحية الاقتصادية سواء كان المكلف قاصدا تلك النتيجة أو لا باعتبار أن في كلتا الحالتين هناك هدر لإيرادات مفترضة للدولة، أو هو ذلك النوع من التهرب الضريبي الذي يستند إلي آليات، سواء كانت قانونية

---

*الإيرادات العامة: مجموع الأموال التي تجنيها الدولة من مختلف المصادر والجهات لتمويل النفقات العامة والإيفاء بالحاجات العامة

1: سوزي عدلي ناشد، (2008):ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية.ص18.

2:PURGER, J. (2011): les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux. Thèse de doctorat,. Université Nancy 2.p-23.

3: زهرة حبو، (2011): التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد27،العدد01، ص420.

*منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية :هي منظمة دولية تهدف إلى التنمية الاقتصادية وإلى إنعاش التبادلات التجارية .

أو غير قانونية، والتي تعكس النية الواضحة للشخص الذي يديرها ، سواء أكان طبيعي أو معنوي، للتحايل على التشريع الضريبي للدولة أو الدول المستهدفة، والهدف الوحيد الذي يسعى إليه هو التقليل من الضرائب إلى أدنى حد ممكن .

2- خصائص التهرب الضريبي الدولي :

من خلال التعاريف التي قمنا بذكرها سالفا يمكننا أن نستخلص الخصائص التالية لتهرب الضريبي الدولي :

- يرتكب التهرب الضريبي الدولي عن طريق مجموعة من التقنيات وباستغلال الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة من قبل بعض الدول المضيفة.
- إن التهرب الضريبي الدولي عموما شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة فهو يحدث خارج إقليم الدولة ويحدث بين دولتين أجنبيتين.
- المكلف بالضريبة يحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة ،بنقل أرباحه أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة لإمكانية التملص من الضريبة.
- يرتكز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات الموجودة في الأنظمة القانونية وليس بانتهاك القواعد.
- إن ظهور التهرب الضريبي الدولي مرتبط بظهور الشركات المتعددة الجنسيات التي تسعى جاهدة لتحقيق هدفها الأساسي، والمتمثل في جني أكبر قدر ممكن من الأرباح من خلال الاستثمارات التي تديرها[1].
- إن التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب اقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد مالي هام من الموارد الأساسية و الحيوية للدولة.
- التهرب الضريبي هدر لإيرادات الدول والهدف منه التخلص أو إخفاء العبء الضريبي.

المطلب الثاني:أسباب التهرب الضريبي الدولي

إذا قمنا بتشخيص أسباب التهرب الضريبي الدولي التي تكتسي أهمية بالغة فإننا نستطيع تشخيص هذه الظاهرة واختيار الحلول الناجحة للتخفيف من آثارها، وعموما فإن الأسباب الكامنة وراء الظاهرة متعددة ومتنوعة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى الأسباب الرئيسية التي إنبثق منها التهرب الضريبي الدولي وهي متنوعة، فمنها ما يتعلق بظهور العولمة وظهور الشركات المتعددة الجنسيات ، تعود أيضا إلى الازدواج الضريبي وطبيعة الإدارة الجبائية و الظروف الاقتصادية وانتشار ظاهرة غسيل الأموال والتي سيتم عرضها كالتالي :

1: فاتح أحمية ، (2020):أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته ،مجلة دراسات جبائية ،المجلد9 ،العدد2 ،ص 74.

1- ظهور العولمة الاقتصادية:

بما أن العولمة هي الانتشار الواسع والتدفق الكبير لرؤوس الأموال عبر الحدود العالمية والدولية والتوسع المستمر والمتزايد للأسواق المالية بين دول العالم.

لذلك فقد حولت العالم إلى سوق واحدة تتبادل فيها السلع، بالإضافة إلى عوامل الإنتاج ويعود السبب في ذلك إلى ظهور الثورة التكنولوجية و المعلوماتية، وتتجسد من خلال ارتفاع حجم المبادلات التجارية الدولية وانتقال رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم، مما أدى إلى تعميق الاعتماد الاقتصادي المتبادل بينها و تحويلها إلى سوق واحدة نتيجة لإلغاء القيود على انتقال السلع و الخدمات وعوامل الإنتاج خاصة بعد إنشاء المنظمة العالمية للتجارة، والتي أكملت مسيرة سابقتها التي جاءت في تحرير التجارة الدولية وأصبحت تقود النظام التجاري العالمي، بالإضافة إلى التطور التكنولوجي السريع خاصة في مجال الاتصالات[1].

ومن الملاحظ أن انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية كان بوتيرة سريعة على مستوى جد واسع، في حين أن القوانين والتشريعات الضريبية للدول لم تشهد تطورا بنفس الوتيرة مما جعلها أقل قدرة على مواكبة تلك الظاهرة، خاصة في ظل تمسك الدول بسيادتها الضريبية، ومما زاد حجم التهرب الضريبي الدولي قيام العديد من الشخصيات البارزة في المجتمع الدولي بالقيام بعمليات نصب والاحتيال وتزوير أرباحهم تهربا من دفع مستحقاتهم الضريبية ،ولعل أهم شخصية تجسد التهرب الضريبي نجد الرئيس الأمريكي السابق "**ترامب**".

2- تعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات:

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين إلا بعد قيام الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات العابرة القارات، ويرجع ذلك إلى نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس فتح أسواق جديدة بين اقتصاديات الدول المختلفة.

التي هي عبارة عن منظمة تقوم بالأعمال في بلدين أو أكثر، وهذه الشركات تملك مكاتب مبيعات وفي حالات كثيرة تسهيلات تصنيعية في العديد من البلدان وعادة ما تحدد مجال عملياتها بشكل عالمي[2].

وتعد الشركات المتعددة الجنسيات من أكثر الأنماط تعبيرا عن عولمة الاقتصاد، لما تملكه من إمكانيات مادية وبشرية هائلة تمتد إلى مختلف دول العالم، وتنوع نشاطاتها لتشمل قطاعات الإنتاج والتجارة والخدمات والمال والمصارف الدولية، بغية توزيع المخاطر وتنويع مصادر الربح، وسعيها لتحويل العالم إلى ساحة اقتصادية واحدة بغية بسط نفوذها وإحكام

1: عبد المطلب عبد الحميد، (2006): العولمة الاقتصادية، (منظماتها-شركاتها - تداعياتها)،الإسكندرية :الدار الجامعية ،ص19.

2: James H. Donnelly, (1998) : Fundamentals of management, 10 th, Graw-Hill companies, p66.

سيطرتها على قطاعات الأعمال في العالم، مستفيدة من منجزات التقدم العلمي والتقني، الأمر الذي أدى لتراجع دور الدولة أمام هذه الشركات التي ساهمت بشكل كبير في رفع حجم التهرب الضريبي الدولي نتيجة استعمالها لتقنيات معقدة لا تستطيع الدول النامية مكافحتها نظرا لقوتها، وفي مقابل هذا لا يمكن لهذه الشركات أن تستعمل هذه التقنيات إلا إذ وجدت لها أرضية ملائمة و التي تشكل سببا من أسباب التهرب الضريبي الدولي،فالدول النامية تسعى إلى تحسين معدلات النمو وزيادة الاستثمار والخروج من أزماتها الاقتصادية، والشركات المتعددة الجنسيات ترى في هذه الدول فرصا ذهبية للاستثمار، تبدأ بانخفاض مستوى الأجور وتوافر البنية التحتية للتنمية وتوافر المواد الخام في بعض الأحيان، وأحيانا أخرى توافر الأسواق الواعدة للتسويق وأحيانا للاثنين معا مما يجعل هذه الاستثمارات تخلف أثارا سلبية على المستوى الضريبي[1].

3- الازدواج الضريبي الدولي:

يحدث الازدواج الضريبي الدولي عندما يخضع نفس المكلف و بالنسبة لنفس الأساس الضريبي و خلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر، بمعنى قيام سلطات مالية تابعة لدول مختلفة بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء، ومن المعروف أن كل دولة تستقل بوضع تشريعها الضريبي بما يتماشى مع مصلحتها الخاصة ويحقق أهدافها دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، ومن هنا يجد المكلف نفسه مخاطبا بقانون الدولة الأولى استنادا إلى مبدأ الجنسية، وبقانون الدولة الثانية استنادا إلى فكرة التوطن وبقانون الدولة الثالثة استنادا إلى موقع المال وهكذا[2]، وبالتالي تفرض الضريبة على هذا المكلف عن نفس المادة بواسطة سلطات الدول الثلاث المتقدمة، يفضي حصول الازدواج الضريبي الدولي إلى بعض الآثار السلبية من الناحية المالية والاقتصادية إذ يؤدي إلى:

أ- من الناحية الاقتصادية:

- تهريب رؤوس الأموال والحد من انتقالها.
- الإحجام عن إقامة مشاريع اقتصادية جديدة .

ب- من الناحية المالية :

- إذ يمكن أن يقوم المكلفون بالضريبة عند تحملهم لعبء ضريبي كبير ناتج عن ازدواج ضريبي بمحاولة التخلص من كامل أو جزء من الضريبة المستحقة عليهم باستخدام العديد من الأساليب المشروعة وغير المشروعة.

1: احمد عبد العزيز، جاسم زكريا، و فراس عبد الجليل الطحان (2010): الشركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية، مجلة الإدارة والاقتصاد،العدد 85،جامعة كربلاء،العراق ص113.

2: أحمد بن محمد العمري، (2000):جريمة غسل الأموال ،الرياض – مكتبة العبيكان – الطبعة الأولى،ص20.

* طرق مشروعة و غير مشروعة: وسائل لا تخالف القوانين المتعارف عليها أما الطرق الغير مشروعة هي : استخدام أساليب ووسائل ملتوية عن القانون

- تخفيض الحصيلة الضريبة[1].
- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

4- عدم كفاءة الإدارة الضريبية:

لقد أصبح موضوع الإدارة الضريبية من الموضوعات الإدارية المهمة في العصر الحالي، نظرا لأهمية الجانب الإداري في كفاءة تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق الأنظمة الضريبية لأهدافها، لكن هناك من العوائق التي تحد من قدرة مصلحة الضرائب على تحقيق أهدافها .

فنجد الثغرات القانونية التي تعتري التشريعات الضريبي الدولي فالمسؤولية ملقاة على عاتق المشرع الضريبي الذي أهمل الصياغة الدقيقة للنصوص الضريبية ، مما يؤثر سلبا على الضريبة إذ تعد عاملا أساسيا في التهرب الضريبي، وما ينتج عنه من فراغ يستغله الأشخاص و الشركات للزيادة في أرباحهم و دخولهم .

واستنادا على ذلك تقوم بعض الشركات المتعددة الجنسية بالتحايل على الأنظمة الضريبية للدول المتخلفة مستغلة بذلك العيوب التقنية التي تعتري النصوص الضريبية، وكذلك يتم الاستفادة من القواعد المحاسبية عن طريق حالة الغلط أو تقديم إقرارات إلى الإدارة الضريبية مزيفة ووهمية، لا تعبر عن حقيقة العمليات المبرمة من طرف الشركة الأجنبية أو الشخص الأجنبي[2]، كما أن بعضهم يقومون بتوزيع الأرباح على أشخاص وهميين من آجل تفادي الضريبة المطبقة على الأرباح أو رقم الأعمال.

إلى جانب ذلك نجد هناك أسبابا تقنية أخرى متمثلة في قلة الإمكانيات المادية والبشرية ويضاف إلى ذلك عدم إستخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتحصيل[3]، وعدم تبادل المعلومات بشكل فعال ودقيق بين الإدارة الضريبية والمؤسسات الأخرى، كالبنوك التي يفرض عليها القانون إخبار المؤسسات والإدارات المختصة بأسرار عملائها خاصة إلى إدارة الضرائب.

5- طبيعة الظروف الاقتصادية:

في فترة معينة كثيرا ما يكون لها التأثير البالغ على انتشار واستفحال ظاهرة التهرب الضريبي من ناحيتين:

– فنجد فترة الرخاء وازدهار الاقتصاد تزداد مدا خيل الأفراد وقدراتهم الشرائية، الشيء الذي يمكن المنتجين من نقل عبء الضريبة إلى غيرهم من المستهلكين، وذلك عن طريق رفع أسعار منتجاتهم.

1:Casta gnède, B. (2006). précis de fiscalité internationale. paris: presse universitaire de France, 2èmeédition. P8.

2: نيكولاس شاكسون،(2019):المليارات التي تجتذبه الملاذات لضريبية تُلحق الضرر بالبلدان المرسلة والمستقبلة،مجلة التمويل والتنمية،ص177.

3: احمد بن محمد العمري،مرجع سابق ،ص 22.

– أما في فترة الركود وما يزامنه من انخفاض في المداخيل والقدرة الشرائية للأفراد أين تزداد حساسيتهم لارتفاع الأسعار، الشيء الذي يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، وذلك ما يكون دافعا لهم للتهرب الضريبي[1].

6– وجود ثغرات في التشريع الضريبي :

والتي من شأنه أن يؤدي إلى انتشار التهرب الضريبي المشروع مستغلين الثغرات القانونية للتشريع الضريبي كما نجد أيضا على مستوى المبادئ الأساسية للضريبة ، وخاصة مبدأ العدالة المشكل المطروح فرض الضرائب وهذا نتيجة لاختلاف واقع فرض الضرائب على الأشخاص سوءا من الناحية :

- النفسية
- القدرة التمويلية
- انتشار اقتصاد الجريمة (غسيل الأموال)[2].

7– الانتشار الواسع لظاهرة اقتصاد الجريمة (غسيل الأموال):

يقصد بهذا المفهوم كل عمل أو إجراء يهدف إلى تحويل أو إخفاء أو نقل أو تغيير طبيعة وملكية و نوعية وهوية الأموال المحصلة من أنشطة أو أعمال إجرامية وغير قانونية أو غير مشروعة بهدف التغطية أو التمويه على مصدرها ،ولكي تظهر في النهاية أنها من مصادر مشروعة وهذه الظاهرة موجودة في القدم[3]، لكن الدراسات القانونية لمعالجتها لم تظهر إلا في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وابتدأت بالتركيز على ما تقوم به عصابات "المافيا" وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية،وتم متابعة هذه الظاهرة من خلال شراء محلات تجارية ومشاريع اقتصادية بغض النظر عن الفارق بين السعر الفعلي والسوقي، وبعد المتابعة تبين أن هذه الأعمال بمعظمها تعود لعائلة "كايوني" وبالمتابعة تبين أنها تمارس شراء وبيع المخدرات، ولضرورات العمل تم شراء مصبغة لغسيل القطع النقدية المعدنية المتحصلة من بيع هذه المخدرات بكميات قليلة بغية إزالة الآثار الموجودة عليها.

لذلك أطلق عليها اسم "غسيل الأموال" لكن وكعادة الغرب الذي يسخر كل شيء لمصالحه المستقبلية ويخترع المصطلحات ويستخدمها بالكيفية التي يريدها، ومنها هذا المصطلح والدليل على ذلك: أنه بعد الحرب العالمية الثانية وسيطرة الولايات المتحدة الأمريكية على الاقتصاد العالمي ،حيث أن 5/4من الذهب العالمي كان موجودا في مصارف أمريكا، وقد تبين للإدارة الأمريكية أن الجيش الألماني قد قام بسرقة كميات كبيرة من الذهب العالمي لعشرة مصارف

1: أحمد بن محمد العمري، مرجع سابق ،ص7.

2: سوزي عدلي ناشد،مرجع سابق، ص19.

3:احمد عبد العزيز،جاسم زكريا،وفرا س عبد الجليل الطحان (2010):الشركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية،مجلة لإدارة والاقتصاد،العدد 85 ،جامعة كربلاء،ص55.

مركزية أوربية ومنها "**فرنسا – النمسا – يوغسلافيا – بلجيكا – بولندا...إلخ** " وقدرت في ذلك الوقت 10 مليار دولار إضافة إلى نهبه من قطع فنية ومجوهرات ثمينة واحتياطات نقدية [1]،وأودعت هذه الأموال في مصارف سويسرية وتم متابعة هذا الموضوع بتشكيل لجنة أمريكية تدعى الموطن الآمن، ولكن السويسريون احتجوا بأن تعاونهم مع قادة النظام الفاشي والإيطالي والنازي الألماني كان تعاملا تجاريا، وبأنه بالحرب متاح كل شيء ونظرا لخوف أمريكا من توجه سويسرا نحو الكتلة الشرقية بقيادة /**ستالين**/ وحاجة فرنسا وبريطانية إلى الأموال لتنفيذ مشروع مارشال تم الاتفاق على تجاهل هذه القضية، وبعد تشكل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير في مدينة "**بريتون وودز**" تم الاتفاق رسميا على أنه من الصعوبة تحديد الأموال المشروعة وغير المشروعة في الحرب، وبدأ التعامل مع هذه الظاهرة كغيرها[2].

من خلال هذه المعطيات التي اشرنا لها سابقا يتبين لنا أن هناك سرية وعدم مسك دفاتر محاسبية نظامية كل هذا يؤدي الى:

- ✓ عدم تحصيل حجم الأموال الطائلة وإيداعها في خزينة الدول.
- ✓ توسيع فجوة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال جميع المعاملات، التي تتم من خلالها عملية غسيل الأموال.
- ✓ غياب القوانين والرقابة الصارمة.

8- الاقتصاد غير الرسمي"الموازي ":

إنه يختلف عن الاقتصاد الإجرامي تقريبا في كل شيء إلا أنه يشترك معه في طريقة الإخفاء،و عدم مسك دفاتر نظامية و التهرب من الاستحقاقات المترتبة عليه [3]،ولذلك سنركز عليه لأنه إذا لم يعطى الأهمية من قبل الدولة فيمكن في لحظة ما أن يتحول إلى اقتصاد إجرامي، لأنه يعمل وفق مبدأ الغاية تبرر الوسيلة وهذا الاقتصاد قديم إلا أنه تم الاعتراف عمليا بيه من قبل منظمة العمل الدولية عام 1972 ، وقد لفت النظر من خلال نسبته العالية في إفريقيا حيث يشكل في الدول الإفريقية وجنوب الصحراء أكثر من 60%من حجم الاقتصاد الكلي، وفي آسيا بنسبة تتراوح بين 40 – 60% من عدد العاملين في الاقتصاد الرسمي، وفي المكسيك بحدود 50%وفي الدول الأوروبية فيختلف من

1: نيكولاس شاكسون،ترجمة،فاطمة نصر (2011): مافيا إخفاء الأموال المنهوبة،القاهرة: إصدارات سطور الجديدة،الطبعة الأولى،ص25.

2: حيان أحمد سلمان، (2006): الاقتصاد الخفي مازال خارج الخطة والتغطية – مجلة الاقتصاد والنقل ، عدد – 7- ، ص.65

3: أحمد بن محمد العمري، مرجع سابق ،ص 8.

*دفاتر نظامية :هو التسجيل اليومي التفصيلي لكل المعاملات المالية.

دولة إلى أخرى، ففي إيطاليا بحدود 20 – 26%،وفي إسبانيا بين 10-23%، وفي فنلندا وهي أقل الدول بين2 - 4% أما في سورية يتراوح بين 14-35%.

الشكل رقم 01-01:مقارنة نسب السوق الموازي في الدول

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على المعطيات السابقة

إن انتشار السوق الموازية يؤدي إلى استعمال ظاهرة التهرب الضريبي في هاته الأسواق، كما أن هذه الأرباح والمدخرات المتحصل عليها بفضل الصفقات المنجزة تبقى خفية وسرية ولا تخضع لأي اقتطاعات ضريبية.

9- عدم الاستقرار السياسي :

يرجع أيضا أسباب التهرب الضريبي الدولي إلى عدم الاستقرار السياسي في بعض الدول الذي دفع الأفراد إلى تهريب الأموال بأي طريق ، فقد لجأت الدول إلى نقل مشرعاتها إلى الخارج .

المطلب الثالث: أثار التهرب الضريبي على الدول النامية واقتصاديات العالم

يعد التهرب الضريبي من أخطر المشاكل التي تعاني منه جميع الدول، لذا قام الكتاب والخبراء بالإشارة إلى مختلف النتائج والآثار الضارة التي تتولد عن ظاهرة للتهرب الضريبي وذلك منذ فترة طويلة سواء على الدول النامية (أولا) وعلى اقتصاديات العالم(ثانيا).

1- أثار التهرب الضريبي على الدول النامية:

يخلف التهرب الضريبي الدولي عدة أثار سلبية على الدول النامية ،و هذه الانعكاسات هي نتيجة للممارسات التي تقوم بها الشركات المتعددة الجنسيات داخل الحدود الجغرافية للدول النامية ،الأمر الذي يؤدي إلى إفراز مشاكل جبائية و اقتصادية واجتماعية لهذه الدول التي تعرف تأخرا على المستوى الاقتصادي .

1-1:الآثار الجبائية :

إن التهرب الضريبي الذي تصدت له التشريعات الدولية و الاتفاقيات الجبائية سواء الثنائية منها أو المتعددة الأطراف يؤثر بشكل سلبي على القوة الاقتصادية لأي دولة كيفما كانت[1].

وبخصوص تجليات أثاره على الدول النامية فإنه يسعى إلى خلق نوع من التعرية المنصبة على المادة الخاضعة للضريبة، أي تضاؤل حجم المواد الضريبية ،هذه الأخيرة التي تعتمد على الدول النامية بشكل كبير لتمويل التنمية و أي نقص في تحصيل الضرائب الهزيلة و غير الكافية لتغطية حجم النفقات، مما سبب عجز على مستوى الميزانية العامة للدول النامية[2].

فظاهرة التهرب الضريبي الدولي لا تقتصر على الأسباب الجبائية المحضة ، بل تخلق هذه الظاهرة أثار اقتصادية و اجتماعية و سياسية ويمكن القول أن مسالة تحديد الآثار المترتبة على التهرب الضريبي الدولي تعد صعبة،وذلك بالنظر إلى انعدام إحصائيات دقيقة و كاملة و منتظمة زمنيا و قابلة للتحويل ،و بناء على ما سبق فالتهرب الضريبي الدولي في الدول النامية يمس 5/4 آو 10/9 من الموارد الجبائية ،حيث ثبت أن في لبنان مثلا قد تمت تعرية جبائية بحوالي 90% من الموارد الجبائية تتعلق بالأساس الضريبي على الدخول، في حين أن مدغشقر قد وصل حجم التهرب الضريبي فيها إلى 60% من الموارد الجبائية [3].

1-2: الآثار الاقتصادية:

هناك علاقة وطيدة بين الاقتصاد من جهة و التهرب الضريبي من جهة أخرى نتيجة النقص الكمي الذي يمس الموارد الجبائية عبر تعرية الوعاء الضريبي، فضلا عن تأثيره على المساواة في توزيع الدخول والثروات بين الأفراد.[4]

حيث نلخص هذه الآثار في النقاط التالية:

1: فتيحة العماري ، (1995):التهرب الضريبي الدولي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية ،رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام،جامعة الحسن الثاني ،كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية ،الدار البيضاء ،ص66.

2: محمد أمبارك حجيرة، (1999):السياسة المالية و النقدية لخطط التنمية،الدار القومية للطباعة والنشر المؤسسة المصرية القومية للتأليف و النصر،ص99.

3: حيان أحمد سلمان،مرجع سابق ،ص88.

4: زكريا محمد بيوني، (1990):الضريبة على الأرباح الرأسمالية، دراسة مالية و اقتصادية و قانونية مقارنة،القاهرة،مصر، ص266.

أ- تحديد قيمة الدخول الخاضعة للضريبة:

التهرب الضريبي الدولي يقلص من إمكانيات تحديد قيمة الدخول الخاضعة للضريبة ومن بين نتائجه تحميل العبء الضريبي للخاضعين للضريبة الذين لا يمارسون التملص الضريبي ، و كذا يساهم في توزيع العبء الضريبي نتيجة النقص الكمي للموارد الشيء الذي يؤثر على الإنتاج و على حجم المبادلات التجارية الداخلية و الدولية، فضلا عن التقليص في حجم الإنتاج الوطني و القطاعي ،و عليه يبدو أن اقتصاد العالم الثالث يحتاج لموارد مالية لتحقيق النمو الاقتصادي ، و أي نقص في هذه الموارد يؤدي إلى حدوث ضرر في عجلة التنمية الاقتصادية لهذه الدول [1] .

ب- إعاقة التنمية الاقتصادية:

إن التهرب الضريبي يعيق التنمية الاقتصادية و كذا يعيق الإجراءات المتخذة من أجل تشجيع الاستثمار الأجنبي، كما يولد أفعال إجرامية مثل عمليات تبيض الأموال التي تضر بالمناخ العام للاستثمار و تؤثر هذه الظاهرة كذلك على اقتصاد الدول النامية إلى جانب بعض الأنشطة الموازية كالرشوة و الفساد واستغلال النفوذ[2] .

أيضا السبب الرئيسي لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي في البلدان النامية إهمال الحكومات لهذه الظاهرة و عدم التصدي لها بقوة كبيرة ،و هو وحده الذي يؤثر على اقتصاد هذه الدول .

هناك عوامل أخرى تتمثل في وجود التفاوت الاقتصادي بين ما يسمى بدول الجنوب ودول الشمال وخاصة على مستوى[3] :

- البنيان الاقتصادي.
- التخلف العلمي .
- التخلف التكنولوجي و الحضاري الذي تعاني منه الدول النامية .

ج-كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية:

حيث نجد أن درجة الامتياز عند المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية ويخلف خسارة في الخزينة العمومية، وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتأتية من وراء الحصائل الضريبية ،مما يؤدي هذا إلى:

- ✓ التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل.
- ✓ ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي، الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة.

1: فتيحة العماري، مرجع السابق ،ص144.

2:حيان احمد سليمان، مرجع سابق ،ص92.

3: محمد الحياتي، (1998):مظاهر التنمية المحلية و عوائقها الجماعات الحضرية و القروي ،نموذجا،مطبعة بنميمون،وجدة،.ص92.

د- عدم المساواة الخاصة:

التهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب،إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.

2:اثر التهرب الضريبي على الاقتصاد العالمي :

إن أثار التهرب الضريبي الدولي لا تقتصر على الدول النامية فقط بل يتسع و يمتد إلى التأثير على الاقتصاد الدولي نظرا لارتباط اقتصاد الدول النامية بالدول المتقدمة ،و بهذا أصبح التهرب الضريبي الدولي يشكل عامل مدعما وقويا وإضافيا للتخلف على المستوى الدولي (أولا)، و عاملا مساعدا للتبعية الاقتصادية بين الدول النامية و الدول المتقدمة اقتصاديا (ثانيا).

2-1:التهرب الضريبي الدولي كعامل مدعم للتخلف الاقتصادي الدولي :

لقد أوضح خبراء الاقتصاد على أن التهرب الضريبي يؤثر على إستراتجية التنمية الدولية ،وذلك من خلال التأثير على :

- ✓ التوزيع العادل للثروات بين الأفراد مما يؤدي إلى ألا مساواة الدولية أمام الضريبة .
- ✓ يمس ببنية المبادلات التجارية بين الدول المتقدمة و الدول النامية باعتباره يعيق عملية التنمية.
- ✓ يحرم الخزينة العامة للدول من جزء مهم من الموارد المالية،التي تنتعش بها الشركات المتعددة الجنسيات و الأشخاص الطبيعيون من جراء ممارستهم للتهرب الضريبي[1].

وبهذا يخلق التهرب الضريبي الدولي فجوة شاسعة تتسبب في:

أ- التباعد على مستوى التوازن الاقتصادي الدولي بين دول الشمال ودول الجنوب ،التي تسيطر على التكنولوجيا الحديثة و الصناعات المتطورة

ب- جغرافيا تحتل ثلث مساحة الأرض ويقطن بها ما يعادل ربع سكان العالم

ج- تحتكر دول الشمال معظم الأنشطة الاقتصادية و الصناعية و التجارية في العالم[2].

وصناعيا أصبحت الدول المتقدمة تتحكم في 90% من الإنتاج الصناعي العالمي، و تجاريا تحتكر من الأوراق النقدية و العملات الأجنبية و احتياطات الذهب في العالم [3] .

1:زكريا محمد بيوني،مرجع سابق ،ص227.

2: محمد الحياتي،مرجع سابق، ص97.

3: فتيحة العماري ،مرجع سابق ،ص107.

ويتبين منما سبق أن عدم التكافؤ الاقتصادي بين الدول المتقدمة و الدول النامية يزيد من حدة التهرب الضريبي الذي يشكل عاملا إضافيا و مساعدا على التخلف الاقتصادي ،بحيث أنه لا يمكن الحديث عن ازدهار التجارة الدولية دون الأخذ بعين الاعتبار اقتصاد الدول النامية، وبهذا فالضريبة لم تعد ظاهرة جبائية بل أصبحت ظاهرة اقتصادية ، و بالرغم من امتداد التهرب الضريبي الدولي إلا أن الدول الغربية تصدت له عبر مجموعة من الإجراءات القانونية المتمثلة في تجريمه و اعتباره جريمة معاقب عليها[1].

2-2 :التهرب الضريبي الدولي كعامل مساعد للتبعية الاقتصادية الدولية :

إضافة إلى الفوارق الواضحة بين اقتصاد الدول النامية المستقبلة لرؤوس الأموال الأجنبية و الدول المصدرة لها التهرب الضريبي الدولي يساعد على عملية تداول الرأسمال الدولي وهذه العملية تساهم و تساعد على تعزيز مكانة وسائل الإنتاج التي تمتلكها الشركات المتعددة الجنسيات، و التي أعلنت عن ميلاد مرحلة الرأسمالية الحديثة،وهذه الشركات أصبحت وسيلة لتكريس التبعية الاقتصادية بين الدول النامية و الدول المتقدمة وذلك بغية استغلال ثرواتها[2].

إن الشركات المتعددة الجنسيات تلقى دعما من دولها التي تساعدها و توفر لها المناخ المناسب على الاستثمار و خلق فروع لها في الدول النامية، بمعنى استغلال ثروات الدول النامية يكون باتفاق بين الشركات و دولها[3].

ومنه التهرب الضريبي الدولي ينتج عنه اختلال في حجم التبادل التجاري بين الشركات الدولية و الدول المتخلفة نظرا لكون التهرب الضريبي الدولي يساعد على الاستقرار المالي للشركات المتعددة الجنسيات ،مما يساهم في إنعاش وضعيتها الاقتصادية على حساب اقتصاد الدول النامية ،هذا الاقتصاد الذي يتميز بالضعف على مستوى دخل السكان والإنتاج،وكذا معاناة هذه الدول من تخلف اجتماعي أساسه سيطرة الأمية و الفقر على أغلبية سكان الدول النامية[4].

وأخيرا يمكن القول أن التبعية الاقتصادية تساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي للدول ،و يرتكز أيضا على التعارض و التناقض بين التوجه الرأسمالي للشركات المتعددة الجنسيات و بين إستراتجية خطط التنمية للدول النامية.

حيث تعاني هذه الأخيرة من الاختلال على مستوى البنيات الضريبية التي تتمثل في الاعتماد على ضرائب تقليدية دون البحث عن مصادر أخرى لتمويل نفقاتها .

1: محمد أمبارك حجيرة،مرجع سابق،ص102.

2: فاطمة الحمدان بحير،مرجع سابق ،ص163.

3: أسامة دياب ،(2005/05/03): السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية القاهرة: المبادرة المصرية للحقوق الشخصية ،ص55.

4: ايناس بن صالح الزمزاتي،(2002):المالية العامة و السياسة المالية ،المطبعة و الوراقة الوطنية ،نشر و توزيع مكتبة ووراقة البيع ، مراكش ، ص 214.

المبحث الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي

يتم التهرب الضريبي الدولي من خلال عدة وسائل من أهمها الجنات الضريبية ،وهي نظام يعفي من تأدية الضرائب أو نظام ضريبي متساهل أو ينظر إليها كما كان يوفر لغير المقيمين فيه إمكانية التهرب من دفع الضريبة العائدة إلى محل إقامتهم (المطلب الأول) ،كما يتم التهرب الضريبي الدولي عن طريق المنشأة الثابتة وذلك يعتمد على ما إذا كانت تلك المنشاة في دولة تعفي هذه الأخيرة بشكل كامل من الضرائب أو في دولة لا تعفي المنشأة الثابتة من الضرائب(المطلب الثاني)، ويتم التهرب الضريبي الدولي كذلك من خلال الأسعار القابلة للنقل والتحويل وهو طريقة لتسعير السلع والخدمات المنقولة داخل شركة متعددة الجنسيات(المطلب الثالث) ،أو باستعمال التجارة الالكترونية التي تعتبر عملية بيع أو شراء أو تبادلا لمنتجات والخدمات والمعلومات باستخدام شبكة إنترنت داخلية أو خارجية (المطلب الرابع).

المطلب الأول: آلية الجنات الضريبية

بما أن الجنات الضريبية هي المنافذ أو الثقوب السوداء التي تتسرب عبرها أحجام الضرائب الكبرى لتبقى في جيوب أصحابها بدلا من أن تزود الموارد الضريبية وترفع من قدرات خزينة الدولة،لذي سنبين مفهومها الواسع واهم خصائصها (أولا) ،وكيفية التهرب الضريبي عن طريق هذه الآلية (ثانيا).

1: تعريف الجنات الضريبية و خصائصها :

قبل التطرف إلى هذه الآلية يجب أن نوضح أولا ما هي الجنات الضريبية.

حيث بوجد العديد من التعريفات لمصطلح الجنات أو الملاذات الضريبية، ويرجع هذا التعدد إلى تنوع مستويات دراسة ومناقشة هذه الظاهرة بين الأكاديميين والاقتصاديين والسياسيين وممثلي المنظمات الدولية، وثانيا سنستخلص أهم خصائص الجنات الضريبية.

1-1: تعريف الجنات الضريبية

أطلقت عليها العديد من المصطلحات مثل: الملاجئ الضريبية، الملاذات الضريبية ،السياحة الضريبية تعبير " الأوف شور"هذا الأخير يترجم بشكل عام في القواميس العربية بعيدا عن الشاطئ.

وفي الترجمة الاقتصادية "مؤسسة مالية خارجية"، واصطلاحا يشير إلى جزر قريبة من النفوذ الأوروبي مثل: جزر البهاما وجرسي والكايمان، والتي كانت جزءا من مستعمرات سابقة، ورغم أنها تتمتع في غالبيتها باستقلال ظاهري عن البلد الأم فإنها مرتبطة عن كثب بالعواصم المالية والسياسية الكبرى.

تعد هذه الأماكن ملاذات آمنة لإيداع أموال الأثرياء أو تلك الناتجة عن الفساد والجريمة المنظمة، حيث تضمن سرية المودعين، ولا تكاد تخضع أموالهم لضرائب لا تذكر، وهذا الواقع يؤكد أن الملاذات ليست مقصورة على تلك الجزر بل هي موجودة في قلب العواصم الكبرى، ولذلك يستخدم تعبير "الأوف شور" للدلالة على تلك الملاذات الآمنة للأموال[1].

وتعرف الجنات الضريبية أو الملاذات الضريبية على أنها: " ولاية قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جدا أو معدومة، وتعمل على جذب الأموال إعتمادا على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الولايات القضائية ميزة أخرى، وهي السرية وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال [2].

بالتالي يمكن القول أن الجنات الضريبية تتمتع بقدرتها على إخفاء الأموال عن الضرائب، كما أنها الفردوس المالي للأثرياء باعتبارها ليست أماكن لتهريب الأموال أو الحماية من الضرائب فحسب، بل هي مشروع للأثرياء والأقوياء لمساعدتهم على استلاب الميزات من المجتمع دون أن يدفعوا ثمنها، بل ويتعدى الأمر من الجانب الاقتصادي إلى الشق السياسي، حيث يراها مفكرون غربيون "شكلا حديثا من الاستعمار" [3] ،يضم العالم أكثر من (80)منطقة تمثل "النعيم الضريبي" للأثرياء، مقسمة إلى أربعة مجموعات:

- ✓ الأولى منطقة الملاذات الأوروبية.
- ✓ والثانية منطقة الملاذات البريطانية.
- ✓ الثالثة المنطقة الأمريكية،
- ✓ الرابعة أماكن هامشية غير مصنفة مثل الصومال وأروجواي.

منما سبق نستخلص النقاط التالية :

- هي عبارة عن أقاليم أو بلدان.
- تكون الاقتطاعات الضريبية منعدمة أو ضعيفة.
- نظام جبائي محفز للدول الأخرى .
- نظام جبائي محفز للبلدان أكثر من بلدانهم الأصلية(البلدان الأصلية للشركات).

1: أيمن حسونة ، (2015/09/21): الملاذ الضريبي كيف يخفي الأثرياء أموالهم؟ تاريخ:الاسترداد، من صحيفة العرب2020/07/10ص25.

2:أسامة دياب ، مرجع سابق ، ص5.

3: محمد عباس محوزي، (2005): نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي ألمغاربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص28.

1-2:خصائص الجنات الضريبية:

للجنات الضريبية العديد من الخصائص نسردها في النقاط التالية:

أ:سعر ضريبة منخفض:

إن أهم ما يميز الجنات الضريبية هي الامتيازات التي يقرها التشريع الضريبي خاصة بالنسبة للاستثمارات والدخول الأجنبية بغرض جذبها لتنمية اقتصادها[1]، فهي بذلك تضحي بإيراداتها الضريبية في سبيل تنمية إيراداتها من الاستثمارات والعملات الأجنبية[2].

والملاحظ أن هناك نوعين من المناطق ذات سعر ضريبة المنخفض:

1: تكون فيها الاقتطاعات الضريبية منخفضة، لأن مصادر الإيرادات الأخرى كافية لمواجهة تكاليف نشاط الدول كالمملكة العربية السعودية، فهذه المناطق لا تعد جنات ضريبية لأنه لم يبذل أي مجهود لجذب الاستثمارات الأجنبية،

2: مناطق أخرى ذات نظام ضريبي منخفض ولكن لها نظام ضريبي خاص قصد تشجيع الاستثمارات الأجنبية وهي التي تعد جنات ضريبية أو ملاذات ضريبية [3].

ب: الاستقرار السياسي، الاقتصادي، القانوني والاجتماعي:

نقصد بالاستقرار السياسي أن تكون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى من أي انقلابات ،أما الاستقرار الاقتصادي فيتجسد في عدم تدخل الدولة في أعمال هذه المشروعات، و يكمن الاستقرار القانوني في عدم حدوث تغيرات مفاجئة متوقعة في التشريعا ت.

يتمثل الاستقرار الاجتماعي في توفر مختلف الخدمات والبني التحتية التي تحتاجها المشروعات[4].

ج: سرية المعاملات البنكية والمعاملات التجارية:

تسعى الشركات الدولية إلى التعامل مع بنوك على أعلى مستوى من الكفاءة و السرية ويتم إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية.

د:الاتصالات والمواصلات الحديثة المتطورة:

من أهم خصائص الجنات الضريبية أن تكون:

- ذات موقع متميز ومعروف على المستوى الدولي،بحيث يمثل عنصر جذب هام للاستثمارات.

1:مهداوي عبد القادر، (2015): الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي،مجلة دفاتر السياسة والقانون،العدد12،ص5.

2: فريد النجار،(2000) : الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، ص8.

3: Heny –Réa(1999), les paradis fiscaux, Alternatives économiques,N°109 ,France, p34.

4: سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص13.

- يجب أن تمتلك شبكة متقدمة من وسائل الاتصال تجعل من السهل التفاعل بين الدولة الأم وفروعها.

أصبحت جنات الضريبة تمثل ملاذا ملائما ومناسبا لنشاط الشركات الدولية.حيث تعمل الشركة الأم عادة بإنشاء شركات وليدة أو منشأة ثابتة تابعة لها للاستفادة بأكبر قدر ممكن الميزات و الإعفاءات التي تقدمها هذه الدول.

2: التهرب الضريبي عبر الجنات الضريبية:

يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية عن طريق:

2-1: إنشاء الشركات الوسيطة أو الساترة في الجنة الضريبية:

وهو المبدأ الذي يرتكز عليه النظام والتركيب الدولي، هذه المنشأة في الواقع لها دور في الوساطة وفي تمركز مداخيل منظمي هذه التعاملات والذين يتمنون أن لا يتم ضبطهم من قبل الإدارة الضريبية في بلد إقامتهم، إذ ينهض كيان الشركة الساترة على مجموعة عناصر معينة وهذه العناصر هي:

أ- أنها شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبة منخفض أو لا تفرض ضرائب فيها نهائيا (كما في الجنات الضريبية) كما ذكرنا سابقا [1].

ب- يتم تأسيس هذه الشركة والسيطرة عليها من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في بلد ذي معدل ضريبة مرتفع [2].

ج- إستخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أساس إدارة الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الساترة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل[3]، إلا أنالصعوبة في هذه الطريقة تكمن في تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات ومكانهم، فالمقر في الجنة الضريبية وهمي في حين أن المقر الحقيقي في البلد الأم، ومن هناك تقوم هذه الأخيرة بالإدارة والتوجيه.

لا تقوم هذه الشركات الوهمية التي بطلق عليها أيضا الكيانات ذات الغرض الخاص بأي أنشطة تجارية حقيقية، بل تقوم بأنشطة الشركات القابضة، أو بتقديم تمويل داخلي، أو بإدارة أصول غير ملموسة.

غالبا يهدف تقليل الفاتورة الضريبية العالمية للشركات متعددة الجنسيات.

1:جادخليفة، (2010): الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية،العدد 52 ،الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، مصر،ص113.

2:محمد عباس محرزي، (2005): نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر، ص.82

3: حيان احمد سليمان،مرجع سابق ،ص96.

2-2:تخفيض التكاليف:

ويتم هذا عن طريق:

-التقليل من العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع.

- الزيادة في الدول ذات الجنات الضريبية، وهذا قبل توزيع الأرباح.

2-3:توزيع الأرباح:

إن الشركات الوليدة الموجودة في الجنات الضريبية لا تقوم بتحويل أرباحها إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة، وإنما تعيد استثماره في الجنات الضريبية نفسها أو تحويلها إلى دول أخرى أقل خضوعا للضريبة.

مثال:

يمكن أن تصدر شركة أمريكية، لها فرع عبارة عن شركة وهمية في البهاما، بضائع إلى فرعها الألماني وترتب تعاقدات الصفقة بحيث تباع البضائع أولا إلى فرع المبيعات التابع لها في البهاما بسعر منخفض محولة بذلك الدخل من ألمانيا إلى البهاما، لذا يزيد دخل الشركة الخاضع للضريبة في البهاما بينما يقل الدخل الخاضع للضريبة في أمريكا وألمانيا، وفي الواقع لا تذهب البضائع إلى البهاما، وحتى الوثائق والنقود لا تصل إلى هناك أبدا.

ويعد هذا الأسلوب من أساليب الاحتيال في التجارة الدولية وهو أسلوب شائع الاستعمال ،حيث يلجا المحتالون إلى خفض قيمة الصادرات إلى غير حقيقتها والاحتفاظ بالفارق في الخارج، كما في حالة البهاما وأمريكا ويفعلون العكس بالنسبة للواردات حيث يميلون إلى تضخيم فاتورة الواردات لتحويل مبالغ باهظة والاحتفاظ بالفارق أيضا في الخارج، كما في حالة ألمانيا والبهاما[1].

كما يوجد في بعض الدول كما في بنما شركات تعرف باسم الشركات الورقية وهي شكل من الشركات الوهمية حيث يجوز في بنما إنشاء شركة على الورق فقط، ويتم تسجيلها في السجلات الرسمية بمنتهى السهولة دون أن يعلم بها أحد، ويتولى هذه العملية إدارة تقوم ب :

- فتح شركة تختار اسم لها .
- تختار نوع النشاط على الورق.
- تفتح حساب في البنك في بنما.

في الإدارة الرسمية التي سجلت فيها إسم الشركة لا يضع إسم رئيس مجلس إدارتها ولا حتى إسم مالكها، ثم يفتح الحساب في البنك "أوف شور "باسم الشركة دون ذكر إسم أي شخص ويكتفي فقط بمجرد توقيع مع رقم الحساب وبالتالي يتم

1: زهرة حبو(2011): التهرب الضريبي الدولي،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27،العدد الأول،ص420.

ترحيل الأموال من بعض الدول وإيداعها في حساب الشركات الورقية في بنما دون أن يعلم أحد[1]، ولا يمكن اختراق سرية هذه البنوك إطلاقا لعدم وجود اسم أحد بل فقط مجرد حساب باسم شركة .

أيضا فالقانون في الدول الذي يسمح بإنشاء الشركات الورقية يتيح مايلي :

- الاحتفاظ بالأموال القذرة.
- إخفاء الأموال القذرة.
- إخفاء أصحابها.
- بالأموال القذرة مصدر تمويلها [2].

و النسب التالية تبين لنا نسبة الثروات المخفية عن طريق الملاذات الضريبية .

إذ يقدر أحد التقارير أن مبلغ 7.6تريليونات دولار (8% من الثروة المالية العالمية للأسر المعيشية) كان يحتفظ به في ملاذات ضريبية في نهاية عام 2013 مع عدم تسجيل ما يقدر بنسبة80% من هذا المبلغ .

ووفقا لشبكة العدالة الضريبية التي تحلل الملاذات الضريبية، فإن الولايات المتحدة تحتل الآن المرتبة الثانية في "السرية المالية" وراء سويسرا فقط سنة 2020 [3].

فقد ارتفعت الولايات المتحدة من المركز الثالث في العام الماضي متجاوزة جزر كايمان بالنسبة للحجم وسرية أنشطتها المالية الخارجية، وتقدر شبكة العدالة الضريبية في ذلك ما بين 21 تريليون دولار و 32تريليون دولار من الثروة المالية الخاصة المتوقفة في ما تسميه "الاختصاصات السرية" في جميع أنحاء العالم .

لقد زادت الولايات المتحدة بشكل مطرد حصتها السوقية للخدمات الدولية الخارجية، وتطالب الآن بنحو 22% من السوق العالمية.

في ما يلي أهم 15 بلدا في مؤشر السرية المالية لعام 2018 وهي حسب التسلسل التالي:

سويسرا ، الولايات المتحدة الأمريكية، جزر كايمان، هونغ كونغ، سنغافورة، لوكسمبورغ، ألمانيا ،تايوان الإمارات العربية المتحدة (دبي)، غيرنزي، لبنان، بناما، اليابان، هولندا تايلاند [4].

1: سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 12.

2: زهرة حبو ،مرجع سابق ،ص 99.

3:جاد خليفة ،مرجع سابق ،ص 102.

4: G. Zucman, (2014): Taxing across borders: tracking personal wealth and corporate Michael Rainey: The 15 Top Tax Havens in the World. **ttp://www.thefiscaltimes.com/2018/01/31/15-Top-Tax-Havens-World** (13/7/2018) profits, Journal of Economic Perspectives, vol. 28, No. 4, pp121.

المطلب الثاني آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل Les Prix de Transfert

إن التحويل غير المباشر للأرباح باستعمال أسعار التحويل بهدف حجبها عن الضريبة في الدول ذات النظام الجبائي المرتفع يقوم على التزييف أو التلاعب في أسعار السلع و الخدمات داخل الشركات الدولية ،لذا يجب إعطاء مفهوم لأسعار التحويل و ما المقصود بها (أولا)،و تبيان كيف يتم التهرب الضريبي و إخفاء الأموال و التملص من دفع المستحقات الضريبية (ثانيا) .

1: مفهوم أسعار التحويل :

إن التحويل غير المباشر للأرباح باستعمال أسعار التحويل بهدف حجبها عن الضريبة في الدول ذات النظام الجبائي المرتفع، يقوم على التزييف أو التلاعب في أسعار السلع والخدمات داخل الشركات دولية النشاط لذا ، فإن ما يشغل الشركة الأم عند تحديدها لأسعار التحويل في المعاملات مع الشركات الوليدة، أو فيما بين الشركات الوليدة يبعضها البعض هو النظام الجبائي للدول المختلفة الكائنة لهذه الشركات ومستوى أسعار الضريبة على الأرباح فيها، فهي تحدد مسبقا الربح الذي تحققه، حيث يرتفع معدل أرباح الدول ذات النظام الجبائي المخفف ويقل معدله و قد يصل إلى درجة الخسارة في الدول ذات النظام الجبائي المشدد، ولقد اختلف الفقهاء في إعطاء مفهوم محدد لها ونجد من بين هذه المفاهيم:

يقصد بأسعار التحويل أنها: "أسعار تتعلق بالسياسات الإدارية المتعلقة بالعمليات التي تتم ما بين الشركة الأم والفروع والتوابع لها، أو بين الفروع والتوابع بعضها البعض، والتي قد تتمثل في تحويل المنتجات والخدمات والتحويلات النقدية وغيرها" [1].

وبحسب تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية :أسعار التحويل:" هي الأسعار التي بموجبها مؤسسة ما تحول سلع ملموسة، أصول غير ملموسة أو خدمات إلى مؤسسة شريكة"

عرفه" تربسترا" بأنه ثمن السلع المباعة من قسم إلى قسم أو فرع من فروع الشركة العالمية .

أما "تزنكوتا فيرى أن سعر التحويل هو عبارة عن السعر المحدد لتحويل أوسع السلع بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض أو بين الشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولية[2].

كما يمكن تعريف سعر التحويل من خلال معيارين تراكميين كمايلي:

1: سهام محمد علي حسن، (1998) :أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي دراسة مقارنة-. مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة،السعوديةص15.

2: عبد السلام أبو قحف، (2001): إدارة الأعمال الدولية، الدار الجامعية، بيروت، ص166.

أ- معيار تنظيمي:

تتمثل أسعار التحويل في الأسعار التي تتم بين كيانات الأعمال من نفس المجموعة من جهة و كيانات أخرى حدودية، فهي سارية المفعول على سبيل المثال: فرع مع الشركة الأم بين فرعين من نفس الشركة ،أو بين الشركة و منشأتها الثابتة الموجودة في إقليم دولة أخرى .

ب- معيار مادي:

أسعار التحويل المتعلقة بجميع العمليات التي تؤدي إلى وجود سعر " البيع أو التنازل عن أصل مادي أو غير مادي، أصل حقيقي أو مالي"، مثل: التنازل عن رخصة الاستغلال أو العلامة التجارية، القروض بفوائد، الاستثمار في رأس المال، إعادة هيكلة المؤسسات[1].

من خلال هذه التعاريف يمكن أن نستخلص ببساطة أن أسعار التحويل :

هي أسعار البيع بين شركات من نفس المجموعة ولكن محل إقامتها في بلدان مختلفة، تفترض صفقات بين أعضاء مجمع الشركات وذلك ما وراء الحدود، وبالتالي فهي تشبه عمليات استيراد وتصدير بين شركات من نفس المجمع، وهنا نستثني كل المعاملات الدولية مع شركات مستقلة ، وكذلك كل المعاملات بين أعضاء المجمع من دون عبور الحدود والصفقات بين أعضاء المجموعة تشمل كل :

- السلع والبضائع التي يتم تبادلها من المواد الخام.
- سلع نصف مصنعة[2]، والتي سوف يتم استكمال تشغيلها في الفروع حتى تصير سلعة تامة الصنع.
- المنتجات تامة الصنع وذلك بغرض إعادة بيعها في الدول المضيفة للاستثمار، والتي توجد بها هذه الفروع.

كذلك تمتد المعاملات بين أعضاء المجموعة لتقديم:

- الخدمات.
- تقاسم بعض الأعباء بين عدة شركات من نفس المجمع مصاريف الإدارة أو المقر وضع في متناولهم أشخاص أو سلع.
- تقاسم رسوم الحصول على براءات الاختراع أو العلامات التجارية .
- علاقات مالية خدماتية تقدمها شركة من نفس المجمع إلى شركة أخرى إلى غير ذلك[3].

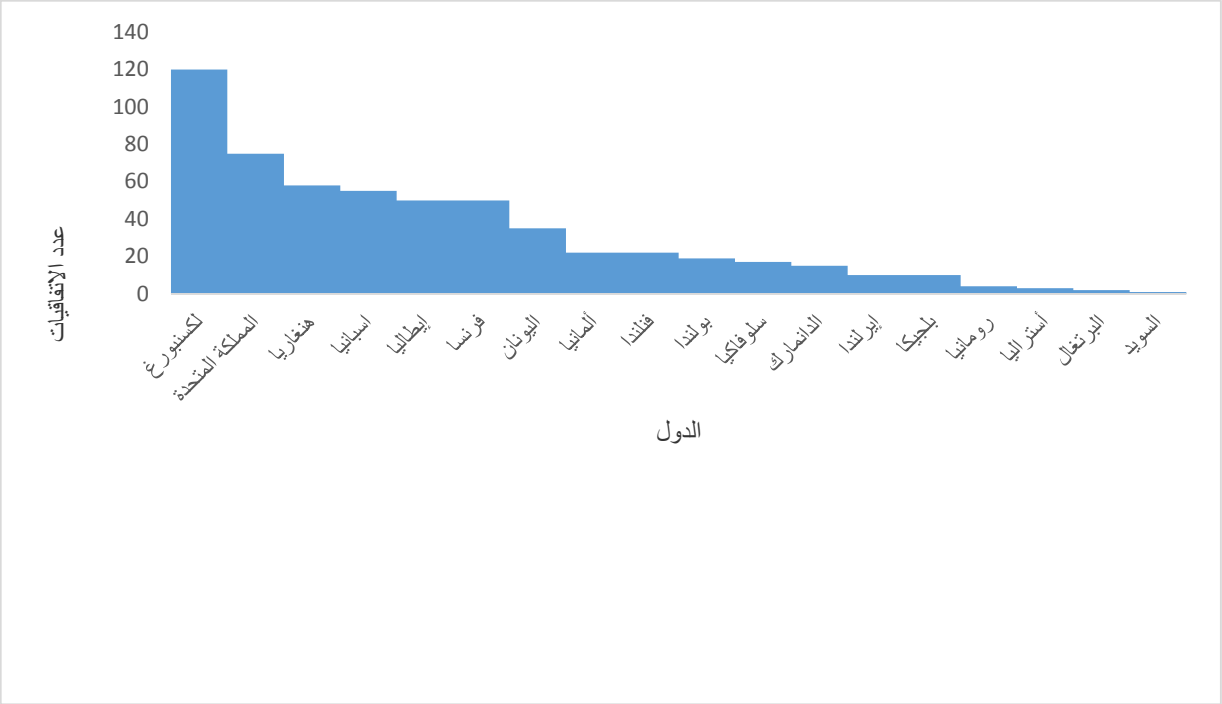
1:بونعاس شيماء-تومي سوميه، (2020):دور مفتشي الضرائب بلا حدود في رفع الحصيلة الجبائية على العمليات المالية لشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية،مجلة الباحث الاقتصادي ،مجلد رقم8،العدد2،ص331.

2: إيناس بن صالح الزمزاني ، مصدر سابق، ص246.

3: زهرة حبو، مرجع سابق ،ص 427.

كما يجب الإشارة إلى أهم الاتفاقيات المتعلقة بأسعار التحويل المبرمة بين عدة دول والتي يمكن توضيحها من خلال المنحى البياني التالي:

الشكل رقم01 –02 : عدد الاتفاقيات المتعلقة بأسعار التحويل لعدد من الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي(سارية المفعول ابتداء من نهاية 2013)



المصدر: بونعاس شيماء – تومي سوميه –2020– دور مفتشي الضرائب بلا حدود في رفع الحصيلة الجبائية على العمليات المالية لشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية،مجلة الباحث الاقتصادي ،مجلد رقم8،العدد2:

2: التهرب الضريبي عبر آلية أسعار التحويل:

أسعار التحويل تستخدم لتحويل الأرباح بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها في الخارج أو بين فروع هذه الشركات، وبهذا يمكن لهذه الشركات أن تتلاعب بتحديد الأسعار بما يناسب حاجتها، وهذا بتخفيض نفقاتها وأعبائها خصوصا العبء الضريبي وزيادة أرباحها[1].

يتم التلاعب بأسعار التحويل قصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خصوصا في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن، أو أن البلد المضيف يفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح، وتمثل أسعار التحويل أهم آليات

1:عزوز علي، (2014): آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات"،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة "حسيبة بن بوعلي" الشلف،ص55.

التهرب الضريبي الدولي بالنسبة إلى الشركات دولية النشاط [1]، فقيمة الأرباح تتحدد مقدما وفقا لأسعار التحويل التي يتم بناء عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات، ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقا لهذه الآلية [2]، ومن التلاعبات التي تستخدمها الشركات في هذا السياق نذكر ما يلي:

2-1:بيع المدخلات إلى الشركات التابعة:

يتم إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات المتعددة الجنسيات ببيع المداخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تؤخذ الأسعار الجارية والمتداولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة المتعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار[3].

ولا يمكن القول بأن الطلب والعرض يحددان أسعار ما يتم تبادله بين وحدات الشركة الأم لأن هذا التبادل لا يتم عن طريق السوق، نظرا لخصوصية السلع والخدمات موضوع التبادل وعدم تماثلها مع ما يتوافر في الأسواق من ناحية، ولأن الشركة الأم تحدد لكل وحداتها من أين تحصل على ما تريد وإلى أين تذهب بمنتجاتها أو تقدم خدماتها المشتركة، فالشركة الأم هي التي تنظم كيفية قيام كل جزء بإمداد الأجزاء الأخرى بما يلزمها من منتجات وخدمات لازمة لأداء دورها في إخراج المنتج النهائي.

ومن الطبيعي إلى جانب ذلك أن تقوم الشركة الأم بتحديد الأسعار التي يتم بها الحساب بينها وبين وحداتها أو بين هذه الوحدات وبعضها البعض.

أن تعكس الطريقة التي يتم بها تحديد هذه الأسعار سياسة ومصلحة الشركة دولية النشاط في مجملها وليس بالضرورة مصلحة كل فرع من توابعه[4].

ولعل استخدام أسعار التحويل لتخفيض الأعباء الضريبية للشركة في مجملها هو المثال التقليدي في هذا الصدد[5].

فبافتراض أن الشركة دولية النشاط تمارس عملها في دولتين تختلف فيما بينهما معدلات الضريبة التي ستتحملها الشركة، فان الشركة تجد من مصلحتها أن تعمل على زيادة الأرباح المحققة في الدولة التي يقل فيها معدل الضريبة وتخفيض الربح إلى أدنى قدر ممكن في الدولة التي يرتفع فيها معدل الضريبة، ولتحقيق ذلك يتم تخفيض أسعار المنتجات التي ينتجها

1: سوزي عدلي ناشد،مرجع سابق ، ص 101.

2: عبد الفتاح أبو شرار. ،مرجع سابق،ص263.

3: عبد السلام أبو قحف ،مرجع سابق ،ص 162 .

4: سهام محمد علي حسن ،مرجع سابق ،ص 56.

5: زهرة حبو،مرجع سابق ،ص427.

الفرع الخاضع للضريبة الأعلى لصالح الفرع الخاضع للضريبة الأقل، أي أن الشركة تنظر أساسا ربح النهائي وأهمية تحققه متجاوزة بذلك مصالح الشريك المحلي أن وجد، والدول المضيفة لرأس المال وحقوقها السيادية.

2-2:التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح:

سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة.

حيث تخفض من النفقات ومن ثم تزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجنات الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد.

يمكن استخدام هذه السياسة لدعم موقف إحدى الوحدات التي يكون من مصلحة الشركة الأم تدعيمها رغم ما تتعرض له من خسائر أو ما تحققه من أرباح منخفضة، إذا كانت هذه الوحدة تمثل أهمية في إطار الشركة ككل، وفي نفس الإطار يمكن أن تستهدف الشركة الأم نشاط إحدى وحداتها خاصة في الدول النامية عن خسارة محاسبية استنزافا لموارد شريك محلي أو تهربا من الضرائب أو من القيود على تحويل الأرباح.

2-3:التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة عند توزيع الأرباح:

ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم.

مثال :المثال المعروف عن ذلك موز جرسي المصدر الأول لفاكهة الموز في العالم وهذا بفضل تطبيق سياسة أسعار التحويل من طرف باعة الموز.

الموز يباع من طرف شركة متواجدة في كوستاريكا(مثلا) إلى شركة متواجدة في جرسي، هذه الأخيرة بدورها تقوم بإعادة بيع الموز إلى شركة أخرى من نفس المجموعة في فرنسا ولكن بسعر مرتفع، مما يسمح لها بتحقيق أرباح وتبقيها في جرسي، بينما تترك هامش ربح ضعيف لأسعار البيع للشركة المتواجدة في فرنسا.

إلا أنه يجب الإشارة إلى أن هذه الشركات لا تسعى للتهرب من أداء الضريبة المستحقة عليها، وإنما أحيانا تحاول أن تتجنب الخضوع لهذه الضريبة، وذلك بأن تقوم باستغلال الثغرات الموجودة في قانون الضرائب، فعلى سبيل المثال تقوم العديد من الدول بإعفاء السلع المخصصة للتصدير من الضريبة على القيمة المضافة أو الرسوم الجمركية أو ضرائب

الدخل، وهذا بهدف تشجيع عمليات التصدير والحصول من وراء ذلك على عملات صعبة، فتقوم هذه الشركات باستغلال هذه الثغرة في هذه القوانين للتهرب أو تجنب سداد الضريبة الإقليمية[1].

كما أن توضيح أسعار التحويل يعتمد على تجاوز إشكالات و آليات الرقابة الجبائية على الشركات متعددة الجنسيات وأخيرا فإن الرقابة الجبائية على أسعار التحويل تتقاطع مع مجالات و قضايا القانون الجبائي التي تكملها و تغذيها و لكن لا يجب الخلط بينهما[2].

المطلب الثالث: آلية المنشأة الدائمة أو الثابتة

ابتدعتها الشركات دولية النشاط« تلك الشركات التي تمتد فروعها إلى دول عدة وتحقق نسبة هامة من إنتاجها الكبير والمتنوع " سواء السلعي أو الخدمي " خارج دول الموطن، ويتم ذلك في إطار إستراتيجية عالمية موحدة، وتتميز باحتكارها لأحدث أساليب التكنولوجيا العصرية، وتدار مركزيا من دول لجنة المعونة الإنمائية – حيث موطنها الأم».[3]حيث تستطيع بمقتضاه تحقيق أعلى ربح ممكن بأقل عبء ضريبي، لذي سنعرف المنشاة الثابتة (أولا) ونوضح عناصرها (ثانيا) ،وتبيان الآليات التي يتم التهرب الضريبي من خلالها(ثالثا).

1: مفهوم المنشأة الثابتة :

تعددت وتنوعت تعاريف المنشأة الثابتة:

فنجد في نموذج منظمة التعاون و التنمية في المجال الاقتصادي الذي أخذ بفكرة المنشأة الثابتة هي" الأرباح التي يحققها مشروع في إحدى الدولتين تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم يكن المشروع يزاول نشاطه في الدولة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة فيها"[4].

وقد أجمعت كافة الاتفاقيات والتنظيمات الدولية على اعتبار المنشأة الثابتة معيار أو ضابط جبائي" إسناد جبائي"، يمكن اللجوء إليه لإخضاع أرباح شركات الدولة الناشطة للضريبة في الدولة التي تمارس فيها هذه الشركات نشاطا عن طريق المنشأة الثابتة.

أو هي المنشأة الثابتة بكونها " تلك المنشأة التي تمارس نشاط يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح " هذا من جهة[5]. ومنهم من عرفوها بأنها "هي كافة المنشآت التي تعد جزءا متكاملا من اقتصاد الدولة، باعتبار أن الأنشطة التي تزاولها تعد أنشطة حيوية وأساسية و متكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة سواء ساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة

1:Fedida, C. P. (2000): Evasion Fiscal International. Thèse de doctorat. Nice: Université Sophia Antipolis. P4.

2 : la direction Générale des finances publiques. (2006): les prix de transfert. Consulté le 10 08, p22.

3 : Economics Online(2018): Transfer pricing economics/Transfer_pricing.ht ml .p88.

4:زهرة حبو،مرجع سابق ،ص 105.

5: سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ،ص98.

فيه تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي " من جهة أخرى

أو بمعنى أخر نشأت فكرة المنشأة الدائمة على أثر انتقال أدوات الإنتاج ورؤوس الأموال من موطنها الأصلي للاستثمار إلى الدول الأخرى وظهور الشركات متعددة الجنسيات، وبالتالي اختلاف معايير فرض الضريبة بين التشريعات الضريبية المختلفة، حيث يمكن رصد اتجاهين أساسيين توصل إليهما الفقه الاقتصادي في هذا الصدد: **الاتجاه الأول :نظرية تحقق الدخل(عالمية الإيراد):**

وفقا لهذه النظرية يتم تعريف المنشاة الثابتة بكونها تلك المنشة التي تمارس نشاطا يسهم إسهاما مباشرا في تحقيق الربح، أي أن هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشاة الثابتة وتحقيق الربح، والذي بموجبة يلاحق التشريع الضريبي الدخل الوطني الذي يتبع الدولة تبعية سياسية أينما تحقق هذا الدخل أي سواء تحقق هذا الدخل داخل حدود الدولة أو خارجها.

الاتجاه الثاني:نظرية التبعية الاقتصادية:

طبقا لهذه النظرية يرتبط مفهوم المنشاة الثابتة بالمنشآت كلها التي تعد جزءا متكاملا من اقتصاد الدولة سواء أسهم إسهاما مباشرا أم غير مباشر في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي، باعتبار أن النشاطات التي تزاولها تعد نشاطات حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة.والذي بموجبه يتم الربط بين الدخل المحقق وإقليم الدولة، فالدولة التي يتحقق الدخل على أرضها تعد مصدرا لهذا الدخل[1]،وبصرف النظر عن كون الشخص الذي حقق الدخل شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا وبصرف النظر عن كونه مقيما أو غير مقيم فيها، مما قد ينتج عن ذلك ازدواج ضريبي دولي و الذي بموجبه يتم الربط بين الدخل المحقق و إقليم الدولة .

فالدولة التي يتحقق الدخل على أرضها تعد مصدرا لهذا الدخل وبصرف النظر عن كون الشخص الذي حقق الدخل شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا وبصرف النظر عن كونه مقيما أو غير مقيم فيها، مما قد ينتج عن ذلك ازدواج ضريبي دولي.

من جهة أخرى تضمنت المادة 5من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية تعريفا للمنشأة الدائمة بأنها "المكان الثابت الذي يزاول فيه المشروع كل نشاطه أو بعضه"[2].

1: محمود مراد، مرجع سابق، ص67.

2: الأمم المتحدة(2013): سلاسل القيمة العالمية: الاستثمار والتجارة من اجل التنمية، تقرير الاستثمار العالمي، نيويورك ،ص6.

***مجلس الوحدة الاقتصادية العربية عربية:** منظمة اقتصادية وحدوية يراها بعضهم منظمة متخصصة ويراها آخرون منظمة متعددة الأهداف في إطار التكامل الاقتصادي العربي .

ويتفق هذا التعريف مع تعريف المنشأة الدائمة في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية التي نصت وفي المادة الخامسة(الفقرة الأولى) من المنشاة الدائمة هي "المقر أو المكان الثابت الذي يزاول من خلاله كل نشاط المشروع أو بعضه" ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أي تصبح الشركة منشئة دائمة للأخر تشمل عبارة المنشاة الدائمة على الخصوص ما يلي[1]:

- محل الإدارة
- الفرع une succursale
- المبنى المستخدم كمنفذ للبيع point de vente
- المكتب un bureau
- المصنع une usine
- الورشة un atelier
- المنجم أو المحجر أو حقل البترول أو بئر الغاز أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية

une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

- المزرعة أو الغراس.
- وقع البناء أو الإنشاء أو مشروع التجميع أو مشروع التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بأي منهم.

إذا إستمر هذا الموقع أو المشروع أو النشاط لمدة تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال فترة اثني عشر شهرا.

- تقديم الخدمات بما فيها الخدمات الاستشارية التي يقدمها مشروع عن طريق العاملين أو أفراد آخرين إذا استمرت تلك الأنشطة لمدة تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال فترة اثني عشر شهرا[2].

إن تحديد مفهوم المنشأة الدائمة هو ضروري للحكم على نشاط صناعي أو تجاري ما يمارس في دولة أو إقليم خارج مقر الشخص المعنوي المعني، هل هو خاضع للضريبة في المكان الذي يتبع مقر الشركة أم مكان ممارسة هذه الأنشطة، وكل اتفاقيات منع الازدواج الضريبي تعرف بدقة المنشأة الدائمة ولا يعتبر منشاة دائمة ما يأتي:

1: بوقرة إيمان (2010): كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية ،دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20اوت 1955،سكيكدة،ص66.

2: خالد الخطيب، (2000): التهرب الضريبي مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، المجلد4، ص16.

- ✓ الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.
- ✓ الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.
- ✓ الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.
- ✓ الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع.
- ✓ الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط باشره فقط للقيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.
- ✓ الاحتفاظ بمكان للعمل تزاول فيه أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة، بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والناتج من مجموعة هذه الأنشطة ذات صفة تمهيدية أو مساعدة فقط.
- ✓ الأعمال الصناعية والتجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة، أو أي وكيل أخر ذو طبيعة مستقلة ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية

2 :عناصر المنشأة الدائمة:

يتضح من تعريف المنشاة الدائمة أنه يتضمن عناصر أساسية يمكن إبرازها كما يلي:

أ–تنظيم مادي دائم لمباشرة الأعمال:

وهذا العنصر واضح وهو عبارة عن المقر أو المكان الثابت والذي يمكن أن يشار إليه بالمنشأة، و هي تنظيم مادي جوهره المكان الذي يتم إعداد في ضوئه النشاط الذي يزاوله المشروع ، سواء كان نشاطا تجاريا أو صناعيا أم خدميا، ويتطلب هذا العنصر ضرورة توافر قدر من الثبات والاستقرار لهذا التنظيم سواء كان هذا الاستقرار مكانيا أم زمنيـا،ويتحقق الاستقرار المكاني بمجرد وجود مقر ثابت لمزاولة النشاط بصرف النظر عن مدة استمرار النشاط، كما يتحقق الاستقرار الزمني باستمرار مزاولة النشاط لمدة معينة كما هو الحال في مواقع البناء أو مشروع الإنشاء.

وللحكم على وجود الاستقرار الزمني ينبغي البحث في طبيعة المشروع لا في المدة التي قضاها في الدولة فوجود محل تجارى أو مصنع يعتبر ذا طبيعة دائمة، ولو توقف المحل أو أغلق المصنع بعد فترة قليلة لوفاة صاحبة أو لتعسر أوضاعه المالية، وفى المقابل يعتبر نشاط المعرض وأعمال السيرك القادم من دولة أجنبية أخرى من الأعمال ذات الطبيعة الوقتية الغير دائمة ولو استغرق وقتا طويلا نسبيا ،أن يكون التنظيم مولدا للربح أو مساهما في توليده وهذا العنصر بديهي، إذ أن الضريبة ترتبط بالربح وجودا وعدما، وأن هذا يحقق سيادة الدولة في فرض الضريبة وهو اعتبار الدولة الكائن بها هذا التنظيم مصدر دخل، ومما لا شك فيه أن هذا يتحقق في كافة الأنشطة الإستخراجية.

أو الصناعية أو الزراعية أو المالية، كما هو الحال في الفرع أو المصنع أو الورشة أو المنجم أو المزرعة... الخ.

ب- أن يتمتع التنظيم ببعض مظاهر الاستقلال:

ويقوم هذا العنصر على أساس أن تكون إدارة هذا التنظيم عن طريق ممثل عن المشروع مفوض منه السلطات ما يستطيع أن يتعهد به نيابة عن هذا التنظيم ولحسابه ،وعلى ذلك إذا كان يقوم على إدارة التنظيم شخص لا يتمتع بأية سلطة في إدارة التنظيم ومن ثم فهو تابع في علاقته بالمنشأة الأم ،ففي مثل هذه الحالة لا تكون بصدد منشأة دائمة أو مستقرة من الناحية الضريبية.

مثال:

مكتب يتلقى أوامر الشراء من المركز الرئيسي للمنشأة وينقلها إلى الغير والتحقق من عمليات التوريد وهذا الاستقلال المالي والقانوني هو الذي يميز المستقل للمشروع عن الممثل التابع له، فالممثل المستقل هو الذي يقوم بعمل تجارى ويتحمل مخاطر وكالته ، ومن ثم تكون له شخصية مهنية مستقلة[1].

ولما كانت فكرة المنشأة الدائمة من صنع القانون الضريبي الدولي فقد تكفلت الاتفاقيات النموذجية ، سواء كانت صادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو التابعة للأمم المتحدة، بيان ما يعد من قبيل المنشأة الدائمة وما لا يعد كذلك، مراعية في كل منهما قدر الإمكان مصالح الدول المتقدمة أو النامية طبقا لموقف كل اتفاقية .

3: التهرب الضريبي الدولي عبر المنشأة الدائمة:

يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات المتعددة الجنسيات باستخدام المنشاة الدائمة بإحدى الطرق الآتية:

- أما أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الدائمة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كليا من الضرائب.
- أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية .

وهنا فإنها تلج إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التنسيق، التوزيع) ، بحيث إنه لو أخذت كل واحدة منفردة لا تمثل منشأة ثابتة ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة لأنها ليست منشاة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي[2].

1: خالد سعد زغلول ،حلمي(1995): التهرب الضريبي، كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة، موضوع ضمن الندوة الدولية لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة، ص491-492.

2: محمود مراد ،مرجع سابق،ص68.

المطلب الرابع: التجارة الالكترونية

من أهم طرق التهرب الضريبي في الوقت الحالي نجد التجارة الالكترونية التي يتم من خلالها عمليات تهرب وتملص كبيرة من دفع الضرائب وذلك باستخدام عدة طرق ووسائل، لذا سنتطرق إلى مفهوم التجارة الالكترونية (أولا)وذكر أهم الخصائص التي تميزها (ثانيا)و كيف يتم التهرب الضريبي من خلال التجارة الالكترونية(ثالثا).

1: مفهوم التجارة الالكترونية:

تعرف التجارة الإلكترونية بأنها "مجموع المبادلات التجارية التي يتم من خلالها الشراء عبر شبكة اتصالات عن بعد أما المنظمة العالمية للتجارة فترى أن التجارة الإلكترونية "تشمل أنشطة إنتاج السلع والخدمات و توزيعها و تسويقها و بيعها أو تسليمها للمشتري من خلال الوسائط الإلكترونية".

و تشمل المعاملات التجارية طبقا لهذا التعريف ثلاثة أنواع من العمليات:

- عمليات الإعلان عن المنتج و عمليات البحث عنه[1].
- عمليات تقديم طلب الشراء و سداد ثمن المشتريات.
- عمليات تسليم المشتريات[2].

تعد التجارة الإلكترونية وسيلة مستحدثة لتبادل السلع والخدمات عن طريق وسائل الاتصالات الحديثة وأهمها الإنترنت،وتتميز عن التجارة التقليدية بأنها تخرق حاجز الزمان والمكان، ومن شأن هذه الخصائص أن تجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة من حيث تحديد الوعاء التحصيل و الرقابة على دخل التجارة الإلكترونية أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا ،وخصوصا فيما يتعلق بتحديد السيادة الضريبية التي تمنح الدولة الحق في فرض الضريبة وتعيين مصدر الدخل ونوعه.

وعليه فإن من أهم القوانين التي يتوقع أن تتأثر بصورة مباشرة بالتجارة الإلكترونية القانون الضريبي، مما يثير البحث في مدى ملائمة قواعد الضريبة التي تعتمد حاليا على الوجود المادي للمؤسسة أو النقل المادي للسلعة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، في حين نجد الطابع الدولي للتجارة الإلكترونية وإمكانية قيام مؤسساتها بمزاولة نشاطها عبر الإنترنت دون أن توجد بصورة مادية في الدول الأخرى، تفقد الدول النامية فرصة تحصيل إيرادات ضريبة الدخل التي تحصلها من

1: C. Bitouzet(1999): le Commerce électronique, Hermès, Paris, P113.

2: جميل عبد الرحمن صابوني، (2005): التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات- دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ص25.

الفروع الأجنبية التي تعمل على أراضيها في ظل التجارة التقليدية وتجعل من تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة عاملا من عوامل خسارتها لموارد مالية[1].

وقد بدأت السلطات الحكومية في كثير من الدول المتقدمة في دراسة فروع التجارة الإلكترونية ومجالاتها للوقوف على مدى مكانية تطبيق القواعد الضريبية المعمول بها حاليا، و بالرغم من وجود آراء تؤكد إمكانية إخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للقواعد الضريبية الحالية، إلا أن الواقع العملي أظهر أهمية صياغة تشريعات جديدة لهذا العالم الجديد[2].

فعلى سبيل المثال انتهت الولايات المتحدة من إعداد صيغة لتشريع التعاملات الإلكترونيةInternet taxe fredon فقد أنشأ قانون ولجنة يطلق عليها Commission on electronic Commerce

تهتم بجميع القواعد الضريبية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية،ويهدف هذا القانون إلى وجود معاملة ضريبية محايدة للنشاط الاقتصادي الإلكتروني.

حيث يعتقد مؤيدو هذا القانون أن الإعفاء الضريبي أساس لنمو التجارة الإلكترونية وأن بعض الضرائب المفروضة محليا سوف تمنع النمو التكنولوجي، فيكون هناك دخول بدون ضرائب على الإنترنت، ومع ذلك هناك أنواع من الضرائب غير متأثرة بهذا النوع من الإعفاء ومن بينها :

- الضرائب على دخل الأعمال .
- الاتصالات عبر الهاتف المحلي والخلوي.
- البث بالأقمار الصناعية.

إذن يمنع هذا القانون إصدار ضرائب تمييز ضد الإنترنت، ولا يرفض جميع ضرائب الإنفاق والدخل على التجارة الإلكترونية ولكن يسمح بالضرائب المماثلة لتلك المفروضة على الصفقات التقليدية، حيث أن البائع المعفى من الضريبة على المبيعات التقليدية يكون معفى بالمثل بالنسبة للمبيعات على الإنترنت[3].

2:خصائص التجارة الالكترونية :

- عدم وجود علاقة مباشرة ما بين طرفي العملية التجارية"البائع والمستهلك".
- عدم وجود أي وثائق ورقية رسمية متبادلة بين الطرفين المشار إليهم أعلاه[4].

---

1 :Allain Bensoussan(1998): Le commerce électronique -aspects juridiques- Ed Hermès, France, p-99.

2:خالد سعد زغلول، (2020): العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول النامية، مجلة الحقوق،مجلس النشر العلمي،الكويت ،العدد1،ص48.

3: زهرة حبو ،مرجع سابق ،ص430.

4: طارق عبد العال حماد، (2002-2003):التجارة الإلكترونية(الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والقانونية)، الدار الجامعية،مصر ، ص687.

إمكانية تنفيذ العملية التجارية"البيع، الشراء، التسديد، التسليم"من شبكة الانترنت في وقت واحد إذ كانت السلع رقمية أو خدمية.

3:التهرب الضريبي عبر التجارة الالكترونية :

تبدي بعض الدول تخوفها من توسع التجارة الالكترونية لأنها قد تؤدي إلى انخفاض حصيلتها من الضرائب الجمركية، وبالتالي انخفاض حصيلة الإيرادات العامة،كما أن توسع وازدهار التجارة الالكترونية من شأنه أن يساهم في دخول السلع الأجنبية المنافسة للسلع المحلية أو أنها تسمح بدخول سلع غير ضرورية،قد لا تعاني ضرائب الدخل من مشكلة في جبايتها في ظل توسيع التجارة الالكترونية، ولكن المشكلة تكمن من فرض الضرائب الأخرى كضريبة القيمة المضافة ،أو الجمركية التي تفرض على حركة السلع الواردة أو الصادرة من البلد سواء كانت:

- بالتجارة الالكترونية.
- بالتجارة التقليدية.

إن مشكلة التهرب الضريبي تحدث نتيجة لامتناع الأفراد عن تقديم بيانات غير دقيقة وصادقة عن طبيعة نشاطهم الاقتصادي ومصادر دخولهم ،وبالتالي محاولة تضليل السلطات المالية عن تقدير حجم الضريبة الفعلي، وغالبا ما يحدث التهرب الضريبي في مرحلة تقدير وعاء الضريبة الذي هو المنبع أو المصدر الذي تأخذ منه الضرائب[1].

قد يحدث التهرب الضريبي بشكل كلي عندما يمتنع الأفراد عن تسديد الضريبة كليا أو بشكل جزئي كنتيجة للأسباب السابقة الذكر ،إذ يصعب تحديد طبيعة ونوعية السلعة المستوردة أو المصدرة في ظل التجارة الالكترونية فضلا عن طبيعة المعاملات الالكترونية التي تتم بالكامل بوسائل الكترونية ،سوءا ما يتعلق ب:

- بعمليات العرض.
- البيع.
- الشراء.
- تسديد الأثمان وهذا الأمر لوحده يعد إخلالا بمبدأ العدالة الضريبية.

"تعتبر الضرائب الجمركية من أهم الأدوات التي تستخدمها الدول عند إتباع سياسة الحماية التجارية ،وتعد الضرائب الجمركية من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة ،ويعود سبب ذلك إلى وفرة حصيلتها من الإيرادات الضريبية وتوسع حجم التبادل التجاري الدولي "[2]، وموضوع فرض الضرائب الجمركية على التجارة الالكترونية ذو طبيعة مزدوجة ،فمن جهة

1: هشام محمد صفوت العمري، مرجع سابق ،ص180.

2: عبد الخالق السيد احمد، (2008):التجارة الالكترونية والعولمة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر،ص296.

يرى بعض الاقتصاديون أن إعفاء التجارة الالكترونية من الضرائب أمرا ضروريا لنمو الاقتصاد بشكل عام والتجارة بشكل خاص، ومن جهة يرون أن فرض الضرائب على التعاملات الالكترونية يعد كبحا للنمو الاقتصادي والتكنولوجي.

وحججهم في وجوب الإعفاء الضريبي :

- تشجيع المستثمرون والتطور الاقتصادي والتكنولوجي.
- تجنب مشكلة الازدواج الضريبي التي قد تحدث.

الصعوبات التي تواجهها عملية فرض الضرائب على التجارة الالكترونية لكونها حديثة العهد والتطبيق خاصة في الدول النامية[1]، أما بخصوص الكلام عن جباية إلكترونية في الجزائر فمازال بعيد المنال، حيث لا وجود لثقافة جبائية وإلكترونية لدى المكلفين في الجزائر الذين تعودوا على المبادلات المادية.

1: هشام محمد صفوت العمري، مرجع سابق ،ص180.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي المحلي

في الوقت الراهن بات من الصعب جدا تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة وأن تحصيلها عرف معوقات ومصاعب، أهمها إمتناع المكلفين عن دفعها باستعمال طرق مشروعة وغير مشروعة، إذا تعد من أخطر المشاكل الضريبية ،حيث أصبحت حملا ثقيل على مختلف الدول ومن بينها الجزائر لما لها من انعكاسات سلبية على الاقتصاديات الوطنية ،وهو ما يسمى بظاهرة التهرب الضريبي الذي سنحاول التطرق إلية في هذا المبحث ،حيث عرفنا التهرب الضريبي المحلي وبينا صوره (المطلب الأول) ،وذكرنا الأسباب التي أدت إلى ظهوره (المطلب الثاني) وأركانه المختلفة و المتعددة (المطلب الثالث) وختمنا مبحثنا بتوضيح بمختلف الآثار التي تترتب عن التهرب الضريبي (المطلب الرابع).

المطلب الأول:مفهومه التهرب الضريبي المحلي

التهرب الضريبي لديه العديد من المفاهيم كما ذكرنا سابقا في التهرب الضريبي الدولي، إلا أنها تختلف عنه لأنه يحدث داخل إقليم دولة محددة وهي الجزائر دولتي الحبيبة بلد المليون ونصف مليون شهيد سنتطرف إلى ذكر مفهومه (أولا) وأهم صوره (ثانيا).

1:تعريف التهرب الضريبي المحلي:

تعددت التعاريف والمفاهيم لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ،حيث اختلفت أراء الباحثين الاقتصاديين من جهة و أراء فقهاء القانون من جهة ثانية، ونظرة كل فريق إلى هذه الظاهرة وتحديد مصطلحها وجوانب تعريفها، لذا يجب أن نتطرق إلى تعريف مصطلح التهرب.

أ– تعريف التهرب :

يعني لغة كما ورد في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب معناه فراو هرب الإنسان من مسؤولياته وهرب من الشيء أي انتقص منه.

وتستعمل الدول العربية عدة مصطلحات للدلالة عنه، ففي لبنان يستعمل مصطلح التملص، وفي كل من مصر والعراق التخلص، أما في الجزائر فيستعمل مصطلح التملص أو التهرب .

ب–تعريف التهرب الضريبي:

عرفه البعض على أنه هو: (عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها باستعمال طرق غير مشروعة) [1].

1: حسن الجندي(2006): القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة ،ص37.

أو هو (محاولة الممول التخلص من الضريبة و عدم الإلتزام القانوني بأدائها ،حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة)[1].

كما عرف الأستاذ عدلي ناشد سوزي التهرب الضريبي من خلال النطاق المكاني للتهرب والذي يقصد به" التهرب الضريبي الداخلي هو في حقيقته تهرب غير قانوني بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده ،أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة"، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة[2].

عرف أيضا التهرب الضريبي: تلك الطرق أو الوسائل الاحتيالية التي يستعملها المكلف بالضريبة للتخلص منها بصفة كلية أو جزئية فيقصد به: " الإعتداء على حقوق الخزينة العمومية باستعمال طرق إحتيالية لإخفاء الأرباح الحقيقية للمكلف".

وعرفه الأستاذان حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش بأنه "تخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون أن ينقل عبئها إلى الغير"[3]،مما تقدم يمكننا معرفة الفرق الموجود بين "نقل عبء الضريبة والتهرب من الضريبة فنقل عبء الضريبة أو ما يسمى أيضا التحول الضريبي ، ويعني أن من يتولى دفع الضريبة لخزينة الدولة لا يتحملها شخصيا حيث يقوم بنقلها إلى الغير ويتم نقل عبء الضريبة عند تغيير الثمن أو نوع المنتج، وفي الأخير تؤدى الضريبة المفروضة للخزينة بشكل كامل عكس التهرب الضريبي الذي يحرمها من الإيرادات العمومية،رغم تعدد المفاهيم الخاصة بالتهرب الضريبي والاختلافات البسيطة إلا أن كل مفهوم يكمل الآخر، وهذا يدفعنا إلى إستخلاص عناصر عديدة للتهرب الضريبي نذكر منها:

- الشخص الذي يقوم بعملية التهرب إما شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا.
- يتبع التهرب الضريبي عدة وسائل وطرق سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة.
- يتخلص المكلف المتهرب من التزاماته بدفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.
- عدم نقل العبء الضريبي إلى شخص أخر.
- حرمان الخزينة العمومية من المحصلات الضريبية التي تؤول إليها.

1: قحموش محمد خليل، (2016): دور التحقيق المعمق لمحل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي،دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكر خلال الفترة 2012/2009مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،ص12.

2: عدلي ناشد سوزي، مرجع سابق،ص18.

3: علام ليلة، (2016): آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكر لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، ص38.

- يخلف أثار سلبية.

لذلك نستطيع إعطاء تعريف شامل وموحد للتهرب الضريبي من خلال التعاريف السابقة فنقول:هو ظاهرة يحاول من خلالها المكلف القانوني بالضريبة بعدم دفعها بصفة كلية أو جزئية دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ومن أجل ذلك يتخذ عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة ،مما يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة"

2:التفرقة بين التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات:

تجدر الإشارة إلى أن العديد من الظواهر تحدث بمخالفة أحكام القوانين الوضعية الداخلية ،وهي تشبه التهرب الضريبي من هذه الناحية لذا يجب التفرقة بينه وبين كل من الغش الضريبي ،و التجنب الضريبي و التهريب الضريبي من خلال الجداول التالية :

2-1: التمييز بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي:

الجدول رقم 01-01: التمييز بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي

❖ **أوجه الإختلاف:**

التهرب الضريبي	الغش الضريبي
إرادة المكلف فيه متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة ،فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له	تتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقا غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال
تتوفر فيه العنصر المعنوي سوء النية دون العنصر المادي "الحيل التدليسية"[1]	تتوفر فيه العنصر المعنوي سوء النية و العنصر المادي"الحيل التدليسية"

❖ **أوجه الشبه:**

ورغم هذا الإختلاف إلا أنه توجد بينهما أوجه شبه نحصرها في النقاط التالية:

- كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.
- كل منهما ناجم عن سوء النية.

1: سوزي عدلي ناشد،مرجع سابق، ص 16.

- كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني

2-2: التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

الجدول رقم01-02: التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

❖ **أوجه الاختلاف:**

التهرب الضريبي	التجنب الضريبي
يبنى أو يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، لأن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه ،مثلا استبدل عملية بيع سكن بالهبة لتهرب من دفع الضريبة	التخلص من عبء الضريبة فيه يكون كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، بحيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا، كإمتناع المكلف عن شراء سلع استهلاكية تفرض عليها ضريبة مرتفعة ويوجد منه نوعين:[1] التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي التجنب الضريبي غير مقصود من المشرع الجبائي
الوسيلة المستخدمة فيه هي تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة ومخالفة القانون[2]	الوسيلة المستخدمة فيه تكون عن طريق الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة
تقديم تقارير غير حقيقية عن حجم عمل المؤسسة مبيعات ومشتريات وخدمات[3]	التعامل بذكاء مع ملف الضريبة لتأخير الضريبة و سدادها لاحقا وهذا يأتي من المعرفة القوية بثغرات القانون

❖ **أوجه الشبه بينهما :**

مهما اختلفت الوسيلة المستخدمة في كل منهما إلا أنهما يهدفان إلى التخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا.

2-3 :التمييز بين التهرب الضريبي والتهريب الضريبي

1:أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص ص 275-276.

2:علام ليلة ،مرجع سابق ،ص 14.

3:طورش بتاتة، (2011-2012): مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة ص 24.

الجدول رقم01-03 :التمييز بين التهرب الضريبي والتهريب الضريبي

❖ **أوجه الإختلاف:**

التهرب الضريبي	التهريب الضريبي
ينطوي تحت لوائه كافة صور التهرب من تحمل عبئ الضريبة، أيا كان نوعها، كليا أو جزئيا وبغض النظر عما إذا كانت تلك الصور مشروعة أم غير مشروعة	التهرب من ضريبة معينة بالذات ألا وهي الضريبة الجمركية، وذلك بمخالفة لأحكام قانون الجمارك، ففي هذه الحالة يعتبر تهرب بالمفهوم القانوني وليس الاقتصادي

❖ **أوجه الشبه:**

كل منهما يهدف إلى التهرب أو التملص من دفع المستحقات الضريبية .

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي المحلي

لقد تعددت الأسباب لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، كما اختلفت الآراء حول المسببات الحقيقية له والمساعدة على انتشارها، ولقد اختلفت الآراء في أسباب هذه الظاهرة فيمكن أن تكون متأتية من المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي (أولا)،وأسباب تشريعية ناتجة عن طبيعة النظام الجبائي(ثانيا) ، أو أسباب اقتصادية (ثالثا) ، أو إدارية وفنية متعلقة بمصالح الضرائب أي الإدارة الجبائية (رابعا) .

1 :طبيعة المكلف بالضريبة:

هناك العديد من الظروف التي تحيط بالمكلف بالضريبة على اختلاف طبيعته تدفعه إلى التهرب من إلتزامه المالي تجاه الخزينة العمومية ،والتي قد تكون :

- ذاتية .
- نفسية .
- أخلاقية .
- عقائدية .

ومن بين هذه الظروف ما يلي:

أ- أسباب تاريخية:

الاعتقاد الخاطئ للمكلفين بأن الضريبة أداة لإفقار الشعوب وهذا الاعتقاد يعود إلى أسباب تاريخية.

حيث كان الاستعمار يستعملها كأداة استبداد وإكراه وظلم على المواطنين الجزائريين، وما زال هذا التفكير سائد إلى يومنا هذا ، ومن ثم فالمكلف يبحث عن الوسيلة التي تمكنه من محاربتها ومنها التهرب الضريبي[1] الذي يعتبره كنوع من الدفاع الشرعي في نظره [2]،فالظروف التاريخية للضرائب أثرت تأثيرا كبيرا في ترك الانطباع بالكراهية اتجاهها من قبـــــل الأفراد[3]، وهذا المعتقد مازال إلى 2021 ،حيث أن بعض المكلفين يقومون بتصرفات لا معنى لها عند دفع مستحقاتهم الضريبية،وهذا إن دل يدل على نقص الوعي الفكري والثقافي لبعض المكلفين .

ب- الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للمكلف:

تلعب هذه الأخيرة أيضا دور كبير في التهرب الضريبي، بحيث أنه كلما ارتفعت القدرة الشرائية للإفراد وزيادة مداخليهم قلل ذلك من التهرب الضريبي، كما يتمكن المنتجين بنقل عبئها إلى المستهلك بسهولة ،أما ضعف القدرة الشرائية وعدم القدرة على تغطية التكاليف الشخصية مع وجود البطالة من جهة والظروف الأمنية المتدهورة من جهة أخرى كل هذه الظروف تساعد في زيادة حجم التهرب الضريبي[4].

ج- خصائص الضريبية:

حيث أنها تدفع دون مقابل مما يولد الشعور بعدم عدالتها عند المكلف بها وضعفه في مواجهة السلطات العامة وعليه يلتزم بأدائها في الميعاد وبالنسبة المفروضة قانوناوإلا سيعرض نفسه للعقوبات المقررة قانونا [5]،وهي غرامات التأخير التي تثقل كاهل المكلف بالضريبة والتي كانت تقدر ب500دج في السنوات السابقة و أصبحت :

- ✓ 1500 دج بالنسبة للشركات و المقاولين
- ✓ 2000دج للأشخاص الذين يقدمون خدمات في سنة 2020.

كذلك تطبق غرامة تأخير في حالة الإيداع المتأخر لتصريحات الشهرية أو السنوية والفصلية ، حيث إذا قام المكلف بإيداع التصريحات لدى قباضة الضرائب في غير وقتها المحدد تترتب عليها زيادات تحسب بدأ من:

1: طرشي إبراهيمي ، (2015): التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، التخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة الجامعية ،ص 36.

2: علام ليلة، مرجع سابق، ص16.

3: لشوابكة سالم محمد، (2005) :المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص130.

4: علام ليلة، مرجع سابق، ص63.

5:احمد فتحي،مرجع السابق، ص276.

من 15% -23%-26%-29%-32% إلى أن نصل إلى الحد أقصي 35% مثال : إيداع التصريح الشهري لضريبة على الدخل لشهر أفريل تحتوي على مبلغ قدره 45.600دج في 21 ماي 2021 فان ذلك يكلف غرامة تأخير تحسب كما يلي :

6.840=%15*45.600

52.440=45.600+6.840دج

إذن غرامة تأخير يوم واحد فقط تقدر ب6.840دج وهكذا تستمر الزيادة بالنسبة المشار لها سابقا .

د- المعتقد الديني:

يتسبب في إبقاء الأفراد لثرواتهم خاملة حتى يصعب الوصول إليها ضريبيا، وتقتصر نسبة الضريبة على تلك المسجلة بدافع أنهم يدفعون فائدة ربوية للدولة عند تحويل ثرواتهم إلى أشكال معينة واعتبارهم أن سرقة الجاني ليست سرقة أياعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف لأنه سرق الدولة وهي شخص معنوي[1].

كما يؤثر أيضا مستوى الاقتطاعات المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

فكلما كان مرتفعا كلما حفز ذلك الممولين إلى عدم التصريح بجزء من مداخلهم،وهذا ما أكدته دارسة شنا يدر ود آنستي بعنوان" الاختباء وراء الضل".

هـ- سوء تخصيص النفقات العامة:

الذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالنفع،[2]فهناك من يرى أن النفقات العامة ما هي إلا:

- ✓ وسيلة لمزيد من الموظفين البيروقراطيين الذين لا يستفاد منهم ولا من خدمتهم.
- ✓ قد لا يوافق الممولين على سياسات الإنفاق الحكومي لفشل الحكومة في حل مشاكلهم .
- ✓ قد يتهمون القائمين على تنفيذ المشروعات العامة بالرشوة والاختلاس وعندما تسود هذه الأفكار بين أفراد المجتمع فتنعدم بذلك الثقة في الدولة ونفقاتها ولا تتوفر لديهم الرغبة في دفع ما عليهم من ضرائب.

ويؤدي ذلك إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي[3].

1: طرشي إبراهيم،مرجع سابق، ص 31.

2: معاشو مليكة، (2016):آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي و علوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، ص ص ،26-27.

3:الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى،(2006) التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص148.

و- رغبة الأفراد في الحصول على الربح السريع:

يسعى جميع المكلفين إلى تحقيق الربح السريع والابتعاد عن النفع البعيد الذي تحققه الدولة واعتقادهم بأن الضريبة لا تحقق للعدالة وسوء تنظيمها.

ز- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف:

الناتج عن عدم قيام الدولة بإقناع المكلف بأن دفع الضرائب والرسوم هو واجب والتزام اتجاه المجتمع وعليها أن تعمل على زيادة هذا الوعي للمكلفين[1].

وبالتالي فان عدم وجود عدالة ضريبية، وضعف الوعي الضريبي و الضغط الجبائي، كل هذا أدى إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في المجتمع وأصبحت هي القاعدة وليست الاستثناء[2].

2:أسباب تشريعية:

للأسباب التشريعية في الجزائر دورا واضحا وبارزا في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، ويعود ذلك إلى كثرة التعديلات التي طرأت على مختلف التشريعات و التي تلعب دورا مهما في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي .

ونلخص هذه الأسباب في النقاط التالية:

أ- غموض التشريع الجزائري وتشابكه:

إن السبب في ذلك هو تعدد وتنوع النصوص وما تحتويه من معدلات وإعفاءات وتخفيضات وتعديلات ،إضافة إلى مختلف الإصلاحات الجبائية .

وعلى سبيل المثال التدابير التي اتخذتها الجزائر خلال فترة كورونا التي تشمل التصريحات الشهرية المتعلقة بشهر فبراير 2020 وما يليه إضافة إلى التصريحات المتعلقة بالفصل الأول والثاني من نفس السنة، كذلك التدبير المتخذة من طرف إدارة الضرائب للتصريحات السنوية للنتائج أو المداخيل للسنة المالية 2019من جهة أخرى، و فيما يخص جداول فرض الضريبة التي حدد تاريخ إدراجها في التحصيل ابتداء من تاريخ 22 مارس 2020،كما تم إلغاء عقوبات التأخير الواقعة على عاتق المكلفين بالضريبة في ظل جائحة كوفيد -19-حسب التعليمة 8 الصادرة بتاريخ2020/03/21 (الملحق رقم01) ويكون ذلك مرفقا بطلب خطي يقدم لمدير الضرائب (الملحق رقم02) .

بالإضافة إلى كثرة وتنوع الضرائب التي خلقت صعوبة ومشاكل في فهمها وتأويلها من طرف المكلفين،ومن أهم هذه الضرائب الرسم على النشاط المهنيTAP الرسم على القيمة المضافة TVAوالضريبة على الدخل الإجمالي IRG الرسم

1: علام ليلة، مرجع سابق، ص 63.

2: ناشد عدلي (سوزي) ، مرجع سابق، ص 28.

العقاري TFو الضريبة على أرباح الشركاتIBS ....الخ،هذا ما يجعل الإدارة الجبائية تتدخل لسد مثل هذه الثغرات الناجمة عن عدم دقة النصوص أو عدم فهمها، وانعكس ذلك على مهمة أعوان الضرائب و فسح المجال أمام المكلف بالضريبة لتقديم التصاريح على أساس يناسبه ،حيث تعمد المكلفين بالضريبة أثناء فترة جائحة كوفيد19- على عدم تقديم التصريحات الجبائية في وقتها ، فكل هذا التعقيد والغموض والتشوهات في الصياغة والتطبيق يدفع إلى زيادة عدد المنازعات وضعف المردودية الجبائية،كما يخلق جوا مكهربا بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية .

- عرفت الجزائر أيضا عدم الاستقرار في قوانينها المالية، ويرجع هذا الأخير بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية الرئيسة والقوانين المالية التكميلية ،فما هو معفى في هذه السنة قد لايكون كذلك في السنة القادمة والدخل الذي يخضع لنسبة منخفضة من الضريبة في السنة الماضية يخضع لنسبة أكبر في هذه السنة، فكل هذه التغيرات السنوية في القوانين تجعل المكلفين في غالب الأحيان على غير علم بها ويعود ذلك إلى صعوبة الإلمام بها.

ومن التغيرات المستجدة في قانون المالية لسنة2020 نذكر:

- ✓ رسم بقيمة 6.000 دج مطبق على السيارات التي يدخلها إلى الجزائر بصفة مؤقتة الخواص غير المقيمين واجبة للتسديد على مستوى مصالح الجمارك قبل تسليم سند العبور عبر الجمارك.
- ✓ رفع الرسم على سندات النقل الفردية أو الجماعية المسلمة للمقيمين للقيام برحلة دولية من 500 دج إلى 1.000 دج لكل سفر برّا أو عبر السكك الحديدية.
- ✓ رفع الطابع البريدي المفروض- على بطاقات الإقامة المسلمة للأجانب من 3.000 دج إلى 6.000 دج بالنسبة للبطاقات الصالحة لمدة سنتين ومن 15.000 دج إلى 30.000 دج بالنسبة للبطاقات الصالحة لمدة 10 سنوات.
- ✓ رفع الرسم الداخلي على الاستهلاك المطبق على المركبات ذات المحركات عالية القدرة من 30 بالمائة إلى 60 بالمائة مع توسيع مجال تطبيقها على المركبات ذات محرك بنزين لسيارات تفوق 1.800 سم3 و سيارات ذات محرك ديزل تفوق 2.000 سم 3.
- ✓ تقليص عجز الصندوق الوطني للتقاعد لتنتقل من 1 بالمائة إلى 2 بالمائة.
- ✓ رفع الرسم على التوطين البنكي للممتلكات و البضائع الموجهة للبيع على الحالة من 0ر3 بالمائة إلى 0ر5 بالمائة.
- ✓ لواردات المجموعاتCKD/SKD سيرتفع الرسم إلى 1 بالمائة .
- ✓ واردات الخدمات ستخضع إلى نسبة 4 بالمائة (مقابل 3 بالمائة حاليا).

تحديد سقف الضريبة الجزافية الوحيدة بـ 15.000.00 دج عوض عن 30.000.000 دج أما كل ما يزيد عن 30.000.001 يصبح خاضع للنظام الحقيق.

كذلك التغيرات في الدخل الإجمالي حيث كانت في سنة 2008 تحسب كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم01-04:حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة2008

قسط الدخل الخاضع للضريبة	نسبة الضريبة (%)
لا يتجاوز 120.000 دح	%0
من 120.001 دح إلى 360.000 دح	%20
من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج	%30
أكثر من 1.440.000 دج	%35

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على

المادة: 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2008

وفي2020تم تعديل المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، التي تنص على إلغاء الضريبة على الدخل بالنسبة للأجور الشهرية التي تساوي أو تقل على 30.000 دينار جزائري،الذي سوف يترتب عنه إعادة حساب جدول الضريبة على الدخل الصادر في سنة2008 و إلغاء النسب حتى 20% من الضريبة ،و ذلك بداية من شهر جوان 2020 و الذي يسمح لجميع الفئات الأجراء من الاستفادة من هذا التخفيض في الضريبة على الدخل، حيث جاء هذا الإجراء كدعم للقدرة الشرائية لأصحاب الدخل الضعيف.

للعلم الضريبة على الدخل هي اقتطاع مباشر من أجر المستخدم وتتراوح نسبته من 10% إلى 35% يتم دفعه شهريا آو فصليا من طرف أرباب العمل إلى مصالح الضرائب[1].

و التي تحسب كما يلي :

1:قانون المالية لسنة 2020.

الجدول رقم 01-05 :حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2020

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي	نسبة الضريبة (%)
من 1دج-10.000 دج	%0
10001دج-30.000دج	20%
30001 دج-120.000 دج	30%
من 120.000 فما فوق	35%

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب الطارف-الجزائر 2021

كذلك الرسم على القيمة المضافة TVAالتي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992بالقانون رقم 90-36المتضمن قانون المالية لسنة1991،والتي جاءت عوضا عن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات[1].

حيث احتوى هذا الرسم في بداية الأمر على أربع معدلات 7%- 13%- 21%- % 40وهذا إلى غاية سنة 1994،ثم تم إلغاء معدل 40%،وبعدها جاء قانون المالية لسنة 1997وقام بالحفاظ على معدلات[2] ،ولكن قام بتغير معدل 13 واستبدله بمعدل 14%،كما أجرى كذلك تعديل على المكلفين الخاضعين لهذه المعدلات على الرسم على القيمة المضافة.

حيث أصبح بعض المكلفين الذين كانوا خاضعين لمعدل 07% خاضعين لمعدل 21%مثل المطاعم، ومن كان خاضعا لمعدل 13%أصبح خاضع لمعدل 14% ،وفي هذه المدة التي بدأ فيها المكلف يتقبل هذا التغيير يقوم المشرع مرة أخرى بتغيير آخر في قانون المالية لسنة 2001،في مادته 21بإلغاء معدل 21% ،واستبدل معدل14%بمعدل 17% للعادي و7%للمخفض مع تغييرات كذلك في نوع المكلفين الخاضعين لمعدل معين ،وفي سنة 2017 قام المشرع باستبدال معدل 17%بمعدل19%العادي و 9% المخفض مع تغييرات كذلك في نوع المكلفين الخاضعين للضريبة بمعدلات معينة.

كل هذا جعل التشريع الضريبي مختلا وفاقدا للتوازن و الفاعلية و غالبا ما يكون سببا مباشرا للتهرب الضريبي

1:قانون رقم 90-36 ، مؤرخ في 31ديسمبر سنة 1990 ،يتضمن قانون المالية لسنة 1991 ،ج ر عدد 57،لسنة1990-1996.

2:قانون رقم 96-31، مؤرخ في 30ديسمبر سنة 1996،يتضمن قانون المالية لسنة ،1997،ج ر عدد 85 ،لسنة 1996.

كل هذا جعل التشريع الضريبي مختلا وفاقدا للتوازن والفاعلية وغالبا ما يكون سببا مباشرا للتهرب الضريبي[1].

ب- الارتفاع الملحوظ في مستوى الضغط الضريبي:

عرف الضغط الضريبي أنه: " العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع فيشكل ضرائب ورسوم على الدخول المحققة من طرق كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها ،فارتفاع في حجم الاقتطاعات الضريبية سيؤدي إلى تقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه ، ومنه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة وفي هذا الإطار شكل لافير معادلته الشهيرة "كثرة الضرائب تقتل الضرائب[2].

يتم التعمق في هذه النقطة من خلال منحى **Laffer**

الفكرة الأساسية من المنحنى،تكمن في أن الإيرادات الضريبية منخفضة المرونة بالنسبة لمعدل الضريبة حتى مستوى معيّن، والذي يطلق عليه معدل الضريبة "الحرج "، أي أنّ ارتفاع معدل الضريبة لا يترتب عليه تخفيض إيرادات الضريبة وإنما زيادتها، وعندما يصل معدل الضريبة إلى المستوى الأقصى، ستؤدي أي زيادة في معدل الضريبة بعد هذا المستوى إلى تخفيض الإيرادات الضريبية[3].

إن المضمون الأساسي للمنحنى هو أن هناك حد أقصى من الإيرادات الضريبية التي يمكن جمعها من الضريبة.

والتي تحسب كما يلي:

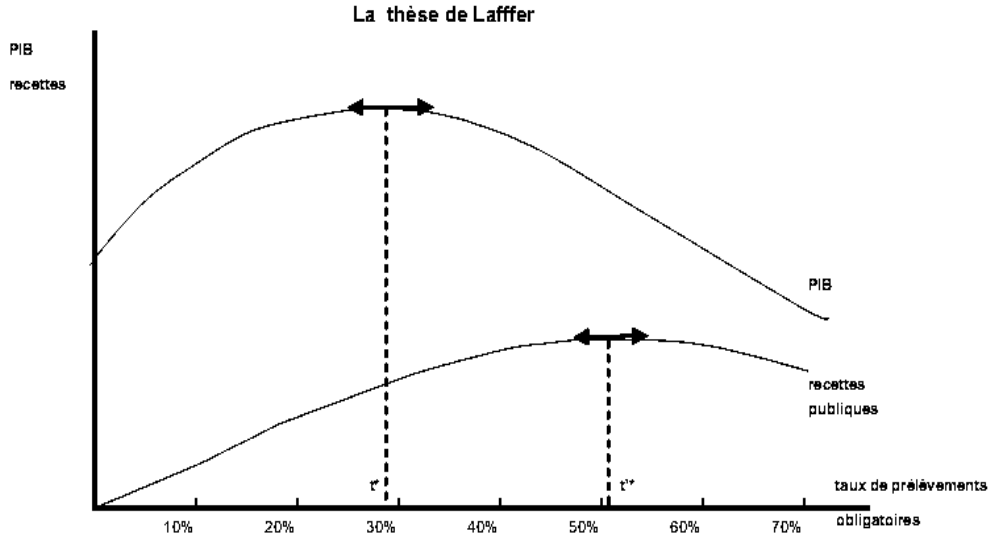
مرونة الإيرادات الضريبية = التغير النسبي في الإيرادات الضريبية / التغير النسبي في معدل الضريبة

1: محرزي محمد عباس،(2012):اقتصاديات المالية العامة(النفقات العامة،الإيرادات العامة ،الميزانية العامة للدولة)،الطبعة 5، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2،ص272.

2: بوعكاز سميرة،(2015):مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي د دراسة حالة مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمرجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، ص 30.

3: بلعزوز بن علي و قندوز عبد الكريم ، (2006):" مبدأ كثرة الضريبة تقتل الضريبة ، بين ابن خلدون و Laffer"، مؤتمر دولي حول : الإسهامات الاقتصادية لإبن خلدون، المعهد الإسلامي للبحوث و التدريب، "مدريد" ، ص11.

الشكل رقم 01-03: الضغط الضريبي حسب منحى Laffer



المصدر :بلعزوز بن علي و قندوز عبد الكريم ، (2006):" مبدأ كثرة الضريبة تقتل الضريبة ، Laffer"، مؤتمر دولي حول : الإسهامات الاقتصادية لإبن خلدون، المعهد الإسلامي للبحوث و التدريب، "مدريد".

"Trop d'impôt, tue l'impôt" ومنه الكثير من الضريبة يقتل الضريبة ،الدولة ترى أنّ حصيلتها الضريبية تنخفض، و بالتالي و نتيجة لذلك تقوم بالتخفيض من الإنفاق وعلى هذا الأساس و من أجل مواجهة زيادة الاقتطاعات الإجبارية: الضرائب و المخصصات الاجتماعية فإنّ المستثمرين يتخلون عن الاستثمار، و ذلك لأن الجزء الأكبر من الأرباح المحققة سيتم اقتطاعه على شكل ضرائب، و هنا يبدأ النشاط بالتراجع إلى الحد الذي يجعل الدولة تجبي ضرائب أقل ممّا كانت عليه قبل الزيادة في معدلات الضرائب،و هو ما قد يوقعها في صعوبات أخرى لضمان الخدمات العامة إذا ما استثنينا زيادة العجز في الضرائب،وفي الأخير يسعى منحنى Laffer إلى تبرير السياسات ذات الخلفية الليبرالية الهادفة إلى تخفيض الاقتطاعات الإجبارية، ويشكّل أساسا لنقد الضغط الضريبي المرتفع[1].

ج- ضعف العقوبات المطبقة على المتهربين :

للحد والتقليل من التهرب الضريبي على المشرع الجزائري أن يقوم بتشديد العقوبات على المتهربين وتوقيع عليهم عقوبات لأن معظم المكلفين بالضريبة سواء كانوا ذو مؤهل علمي أو لا يؤثر فيه النصيحة والإرشاد فحجم العقاب

1: بونعاس شيماء، (2011-2012): أثر توقعات المستثمرين في تحديد النظام ألسعري في الأسواق المالية،مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة باجي مختار،عنابه، ص ص193-194

الذي تفرضه الدولة على المتهربين يؤثر على المكلف بالضريبة ،بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن التهرب، أما إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ المتهرب يحاول المكلف المغامرة ولا يخاف من هذه العقوبات الغير الشديدة ، كما أن شعور المكلف بعدم الذنب والخطأ عند ارتكابه لهذه الجريمة فإنه من الممكن مستقبلا أن يفتح المجال لجرائم أخرى أكثر[1]،لذا يجب أن تكون العقوبات المفروضة مزيج بين الوقائية لنصح المكلف وإرشاده وتشجيعية للاستمرار في نشاطه والردعية لأن التهرب مس من حقوق الخزينة العمومية.

د- الازدواج الضريبي:

أدى مشكل الازدواج الضريبية إلى ارتفاع نسبة المتهربين من الضريبة و يقصد به فرض نفس الضريبة مرتين لنفس الوعاء الضريبي من طرف الدولة على مكلفين مختلفين نظرا للعلاقة الاقتصادية التي تربطهما، فلا يشترط وحدة المكلف بالضريبة، لذا لا يعتبر ازدواج ضريبي من الناحية القانونية، إنما يمكن القول بان هناك ازدواج ضريبي من الناحية الاقتصادية، و نوضح ذلك من خلال المثال التالي:

شركة ذات مسؤولية محدودة و شركة التضامن فبالنسبة للأولي تدفع الضريبة على أرباح الشركات والباقي من الأرباح بعد خصم الضريبة يقسم بين الشركاء ،و هؤلاء بدورهم يدفعون ضريبة الدخل الإجمالي بالنسبة لشركة التضامن فالأرباح توزع أولا بين الشركاء ويكونون مطالبين بدفع ضريبة واحدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي ففي هذه الحالة هناك إخلال بارز في قاعدة عدالة الضريبة.

3 : أسباب اقتصادية :

هناك العديد من الأسباب الاقتصادية التي أدت إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وهي من أهم الأسباب البارزة نذكر منها :

أ- الاقتصاد الموازي :

تتداول فيها أموال ضخمة مع إفلاتها من الرقابة[2]، ومن ثم عدم دفع الضرائب مما يسبب أضرار للخزينة العمومية. وهناك أسباب أدت إلى انتشار هذا الاقتصاد خصوصا في الدول النامية بما في ذلك الجزائر من بينه:

1: العقيلي سالم إبراهيم،(2008):الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية(دارسة قانونية مقارنة)، دار فنديل للنشر والتوزيع، عمان،ص178.

2: بوقره إيمان، (2010/2009):كيفية تفادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية-دراسة حلة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية-، مذكرة ماجستير (المالية) ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة ،ص22.

- ✓ عدم عدالة الأنظمة الضريبية مما يدفع الأفراد للتحايل بهدف التملص من التزامهم بدفع الضريبة و ارتفاع نسبة مساهمة الأفراد في الضمان والتأمين الاجتماعي[1].
- ✓ تدني الأجور التي لا تتناسب مع مستوى المعيشة.
- ✓ تعقيد الإجراءات الإدارية والتنظيمية وارتفاع الرسوم في أسواق العمل وتنامي الفساد الإداري وتفشي ظاهرة البطالة.
- ✓ ضعف الإمكانات المادية والبشرية لإدارات الضرائب مما نتج عنه ضعف الرقابة الجبائية،وبالرغم من المجهودات التي بذلتها الدولة من أجل القضاء على هذا الاقتصاد ،إلا أنها تبقى غير كافية للقضاء علية كليا لأنه يساهم بشكل بسيط في امتصاص البطالة وفي تأمين الاكتفاء الذاتي في بعض المواد، ويؤدي إلى زيادة دخول البطالة في ظل انخفاض مستويات الدخل.

ب– الأزمات التي شاهدتها الدول:

تعتبر من العوامل المحفزة للتهرب الضريبي لاسيما في فترات الكساد ، حيث تقل النقود ويؤدي ذلك إلى ارتفاع الأسعار وقلة دخل الأفراد مما يؤثر على قدراتهم الشرائية ويصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة على المستهلكين لذا يتملصون من التزاماتهم بدفعها باستخدامهم لكافة الطرق المتاحة[2]، والعكس صحيح في فترات الرخاء الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي وهذا الوضع يسمح بنقل عبء الضريبة على المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا ينخفض ميول الأفراد للاحتيال.

كما أن سياسية الإنفاق الضريبي التي اعتمدتها الجزائر من أجل تشجيع الاستثمار في قطاعات معينة ولتحقيق أهداف معينة[3]، و تعدد وتنوع أشكال هذه السياسة أدى إلى تشعب النظام الضريبي مما زاد من صعوبة مراقبة الإدارة الجبائية وارتفاع حجم التهرب الضريبي.

بحيث بلغت التكلفة المالية التي حملتها الخزينة العمومية خلال الفترة الممتدة من2010 إلى 2014 مبلغ 508،747مليار دج، بالمقابل وحسب إحصائيات الإتحاد العام للتجار والحرفيين لسنة2008 فإن حجم الخسائر الضريبية الناجمة عن التهرب الضريبي بلغت 200مليار دج وهو ما يعادل نسبة 1.57 % من الناتج المحلي.

1:علام ليلة، مرجع سابق، ص 62.

2: حنيش أحمد،(2016): " الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي و الحد من التهرب"، مجلة دارسات جبائية ، المجلد 05،العدد 5،ص 181.

3: مليكاوي مولود،(2016):«الإنفاق الضريبي في الجزائر و إشكالية التهرب الضريبي"دراسة تحليلية تقييميه، مجلة دراسات جبائية»، المجلد 04،العدد 02،جامعة البليدة 02 لونيسي،ص230.

و منه يمكن القول أن المكلف يتهرب من دفع الضريبة في حالة الأزمات الاقتصادية، أما في حالة الرخاء أين تزداد المداخيل يمكن للمكلف أن يدفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العمومية.

4:أسباب الفنية والإدارية:

تختص الإدارة الجبائية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الخزينة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، لهذا فإن تنظيم الإدارة و تهيئة الجو الملائم الذي يشعر فيه المكلف بروح الألفة والتعاون والراحة النفسية والاحترام كلها أمور ضرورية لهذه الإدارة لتأدية دورها ورفع كفاءتها وحسن تنفيذها للنظام الضريبي، إلا آن الأمر الملاحظ في الإدارات الجبائية الجزائرية أن الموظفين تنقصهم الكفاءة والخبرة في المجال الضريبي نتيجة العجز الكبير الذي تعاني منه على مستوى التكوين بسبب نقص الإمكانات البشرية والوسائل المادية ،مما أدى إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي ويمكن تحديد هذا النقص فيما يلي:

- اعتماد بعض المصالح الجبائية في القيام بمهامها على الأسلوب اليدوي وهذا راجع إلى نقص الوسائل المادية الحديثة كأجهزة الإعلام الآلي، مما يؤدي إلى تعطيل معالجة الملفات بسبب بطء وطول الإجراءات[1] ،ومثال على ذلك الإدارات الجبائية بولاية الطارف سواء على مستوي مديرية الضرائب أو المراكز الجهوية أو الإقليمية تكاد تنعدم أجهزة الإعلام الآلي بها .
- قلة وسائل النقل الضرورية ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الجبائية من أجل التحكم الجيد في ملفات المكلفين، وحصر المعلومات الخاصة بهم في أوقات قياسية من أجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم[2].
- تمركز الإدارات الجبائية في مناطق معزولة منما يصعب من عملية التنقل بالنسبة لعمال الضرائب و المكلفين بالضريبة ومثال على ذلك مركز الضرائب الطارف الذي يوجد في منطقة معزولة .
- نقص كفاءة وخبرة الموظفين بسبب نقص المعاهد المتخصصة لتكوينهم، حيث يوجد مركزين فقط على المستوى الوطني هما المدرسة الوطنية للضرائب ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي[3].
- ضئالة المرتبات وغياب المكافئات والحوافز مما يجعل الموظفين يتواطئون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاوى ، أو حتى بدون مقابل تعبيرا عن تذمرهم من التعفن الإداري وتصرفات بعض المسئولين اللامسؤولة.
- استغلال بعض المسؤولين لمناصبهم الحساسة في القيام بعمليات تؤدي بطريقة غير مباشرة لتهرب الضريبي .
- عدم اهتمام الإدارة الضريبية بإصدار أية منشورات توضيحية تحاول فيها اطلاع المكلف على أساليب تعاملها

1: علام ليلة: مرجع سابق، ص61.

2: طورش بتاتة ،مرجع سابق ،ص 88.

3: طرشي ابرهيم ، مرجع سابق، ص37.

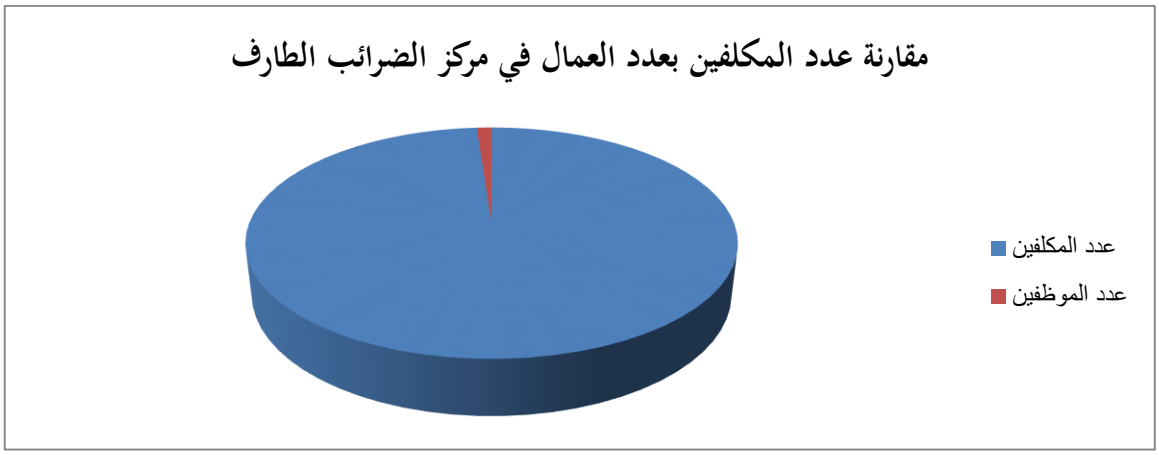
معه وتحديد واجباته الضريبية بدقة، أو عدم قيامها بعمل حملات توعية ضريبية لترويج ضريبة مفروضة حديثا[1]، كل هذا يؤدي إلى نظام ضريبي غامض يدفع المكلفين للتهرب الضريبي وعدم دفع مستحقاتهم الجبائية إلى إدارة الضرائب .

- الزيادة المستمرة لعدد المكلفين إلا أنه لم يقابلها زيادة في عدد الموظفين فمازالت الإدارة تعاني من النقص البشري 37000موظف من بينهم 650محقق فهذا غير كافي عكس ما نراه في فرنسا التي يوجد بها 23000محقق، أما عدد الموظفين فهو يقدر بمئات الآلاف، رغم عدم افتقارها للوسائل المادية ووسائل الاتصال التي تسهل عليهم عملهم، فمثلا المركز الضرائب الطارف سنة2020 عدد العمال فيه 29 عامل من بينهم 10 عمال في قباضة الضرائب والباقي في مفتشيه المركز.

حيث بلغ عدد المكلفين في مركز الضرائب2441 منهم 1822 مكلف طبيعي و619 مكلف معنوي، والشكل التالي يوضع عدد العمال بالمقارنة مع المكلفين في مركز الضرائب الطارف.

1: المهايني محمد خالد(2010)، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، دط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ،ص19.

الشكل رقم 01-04 :مقارنة عدد المكلفين بعدد عمال الضرائب مركز الضرائب الطارف-الجزائر-2021



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المعطيات السابقة

أيضا الشيء الملاحظ في الإدارات الجبائية في الجزائر أنها توظف أعوان مؤقتين ومتعاقدين في إطار عقود ما قبل التشغيل أو شبكة اجتماعية أو تشغيل الشباب، هذا له انعكاساته السلبية على الضمير المهني وحسن أداء المهام على أحسن وجه لعلمهم أنهم يعملون لفترة زمنية محددة والأجر الذي يتقاضونه بسيط جدا، كما أنه من جهة أخرى هؤلاء الموظفين المؤقتين أو المتعاقدين تقوم الإدارة بتكوينهم وبعد فترة زمنية غالبا ما تكون سنتين تنتهي عقودهم، فتضطر الإدارة لاستبدالهم كل مرة وإعادة تكوين المتعاقدين الجدد، فهذا أيضا من بين الأسباب التي تعرقل السير الحسن للإدارة الجبائية.

المطلب الثالث: أركان التهرب الضريبي المحلي

لتهرب الضريبي أركان لابد من التطرق لها كل واحد على حدا، تطرقنا إلى الركن الشرعي (أولا) و إلى الركن المادي لتهرب الضريبي (ثانيا) و الركن المعنوي (ثالثا).

1 : الركن الشرعي لتهرب الضريبي:

يتمثل الركن الشرعي في مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن الفعل يعد جريمة جبائية وأن هاته الجريمة معاقب عليها، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني يكون مطبقا جبائيا، والمبدأ العام في الركن الشرعي حسب المنظومة الجبائية منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات[1] "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون".

والمتعمق في التقنيات الجبائية المختلفة التي يرتكز عليها النظام الجبائي الجزائري يلاحظ عليها العمومية والشمولية والتشابه التام في تحرير المواد المنظمة لجريمة التهرب الضريبي.

1: الأمر رقم 156/66،المؤرخ في 18صفر 1386هـ ،الموافق لـ 8يونيو 1966م ،والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 49 ،لسنة 1966.

وقد جاء المشرع الجبائي الجزائري بالنص على الحالة العامة للتهرب في الفقرة الأولى من المادة 303من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وصيغت المادة 117من قانون الرسوم على رقم الأعمال[1] بنفس الأسلوب والعبارات الواردة في المادة 303، وهو الشيء ذاته بالنسبة للمادة 532من قانون الضرائب غير المباشرة[2].

كما استعمل المشرع الجبائي عبارة "طرق تدليسية" وفي مواد أخرى عوضها بعبارة "مناورات تدليسية" أو بعبارة "وسائل الغش" ،وكلها تأخذ نفس المعنى الشيء نفسه بالنسبة لعبارة "التملص" أو" محاولة التملص" من دفع الضريبة والرسوم والتي احتوتها أغلب القوانين الجبائية.

نخلص أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنيات الجبائية الخمسة ويمكن حصرها كما يلي:

- ✓ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المواد: 192 ،193 ،01/303 ،309 ،408،407.
- ✓ قانون الضرائب الغير المباشرة المواد:532،530 ،538 ،542، 544.
- ✓ قانون التسجيل المواد: 119فقرة 1، 120 ، 122.[3]
- ✓ قانون الطابع المواد: 33و34.[4]
- ✓ قانون الرسوم على رقم الأعمال المواد: 117و 118.

2: الركن المادي لتهرب الضريبي :

يتركز الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي في مخالفة الالتزام الضريبي، وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق والتدليس[5]،فالركن المادي للجريمة يقوم على ثلاث عناصر الأول هو السلوك الإجرامي أي استعمال

1: الأمر رقم102/76 ،المؤرخ في 17ذي الحجة 1396هـ ،الموافق لـ 09ديسمبر 1976م ،يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية العدد 103، لسنة 1976.

2: لأمر رقم 107/76،المؤرخ في17ذي الحجة 1396هـ ،الموافق لـ 09ديسمبر 1986م، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية العدد 106 ،لسنة 1976.

3:الأمر رقم 105/76،المؤرخ في17ذي الحجة 1396هـ ،الموافق لـ 09ديسمبر 1976م، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم ،الجريدة الرسمية العدد 81،لسنة 1976.

4:الأمر رقم 103/176،المؤرخ في 17ذي الحجة 1396هـ ،الموافق لـ 09ديسمبر 1976م ،المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم ،الجريدة الرسمية العدد 39 ،لسنة.1977

5: أحسن بوسقيعة ، (2014):الوجيز في القانون الجزائي الخاص (الجرائم ضد الأشخاص ، الجرائم ضد الأموال ، بعض الجرائم م الخاصة) الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول ،دار هومة : الجزائر،ص 469.

طرق احتيالية ،والثاني هو النتيجة المادية أي التملص من الضريبة أو الرسم أو أي حق ضريبي ،والثالث هو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة أي العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية وفعل التملص وفق النظام الجبائي وسنتطرق إلى هذه العناصر بالترتيب.

2-1:استعمال طرق ووسائل احتيالية لتهرب الضريبي :

لا يقوم الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي ما لم يستعمل الفعل المتمثل في المكلف بالضريبة طرقا تدليسية، والطرق التدليسية أو الاحتيالية لم يعرفها المشرع بصفة دقيقة وفق ما هو معمول به في المنظومة الجبائية ، حيث اكتفى بسرد بعض الأعمال التي اعتبرها طرقا تحايلية للتهرب الضريبي و لقد أورد المشرع الجزائري ستة أعمال ،وذلك في نص المادة 533من قانون الضرائب غير المباشرة، الأمر نفسه في المادة 118من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي أوردت كذلك ستة أعمال.

فيما أوردت المادة 407في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عملين اعتبرتهما من هذا القبيل وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 34في فقرتها الثالثة من قانون الطابع ،وكذا المادة 119في فقرتها الأولى من قانون التسجيل[1].

تقسيم الطرق الاحتيالية إلى صنفين، الطرق التدليسية أثناء قيام الضريبة والطرق التدليسية أثناء أداء الضريبة.

أ- **طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة"الوعاء الضريبي "**:

تتمثل في الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال، وهو الصورة المثلى لهاته الجريمة الضريبية والتي تقوم أيضا بالتأخر في إيداع التصريح ،أو بعدم تعيين المستفيدين من المبالغ الموزعة[2].

ب- **طرق تدليسية أثناء أداء الضريبة"التحصيل الضريبي"**:

ويقوم بها المكلف عند القيام بتحصيل الضرائب والرسوم المستحقة عليه من طرف الإدارة الضريبية نذكر أهم هذه الطرق في مايلي :

- ✓ قيام المكلف بطرق ملتوية من أجل عرقلة تحصيل الضريبة من طرف مصالح الضرائب مثل بيع وهمي لعقار وبثمن بخس[3].
- ✓ قيام المكلف بتقسيم ثروته على أبنائه في شكل هبات، كما تقوم الجريمة بقيام المكلف بعرقلة تحصيل أي نوع من

1:يدو لويزة وقاري حياة،(2010-2011) :الغش الضريبي واليات مكافحته ،مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية ،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة العقيد أكلي محمد والحاج ،البويرة ،ص55.

2: فارس السبتي،(2008):المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري ،دون طبعة،دار هومة،الجزائر، ص 103.

3:زهرة حبو، مرجع سابق، ص 105.

الضرائب أو الرسوم المكلف بها بكل أشكال المناورات التي لم ترد في النص صراحة.

- ✓ إعلان الإفلاس باستعمال طرق احتيالية، كأن يقوم مسير الشركة بتحويل الأصول الناتجة عن بيع المنقولات لأحد الأقارب أو المعارف[1].
- ✓ إستعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من اجل دفع الضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.
- ✓ القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية للتملص من الضريبة أو الرسم[2].

لقد نصت عليه المواد التالية المادة 303من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك في فقرتها الأولى على "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص..."، وكذا نصت المادة 532من قانون الضرائب الغير مباشرة "يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص..." ،وكذا في نص المادة533 من نفس القانون" الإخفاء أو محاولة الإخفاء"، وهو الشيء الملاحظ كذلك في كل من المادة 118من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 119من قانون التسجيل ،وكذا المادة 33من قانون الطابع وذلك في عبارة "إن كل غش أو محاولة للغش..."، وكذلك في القانون الضريبي الفرنسي المحاولة معاقب عليها فلا يستلزم إتمام الأعمال التدليسية "،

إن الغاية المرجوة من استعمال مختلف المناورات الاحتيالية من طرف المكلف بالضريبة يهدف من ورائها إلى تحقيق إحدى النتائج التالية:

- ❖ إما التملص من كل أو بعض وعاء الضريبة، ويقصد بها التهرب من تحديد أساس الضريبة، وذلك حينما يقوم المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم تصريحات ووثائق غير صحيحة[3].

مثال :أن يقوم المكلف بتخفيض سعر العقار المشترى وذلك في التصريحات الضريبية للتقليل من وعاء الضريبة[4].

- ❖ التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة، ويقصد بها إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزامات بأدائها والتخفيف من عبء الالتزامات،

مثال : أن يقوم المكلف بتنظيم إعساره أو العمل باسم مستعار.

1: أحسن بوسقيعة ، مرجع سابق ،105.

2: طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع : الأردن ، 2008 ، ص74.

3: أحسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 105.

4: يدو لويزة وقاري حياة،مرجع سابق ،ص55.

❖ التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، ويقصد بها إعداد الجداول بنوعيها الفردية (الملحق3) أو الجماعية وإرسالها للجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

2-2 :العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من الضريبة:

يتوجب لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود علاقة سببية بين التملص من كل أو بعض الالتزام الضريبي من حيث الأداء أو التصفية أو تحديد أساس الضريبة وبين اللجوء واستعمال الطرق الاحتيالية والتدليسية، ومنه تنعدم علاقة السببية وتنعدم الجريمة الضريبية، كذلك إذا تملص المكلف من الضريبة أو الرسم نتيجة لخطأ من طرف إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو في تقرير الإعفاء، وبالمقابل تنشأ العلاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون إطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها المكلف بعض المبالغ التي تكون محلا للضريبة والاقتطاع[1].

3: الركن المعنوي للتهرب الضريبي :

يعد الركن المعنوي روح الجريمة الضريبية والوسيلة التي تحدد المسؤول عنها، فلا يسأل الشخص عن جريمة ارتكبها ما لم تقم علاقة بين مادياتها الضريبية ونفسية المكلف بالضريبة ، والركن المعنوي ضمان للعدالة وشرط لكي تحقق العقوبات الجبائية أغراضها الاجتماعية[2].

"وتعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي للتهرب بشقيه العام والخاص، فقد استعمل المشرع الجبائي في جل النصوص الضريبية عبارة عن" قصد" أو "عمدا" فلا جريمة جبائية ما لم يثبت توافر القصد الجنائي".

ويتكون الركن المعنوي من القصد الجاني العام و القصد الجاني الخاص وفق المنظومة الجبائية.

أ:القصد العام:

توجه إرادة المكلف فيه نحو ارتكاب الجريمة الضريبية عالما بعناصرها القانونية ،وفي هذه الجريمة القصد الجنائي العام فيها هو افتراض علم المكلف بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال والغش المؤدية إلى التملص ومحاولة التملص من كل أو بعض الضريبة أو الرسم أداء أو تحديدا، وعلمه كذلك بعدم مشروعية الواقعة والأفعال المرتبكة، وهذا أخذا بقاعدة لا عذر بجهل القانون.

كما يتطلب القصد العام توافر عنصر الإرادة أي اتجاه إرادته إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط[3].

1: أحسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 43.

2: علي حسين الخلف وسلطان الشاوي ، (1982):المبادئ العامة في قانون العقوبات ، دون طبعة ، مطابع الرسالة : الكويت ،ص148.

3: أحمد فتحي سرور ،(1999) الجرائم الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية : القاهرة،ص17.

فإذا أخفى المكلف بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة ينتفي القصد لديه[1].

القصد الخاص:

وهو أن يكون سلوك المكلف منبعثا عن قصده في التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا، وحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من هذه الضريبة، أي أن النية الإجرامية فيها إضرار بمصالح الإدارة الضريبية وعدم أداء الالتزام القانوني للضريبة شرط جوهري لإسناد جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الرابع:أثار التهرب الضريبي المحلي

ينتج عن تفشي ظاهرة التهرب الضريبي آثار سلبية عديدة تنعكس على أوضاع الجزائر من جميع النواحي سواء إقتصاديا (أولا) ،أو ماليا(ثانيا) ،إجتماعيا (ثالثا) ،بالإضافة إلى أثاره على النظام الضريبي(رابعا) ،وأخير أثاره على الأوضاع السياسية (خامسا).

1:الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما كونها منظم وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن للتهرب انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب من بينها:

أ- عرقلة المنافسة الاقتصادية:

باعتبار أن المؤسسات التي تتملص من دفع الضريبة تحقق أرباح أكبر، وتكون دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة ،و التي تحقق أرباح أقل و تكون في وضعية اقتصادية سيئة وبالتالي تستطيع هذه المؤسسات فرض أسعارها التنافسية .

مثال: حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، ويساهم التهرب الضريبي في دحض وإبطال قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي[2].

ب- عرقلة النمو الاقتصادي:

بما أن التهرب الضريبي يعد من أصعب المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية،والذي يساهم في تأخير وإعاقة تقدمها الاقتصادي، بسبب الموارد المالية التي تضيع منها، ومن ثمة لا يمكن لها تكوين ادخار عام ،وبالتالي الحد من مقدرتها على القيام بالمشاريع الاقتصادية ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي يتميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

1: فارس السبتي، مرجع سابق، ص6.

2: عوادي مصطفى ورحال ناصر، مرجع سابق، ص 19.

ج- توجيه عناصر الإنتاج :

بحيث توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي ، وهذا على حساب المشاريع الأكثر إنتاجية، زيادة على توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد موازي غير رسمي.

مثال:مسيري المؤسسات أحيانا يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء ،لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجماليIRG ،و ظهور أزمة رؤوس أموال نتيجة إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية عن طريق الاكتناز، بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب رؤوس الأموال ، و الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة ،وعليه يتجه إلى تبني سياسة الإصدار النقدي والقرض من الخارج والوقوع في المديونية وفي تبعية اقتصادية[1].

يساعد التهرب الضريبي على تهريب أموال واستثمارات كبيرة، التي تؤدي إلى استبدال نشاطات استثمارية بنشاطات تجارية بسيطة حالة الصينيين في بلادنا الذين استثمروا في نشاطات تجارية بسيطة، تتمثل في محلات لبيع مختلف الألبسة والأحذية وانعدام النشاطات الإنتاجية، فالأموال المهربة والغير مصرح بها للجهات الإدارية والتي يفترض تحصيلها من طرف الإدارة الجبائية تساهم في ظهور السوق السوداء[2].

2: الآثار المالية لتهرب الضريبي :

يقضي التهرب الضريبي على أهداف الضريبة بما في ذلك أهدافها المالية، حيث يرتب عنها مجموعة من الانعكاسات السلبية من خلال ما يلي:

- يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من الناحية المالية للدولة وعدم قدرتها على الوفاء بإلتزاماتها اتجاه الأفراد.
- أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب[3].
- يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة.

ولذا فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

- إن التهرب الضريبي وصوره يهدد المداخيل المالية للخزينة العمومية ، فيحدث خلل لأي سياسة اقتصاديـة[4].

1: ناصرمراد، (2001): فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان الجامعية المطبوعات، الجزائر ، ص22.

2: علام ليلة، مرجع سابق، ص 75.

3: عبدالمجيد قدي،(1994-1995) :فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر،ص227.

4: محمد عباس محرزي،(2001): نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، كليةالعلومالاقتصادية وعلومالتسيير،جامعةالجزائر،2001-2005، ص319.

- يساهم التهرب الضريبي في تخفيض الدخل القومي أو الوطني مما يؤدي بالنتيجة إلى تخفيض الدخل الفردي.
- يساهم التهرب في تخفيض العملة الوطنية وذلك بسبب عملية الاكتناز للأموال غير المصرح بها، فإذا فقدت الضريبة وظيفتها المالية بسبب التهرب الضريبي عندئذ لا يمكن أن تلعب دورها الاقتصادي.
- كذلك تأثيره على ميزانية الجماعات المحلية التي تعتمد في جزء كبير في إعداد ميزانيتها على المداخيل الضريبية كالرسم على النشاط المهني والرسم العقاري ورسم التطهير.

3: الآثار الاجتماعية لتهرب الضريبي :

تعتبر الضريبة حق المجتمع و أيضامن أهم الوسائل لإعادة توزيع الثروات الوطنية، ولكن التهرب الضريبي يتسبب في آثار جد سلبية على الجانب الاجتماعي، حيث تظهر اللامساواة الاجتماعية بين أفرد المجتمع الواحد، إذ يتحمل البعض عبء الضريبة بكاملها ، في حين يتهرب منها الآخرون ونقع فيما يسمى بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي وامتناع المكلفين عن دفعها إما كليا أو جزئيا يؤدي إلى آثار اجتماعية يمكن ذكرها في النقاط التالية:

أ- اختلال العدالة الضريبية :

حيث هناك بعض المكلفين الذين يدفعون التزاماتهم الضريبية، والبعض الآخر لا يدفع[1]، مما يضعف الترابط الاجتماعي من جهة ، ويضعف قدرة الدولة على الإنفاق على بعض الجوانب الاجتماعية مثل:

- ✓ الصحة.
- ✓ التعليم.
- ✓ الخدمات الاجتماعية.

مما يترك أثار سلبيا على التنمية البشرية من جهة أخرى.

ب- يقلل التهرب من الحصيلة الجبائية للدولة:

مما يجبر الدولة على زيادة معدلات الضريبة من أجل تحصيل القسط الأكبر من المداخيل[2].

ج- تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية:

1: رحال نصر،(2006-2007):محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية- تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،تحت إشراف صديقي مسعود،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، العلوم الاقتصادية، ص 89.

2: عبد المجيد قدي،(2011) :دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع : عمان،ص128.

حيث تنعدم الثقة بين المتعاملين لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة، مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء ولأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة.

د- تفشي ألا مدنية الجبائية:

والتي يقصد بها تفضيل المكلف مصلحته الخاصة على المصلحة العامة للمجتمع ،بحيث لا يقوم بتخصيص جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع .

و- انتشار الفساد في المجتمع :

خاصة في ظل ضعف الإجراءات الردعية ، الشيء الذي يدفع إلى محاولة الإقتداء بالمتهربين حتى يكونوا سواء .

4:الآثار على فعالية النظام الضريبي :

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة يمس بمبادئ وأسس النظام الضريبي، بحيث أن التهرب الضريبي يقوض مبدأ العدالة الضريبية ويبتعد عن التكافل الاجتماعي.

فالنظام الضريبي يقوم على إستراتجية محددة وعلى قاعدة بيانات تحليل، وإحصاء اقتصادي غير صحيح، الشيء الذي يجعل الدولة تبني قراراتها وتحاليلها أو برامجها الضريبي، وفق إحصائيات بعيدة كل البعد عن الحقيقة المعاشة.

5:الآثار السياسية للتهرب الضريبي:

إن للتهرب الضريبي آثار سياسية مرتبطة أساسا بالآثار الاقتصادية والاجتماعية السالفة الذكر.

- تزعزع استقرارها السياسي فكلما كان هناك انتعاش اقتصادي بتوافر الإيرادات اللازمة والكافية لتغطية جميع النفقات و بوسائل جميع المشاريع وخاصة منها المشاريع القاعدية ، كلما كانت هناك تنمية محلية كإنشاء الطرق والسدود والمصانع .... إلخ ،والتي من خلالها أيضا يتم توظيف عمال وموظفين جدد ما يهدف إلى القضاء على البطالة، وبالتالي تحسين المستوى المعيشي وزيادة الدخل الفردي فينعكس ذلك إيجابيا على الحالة الاجتماعية والاقتصادية للدولة فتكون جيدة ومستقرة مما يجعل الوضع السياسي مستقرا،وهذا الاستقرار لا يتحقق إلا إذا كانت هناك إرادة سياسية تعمل على توازن الإيرادات والنفقات العامة ووضع قوانين وإستراتيجيات جبائية[1].

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

و أخيرا التهرب الضريبي ما هو إلا نتيجة:

- لنظام ضريبي سيء وعقيم.

1: أحمد جامع،(1975):علم المالية فن المالية العامة،الطبعة الثانية، الجزء الأول، دار النشر العربية : القاهرة ،ص.246

- دليل على عدم فعاليته، مما يفتح المجال أمام المتهربين و التهرب الضريبي الذي يقلل من أهمية الضريبية[1].
- يعرقل الأهداف السياسية و المالية الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

المبحث الرابع: آليات التهرب الضريبي المحلي

لا يمكن حصر آليات التهرب الضريبي حصرا شاملا لأن التهرب مرتبط بمدى براعة المكلف بالضريبة ،حيث أنه توجد العديد من الآليات المستخدمة، فيكون إما تحايلا ماديا عن طريق الإخفاء المادي الجزئي أو الإخفاء المادي الكلي (المطلب الأول) ،أو قانونيا يتم التلاعب من خلالها عن طريق عمليات وهمية أو التلاعب في تصنيف الحالات القانونية(المطلب الثاني) ،أو محاسبيا إما بتضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية ،أو تخفيض الإيرادات (المطلب الثالث).

المطلب الأول: آلية التحايل المادي و المالي

يلجأ المكلف إلى التلاعب عن طريق العمليات المادية ، وهذا الأسلوب من الغش يصنف كأخطر الأساليب التي تجعل عملية المراقبة غاية في الصعوبة،هذا النوع من التهرب الضريبي يقوم أساسا على إخفاء المكلف لأمواله التي تكون خاضعة للضريبة أو إخفاء للسلع والمواد من طرف المكلف.

حيث يمتنع عن التصريح سواء أكان هذا الإخفاء كليا أو جزئيا، فهذا الإخفاء هو تصرف صوري وهو العملية التي تنشأ بواسطتها وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية[2]،فقد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة للمكلفين ، أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة ونبين هذه الصور فقد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة للمكلفين ، أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة ونبينها كما يلي :

1:الإخفاء المادي الجزئي:

في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا كما هو الحال في الضرائب الجمركية و ضرائب الإنتاج[3].

فيستطيع المكلف التهرب من التصرف في جزء من أمواله و إخفاء بعض الأموال خاصة المنقولة منها.

ومن صور هذا الإخفاء المادي الجزئي ما يلي:

- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.

2:tayeb belloula (2011):droit pénal des affaires & des sociétés commerciales. Berti édition : alger. p 293.

2: مصطفى عوادي ، مرجع سابق ، ص27.

3 Tixier gilbert(1979). Droit fiscal international. 2eme édition. librairies techniques : Paris.. p25.

- ❖ عدم إحترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحدد من طرف القانون.
- ❖ إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.
- ❖ حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.

مثال 1 :يكون الممول معروفا لدى إدارة الضرائب إلا أنه يخفي قسما من ممتلكاته .

مثال 2: أن يقوم بممارسة نشاط خفي بجانب النشاط المعلن والمصرح به،كأن يعمل في مؤسسة أو شركة بوضعية نظامية في الصباح وسائق مخفي بعد الظهر.

2:الإخفاء المادي الكلي:

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بهذه الممارسات، ويرجع ذلك إلى امتناع الممول عن التصريح بها من جهة ونقص الرقابة من جهة أخرى، وذلك من خلال القيام بإنشاء وحدات ومصانع صغيرة في أماكن آهلة بالسكان، وحتى في المناطق الريفية بحيث يصعب الوصول إليها من طرف المصالح الضريبية والإنتاج المحصل عليه من استغلال هذه الوحدات يتم بيعها في الخفاء أي بدون فواتير الشيء الذي يؤدي إلى إنشاء اقتصاد غير شرعي بعيدا عن الرقابة، وكذلك يتجلى شكل الإخفاء الكلي عند عدم التصريح بالوجود أي عند بداية النشاط[1].

المطلب الثاني:آلية التحايل القانوني

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

وبذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الالتزام الجبائي بطرق قانونية محضة، وتنقسم هاته الطرق إلى نوعين:

- التلاعب عن طريق عمليات وهمية.
- التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

1:التلاعب عن طريق عمليات وهمية:

يكون هذا النوع من الغش غالبا مرتبطا بحقوق الملكية، أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة، وقد يكون جماعيا حيث يعمد المكلف إلى تأسيس نظام قائم على كتابات متناسقة فيما بينها بتبريراتها

1:طورش بتاتة،مرجع سابق ،ص 77.

الضرورية،لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض وبيعه للمؤسسات المعنية، أو يعمد إلى تقديم وثائق تجارية سليمة قانونيا لعمليات وهمية بإسم مؤسسات وهمية، مما يسمح للمعني بالاستفادة من:

- تعويضات الرسم على القيمة المضافة الذي لم يدفع أبدا للخزينة.
- تخفيف عبء الربح الخاضع للضريبة، مما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ ومصروفات وهمية.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة[1].

2 :التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية، بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما لحالة أخرى محل إعفاء .

مثال:

تغيير عقد البيع إلى عقد هبة لتفادي دفع الضرائب للعقد الأول، أي عدم دفع حقوق التسجيل و يتطلب هذا النوع من التلاعب معرفة خاصة في الجانب الجبائي، ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة به فيعمل المكلف إلى تزييف الواقعة القانونية الخاضعة للضريبة وفقا للنظام الجبائي إلى وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل ،كأن يقوم بالتصريح عن حالة بيع على أساس أنها هبة لكي يتخلص من استغلال الشركات المتعددة الجنسيات لامتلاكها لفروع تتواجد في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة ، فتقوم بتحويل أرباحها إلى هذه الفروع في هذه الدول التي تسمى بالجنات الضريبية[2].

المطلب الثالث: آلية التحايل المحاسبي

المحاسبة هي العمود الأساسي لإجراء التحقيق المحاسبي و يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أوبهما معا،أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا فهو ملزم بتقديم تصريح عن أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها وهي خاضعة للضريبة[3]،و بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي ، فإنه من البديهي أن المصالح الجبائية وما تقوم به من تحقيقات في المجال المحاسبي لما يقدمه المكلف من بيانات ومعلومات والتأكد من مدى مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية مثل (الفواتير، سندات الطلب، إيصالات التوريد)، فيلجأ المكلف في البحث عن وضع مطابق للقيود المحاسبة مع ما قدمه من بيانات ووثائق مظللة، بحيث لا يشوبها أي غموض أو تناقص بين القيود و الوثائق المقدمة ،ويكون هدفه من ذلك كله إما:

1: مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 28.

2 :Duccini (R), 1991)(:Fiscalité des contrats internationaux, édition litec, Libraire de la cour de cassation, P125.

3: طرشي ابرهيم :مرجع سابق،ص 9.

- تضخيم التكاليف والأعباء
- تخفيض إيراداته ويتجلى التهرب هذه الحالة في صورتين كما ذكرنا سابقا:

1:تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية:

تطرق إليها المشرع الجزائري في القسم الأول من الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك تحت عنوان" التكاليف الواجب خصمها"[1].

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية ،وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها.

مثال:أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة[2]، و أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

ومن الأساليب التي يستخدمها المكلفين بالضريبة نذكر مايلي:

1-1 :المستخدمون الوهميين والوظائف الوهمية:

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل الأجور والرواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليص من الضريبة[3]، مثل تسجيل عون معاينة للضرائب في منصب مفتش.

1-2:النفقات والمصاريف غير المبررة:

قد أوضح المشرع الجبائي في المادة 169/2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،تلك التكاليف القابلـــــة للخصم جبائيا نذكر منها على سبيل المثال:

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية.
- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتحديدها وتصليحها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل فيما يتعلق بالتراث والتاريخ ونذكر أيضا على سبيل المثال التكاليف غير قابلة للخصم جبائيا.

1: ونادي رشيد،(2002) دور الرقابة في مكافحة الغش(حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم، فرع: التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 42.

2: طرشي إبراهيم ،مرجع سابق ،ص15.

3: طورش باتتة ، مرجع سابق ،ص73.

- قيام المؤسسات بترميمات على المباني الصناعية والتجارية، فيقوم مسير المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الشخصية مسجلين إياها في حسابات ومشتريات المؤسسة.
- تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية.

مثال : صيانة سيارة خاصة لأحد مسيري المؤسسة وتسجيل نفقات باسم المؤسسة أو شراء جهاز حاسوب باسم المؤسسة واستخدامه لأغراض شخصية .

1-3: تقنية الإهتلاكات:

يقصد بالإهتلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدا المؤسسة مع مرور الزمن ،ويعتبر عبء من الناحية المحاسبية، وبالتالي فهو يعد من نفقات الاستغلال، لذلك المشرع الجزائري سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة وفقا للشروط التالية:

- الإهتلاك يمس بالأصول الثابتة.
- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال.
- أن لا تتجاوز مجموع الإهتلاكات القيمة الاسمية للأصول.
- أن تقيد الإهتلاكات محاسبيا

كما أن المشرع لم يقم بتحديد معدل الإهتلاكات بل يمكن للمؤسسة باعتمادها لمعدل معين يطبق الإهتلاك لأصل من أصولها الثابتة فلا يمكن أن تتجاوز قيمته الاسمية.

أو يمكن تلخيص هذه الأساليب كما يلي :

- تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة.
- تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف المسيرين.
- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الحقيقة بمكان مسيريه.
- اقتناء المسير لأغراض شخصية وتسجل في حسابات المؤسسة[1].

1: غضبان مريم، (2015):دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي(دارسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبية، تخصص: محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند الحاج، البويرة، ص ص 31- 32.

2:تخفيض الإيرادات

تعتبر طريقة التخفيض لبعض الإيرادات الأكثر شيوعا ،حيث يلجأ المكلف إلى تخفيض جزء أو كل من الإيرادات التي تدخل في قيمة الضريبة، فيصرح بأرباح أقل بكثير مما حققه في الواقع مما يؤدي في النهاية إلى حرمان مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة،أو بمعنى أخر يلجا إليها المكلف بغرض التملص من دفع الضريبة كليا، بحيث أنه إخفاء يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي و إخفاء رقم أعماله.

يتبع المكلف بالضرائب عند تخفيضه للإيرادات طرق نلخصها كما يلي:

- ✓ هناك بعض من المبيعات التي تتم بدون فواتير، ويتم الدفع نقدا.
- ✓ يقوم المكلف بالتخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا، وذلك عن طريق تسجيل بضائع وهمية أو خصومات ممنوحة بشكل مبالغ مع العلم أنه لا يوجد استيراد ولا خصم للبضاعة[1].
- ✓ يقوم المكلف بعدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- ✓ يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون ،من جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرر الغش جليا عندما تخفض من قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي[2].

والشيء الملاحظ في السنوات الأخيرة أن بعضا المكلفين من ذوي النشاطات الحرة والذين يمارسون مهننا فكرية وفنية وعلمية .

مثال: (الأطباء، المحامون، بياطرة، مهندسون، مستشارو الجباية، خبراء عقاريين أو محاسبين...) نجد هؤلاء لا يقومون بالتصريح بالأرقام الحقيقية لإرادتهم و مداخيلهم المالية من جراء ما يدرسون من ملفات، مثلا الأطباء لا يصرحون هم أيضا بعدد مرضاهم الذين يدخلون عياداتهم لطلب الاستشارة والعلاج رغم الفكر العلمي الذي يمتلكونه ،فما بلك إذا بذوي التعليم المتوسط أو المحدود ،وعليه فالمشرع الجبائي ألزم هيئات الضمان الاجتماعي أن تعلم إدارة الضرائب المباشرة عن كل طبيب من خلال كشف طبي يوضع فيه أرقام تسجيلات المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب كما هي مبينة في الوصفات العلاجية وحتى مقدار مبلغ المراجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له،وهناك طرق أخرى لتهرب الضريبي تتم قبل أو بعد فرض الضريبة نذكر منها:

1: سهام كردودي(2011)، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق،دار المفيد، دون ط ،الجزائر ،ص ص26-27.

2: أحمد جامع، مرجع سابق، ص 248.

أ- قبل فرض الضريبة:

- ✓ يلجأ المكلف إلى الغش الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلا كأن يقوم بما يلي:
- ✓ التصريح بنشاط بأسماء أشخاص متوفين،عجزة،ذوي الاحتياجات الخاصة،إلى غير ذلك.
- ✓ التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة، أو عناوين وهمى.
- ✓ التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر.

ب- بعد فروض الضريبة:

من بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف بعد إصدار الضريبة والشروع في تحصيلها :

- عدم دفع الضريبة أصلا.
- دفع جزء منها فقط.
- يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد.
- تحديد رزنامة التسديد الجزئي ثم بعد ذلك يتراجع عنها وخاصة هذه الظاهرة التي يلجا إليها المكلفين عندما يحتاجون إلى طلب الوضعية الجبائية للمشاركة في المناقصات .

خلاصة الفصل :

من خلال ما تطرقنا له عن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي والتهرب الضريبي المحلي،يتبين لنا أن لكل منهما تعريفا و أسلوب وآليات وأسباب خاصة به ،لذلك سنبين أوجه الاختلاف والتشابه بينهما من خلال النقاط التالية :

- التهرب الضريبي الدولي ما يميزه هوا الخاصية الدولية ، فهو يحدث خارج إقليم الدولة، بين دولتين أجنبيتين أو أكثر فالمكلف يحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بنقل سلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة بالتحايل على التشريع الضريبي للدولة أو الدول المستهدفة، أما التهرب الضريبي المحلي فهو يحدث داخل إقليم الدولة ،وهو ظاهرة يحاول من خلالها المكلف القانوني إلى عدم دفعها بصفة كلية أو جزئية دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر .
- إن ظهور التهرب الضريبي الدولي هو نتيجة التحولات الاقتصادية العالمية و توسع محيط التجارة الدولية وثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال، التي أدت إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، تستخدم آليات متعددة باستخدام تقنيات وأساليب حديثة قد تخفى على الإدارة الضريبية خاصة في ظل عدم كفاءتها ،أما التهرب الضريبي المحلي فهو يحدث نتيجة للعديد من الأسباب التي اختلف الآراء حولها، فيمكن أن تكون متأتية من المكلف بالضريبة أو من الإدارة الجبائية أو أسباب تشريعية ناتجة عن النظام الجبائي أو قد تكون اقتصادية أو فنية ،كذلك فإنها تعتمد أيضا على تقنيات تختلف عن التهرب الضريبي الدولي.
- يرتكب التهرب الضريبي الدولي عن طريق مجموعة من الأساليب كالجنات الضريبية ،آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل، والمنشأة الثابتة والتجارة الالكترونية ، أما التهرب الضريبي المحلي فيعتمد في أساليبه على آلية التحايل المادي و المالي آلية التحايل القانوني و آلية التحايل المحاسبي.
- تكون الوقاية والمعالجة من التهرب الضريبي الدولي على المستوى الداخلي عن طريق تطبيق الحوكمة الضريبية، التي تعمل على رفع كفاءة النظام الضريبي من خلال الالتزام بالقوانين التي تحدد مهام المسؤولين بالإدارة الضريبية ويعالج المخاطر الاقتصادية والإدارية والاجتماعية، أما التهرب الضريبي المحلي فإن طرق مكافحته تتنوع وهذا ما سنتطرق له في الفصل الثاني بتعمق منها وسائل رقابية و آليات ردعية و أيضا عن طريق التعاون الدولي و الداخلي.
- التهرب الضريبي الدولي يتم التنسيق لمواجهته على المستوى الدولي باللجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف، من خلال احتوائها على أحكام لتبادل المعلومات الضريبية بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة المساعدة و المتبادلة في تحصيل الضرائب،كذلك عن طريق التنسيق الضريبي ،فالدول النامية مثلا لا تستطيع الحصول على معلومات تخص رعاياها في الخارج إلا بالتبادل الدولي للمعلومات الذي يساعد في مواجهة التهرب الضريبي الدولي

باعتبار أن الدول النامية هي الأكثر تضررا مقارنة بالدول المتقدمة خصوصا بالنظر للدور الذي تمثله الضريبة فيها ،أما التهرب الضريبي المحلي يتم التنسيق لمواجهته إقليميا باستخدام عدة طرق تتخذها الدولة ويكون داخليا .

رغم الاختلاف بين التهرب الضريبي الدولي والمحلي إلا أنه توجد بينهم عدة أوجه تشابه .

- التهرب الضريبي الدولي و المحلي كلاهما شكل من أشكال التهرب الضريبي بصفة عامة.
- يحاول المكلف في كالهما التخفيف من حدة العبء الضريبي ،أو التملص منه بالطرق المشروعة أو غير المشروعة.
- الأساليب التي تستخدم في كلاهما قد تخفى على الإدارة الضريبية خاصة في ظل عدم كفاءتها.
- رغبة الأفراد في التهرب الضريبي الدولي أو المحلي للحصول على الربح السريع والابتعاد عن النفع البعيد الذي تحققه الدولة واعتقادهم بأن الضريبة المفروضة عليهم لا تحقق العدالة وأنها تتميز بسوء التنظيم والتعقيد .

آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

تمهيد:

يولد التهرب الضريبي الكثير من المشاكل السلبية سواء من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الجزائري ،وهذا يؤثر طبعا على الخزينة العمومية ،وقد حاولت التشريعات الضريبية المختلفة بشتى الوسائل مكافحة هذه الظاهرة .

وعليه فإن المشرع الجزائري وفي إطار مكافحة جريمة التهرب الضريبي قام بإحداث آليات وقائية لمكافحة التهرب الضريبي على مستوى قوانين الضرائب المتعددة أو على مستوى الإدارة ،كما أحدث نظام الرقابة الجبائية وذلك بغية غلق جميع المنافذ أمام المتهربين من الضريبة، و أعطى أيضا خصوصية لأحكام الإثبات و المتابعة في الجريمة الجبائية من خلال قواعد تجريمية و عقابية تتلاءم مع هذه الظاهرة وفق ما معمول به في النظام الجبائي ،وانتهج إجراءات المتابعة والمسئولية الجزائية ،كما فرض عقوبات تهديديه وتمهينة لكن تبقى الوقاية خير من العلاج .

لذا سنتطرق في الفصل الثاني إلى المباحث التالية بترتيب:

المبحث الأول:الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

المبحث الثالث: وسائل مواجهة التهرب الضريبي

المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى جميع الوسائل الوقائية التي حددها المشرع للحد من ظاهرة التهرب الضريبي لأن الوقاية تعد أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي لاحتوائها على مجموعة من الحلول المساعدة على التخفيف من الظاهرة ،فبهذه الآلية تسعى الجزائر للحد من هذه الظاهرة.

لذا سنوضح في المطلب الأول جميع الإجراءات الوقائية على مستوى قوانين الضرائب المتعددة، سواء من خلال العمل على تحسين القوانين الضريبية أومن ناحية بساطة وعدالة النظام الضريبي، أما المطلب الثاني سنتعرض إلى طرق الوقاية من التهرب الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية في حد ذاتها، والمطلب الثالث نبين طرق الوقاية على مستوى المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي ،ويكون ذلك إما بتوعيته أو إزالة التوتر بينه وبين الإدارة الجبائية

المطلب الأول: على مستوى قوانين الضرائب المتعددة

كما ذكرنا سابقا أن التشريعات الضريبية المتنوعة تلعب دور هام جدا في محاربة التهرب الضريبي ،ولكي يفهم موظفي قطاع الضرائب هذه القوانين يجب أن تصاغ بشكل سهل وبسيط خال من التعقيد والغموض وعلى وجه الأخص المتعلقة بعملية التحصيل الضريبي، لأن الهدف الأساسي من فرض الضرائب هو تحصيل أكبر قدر منها لتعبئة موارد الخزينة العمومية ،لذا سنبين (أولا) الطرق المعمول بها في التشريع الجزائري لتحسين القوانين الضريبة أم (ثانيا) سنوضح بساطة وعدالة النظام الضريبي الجزائري الذي تتحقق من خلاله العدالة في مختلف الميادين التي تخدم مصلحة المكلفين.

1: العمل على تحسين القوانين الضريبية:

كما لحظنا في الفصل الأول أن من أهم أسباب التهرب الضريبي هو وجود ثغرات في التشريع الضريبي بالإضافة إلى تعقده، لذلك خير وسيلة لمكافحة هذه الظاهرة هو إعادة صياغة التشريعات الضريبية بطريقة مبسطة وواضحة يفهمها عامة الناس، ولا يجب أن تترك القوانين في طياتها مجالا للتأويل والتفسير[1] ،ويستحسن في هذا المجال أن يشترك الفقه القانوني والمحاسبي مع الفقه الاقتصادي والمالي في إقامة هذه النصوص التشريعية، للعمل على سد الثغرات وتصحيح الأخطاء واستكمال النقائص وحسم الخلافات الفقهية عند التطبيق وفق ما هو معمول به في النظام الجبائي [2]. وبالتالي

1: العقيلي إبراهيم سالم، مرجع سابق ،ص 180.

2: الخطيب خالد، مرجع سابق،ص217.

ينبغي إحكام الصياغة النصية للتشريع الضريبي لتفويت الفرصة على المكلفين للاستفادة من الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي .

و إذا إستعان المكلف بذوي الخبرة من قدماء الموظفين، أو حتى باحثين لا يمكنهم أن يعطوا أي تفسير أخر للنصوص غير التفسير الذي أراده المشرع ،و ليس بالإمكان الوصول إلى هذا المستوى من الدقة في صياغة النص إلا بتضافر الجهود بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية [1].

السلطة التنفيذية :كونها على دراية بكل ما يتعلق بالضريبة من حين فرضها إلى تحصيلها .

السلطة التشريعية:تجسد وظيفتها بإعادة صياغة النصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين التي من شأنها إزالة الغموض الذي قد يشوب النص الجبائي ويحرفه عن فحواه الذي صيغ من أجله.

كما تلعب الإدارة الجبائية دورا في إعطاء النص الجبائي قيمته القانونية المطلوبة عند دخوله حيز التنفيذ وفق ما معمول به في النظام الجبائي .

حيث يتم إكتشاف كل الغموض والنقص في إطار الصلاحيات المنوطة بالإدارة قانونا ،بواسطة إصدار اللوائح التفسيرية و التطبيقية للنصوص التشريعية الجبائية ،دونما تجاوز حدود الشرعية الضريبية مثل أن تعدل نصا أو تلغيه[2].

بالإضافة إلى ذلك يجب إدخال نوعا من المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى يمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة ،ومدى تكييفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

و لتبسيط النظام الضريبي الجزائري يجب :

- أن يتسم بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالضريبة الجزافية والعمل على إستقراره بإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة ،حتى تتضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين الجبائيين وأدائها بالنسبة للمكلفين.
- لتفادي ردود الأفعال السلبية للمكلفين يجب مراعاة مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي للحد من التفاوت الطبقي للضريبة .
- يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب[3].

1: سديرة نجوى، (2019):(آليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري) ، مجلة الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد268 ، جانفي ،ص11.

2: طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص223.

3: قرموش ليندة (2004):جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة محمد خضير، بسكرة، ص ص 50-51.

وخير ما فعله المشرع الجزائري أثناء الإصلاحات الضريبية، هو محاولة منه خلال قانون المالية لسنة 2002 وأيضا 2008تبسيط الإجراءات القانونية الجبائية الموجودة في القوانين الخمسة قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الرسم، قانون الطابع، وقانون التسجيل بقانون موحد يسمى قانون الإجراءات الجبائية والذي يحتوي على 179مادة قانونية إجرائية[1].

كما يجب أن تكون هناك مساواة أمام الضرائب، وذلك بتحمل الأفراد للأعباء الضريبية بطريقة متساوية،حتى لا يكون هناك تفاوت طبقي في المجتمع[2].

والمقصود هنا بأعباء الضرائب كلها وليس بعضا منها، وذلك بمراعاة:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية الضريبة.
- إعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة[3].

2:بساطة وعدالة النظام الضريبي:

لكي تتحقق عدالة النظام الضريبي لابد من تحقيق العدالة الاجتماعية بين الأفراد والحد من التفاوت الطبقي، والمقصود بالعدالة الاجتماعية تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية، ويقصد هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعضها مع السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مبدأ شخصية الضريبة .

حيث تفرض الضريبة على كل مكلف حسب مقدرته ولا يتحقق هذا إلا بوجوب تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها ، وعليه ينبغي أن يبنى التشريع الضريبي على لغة بسيطة ومتناسقة تعمل على التقرب من المكلفين وتسهل لهم إجراءات واجبهم تجاه الإدارة الضريبية ، فبساطة لغة النصوص الجبائية تكفل تجنب التفسيرات الفردية التي تتفاوت من فرد إلى أخر ومن خلالها يتوقف نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب ، ومن خلال ما تقدم معنا فقد كان هدف الإصلاحات الضريبية هو:

✓ الوصول إلى إصلاحات هادفة عن طريق تبسيط الإجراءات وجعلها أكثر مرونة في العلاقة بين الإدارة و المكلف

1: قتال عبد العزيز،(2009) :أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي-حالة الجزائر من- 2003إلى 2008 ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيا فارس بالمدية،ص44.

2: فليح العلي (عادل),المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ,طبعة1 ،2003 , ص 124.

3: خالد الخطيب و أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص210.

- ✓ إلغاء كل التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب بالخصوص و اختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلفين و الإدارة الجبائية إجراءات تنفيذها .

فالنظام الجبائي الجزائري منذ «1991 إلى2020» هو في محاولات إلى تحسين وتبسيط و إزالة كل غموض في النصوص الضريبية مع العمل على معالجة الثغرات و الفجوات التي يتميز بها التشريع الضريبي الجزائري[1]، وهذا هو الجانب الإيجابي في الموضوع .

إلا أن الجانب السلبي هو ما يتسم به التشريع الضريبي من عدم الاستقرار،وهذا ما يجعل المكلف يضطر إلى التهرب و بالتالي حرمان خزينة الدولة من الإيرادات[2].

كما أن الإصلاحات الضريبية التي تكون مع كل سنة مالية أعطت وجها جديد للتشريعات الجبائية ،كما حصل بالنسبة للإصلاح الذي جاء في مجال نظام التقدير الجزافي(IFU) حيث فرض على المشرع منذ سنة 2007 وهي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي وهي (TVA) ، (TAP) (IRG) ،وقبل سنة2007 كان المكلف يدفع الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مصلحة الضرائب التابعة لمقر سكناه، أما الضريبة الجزافية فكان يدفعها إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه ، وعلى هذا الأساس قام المشرع الضريبي بتجنيب المكلف من دفع ضريبة مرتين وفي مواعيد مختلفة و مصلحتين مختلفتين.

لذلك تعممت هذه الإصلاحات على غرار المكلف لتطال موظفي الضرائب، بغية المتابعة الجيدة للملفات وبهذا يتجسد مظهر العدالة في توزيع العبء الضريبي على كل أفراد المجتمع ولا تبقى أية ذريعة لتدفع بالمكلفين إلى التهرب[3].

الشيء الذي تم ملاحظته في مجال الضرائب أن هناك نوع من العدالة الضريبية من الناحية القانونية لكنها صعبة التجسيد في المجال العملي ، فتطبيق العدالة الضريبية لا تكون إلا بالقضاء على:

- ✓ المحسوبية.
- ✓ الرشوة في حساب الوعاء الضريبي.

كما أن الإصلاحات الضريبية التي اتخذتها الجزائر من أجل إرساء نظام ضريبي بسيط لم يظهر في الواقع العملي ويرجع ذلك إلى التعديلات المستمرة بمناسبة إعداد قوانين المالية لكل سنة.

1: سديرة نجوى، مرجع سابق، ص270.

2: طورش بتاتة، مرجع سابق، ص29.

3: المادة 282مكرر من ق ض. م .ر. م، ر (27ديسمبر2006):المحدثة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة، 2007ج.ر العدد 85 .

المطلب الثاني: الوقاية على مستوى الإدارة الجبائي

بما أن إدارة الضرائب هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم أن تتوفر على هيكل إداري كفأ وعصري يتماشى ومتطلبات العصر الحديث، من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في :

- ✓ تحصيل الضريبة ومراقبة حسن أدائها.
- ✓ التصريح بمجمل المداخيل الحقيقية لمكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله.

إن أي خلل في إدارة الضرائب، سواء كان بشريا أو ماديا يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة لهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية.

فقال "يونس البطريق "أن الجهاز الضريبي غير الكفء يمكنه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوئها ، لذلك أصبح إصلاح الإدارة الجبائية أمر ضروري من أجل سد كل المنافذ التي يستغلها المكلف للتهرب من التزاماته الضريبية ،لذلك يجب إصلاح الإدارة الجبائية من الناحيتين التاليتين:

1: التحسين من كفاءة العنصر البشري :

بعدما توجهت الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق زادت النشاطات الخاصة بتحصيل الضريبة ،وهذا يستلزم تدعيم الهياكل الجبائية بعدد كاف من الموظفين المتخصصين في مجال الرقابة الجبائية للقضاء على التباين الموجود بين عدد المكلفين بالضريبة وعدد الموظفين الذين يقومون بالرقابة الجبائية[1] .

لذلك أصبح من الضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال التحسين النوعي والكمي عن طريق تكوين الإطارات المتخصصة وتحسين الكفاءة والأداء، فالإدارة الكفء والناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة والإغراء، وإن هذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردود يته التامة.

وهذا من خلال:

- ✓ رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب من خلال تكوين متخصص في الضرائب ،والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل تلك العناصر وتدريبها، مع وضع برنامج تكويني دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.
- ✓ إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب، وذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن إغراءات

1: علام ليلة، المرجع السابق، ص 124.

المكلفين وذلك لأننا نجد أنهم يتلقون رواتب زهيدة إذا ما قارناها بالأخطار التي يتعرضون لها أثناء ممارسة نشاطهم[1]، وكذلك من أجل سد منافذ الإغراءات المقدمة لهم، و التكفل بأوضاعهم الاجتماعية لأن التحسين في الأوضاع المادية والاجتماعية تجعلهم يقومون بمهامهم على أحسن وجه وبأمانة وبالسرعة والدقة المطلوبة[2].

✓ توفير الحماية اللازمة في مجال الرقابة الميدانية خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية[3].

2:من الناحية المادية:

تعاني معظم الإدارات الجبائية من عدة مشاكل مادية وأوضاع جد متردية ونقص الوسائل، فالتجهيزات التي يستخدمها أعوان الجباية تكاد تكون بدائية، وأبسط مثال المكاتب و الكراسي إضافة إلى غياب التكنولوجيا لذا و من أجل تحديث وتطوير أداء الجهاز الضريبي ينبغي:

أ– إدخال نظام الرقمنة في الإدارات الجبائية الذي بات ضرورة حتمية وملحة يفرضها الواقع لتسيير مختلف نشاطات الإدارة الجبائية ،الأمر الذي يثبت أن الرقمنة تحتل أهمية بالغة لأنها تسمح بتحسين الرقابة الضريبية ببرمجة الملفات وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتيالية في مدة زمنية جد قصيرة ،كما تساهم الرقمنة في تيسير مختلف أعمال الإدارة الجبائية كالحد من أي شكل من أشكال التهرب الضريبي ، والدليل على ذلك برنامج عصرنه الإدارة الجبائية و ذلك عبر إطلاق النظام ألمعلوماتي "جبايتك" عبر مختلف الهياكل على مستوى العديد من ولايات الوطن.

ب– توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر، فمعظم المقرات ضيقة لا تحتوي على أدنى الشروط ففي بعض الأحيان لا تكفي لتنظيم الملفات ويجب العمل على صيانتها.

ج– استحداث رقم التعريف الإحصائي وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس.

د– تسجيل المكلفين المتهربين من دفع الضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية ويتم إنجازها من طرف المديرية العامة للضرائب، ومن ثم ضرورة استبعادهم من المشاركة في أية مناقصة تخص الصفقات العمومية، ومن عمليات التجارة الخارجية[4].

1: مصطفى الكثيري، (1995):النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، المغرب، ص125.

2: ناصر مراد، (2009):" تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، العدد الثاني، الجزائر،ص1995.

3: طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 101.

4: نص المواد 3 ،4، 8، 34من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22ديسمبر سنة 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002،ج ر عدد 79 الصادر بتاريخ 23ديسمبر 2001.

هـ- إخضاع كل طلب شطب في السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف مصالح الإدارة الجبائية المختصة خلال 48ساعة التي تلي تقديم الطلب حتى ولو كان مدينا للخزينة العمومية، لكن في هذه الحالة الأخيرة لا يمكن إعفاءه من المتابعة[1].

ومن أجل أن تتماشى الإدارة الجبائية مع بعض الإصلاحات الاقتصادية اتخذ المشرع الضريبي في هذا الصدد بعض التعديلات الهيكلية على المستويين المحلي والمركزي .

- قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي190/90.
- إنشاء (09) مديريات جهوية وهي الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة ، وهران بموجب المرسوم 91/ 60 المعمول به في النظام الجبائي.
- إدماج مفتشيه الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة.
- تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي .[2]
- توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم، لأن المهام التي يمارسها كل من المحققين والمفتشين تستوجب عليهم في غالب الأحيان التنقل والتحقيق الميداني، من أجل البحث عن المادة الضريبي أو تحصيل الضريبة أو كشف التهرب الضريبي[3].

المطلب الثالث:على مستوى المكلف بالضريبة

تقوم الوقاية على مستوى المكلف بالضريبة باختلاف أنواعه سواء كان شخص طبيعي أو اعتباري من خلال توعيته (أولا)،وإزالة التوتر بين الإدارة الجبائية والمكلف (ثانيا) ،حيث يستند النظام الضريبي على درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بدفع الضريبة ومدى قناعتهم بأهمية ما يدفعون من ضرائب في تمويل الخزينة العمومية من أجل تغطية نفقات الحكومة وتمويل موازناتها ومدى قناعتهم بعدالتها.

1: توعية المكلف بالضريبة :

في هذا الصدد يجب أن تقوم الإدارة الجبائية بما يلي :

1: نص المادة 29من الأمر رقم 09-01، المؤرخ في 22يوليو سنة2009 ،المتضمن قانون مالية التكميلي لسنة 2009،ج ر عدد 44،الصادر بتاريخ 26يوليو 2009.

1: مرسوم تنفيذي .رقم 90/190.المؤرخ في 23/06/1990.و المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد ،ج ر العدد 26،الصادرة في 27جوان 1990.

3: طورش بتاتة، مرجع سابق، ص103.

- توعية المكلفين بالضريبة وتفسر لهم مشروعية الدولة في حق تقاضيها للضرائب، كما تبين لهم أن هذه الضرائب تستخدم لتنمية المشاريع المختلفة وإحساسهم بأن دفع الضريبة التزام أخلاقي قبل أن يكون التزام قانوني [1].
- القيام بحملات توعية عن طريق مشاركة الإدارة الضريبية في مختلف التظاهرات والملتقيات والأيام الدراسية (الصناعية والفلاحية والتقليدية) وكذا تنظيم ندوات وأبواب مفتوحة حول النظام الضريبي، لإعلام المكلف بكل التغيرات والمستجدات التي تأتي بها القوانين المالية سنويا، مع شرح للالتزامات التي يقوم بها المواطن بصفته ممول ومكلف بالضريبة إذا ما قام بممارسة نشاط معين[2].
- قيام الإدارة الجبائية بتنسيق مع مختلف الوزارات (التربية والتعليم و البحث العلمي و التعليم العالي، التجارة، الأسرة و التضامن...) على القيام ببرامج تحسيسية لتوعية المواطن في مختلف المجالات و الإدارات التي تتعامل مباشرة مع المواطن[3].
- تعريف الأفراد بواجبهم الضريبي عبر كل الوسائل المتاحة كالراديو، التلفزيون كذا وسائل التواصل الاجتماعي كاليوتيوب و الفايسبوك .
- الإشادة بالبرامج الحكومية التي تم تحقيقها من التحصيلات الضريبية.
- إعلام المكلف بدفع الضريبة و بكامل حقوقه كحقه في طلب الإعفاء أو التنزيل.
- حقه في أن يعترض على الإجراءات أو تقدير وعاء الضريبي.
- نشر وإرساء الثقافة الضريبية من خلال الملصقات الإشهارية الجدارية والإلكترونية، في مقرات مصالح الضرائب وفي الجرائد والمجالات لكافة المواطنين بمختلف مستوياتهم التعليمية، كما تفعل بعض الدول الغربية مثل بريطانيا الولايات المتحدة الأمريكية واليابان وماليزيا[4].

2: إزالة التوتر بين الإدارة الجبائية والمكلف:

يتولد عن المعاملة السيئة وغير الحضارية لبعض أعوان مصالح الضرائب جوا من التوتر والخلاف في العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلفين ،بالإضافة إلى تجاهل بعض الموظفين للمواطن مما جعل الحذر و انعدام الثقة هي الميزة السائدة بينهما.

1: العقيلي إبراهيم سالم، مرجع سابق، ص 178.

2: ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 51.

3: لابد لرزق، (2018):ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر(دارسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،ص105.

4: طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص27.

كما أن نظرة المكلف للإدارة بصفتها جهازا تنفيذيا ليس إلا زيادة على النظرة العدوانية و السلبية للإدارة الجبائية كذلك هذا التوتر لا ينتج من أعوان الضرائب فقط بل هناك مكلفين ليست لديهم أية أخلاق ولا يتحلون بروح المسؤولية ويعتبرون أعوان الضرائب أعداء لهم .

مثال: عند قيام المكلفين بتسديد مستحقاتهم الجبائية يقومون بتصرفات غير أخلاقية منافية لتعاليم ديننا الإسلامي كرمي النقود أو التصريحات أو التلفظ بألفاظ سيئة وهذا من واقع مجتمعنا الجزائري.

في حين أن العلاقة بينهما كان من المفترض أن تقوم على:

- ✓ مبدأ العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوات والحساسيات وموجهة نحو إضفاء روح التعاون و التضامن بين المكلف و الإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى.
- ✓ عدالة اجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب بعيدا عن التفلسف و البيروقراطية[1].

و لإزالة التوتر بين الإدارة والمكلف يجب على الدولة أن تقوم بإنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديريات الولائية للضرائب،مهمتها مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات والتفسيرات اللازمة عن مختلف الإجراءات والأحكام الجبائية، وشرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسير من طرف موظفين مؤهلين من أجل إعطاء إجابات واضحة كافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين وهذا ما تم فعلا.

حيث قامت مديريات الضرائب لكافة ولايات الوطن بإرسال موظفين سنة 2019 لتكوينهم،و يشترط أن يكونوا حاملي لشهادات جامعية في الدراسات التطبيقية،وهذا لاستحداث هيئات إدارية في التنظيم الإداري الجبائي.

كذلك إنشاء المصلحة العامة في نوفمبر 2007 و (DRGC) المتمثلة في مديرية العلاقات العامة والاتصال، انطلق عملها في 2008 مهمتها الأساسية هي تحسين العلاقات العامة ،عن طريق تقديم للمواطن المكلف بصفة خاصة خدمة ذات جودة من أجل تطوير التحضر الجبائي لديه، وقصد تحسين صورتها أمام الرأي العام الوطني ،كما تقوم كذلك بالتنسيق بين جميع العمليات الاتصالية والإعلامية على المستويين المركزي والمحلي وهي مكلفة بما يلي:

- ✓ دراسة وأخذ التدابير اللازمة لتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة والسهر على تنفيذها من طرف مختلف المصالح الضريبية على المستوى الوطني.
- ✓ وضع إستراتيجية للاتصال بين مختلف المديريات الولائية للضرائب ومعالجة طلبات واحتجاجات المكلفين بالضريبة مع هذه المديريات الأخرى.

1:ولهي بوعلام ،مرجع سابق،ص106.

✓ وضع سياسة تربوية من أجل التطوير الحسن والتحضر الجبائي لدى المكلفين بالضريبة، أما عن المستوى المحلي فقد وضعت خلايا اتصال بالنسبة للمديريات الولائية والجهوية للضرائب ،هدفها الأساسي الاستقبال الشخصي للمكلفين والتكفل بهم وتوجيههم قدر الإمكان من أجل إزالة التوتر الموجود بينهم.

أما بالنسبة للهيئات الإدارية المستحدثة في التنظيم الإداري الجبائي فقد خصص لها المشرع خلايا استقبال على مستوى كل هيئة والمكلفة بتحقيق الأهداف التالية:

2-1:على مستوى مديرية كبريات المؤسسات "DGE " :

تكون مصلحة الاستقبال والإعلام تحت تصرف المؤسسات الكبرى للإجابة على كل الاحتجاجات والتساؤلات المتعلقة بالامتيازات الجبائية الممنوحة للمستثمرين الجدد والشركات الأجنبية والمعاملات في قطاع المحروقات، وتكون أبواب هذه الخلايا مفتوحة دائما أمامهم من أجل تأمين الخدمات التالية لهم:

- التكفل بحاجيات مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص الوثائق الجبائية.
- تنظيم وإستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم بكامل المستجدات.
- التنسيق والعمل مع مصلحة الإعلام على المستوى المركزي من أجل التطبيق والتنفيذ الحسن لإستراتجية الاتصال والاستقبال والإعلام المسطرة من طرفها.
- نشر المعلومات في إتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية.

2-2:على مستوى مركز الضرائب "C DI ":

يجب على مصلحة الاستقبال على مستوى مراكز الضرائب في جميع الولايات الجزائرية إعلام المكلفين التابعين لها إقليميا بكل الواجبات الجبائية، خصوصا بالنسبة للمكلفين الذي يمارسون نشاطات تجارية أو صناعية أو نشاطات أخرى لأول مرة، وكذا الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار قوانين الاستثمار وهذه المصلحة تسهر على[1]:

✓ تقديم المعلومات اللازمة عن كيفية تقديم شكوى ومواعيدها أمام مصلحة المنازعات الضريبية، وكذا طرق الطعن الممنوحة لهم.

✓ تنظيم لقاءات أو جلسات بين المكلفين ورئيس مركز الضرائب أو رؤساء المصالح المختلفة التابعة له، وتوجيههم نحو القباضات أو المفتشيات التابعة لمكان ممارسة نشاطهم.

1 : المادة 23من المرسوم التنفيذي 327-06المؤرخ في 18/09/2006المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و صلاحياتها، ج.ر عدد 59بتاريخ 24سبتمبر 2006.

- ✓ تقديم المعلومات اللازمة عن التساؤلات الجبائية المطروحة من طرف المكلفين خاصة المتعلقة بالإجراءات والأحكام الجديدة التي تأتي بها قوانين المالية، وكذلك الأنظمة الجبائية المختلفة .
- ✓ قيام إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال الهاتفي بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة.
- ✓ ربح الوقت .
- ✓ تجنيب الإدارة الاكتظاظ داخل مكاتبها الذي يعيق عمله.

2-3:على مستوى المراكز الجوارية للضرائب "CPI "

خلية الاستقبال و الإعلام على مستوى المراكز الجوارية للضرائب تلعب دوار هاما جدا في نجاح الإتصال مع المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة اختصاصها، تمكنه من الإتصال في كل وقت للحصول على التفسيرات والشروحات التي يريدها، وتحسين العلاقة معهم بحسن اللباقة في معاملاتهم و خاصة أن معظمهم من المكلفين خاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة فهي تتعامل مع فئة بسيطة من المكلفين يتطلبون معاملة خاصة[1] .

وبالتالي خلية الإعلام والاستقبال هي فضاء لا يمكن التخلي عنه من أجل التسيير الحسن لهذا النوع من المراكز، حيث تتضمن تقديم الخدمات التالية:

- الاستقبال والتوجيه من خلال التكفل بالمكلفين التابعين لدائرة اختصاصاتها عن طريق موظفين مؤهلين ومختصين.
- التكفل بالمكلفين الجدد للقيام بكل الإجراءات المرتبطة بحقوقهم وواجباتهم الضريبية.
- نشر المراجع والوثائق اللازمة للمكلفين والموظفين معا من أجل مساعدتهم.
- الاستعلامات والإجراءات الشكلية اللازمة من أجل فتح ملف جبائي على مستوى هذه المراكز.
- إعلام المكلفين كذلك بالإجراءات اللازمة من أجل تغير أو توقيف النشاط.

يفترض لنجاح هذا النوع من خلايا الاستقبال أن يكون الموظفين المكلفين بهذه المهام ذوى كفاءة عالية ومؤهلين ومختصين وذلك حتى يتمكنوا من الرد على مختلف انشغالات المكلفين، وبالتالي يجب تكوين الموظفين عن طريق رسكلتهم و انتقاء أحسنهم لهذه المهام ،من جهة ثانية بالنسبة للاستقبال الهاتفي على مستوى مديرية المؤسسات الكبرى أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب،يجب تزويد هذه المصلحة بالإعلام الآلي المرتبط بشبكة الإتصال مع بنك المعلومات الخاص بالمديرية العامة للضرائب حتى يسهل على الموظفين الإجابة الهاتفية لكل التساؤلات، ونحن نعلم أن هذا النوع يتطلب السرعة[2].

1:طرشي إبراهيم ،مرجع سابق،ص99.

2: سديرة نجوى، مرجع سابق، ص272.

والشيء الملاحظ أن معظم استقبال المكلفين في مدخل الإدارة الضريبية، يتكفل بتسييره أعوان الضرائب من أجل توجيه المكلفين إلى المصالح الضريبية التي يريدون التوجه إليها مع مسك سجل الشكاوى الذي يوضع تحت تصرف المكلفين .

وعليه حتى تكون الإدارة الضريبية ذات مصداقية يجب أن تعطي المثل الأعلى للمواطن عن طريق صرامتها الجبائية وبهذا تكون قد ساعدت المكلف على القيام بالتزاماته عن طريق توضيح دور الضريبة لهم، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بينهما (الإدارة والمكلف).

المطلب الرابع:آليات وقائية على المستوي الاقتصادي

هناك العديد من الوسائل الوقائية التي انتهجتها الجزائر من الناحية الاقتصادية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي سوءا من الوقاية من الجنات الضريبية أومن ناحية الاقتطاع من المصدر أو السوق الموازي أو الازدواج الضريبي .

أ- الوقاية من الجنات الضريبية:

كما ذكرنا في الفصل الأول أن من أهم آليات التهرب الضريبي الجنات الضريبية إذن لابد من الضروري إصلاح الرؤية للجنات الضريبية التي تحرم الدولة من إيرادات جبائية مهمة وتسمح أيضا بإعادة تدوير الأموال القذرة في الاقتصاد الحقيقي، وهذا من خلال إجراءات عقابية تتخذها الدولة الصناعية.

- ✓ قامت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بإعداد دليل إرشادي للتعرف على الجنات الضريبية كخطوة أولى تجاه استئصال عمليات غسيل الأموال والتهرب الضريبي.
- ✓ إعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المصدر وتوسيع تطبيقه، حيث رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصاره على بعض المداخيل يطرح إشكالا حول مدى عدالته ،كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف، حيث أنه يراعي الوضعية المالية للمعني، كما أن مواعيد استحقاقه متقدمة جدا ولا ينتظر إلى نهاية السنة.
- ✓ العمل على إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية كون الجباية البترولية تربطه تغيرات خارجية كثيرة التقلبات لا يمكن التحكم فيها .
- ✓ العمل على تخفيف حجم الضرائب الغير المباشرة والاعتماد على الضرائب المباشرة من خلال تشجيع الإستثمار وتحسين تنظيم إدارة المؤسسات العمومية وبالتالي تحسين المنتوج الضريبي المترتب عن نشاطها.

ففي ظل الحجم المتزايد لنفقات الضريبية الممنوحة في الجزائر مع عدم تحقيق الأهداف الاقتصادية المنتظرة وبالإضافة إلى زيادة حجم التهرب فعلى الجزائر القيام بمايلي :

- أن تقوم بإدراج النفقات الضريبية في ملاحق مرافقة لمشروع قانون المالية حتى يتمكن أعضاء البرلمان من الإطلاع والرقابة عليها تحقيقا لمبدأ الشفافية في التسيير.

- ضرورة وضع معايير دقيقة لمنع التحفيزات الجبائية حتى تكون النتائج المترتبة عن النشاط الاقتصادي أكبر من المبالغ التي تم الاستغناء عنها مع تعزيز الرقابة تجنبا للتهرب الضريبي[1].

ب- الوقاية من الاقتصاد الموازي

فما على الجزائر سوى:

- استعمال أسلوب الحكمة والحوار مع محاولة دمج هذا الاقتصاد في الاقتصاد الرسمي تدريجيا.
- لا تتخلى عن أسلوب تشديد العقاب والردع، بل يجب وضع خطط لدمج هذا النوع من الاقتصاد في الاقتصاد الرسمي والاعتراف به وتطويره .
- العمل على إنشاء جمعيات ونقابات للعاملين في الاقتصاد الموازي ،مع تقديم المساعدة في حل مشاكل هؤلاء العاملين ودفعهم للاندماج في الاقتصاد الرسمي [2] .
- تسهيل عملية الإجراءات الإدارية الخاصة بعملية الاندماج.

ج- الوقاية من الازدواج الضريبي :

كما لا ننسى ظاهرة الازدواج الضريبي التي تطرح عند تقرير أي نظام ضريبي والتي اكتست أهمية بالغة سواء على المستوى الداخلي أو الدولي أو سواء كان مقصود أو غير مقصود وسنعطي تعريفات مختصرات لكل واحدة منها على حدا:

- **الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي:**

يكون سواء كانت الدولة موحدة كالجزائر وتونس أو إتحاديه كأمريكا وسواء تعددت فيها السلطات الضريبية أو كانت موحدة، ففي الدولة الموحدة يكون هناك ازدواجا ضريبيا إذا فرضت ضريبة على ذات المكلف الواحد وذات الوعاء الواحد وذات الواقعة المنشئة لضريبة[3]، كما يكون ازدواجا ضريبيا في حالة فرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم فرضت الجماعات المحلية نفس الضريبة على نفس الوعاء الضريبي، أما في الدول الاتحادية يكون ازدواجا ضريبيا داخليا إذا مارست كل من السلطة الإتحادية وسلطة الولاية حقها في فرض الضرائب على نفس الوعاء.

---

[1]: حنيش أحمد، مرجع سابق، ص 181.

2: المحرزي محمد عباس، المرجع السابق، ص282.

3: بوعكاز سميرة،(2015/2014):مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي –دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، ص150 .

- **الإزدواج الضريبي على المستوى الدولي :**

يكون عندما تفرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء و على نفس المكلف و في نفس المدة من قبل دولتين أو أكثر

- **الإزدواج الضريبي المقصود:**

يكون رغبة من طرف المشرع لأجل تحقيق أهداف معينة من أهمها زيادة الحصيلة لتغطية العجز المالي ، أو الرغبة في عدم مواجهة المكلفين برفع سعر الضريبة فيتم توزيعها على ضريبتين[1].

- **الإزدواج الضريبي الغير المقصود:**

ويكون داخل الدولة نتيجة لكثرة التعديلات الضريبية وتعديلاتها المستمرة، إضافة إلى ذلك عدم دقتها ومراجعتها عند صدورها، أما الإزدواج الضريبي الدولي غالبا يكون غير مقصود وهذا راجع للسيادة المطلقة التي تتمتع بها الدولة في وضع نظامها الضريبي بما يتوافق مع ظروفها، لكن قد يكون مقصودا في بعض الحالات تحقيقا لأغراض إقتصادية كمنع هجرة رؤوس الأموال حينما تفرض الدولة ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المستثمرة التي يملكها مواطنها في الخارج في الوقت الذي تفرض فيه الدولة المصدرة تلك القيم الضريبية ذاتها[2].

ويقصد بها جميعها فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف وعلى نفس المال في نفس المدة[3].

والإزدواج الضريبي سواء على المستوى الدولي أو الداخلي ينتج آثار ضارة على الإقتصاد الوطني بشكل عام ،إذ يمثل عبئا إضافيا على عاتق المكلف بالضريبة وهذا ما يدفعه للتهرب منها.

أما الإزدواج الضريبي الدولي يمثل عقبة أمام حركة رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى مما يسبب عائقا أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية[4].

لذا يجب على الدولة الجزائرية وضع تشريعات تمنع حدوث هذه الظاهرة على المستوى الداخلي،أما الإزدواج الضريبي الدولي فيمكن تجنبه بواسطة التشريع الداخلي ويكون هذا باحترام كل دولة لمبدأ إقليمية الضريبة، فلا يمتد إختصاصها المالي خارج حدودها وهذا يعني منع مواطنيها المقيمين في دولة أخرى دفع الضرائب المفروضة عليهم في الدول التي يقيمون فيها، كما يكمن تجنب هذا الإزدواج عن طريق إبرام إتفاقيات دولية.

1: خلاصي رضا،(2014) :شذارت النظرية الجبائية، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،ص 411.

2:لابد لرزق،مرجع سابق ،ص45.

3: طرشي إبراهيم ،مرجع سابق ،ص88.

4: لياس قلاب ذبيح، (2011/2010):مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 23.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية حقا سياديا تمارسه الدول عبر مؤسساتها باعتبارها إجراءا ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي كما أنها تكتسي أهمية بالغة ،وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك فقد منح المشرع الجبائي الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، وبالتالي أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين، فالإدارة الجبائية تسعى إلى مراقبتهم في تأدية واجباتهم الضريبية ،وكذا العمل على إكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها وتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية وهي باختصار:

- زيادة إيرادات الخزينة العمومية .
- زيادة الأموال المتاحة للإنفاق .
- الرفاهية الاقتصادية للمجتمع والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي .

لذا سنقوم في هذا المبحث بإعطاء مفهوم واسع للرقابة الجبائية وأهدافها وأشكالها والدور الذي تلعبه في إسترجاع الأموال من المتملصة من الضريبة ، إضافة إلى الآليات الوقائية من خلال التعاون الداخلي والخارجي للقضاء على التهرب الضريبي .

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

تعد الضريبة أداة مهمة يتم من خلالها تحقيق أهداف الدولة في جميع الميادين المالية والإقتصادية والسياسية والإجتماعية ،ولكي تحافظ عليها من التهرب الضريبي أعطى المشرع الجزائري للإدارة الضريبية آلية مهمة تستمد قوتها من التشريع الضريبي والمتمثلة في آلية الرقابة الجبائية مما يستدعي البحث في مفهومها من خلال التطرق إلى تعريفها(أولا)،وتحديد الأهداف المنتظرة منها (ثانيا).

1:مفهوم الرقابة الجبائية :

تعددت وتنوعت تعاريف الرقابة الجبائية لا كن يجب أولا أن نتطرق إلى مفهوم الرقابة " فالرقابة يقصد بها حسب المفكر الاقتصادي Henry Fayo " مجموعة من العمليات التي ترمي إلى التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة ،وموضوعها يتعلق بتبيان نواحي الضعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"[1].

[1]: علام ليلة، مرجع سابق، ص 82.

أما الرقابة الجبائية يقصد بها مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة[1].

وبما أن الإدارة الجبائية هي السلطة المختصة بالرقابة فإن الرقابة الجبائية حسبLaurent Claude هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة .

وحسبCasimir

فإن الرقابة الجبائية هي " مجمل العمليات التي تهد ف إلى التحقيق في عين المكان على جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما، ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال وذلك من أجل: احترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها،و ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية والتجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها[2].

كما عرفت الرقابة الجبائية على أنها:"مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني [3].

أو تعرف على أنها" فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى ،وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول" أي المكلف بالضريبة ومدي قدرته على تسديد مستحقاته الضريبية اتجاه الإدارة الجبائية [4].

ويوجد تعريف آخر للرقابة الجبائية والمتمثل في أن:

" الرقابة الجبائية هي التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر، والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها".

رغم تعدد التعاريف إلى أننا نستنبط أن الرقابة الجبائية تحتوي على عنصرين أساسيان :

1: بن عمارة منصور، مرجع سابق،ص13.

2:سالم راضية(2021): محاضرة رقم 6ماستر 2، الرقابة الجبائية على القطاع البنكي و المؤسسات المالية ،قسم العلوم الاقتصادية ،جامعة الطارف ص 1.

3: سهام كردودي،(2009): المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر،بسكرة ،ص90.

4: عبد المنعم فوزي،(2004): المالية العامة والسياسة المالية، دط، دار المعارف الإسكندرية،ص46.

1- تعتبر وسيلة لمراقبة مدى صحة التصريحات المكتتبة من طرف الممولين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتبارين.

2- وسيلة لمكافحة التهرب والغش الضريبي عن طريق اكتشاف العمليات التدليسية التي تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة المستحقة على المكلف.

ومنه نستنتج إن الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالضرائب. من حلال هذه التعاريف نستنبط أهداف الرقابة الجبائية .

2 :أهداف الرقابة الجبائية :

يسعي المشرع الجزائري من خلال فرض عملية الرقابة الجبائية إلي تحقيق الأهداف المرجوة منها على جميع الأصعدة إداريا ماليا اقتصاديا واجتماعيا ، التي تعتبر مهمة للوصول إلى دقة النتائج وواقعيتها ، أو يمكن تقسيمها إلى أهداف رئيسة للرقابة وأهداف ثانوية والتي سنتطرق لها بالتفصيل.

2-1: الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية. .

2-2 :الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، وهي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة فعالية الأداء، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها.
- تساعد الإدارة الجبائية على إتخاذ الإجراءات الصحيحة.
- تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها كتقييم الأثر المالي وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك[1].
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصاءات مثل نسب التهرب الضريبي.

2-3: الهدف المالي والاقتصادي:

1: صحراوي جليلة وسي محمد كمال (2015): الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،-دراسة حالة عين تموشنت، مذكرة ماستر التجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، ص ص64-63.

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة لإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

2-4: الهدف الاجتماعي:

يتمثل في هدفين رئيسيين :

- ✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- ✓ منح ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو التقصير في أداء واجبات الممول تجاه المجتمع[1].

أومن خلال ما تقدما معنا يمكن أن نميز بين أهداف رئيسية وأهداف ثانوية للرقابة الجبائية والتي تتمثل في مايلي .

أولا:الأهداف الرئيسية:

وتتمثل فيما يلي :

- ➢ التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية .
- ➢ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الاجتماعي بالنسبة للإجراءات السارية .
- ➢ تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي[2].

ثانيا:الأهداف الثانوية:

وتتمثل فيما يلي:

- ➢ تقييم الحظر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية .
- ➢ تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه .
- ➢ إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار[3].

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

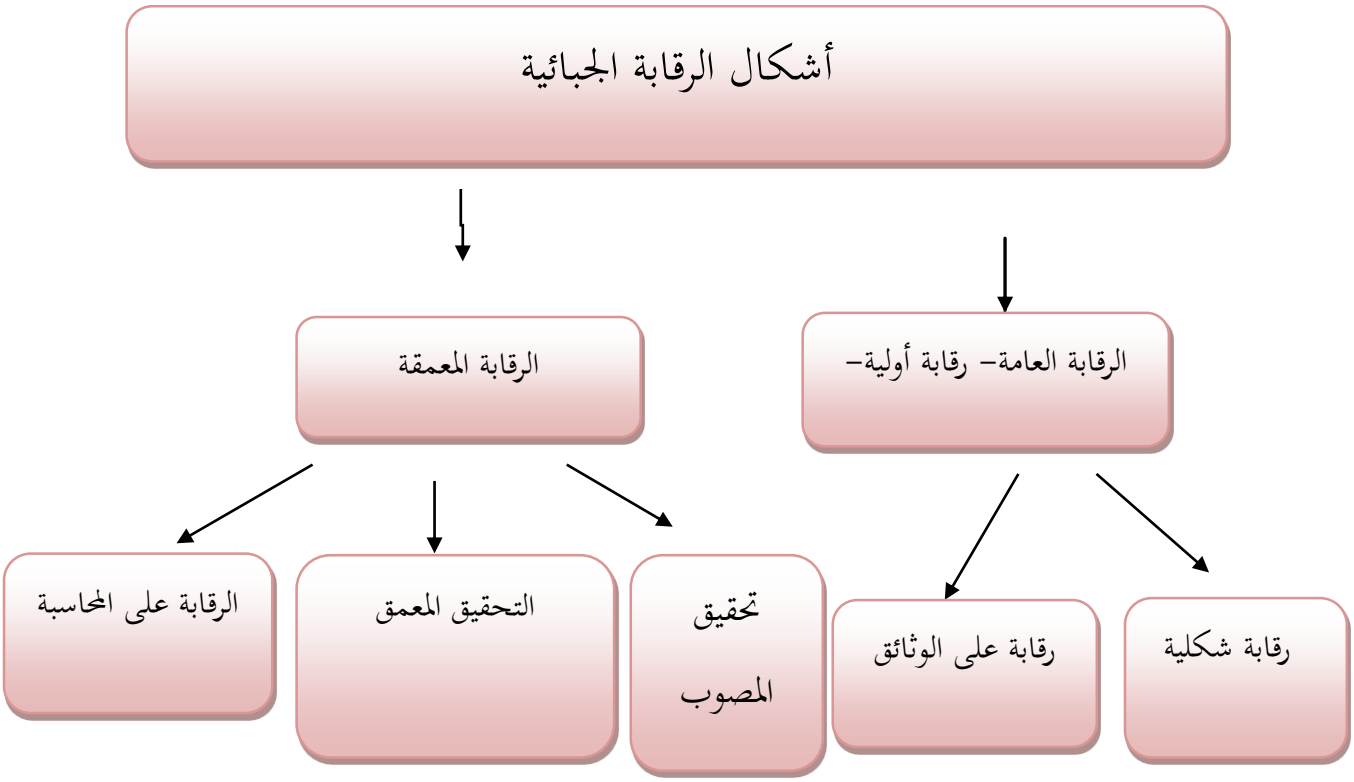
توجد العديد من الأشكال للرقابة الجبائية وهذا حسب أهميتها ومكانتها وفي حدود التشريعات ووفقا للنظام الجبائي و حسب الجهة الموجهة اليها والشكل التالي يبين لنا أشكالها.

1: صحراوي جليلة وسي محمد كمال، مرجع سابق ، ص64.

2: عوادي مصطفى، (2009): الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة *تحديث قانون المالية 2009 *، مطبعة،مزوار، الجزائر،ص20.

3: عاد حمود القيسي،(2008) :المالية العامة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ،ص 12.

الشكل رقم2-1 :أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : مركز الضرائب الطارف –الجزائر-2021

1:الرقابة العامة :

تمارس الرقابة العامة على مستوى الإدارة ،حيث يقوم المكلف بإيداع التصريحات الجبائية لدى قباضة الضرائب التابع لها إقليميا ،أين يقوم بدفع مستحقاته الجبائية ،حيث أن دور قباضة الضرائب يقتصر فقط على التأكد من صحة التصريح من لقب واسم والنشاط الممارس و عنوانه و صحة المبلغ الواجب الدفع والتي بدورها تقوم بإرسال هذه التصريحات إلى مفتشيه الضرائب ،حيث يقوم المفتش بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة دون التنقل إلى مكان مزاولة نشاطهم ويتخذ هذا النوع صورتين، رقابة شكلية ورقابة على الوثائق

1-1:الرقابة الشكلية :

تعتبر الرقابة الشكلية الخطوة الأولية التي تباشرها الإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة شهريا أو فصليا أو سنويا ، وتدرس الأخطاء المادية التي ارتكبت دون قصد والتي توجد في التصريح من طرف المكلف بالضريبة فهي تأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال بمعنى آخر تهتم فقط بصفة الأرقام[1]، ترتكز و تقوم أساسا

1: : لياس قلاب ذبيح ،مرجع سابق، ص .55

على مراقبة شكل التصريح من حيث احترامه للقوانين الجبائية ،كما تهتم بمراقبة عنوان المكلف بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد وعاء الضريبي دون التعمق في ذلك ،وتهدف الرقابة الشكلية إلى اكتشاف المعلومات الناقصة والمهملة ومحاولة تصحيحها.

- تصحيح الأخطاء المادية والكتابية المثبتة في التصريحات .
- أخطاء الجمع.
- الترحيل المحاسبي.
- مراقبة شكل وكيفية التصريحات.
- التأكد من عنوان وهوية المكلف بالضريبة.

وتهدف الرقابة الشكلية إلى :

- اكتشاف المعلومات الناقصة والمهملة ومحاولة تصحيحها.
- تصحيح الأخطاء المادية والكتابية المثبتة في التصريحات مثل أخطاء الجمع والترحيل المحاسبي.
- مراقبة شكل التصريحات.
- مراقبة كيفية التصريحات.
- التأكد من عنوان وهوية المكلف بالضريبة[1].

1-2 : الرقابة على الوثائق:

الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية.

يتم من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة، وذلك على مستوى مكاتبها، حيث تطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقوم أعوان الضرائب بفحص دقيق للتصريحات ومقارنتها بالمعلومات والمعطيات التي بحوزتها في الملف الجبائي ومن قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها[2].

إن الإدارة الجبائية تراقب التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجورا أو أتعاب أو مرتبات مهما

2:بوشري عبد الغني،(2011) :فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص: نقود مالية وبنوك،جامعة تلمسان،ص11.

2: المواد: 45 و46 من قانون الإجراءات الجبائية.

كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها،الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها[1].

هناك خطوتان أساسيتان تقوم عليهما الرقابة على الوثائق وهما:

أولا :طلب المعلومات:

بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية (ملحق رقم04) ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

في حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي (ملحق رقم05) يطلب فيه التوضيحات اللازمة، [2]وهي تهدف إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات.
- فحص التصريحات ومقارنتها بالمعطيات الحقيقية الموجودة لدى إدارة الضرائب.
- تحليل المعطيات بربطها بالحالة المالية للمكلف من سنة للأخرى.
- التأكد من التطبيق السليم للتشريع الجبائي [3].
- طلب معلومات إضافية في حالة وجود نقاط غامضة من المراقب ،بالإضافة إلى طلب التوضيحات والتبريرات

ثانيا :طلب التوضيحات:

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلبات الشفوية أو يرفض جزء من النقاط المطلوب تقديمها يعيد المفتش الطلب كتابيا (ملحق رقم06)، وهذا الإجراء يضفي الطابع الإلزامي أكثر، كما يجب على الطلب الكتابي أن يبين وبشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوصيات.

كما يجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابة في مدة لا يمكن أن تقل عن 30يوم حسب نص المادة 04/19 من قانون الإجراءات الجبائية[4].

1: المادة 18من قانون الإجراءات الجبائية.

2: ولهي بوعلام،مرجع سابق ،ص 6.

3: خلاصي رضا، المرجع السابق، ص220.

4: نص المادة 4/19من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 36من قانون رقم 08-21 المؤرخ في 30ديسمبر 2008 ،المتضمن قانون المالية لسنة2009 ،ج ر عدد 74،الصادر في 31ديسمبر2008 .

كما رخص القانون للعون المحقق أن يصحح تصريحات المكلف ، وذلك بشروط نصت عليها المادة 05/19والتي جاءت كما يلي:

"يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي":

- أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة.
- أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانية إستعانته بخدمات مستشار من اختياره.

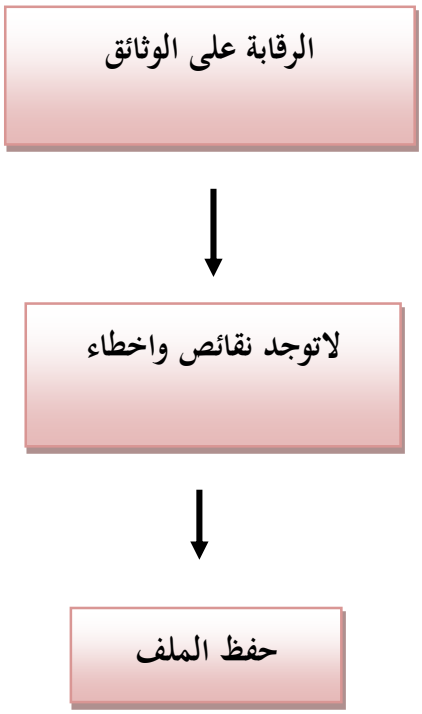
أن يدعو المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في اجل (30)يوما ،ويعد عدم الرد في هذه الآجال بمثابة قبول ضمني ومنه يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بشكل واضح ودقيق متضمنة النقائص المستخرجة والتصحيحات اللازمة مع الحقوق والغرامات الواجبة[1].

و منه تم استخلاص أن الإدارة الجبائية لا يقتصر دورها فقط في القيام بالرقابة العامة و اكتشاف المتهربين من دفع الضريبة، إنما يستوجب عليها في بعض الحالات القيام بالرقابة المعمقة للوصول إلى نتائج دقيقة وحقيقية حول مدى صحة التصريحات المقدمة.

ونوضح ذلك من خلال الشكل التالي :

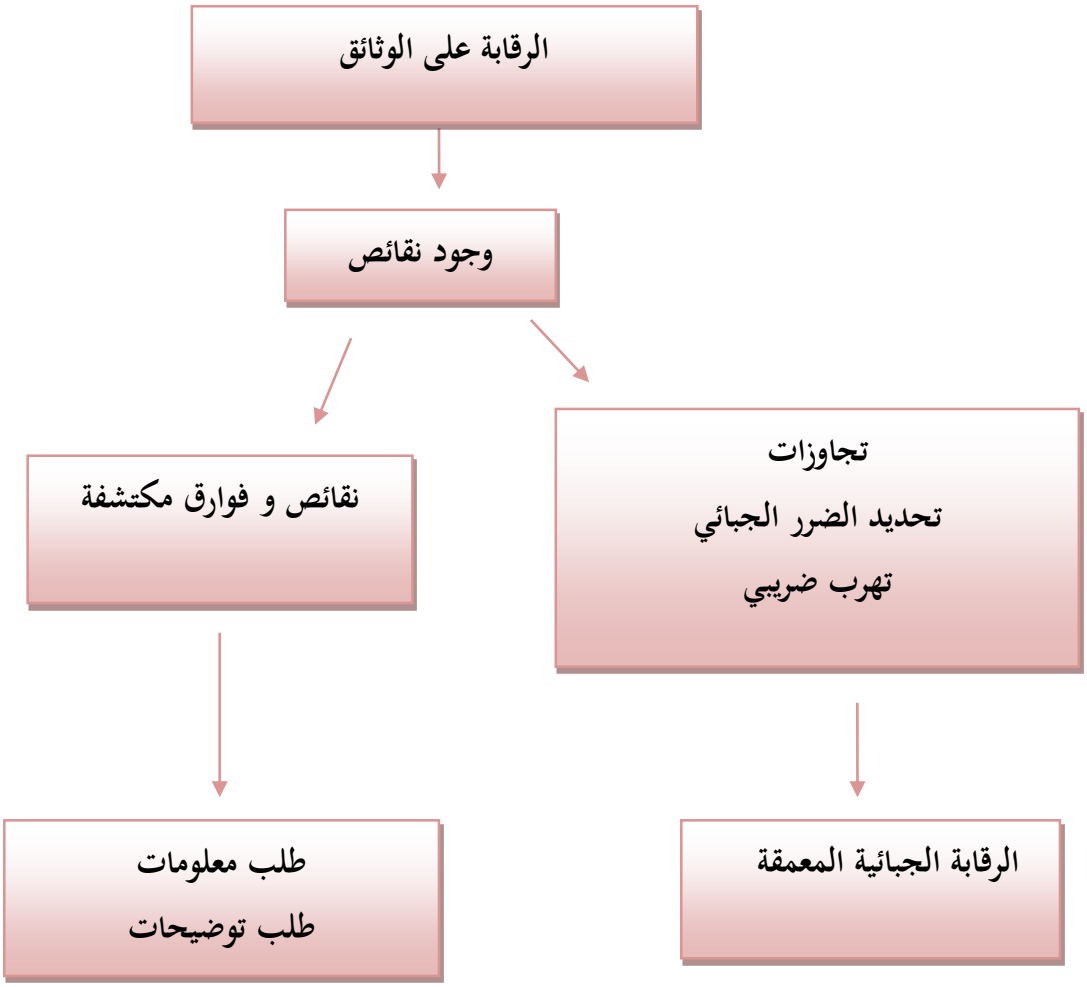
1: نص المادة 5/19من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 36من قانون رقم 08-21 المؤرخ في 30ديسمبر 2008 ،المتضمن قانون المالية لسنة2009 ،ج ر عدد 74،الصادر في 31ديسمبر2008.

الشكل رقم02-02 :الهيكل العام للرقابة في حالة عدم اكتشاف أخطاء



المصدر :من إعداد الطالبة اعتماد على المعطيات السابقة

الشكل رقم02-03: الهيكل العام للرقابة على الوثائق في حالة اكتشاف أخطاء



المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على المعطيات السابقة

ونظرا لكثافة الملفات الجبائية يصعب على المفتش التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة المعمقة.

2: الرقابة المعمقة

تعتبر بمثابة تكملة واستمرار للرقابة على الوثائق لكن هذه المرة تتمثل في جملة الإجراءات التي يمارسها المراقبون الجبائيين من خلال التدخل المباشر للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم، وذلك للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها بالمقارنة مع تلك الموجودة في أرض الواقع .

ويتناول مجمل الوضعيات الجبائية و المالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية ،حيث يغوص في الفحص والتحقيق في كل المعطيات و المعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية ،قد عرفها دانيال ريشتر :

"بأنها مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبة ،وعند اقتضاء الحال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة ، و توجد فيها عدة مراحل تقوم بهم مديرية الرقابة الجبائية من أجل الكشف عن الأعمال والطرق التدليسية "[1].

وفيها يتم التميز بين نوعين من الرقابة الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف، حيث يتمثل مهام المديريات الفرعية في التكفل بالبحث في المواد الخاضعة للجباية والتحقيقات والقيام بالمراقبة الجبائية.

تقوم نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بفحص جبائي ومحاسبي للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي، الذين يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثة ملايير سنتيم ،وهذا حسب قانون المالية لسنة 2020 و تم تخفيض نسبة رقم الأعمال سنة 2021 إلى مليار و خمسة مائة سنتيم وتشمل كذلك المكلفين المقترحين من طرف المفتشيات بناءا على معايير منها:

- ✓ التصريح بالعجز المكرر.
- ✓ النقص المستمر في الربح المحقق.

وهي بدورها تنقسم إلى ثلاثة أنواع.

2-1:الرقابة على المحاسبة:

عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان للملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الإستغلال، لذلك يتبين أن الذين يعنيهم الفحص المحاسبي هم الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانونان التجاري والجبائي .

فبغياب هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي أي معنى ،وهذا ما تم ذكره في المواد من (09إلى 12)من القانون التجاري الجزائري ويسمح هذا الفحص بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية[2]. كالدفاتر المحاسبية إذ من خلال هذه الدفاتر يتأكد العون المراقب من صحة التصريحات التي يتم تقديمها من طرف

1: بوشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص120.

2: بولوخ عيسى، (2004):الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة ، ص85.

المكلفين ومن خلال النتائج المحددة عن طريق المحاسبة ،والفحص المحاسبي يتم إما على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتبارين والملزمين بمسك المحاسبة وتطبق خصيصا على المداخيل والضرائب التالية:

1. الأرباح غير التجارية .
2. الأرباح الصناعية والتجارية.
3. الرسم على رقم الأعمال .

حيث يقوم الفحص على تحديد القيمة على أساس الأربع سنوات الأخيرة من النشاط (رقم أعمال) قبل الشروع في التحقيق، أو بمعنى آخر يقصد بها العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة [1] من طرف المكلف وفحص محاسبته والتأكيد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى له معرفة مصداقيتها.

حيث يسمح التحقيق المحاسبي للإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة جراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها[2].

2-2: التحقيق المصوب في المحاسبة:

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية أتى قانون المالية التكميلي لسنة 2008بشكل جديد من الرقابة أكثر فعالية، والمتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة والمقنن في المادة "20مكرر "من قانون الإجراءات الجبائية ،والمعدل بموجب المادة 26من قانون رقم 13- 08 المؤرخ في30 ديسمبر سنة 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 كما يلي: « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة، أو لجزء منها غير متقادمة أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية».

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفى المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى التجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية»[3].

إذن فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي أقل شمولا سريع وأقل بعدا من التحقيق المحاسبي.

1: بولوخ عيسى، مرجع سابق، ص86.

2:طورشي إبراهيم ، مرجع سابق، ص120.

3: المادة 20مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، المعدلة بموجب المادة 26من القانون رقم 13- 08 المؤرخ في 30ديسمبر سنة2013 ،المتضمن قانون المالية سنة 2014،ج ر عدد ،68الصادر في 31ديسمبر2013.

ومنه يمكن القول أن التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الدقة وتقليص فترة التحقيق[1].

يواجه هذا النوع صعوبة تتحدد في اختيار نوع الضرائب الخاضع للرقابة بالمقارنة مع الكم الهائل للمعلومات الجبائية، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف المسطرة.

2-3: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يقصد بها تلك العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي مقارنة الدخل المصرح به مع وضعيته المعيشية ولسائر أفراد أسرته [2]،وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية ،والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

يخصص هذا التحقيق فقط للأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنويين ويتعلق بنوع واحد من الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي [3]،وفي كثير من الأحيان يكون التحقيق مكملا لأحد التحقيقين السابقين، بحيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعيين وما يرتبط منها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين، كما يمكن أن يكون مستقلا إذا تعلق الأمر بمكلف لا يمتلك ملفا جبائيا.

إذن يسعى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ التحقيق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
- ❖ ضمان أن التصريحات الموضوعة مشكلة بطريقة شرعية.
- ❖ مراقبة التجانس بين المداخيل المصرح بها مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف[4].

وتتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق منها.

- عدم الانسجام بين المداخيل المصرح بها والمصاريف المعلن عنها من طرف المكلف.

1:بن صفي الدين أحلام،(2014) الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر ، ص 52.

2: خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 223.

3: كردودي سهام، مرجع سابق، ص68.

4: المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

- قرائن قوية تدل على وجود غش وتهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة.
- غياب التصريح عن المداخيل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخيل هامة خاضعة للضرائب[1].
- اقتناء عقارات ومنقولات مهمة.
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة مثلا، تبييض الأموال.

نظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به .

المطلب الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

سنتطرق في هذا المطلب إلى اثر ودور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي من خلال تحليل وتقييم الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في مديرية الضرائب لولاية الطارف، حيث ترتكز على كل من التحقيق المحاسبي (أولا)،و التحقيق المحاسبي المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (ثانيا) باعتبارهما الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات التهرب الضريبي ، إضافة إلى الرقابة على المعاملات العقارية (ثالثا) وهذا بالاعتماد على إحصائيات متحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية الطارف خلال السنوات الخمس الأخيرة 2016-2017-2018-2019-2020.

1:دور التحقيق المحاسبي في استرجاع الأموال المهربة

تطرقنا سابقا إلى التحقيق المحاسبي وإلى ماهيته،حيث يعتبر من أهم الطرق المستعملة في مكافحة التهرب الضريبي يتم الكشف عنه من خلال المراقبة المحاسبية من حيث الشكل والمضمون ثم تقوم إدارة الضرائب بعد ذلك باتخاذ الإجراءات العملية و الصارمة ،والتي من شانها إعادة تشكيل رقم الأعمال من اجل التمكن من الوصول إلى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها لاسترجاع المبالغ و الغرامات المترتبة عنها ،و من ثم إلزام المكلف بإعادة دفعها ولكي نستطيع أن نبين أثره في مكافحة التهرب الضريبي سوف نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها من خلال التحقيق المحاسبي المبينة في الجدول التالي :

1:. طورش باتتة ، مرجع سابق، ص 122.

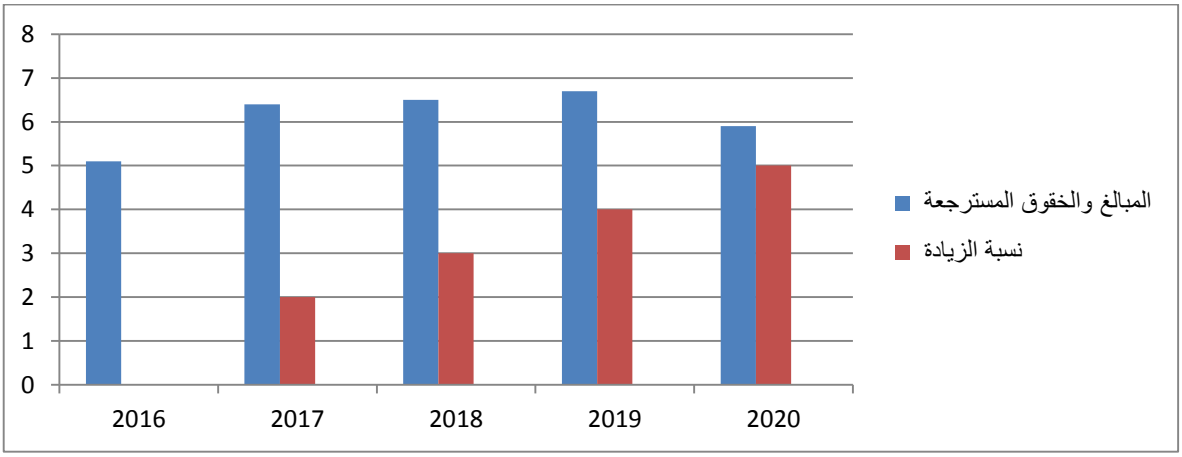
الجدول رقم 02-01 : نتائج التحقيق المحاسبي لمديرية الضرائب لولاية الطارف من سنة 2016-2020

السنة	المبالغ والحقوق المسترجعة الوحدة مليار دج	نسبة التغيير
2016	5.123.478.399.90	-
2017	6.485.799.553.37	1.362.321.153.47
2018	6.589.102.646.80	103.303.093.43
2019	6.777.492.051.00	188.389.404.20
2020	5.937.038.345.80	840.453.705.20

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج المقدمة من مديرية الضرائب مصلحة التحصيل الطارف -الجزائر -2021

من خلال الجدول نقوم ببناء المنحى البياني التالي:

الشكل رقم 02-04 :المبالغ والحقوق المسترجعة ونسبة الزيادة فيها



المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الجدول رقم 02-01

نلاحظ من خلال المعطيات الموجودة في الجدول أن المبالغ المسترجعة في زيادة مستمرة من سنة إلى أخرى . حيث أن نسبة الزيادة من سنة 2016 إلى سنة 2017 فدرة ب 1.362.321.153.47 دج أي بنسبة 35%،وبقية هذه النسبة في زيادة مستمرة في السنوات الموالية 2018و 2019 لتصل إلى 75%،وهذا إن دل يدل على الدور البارز الذي يلعبه التحقيق المحاسبي في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تطوير آليات الرقابة الجبائية وتحسين إمكانيتها المادية و البشرية لتشمل اكبر عدد من المكلفين بالضريبة ، و بالمقابل زيادة الإيرادات الضريبية وبالتالي زيادة في موارد الخزينة .

أما في سنة 2020 نلاحظ انخفاض في نسبة المبالغ المسترجعة بقيمة تقدر ب840.453.705.20 وهذا راجع لظروف التي شهدتها الدولة الجزائرية والعالم برمته وهي جائحة كورونا "كوفيد-19 " ،التي كانت سبب في قلة التحصيل بسبب الإعفاءات والتسامحات التي قدمتها الحكومة الجزائرية للمكلفين بالضريبة ،والشيء الملاحظ هو زيادة نسبة التهرب الضريبي خلال هذه الجائحة ،حيث كانت فرصة لبعض المتهربين الذين استغلوا هذه الفرصة .

مثلا : تماطل المكلفين بالضريبة في تقديم تصريحاتهم الجبائية في وقتها المناسب وتصريح المكلفين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين بتصريح لاشيء.

2: دور التحقيق المعمق في استرجاع الأموال المهربة :

كما قلنا سابقا أن التحقيق المعمق تم إنشائه بموجب قانون المالية لسنة 1992 و لم يتم الشروع فيه إلا في سنة2001، و السبب الرئيسي يعود إلى الظروف الأمنية الغير المستقرة التي شهدتها الجزائر في تلك الفترة ،و خاصة أن هذا الدين يتعلق بالذمة المالية للمكلفين بالضريبة ،ولكي نوضح أثر التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في ولاية الطارف ،نتطرق هنا إلى عرض وتحليل الإحصائيات المتحصل عليها من مصالح الضرائب من حيث عدد الملفات المراقبة و المبالغ المسترجعة منها .

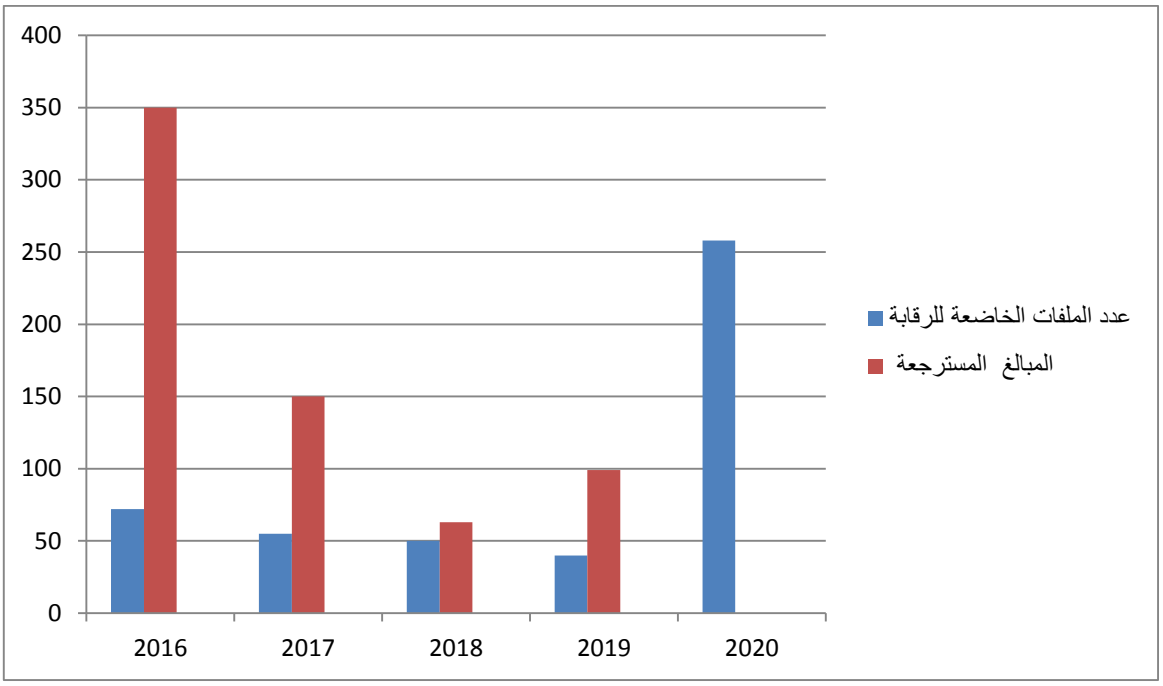
الجدول رقم02-02 : نتائج التحقيق المعمق لمديرية الضرائب لولاية الطارف من سنة 2016-2020

السنوات	عدد الملفات الخاضعة للرقابة	المبالغ و الحقوق المسترجعة
2016	72	350.234.247.00
2017	55	150.375.217.00
2018	50	63.683.103.00
2019	40	99.945.821.00
2020	28	في إطار التحقيق

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة مديرية الضرائب الطارف –الجزائر -2021

من خلال الجدول نقوم ببناء المنحنى البياني التالي :

الشكل رقم 02-05 :عدد الملفات الخاضعة للرقابة وقيمة المبالغ المسترجعة



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم02-02

من المنحنى البياني نستخلص نتائج التحقيق المعمق في استرجاع أموال المتهربين من سنة 2016 إلى سنة 2020 حيث نلاحظ انخفاض في عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية ،التي إنخفضت من 72 إلى 55 والعدد في إنخفاض مستمر والملاحظ أن نسبة التحصيل من الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة أقل مقارنة بنسبة التحصيل من التحقيق المحاسبي وهذا راجع لعدم تقبل المكلفين له .

أما في سنة 2020 فان نسبة التحصيل مازالت قيد التحقيق وهذا كما ذكرنا سابقا بسبب الإجراءات المتخذة في إطار جائحة كورونا "كوفيد -2019" خاصة بسبب الحجر الصحي الذي فرضته الدولة لتقليل من هذا الوباء.

3:دور المعاملات العقارية في استرجاع الأموال المهربة :

الهدف الرئيسي له هو مراقبة المداخيل الخاصة بالمعاملات و الصفقات العقارية و التي تشكل في السنوات الأخيرة أحد أهم أوجه الإنفاق و أكثرهم امتصاصا للتكاليف الوهمية وتبييض الأموال ،حيث تعد المداخيل الادخارية محور غش هاما من خلال التحقيق المنتظم لمبالغ الادخار المصرح بها .

أيضا اغلب المكلفين لا يلجئون إلى عملية البيع دائما و إنما عملية الهبة لأنها تعتبر أقل تكلفة بالنسبة لهم ،حيث أن الجدول التالي يبين لنا النتائج المتحصل عليها من طرف المصالح المختصة .

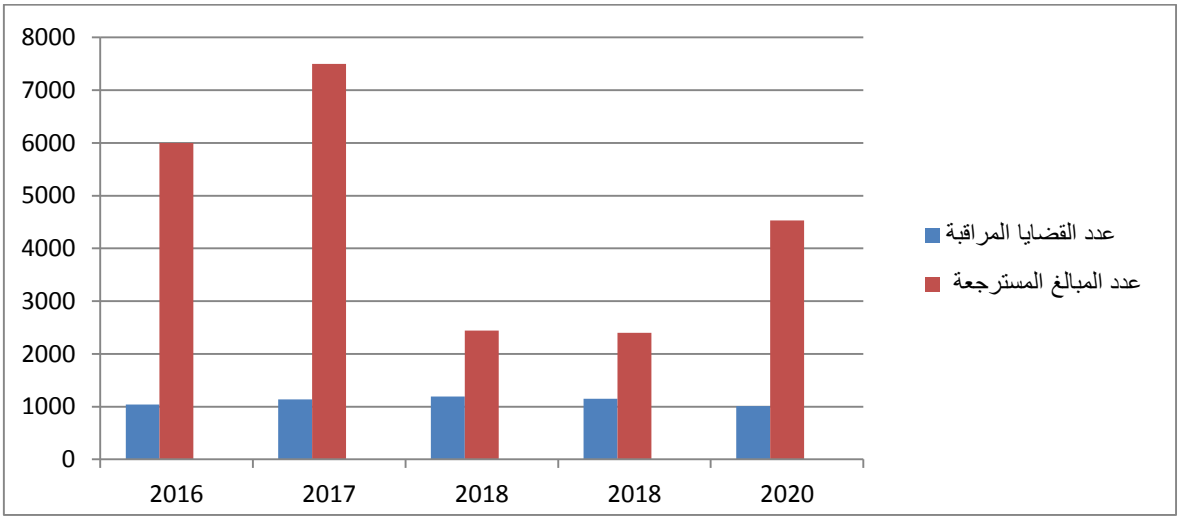
الجدول رقم02-03: تطور نتائج الرقابة على المعاملات العقارية لمديرية الضرائب لولاية الطارف من سنة 2016-2020

السنوات	عدد القضايا المراقبة	المبالغ و الحقوق المسترجعة
2016	1040	71.123.445.00
2017	1135	75.023.000.00
2018	1192	24.434.000.00
2019	1152	24.000.000.00
2020	1009	45.336.000.00

المصدر: من إعداد الطالة بناء على المعطيات المقدمة من مديرية الفرعية للمنازعات –مديرية الضرائب الطارف-الجزائر -2021

من خلال الجدول نقوم ببناء المنحى التالي :

الشكل رقم02-06 :عدد القضايا المراقبة و المبالغ المسترجعة.



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم02-03

من خلال ما تطرقنا له يتبين لنا أن عدد القضايا المراقبة في تزايد من سنة 2016 إلى سنة 2018 ثم بدأت في الانخفاض، ويعود السبب إلى المراقبة الشديدة التي فرضتها الإدارة الجبائية على المعاملات العقارية خاصة في الآونة الأخيرة بسبب انتشار التلاعبات في عمليات البيع و الشراء، سواء على العقارات المبنية أو الغير مبنية .

حيث أن المكلفين لا يصرحون بالمبالغ الحقيقة وإنما يلجئون إلى عمليات تلاعب في أرقام المبالغ وحتى في اللجوء إلى عقود بالهبة بدل البيع .

وكل هذه الوسائل انتهجتها المديرية للحد من التهرب الضريبي .

المطلب الرابع: التعاون الداخلي والخارجي

يعتبر التعاون الداخلي والدولي من بين أهم وسائل معالجة التهرب الضريبي، والمقصود بالتعاون الداخلي التنسيق بين إدارة الضرائب والإدارات العمومية الأخرى التي لها علاقة بالتهرب الضريبي كإدارة الجمارك والبنوك والتجارة (أولا).

أما التعاون الخارجي فيقصد به التعاون الدولي المتمثل في إبرام الاتفاقيات الدولية الهادفة إلى تبادل المعلومات عن المكلفين المتهربين من دفع الضرائب الذين يحولون أرباحهم إلى دول أخرى خارج الوطن(ثانيا).

1:التعاون الداخلي:

منذ أن شرعت الجزائر في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على مبدأ حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، الأمر الذي قد يؤدى إلى زيادة نسبة التهرب الضريبي ،ومن أجل مسايرة هذا التحول الاقتصادي من طرف الإدارة الجبائية تم وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذه الظاهرة وذلك بالتنسيق مع الإدارات الأخرى المعروفة بلجان التنسيق ، والتي تقوم بدورها بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن[1].

1-1: التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك:

حيث تقوم إدارة الضرائب بتقديم طلب إلى إدارة الجمارك بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة من أجل معرفة قيمة السلع (المصدرة أو المستوردة) ومقارنتها بتلك المصرح بها لتحديد الفروقات إن وجدت، وذلك لما لها من إمكانية في استقصاء المعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيراد الخاصة بالمكلف[2].

1: هلايلي عبد الغفور،(2016): آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ،ص ص 60-61.

2: بوزورة حيزية وبوزيدي كاهنة، (2016):التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته, مذكرة ماستر في الحقوق ،فرع قانون أعمال, كلية الحقوق والعلوم السياسية، بجاية ، ص72.

1-2: التنسيق بين الإدارة الضريبية ومصالح التجارة:

من الضروري التنسيق بين إدارة الضرائب و مصالح التجارة خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاء التي تساعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، كما لمفتش الضرائب أن يطلع على محاضر الضبط المرسلة من قبل المصلحة إلى المكلف بخصوص المخالفات المتعلقة بـ:

- ✓ البيع دون فاتورة .
- ✓ الشراء دون فاتورة .
- ✓ الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون [1].

1-3: التنسيق بين إدارة الضرائب وإدارة البنوك:

بموجب التعليمة الصادرة بتاريخ 12أفريل 1992عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة وما تحتويه الكشوفات البنكية.

إن إدارة البنوك ملزمة بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية:

- بفتح أو إقفال كل حساب .
- إيداع السندات أو القيم أو الأموال .
- حساب أخر تسييرها المؤسسات الجزائرية .

حسب ما نصت عليه المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية .

والتي نصت على ما يلي [2] .

"يجب على المؤسسات أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصل بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا لإدارة الضرائب، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتها بالجزائر"[3].

1-4: التنسيق بين إدارة الضرائب والجهات القضائية:

تعمل الجهات القضائية كذلك بالتنسيق مع الإدارة الجبائية وهذا بمساعدة أعوانها الذين يتدخلون كطرف مدني في إجراءات المحاكمة كما أنها تسهر على تطبيق العقوبات التي تراها مناسبة للمبالغ المتملص منها، وهذا من أجل ردع

1: طورشي إبراهيم، المرجع السابق، 30.

2: بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص73.

3: المادة 51من قانون الإجراءات الجبائية.

المتهرب وعدم عودته مرة ثانية ،كما تقوم الجهات القضائية بتحويل كل المعلومات التي بحوزتها فيما يتعلق بالمخالفات الجبائية لإدارة الضرائب[1].

2:التعاون الدولي:

واكبت الدولة الجزائرية ككافة دول العالم العولمة الاقتصادية التي تبني على أساس فتح الأسواق وإزالة القيود وحرية حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية كفتحها المجال للدول الأجنبية من أجل إقامة مشاريع استثمارية، والتي تستعمل فيها أحدث التقنيات وأعلى الوسائل لتهريب الأرباح خارج الإقليم الوطني وما ينتج عن ذلك من أثار مباشرة وغير مباشرة على نمو الاقتصاد الوطني مما يجعل من التعاون الدولي ضرورة ملحة وحتمية للمكافحة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي[2] .

ونظرا لخطورة ظاهرة التهرب والغش الدولي قامت الجزائر بالعديد من المحاولات الدولية والأساليب المقترحة لمكافحة هذه الظاهرة ومن تلك الإجراءات نذكر ما يلي:

- عقد المعاهدات الدولية الثنائية ومتعددة الأطراف والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب، بحيث تلزم كل دولة طرف في المعاهدة بتقديم المعلومات والمساعدات اللازمة في جباية الضرائب التي تفرضها، أي دول الأطراف على مكلفيها وملاحقتهم خارج إقليمها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.
- أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف بالكشف عن الأموال التي يملكها وأوجه النشاطات التي يباشرها في الخارج والتي ينتج عنها دخلا خاضعا للضريبة.
- ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدولة.
- مراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع الشركات متعددة الجنسيات في إقليم كل دولة[3].

نظرا لخطورة التهرب الضريبي الدولي، تسعى الدولة الجزائر جاهدة لتطوير هذا التعاون لبلوغ أهدافها التنموية الشيء الذي دفعها إلى إبرام اتفاقيات ثنائية ،بهدف تدعيم التعاون والتنسيق مع دول أخرى عن طريق تبادل المعلومات للكشف عن المتهربين واسترجاع الموارد المالية الضائعة من الخزينة العمومية.

وسوف نقوم بذكر البعض منها حسب الجدول التالي .

1: طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص33.

2: حبو زهوة، المرجع السابق، ص 418.

3: محمدخالدالمهايني،(2010):"التهربالضريبيوأساليبمكافحته"،منشوراتالمنظمةالعربيةللتنمية، القاهرة،ص340.

الجدول رقم:2-4:اتفاقيات التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي

رقم الاتفافية	الدول الموقع معها الاتفاقية	محتوي الاتفاقية	السنة
1	مملكة بلجيكيا	تفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة موقعة بالجزائر[1]	15ديسمبر 1991
2	جنوب إفريقيا	لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة موقعة بالجزائر[2]	28أفريل 1998
3	كندا	تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل الثروة الموقعة بالجزائر[3]	28 فيفري 1999
4	عمان	لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة الجزائر[4]	19 افريل 2000
5	الكويت	لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل والثروة، الموقعة بسيول[5]	24 نوفمبر 2001
6	اسبانيا	لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة بمدريد[6]	07 أكتوبر 2002

1: مرسوم الرئاسي رقم ، 02-432،مؤرخ في 9ديسمبر سنة 2002،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة بلجيكا، ج ر عدد82 ،صادر في 11ديسمبر سنة2000.

2: مرسوم رئاسي رقم 2000- 95 ،مؤرخ في 4ماي سنة 2000،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جنوب إفريقيا، ج ر عدد 26،صادر بتاريخ 24 جويلية سنة1991.

3: مرسوم رئاسي رقم 2000-364، مؤرخ في 16نوفمبر سنة 2000،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة كندا، ج ر عدد 68 صادر بتاريخ 19نوفمبر2000.

4: مرسوم رئاسي رقم 03-64، المؤرخ في 8فبراير سنة 2003،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمان، ج رعدد 10 ،صادر بتاريخ 16 فيفري2003.

5: مرسوم الرئاسي رقم 06-228، المؤرخ في 24جويلية 2006 ،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكويتية، ج ر عدد 44 ، صادر بتاريخ 4 جويلية سنة 2006.

6: مرسوم رئاسي رقم 05-234 ، المؤرخ في 23جويلية سنة 2005،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة إسبانيا، ج ر عدد 4،الصادر بتاريخ 29جويلية سنة 2005.

7	اكرانيا	تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي والغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر[1]	14 ديسمبر 2002
8	الصين	قصد تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل والثروة، الموقعة ببكين[2]	06 نوفمبر 2006
9	ألمانيا	من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر[3]	12 نوفمبر 2007

بعدما أصبح الشخص والمؤسسات يتطورون في سوق على أساس حرية المبادلات أدركت الجزائر مدى أهمية التعاون والتنسيق الدولي للحد من المشاكل الضريبية ،لذلك توسعت شبكتها الاتفاقية خاصة بعد سنة 1990.

كما سمحت أيضا هذه الإيتفاقيات بتوسيع سلطة رقابة الإدارة الجبائية إلى خارج حدود الدولة .

كما سمحت أيضا هذه الاتفاقيات للدولة الجزائرية بالإطلاع على نشاط رعاياها في دول أخرى.

فبهذه الأخيرة تتمكن الدولة الجزائرية بإفشاء أسرار مواطنيها والمتعلقة بنشاطاتهم المهنية المتواجدة في الخارج وإمكانية تقدير الموارد .

ضف إلى ذلك تسمح المساعدة الإدارية بتسهيل عملية تحصيل الحقوق لدى المقيمين في بلد أجنبي[4].

رغم مزايا الاتفاقيات الدولية في مجال مكافحة التهرب الضريبي إلا أن مبدأ السيادة الضريبية و إن كان ولا يزال يلعب الدور الأبرز تجاه أية معاهدة أو إنفاق دولي بشأن الضرائب، مما يضعف القوة التنفيذية للاتفاقية المبرمة وعدم قدرتها على أداء الأهداف التي جاءت من أجلها وهي محاربة التهرب الضريبي[5].

1: مرسوم رئاسي رقم 04-131 ،المؤرخ في 19أفريل2004،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا، ج ر عدد 27،صادر بتاريخ 28 افريل 2004.

2: مرسوم رئاسي رقم 07-174 ، المؤرخ في 6جويلية سنة 2007،يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين الشعبية، ج ر عدد 40 ،صادر بتاريخ 17جويلية سنة 2007.

3: مرسوم رئاسي رقم 08-174، المؤرخ في 14جويلية سنة 2008، يتضمن الاتفاقية المبرمة بين ا

لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الاتحادية، ج ر عدد 33 ، صادرة بتاريخ 22 جويلية سنة 2008.

4: رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 625.

5: المهايني محمد خالد، المرجع السابق، ص 345.

المبحث الثالث: وسائل مواجهة التهرب الضريبي

قد تطرقنا في المبحث السابق إلى الجهود المبذولة لمكافحة التهرب الضريبي بآليات وقائية ،اعتمدت على الأسلوب الحضاري ونشر الوعي وتقريب المكلفين من الإدارة الجبائية وتحسين نظرتهم من خلال وسائل توعية متنوعة، بالإضافة إلى الدور البارز الذي لعبته الرقابة الجبائية في استرجاع المستحقات المالية، إلا أن كل الطرق السالفة الذكر لم تجد نفعا ولم تؤثر على بعض المكلفين الذين يستمرون في عملية التهرب الضريبي، ولتفادي هذه الإشكالية وضعت الدولة عدة ضمانات للحصول على مستحقاتها من الضرائب كحل أولي.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد اتخذ موقفا صارما فيما يخص هذه الظاهرة، لدرجة أنه كيفها على أساس أنها جناية معاقب عليها بالسجن و الغرامة معا، وهذا وفقا للتعديل الجديد الذي يعتبر من أكثر المواقف صرامة حسب النظام الجبائي.

و هذا أن دل على شيء إنما يدل على مدى إدراك المشرع الجزائري للآثار الوخيمة المترتبة على هذه الظاهرة.

وسنوضح بتفصيل للآليات المتخذة ضد ظاهرة التهرب الضريبي سواء من خلال تبيان العقوبات المقررة جزائيا (المطلب الأول)،العقوبات المقررة جبائيا (المطلب الثاني) ،وأخرى عقوبات مهنية وتهديديه (المطلب الثالث) وكل هذه العقوبات معمول بها وفق المنظومة الجبائية.

المطلب الأول: العقوبات الجزائية لمكافحة التهرب الضريبي

نصت مختلف القوانين الجبائية وكذا قانون العقوبات على عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية، ومنها جريمة التهرب الضريبي وتتمثل في الحبس والغرامة الجزائية ،حيث تتفرع العقوبات الجزائية إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية (أولا)، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق(ثانيا) .

1: العقوبات الأصلية:

بإمكان الإدارة الجبائية أن تباشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يلي:

و الجدول التالي يبين لنا العقوبات المفروضة على المكلفين المتملصين من دفع مستحقاتهم الجبائية ،حيث تكون هذه العقوبات إما مبالغ مالية أو بالحبس لمدة معينة حسب العقوبة المرتكبة .

الجدول رقم 02-05- العقوبات المفروضة على المكلفين في خالة عدم دفع مستحقاتهم

مبلغ الضريبة المتملص من دفعه	العقوبة المفروضة
عندما لا يفوق مبلغ الضريبة المتملص من دفعها من طرف المكلفين 100.000دج	غرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج
عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج ولا يتجاوز 1000.000 دج	الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين
عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000دج ولا يتجاوز 5.000.000دج	الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000دج إلى2.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين
عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 ولا يتجاوز 10.000.000 دج	الحبس من سنتين (02) إلى خمس(05) سنوات وغرامة مالية من 2000.000دج إلى5000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين
عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص من دفعه يصل إلى 110.000.000 دج	الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5000.000دج إلى 10.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على المادة 303من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادتين 28من قانون المالية لسنة 2003و المادة 13من قانون المالية لسنة 2012ج ر عدد 72الصادرة في 30ديسمبر2012

وهذا كله حسب النظام الجبائي .

– أما بالنسبة للمادتين 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 119 ف 01من قانون التسجيل فالعقوبة المسلطة تتمثل في الحبس من سنة (01) إلى (05) سنوات وقيمة الغرامة الجزائية من 5000دج إلى 20.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

– أما قانون الضرائب غير المباشرة فقد نص في المادة 532منه على أن تطبق عقوبة الحبس من سنة إلى خمس (05) سنوات وغرامة من 50.000دج إلى 200.000دج، ولا يطبق هذا الحكم في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000دج طبقا لقانون التسجيل في المادة 119ف 01وقانون الضرائب غير المباشرة في المادة 532.

نلاحظ أن هذه الجزاءات تطبيقها لا يقتصر فقط على الفاعل الأصلي لجريمة التهرب الضريبي، وإنما شركاء مرتكبي الجرائم والجنح وفق المنظومة الجبائية المحددة بموجب المادة 42 من قانون العقوبات، يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات الضريبية المشار إليهم في الفقرة السابقة وهم:

- ✓ المكلفين الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للاتجار في القيم غير المنقولة أو تحصيل المبالغ في الخارج.
- ✓ الذين قبضوا باسمهم مبالغ يملكها الغير[1].

و تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات الجبائية نفس العقوبات المطبقة على مرتكبها وذلك تطبيقا للمادة 1/35من ق.ط ، والمادتين (126و128من ق.ر.ر.أ) ، والمواد (542و 544و3/303 من ق.ض.م.م): مع مراعاة أحكام المادة (306من ق.ض.غ.م) والتي تنص على:

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

- ➢ مبلغ 1.000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة.
- ➢ مبلغ 2.000دج عن المخالفة الثانية.
- ➢ مبلغ 3.000دج عن المخالفة الثالثة .
- ➢ وهكذا دواليك بإضافة 1.000دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن تستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين أما بالتعاقب وإما بالتوازن»[2].

ويضاف إلى ذلك أنه في حالة عودة المكلف إلى ارتكاب تهرب جبائي تتم مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية مثل:

- المنع من ممارسة المهنة.

1: المادة المادة 303من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادتين 28من قانون المالية لسنة 2003و المادة 13من قانون المالية لسنة 2012ج ر عدد 72الصادرة في 30ديسمبر2012 .

2: المادة 306، من القانون نفسه .

- العزل من الوظيفة.
- غلق المؤسسة[1].

2:العقوبات التكميلية:

يقصد بها تلك الجزاءات السالبة للحقوق وذلك في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود والتي يقصد بها "عودة المجرم إلي الإجرام بعد انتهاء مدة عقوبته "بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين بذلك، مخلين بواجباتهم وبالثقة التي منحت لهم بموجب مهنتهم[2].

وتتمثل العقوبات التكميلية أساسا في:

- تحديد الإقامة.
- المنع من الإقامة.
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- ا لمصادرة الجزئية للأموال.
- حل الشخص الاعتباري [3].
- نشر الحكم وتعليقه.

وقد أجمعت كل النصوص الضريبية على أنه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه[4].

كما نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 544 بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منع مزاولة مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وتطبق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة وفق ما هو معمول به في المنظومة الجبائية [5].

1: المادة 303، مرجع سابق.

2: عوادي مصطفى، رحال ناصر، المرجع السابق، ص38.

3: المواد: 303من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 550من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة120من قانون التسجيل.

4: طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 166.

5: المادة 544،من قانون الضرائب غير المباشرة.

مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وقد انفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525منه، وكذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات، أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة[1].

أيضا اللجوء إلى غلق المؤسسة أو المحل مؤقت[2].

المطلب الثاني: العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

تتمثل العقوبات الجبائية في الغرامات و المصادرات و الزيادات، وهي جزاءات جبائية تجد سندها في القوانين الجبائية و تختلف بطبيعة الحال هذه العقوبات من نص تشريعي إلى آخر و إن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات ،إذ سنتطرق إلى الغرامات والعقوبات والأشخاص الخاضعين لهذه العقوبة (أولا) و المصادرة (ثانيا) والزيادات (ثالثا).

1: الغرامات

اعتبر أغلبية الفقهاء أن الغرامات الجبائية هي ذات طبيعة مزدوجة، على اعتبار أنها تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة توقع على المكلفين مرتكبي التهرب الضريبي ،كما أنها تعتبر تعويض للخزينة العامة عما لحقها من ضرر[3] ، وبالعودة إلى المشرع الجزائري نجد أنه أخذ بالطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية.

وقبل أن نتطرق إلى هذه العقوبات بالتفصيل يجب أولا التعرف على الأشخاص الخاضعين للعقاب وذلك في النقاط التالية:

المكلف بالضريبة:

يقصد بالمكلف هو: كل مدين للخزينة العامة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي يتملص أو يحاول التملص منها كليا أو جزئيا ،بتقدمه لمصلحة الضرائب ببيانات ناقصة تربط الضريبة بأقل مما يجب عليه وفق النظام الجبائي.

تجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة هو الفاعل الأصلي لارتكاب جريمة التهرب الضريبي، ويقصد بالفاعل الأصلي طبقا لما جاء في نص المادة 41من قانون العقوبات: «يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي» [4].

1: المادة 525،من قانون الضرائب غير المباشرة.

2: المادة 146،من قانون الإجراءات الجبائية.

3: عوادي مصطفى، رحال ناصر، المرجع نفسه، ص31.

4: المادة 41من قانون العقوبات، المعدلة بالقانون رقم 82-04، المؤرخ في 13فبراير ،1982ج ر عدد 7ص 318.

الشريك:

يتحمل الشريك في الجريمة الضريبية المسؤولية الجزائية وتطبق عليه العقوبات المقررة، وهو الممول فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاقبة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه وهو بحد ذاته النشاط الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجبائية[1].

الشخص المعنوي:

الشخص المعنوي يتحمل المسؤولية الجزائية عن مخالفات الالتزامات الضريبية باعتباره المسؤول القانوني، وبالتالي فإن العقوبات المقررة تطبق عليه هذا من جهة، ومن جهة أخرى تطبق على ممثله القانوني باعتباره المسؤول عن التنفيذ والتعبير عن إرادة الشخص المعنوي ،و إذا ارتكبت جريمة التهرب الضريبي فانه يتم تطبيق العقوبات المالية والعقوبات الأخرى(غلق، حل، إقصاء) على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الفعلي، أما العقوبات المقيدة للحرية وبعض الغرامات الجزائية تطبق على الشخص الطبيعي باسم الشخص المعنوي أو الممثل أو المسير.

سو ف نعرض الغرامات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الجبائية لكونها تختلف مضمونا ومقدارا :

1-1:بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :

إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك الخاصة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183من هذا القانون بدفع غرامة جبائية (مالية) محددة بـ 30.000دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية حسب المادة (194فقرة 01) من قانون الضرائب المباشرة ،كما تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي،إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)أو الضريبة على أرباح الشركات(IBS)بمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% (حسب المادة 192ق.ض.م) و تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد انقضاء الآجال المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال[2] و ذلك بنسبة 10%إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد إلى 20%إذا كانت مدة التأخير شهرين (المادة 322ق.ض.م)."

كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة "لا شيء néant الغرامات التالية:

1: المادة 42من قانون العقوبات.

2: بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص85.

جدول رقم 02-06:الغرامات المترتبة عن التأخير في التصريح

مدة التأخير	مبلغ الغرامة
شهر واحد	2500دج
شهر واحد و أقل من شهرين	5.000دج
يفوق التأخير شهرين	10.000دج

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على المادة 322 ،من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادتين: 29من قانون المالية لسنة،1996والمادة 13من قانون رقم2000-06المؤرخ في23ديسمبر سنة 2000،المتضمن قانون المالية لسنة2001الصادر في 24ديسمبر سنة 2000.

عندما يصرح المكلف بتقديم تصريحات تتضمن الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، تصريحا ناقصا أو غير صحيح، يزيد على مبلغ الحقوق المتملص منها جاء كالتالي:

الجدول رقم 02-07: نسبة الزيادة المبالغ على المتملص من دفعها

المبلغ المتملص من دفعه	نسبة الزيادة (%)
المبلغ يساوي50.000دج	%10
المبلغ يفوق 50.000دج ويقل عن 200.000 دج أو تساويه	%15
المبلغ يفوق 200.000دج	%25

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على ،المادة 8من القانون رقم 1-117،المؤرخ في 2 ديسمبر سنة 2017 يتضمن قانون المالية لسنة2018 المؤرخ في 2ديسمبر سنة 2017،يتضمن قانون المالية لسنة 2018،ج ر عدد 76،الصادر في 28ديسمبر 2017.

استعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر بـ:

- نسبة 100%إذا كان مقدار الضريبة المتملص منها سنويا أقل من 5000.000دج أو ما يساويه.

– نسبة 200%إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5000.000دج[1] ،يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء ضريبي أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بغرامة تتراوح بين 50.000دج إلى100.000دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج ولقد فصل المشرع في ذلك من خلال المادة (303فقرة 1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000دج إلى 30.000دج كل شخص يتصرف بأية طريقة كانت، بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم، أو غرامة تحدد بـ 50.000دج في حالة غلق المحل لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة وهذا ما تناولته المادة 304من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفي حالة إجراء معاينتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة ثلاث (03) مرات وعند العود للمحكمة أن تقضي بحبس المكلف لمدة من ستة (06) أيام إلى ستة (06) أشهر [2].

1-2:بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة :

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

- **عقوبات ثابتة:**

حسب المادة 523من قانون الضرائب غير المباشرة، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 5.000دج إلى 25.000دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام وهي:

- ✓ المسحوق
- ✓ حق ضمان المعادن الثمينة مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من525-527 من ذات القانون [3] .

- **عقوبات نسبية:**

ففي حالة التملص من المستحقات الجبائية، يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25000دج وفي حالة إستعمال طرق احتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش ،و كذا في الحالة المنصوص في

1: طورش بتاتة، مرجع سابق، ص ص 170-171.

2: سديرة نجوى، مرجع سابق، ص ص277-278.

3: طورش بتاتة، مرجع سابق، ص173.

المادة(530ف 2) من نفس القانون المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة ،كما تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50.000دج (المادة 524ق.ض.غ.م) ،أما المادة (537ق.ض.غ.م) تعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000دج إلى 100.000دج.

– عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة537 بغرامة من 1.000إلى 10.000دج في حين المادة (544ق.ض.غ.م)عاقبت على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي، أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة 306السابقة الذكر من قانون الضرائب المباشرة[1].

وحسب المادة (545ق.ض.غ.م) أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي، خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم المقررة في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرود ووثائق مزورة من أي نوع قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم.

يعاقب بغرامة جبائية من 1.000دج إلى10.000 دج ،وفي حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5.000دج (المادة 546ق.ض.غ.م)[2].

1–3: بالنسبة لقانون رسم على رقم الأعمال:

بالرجوع إلى نص المادة (114من ق.ر.ر.أ) تنص على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة (TVA)بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500إلى 2.500دج.

– في حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1.000دج إلى 5.000دج.

– في حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر بـ 1.000دج ،أيضا كل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61من هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح بين 1.000إلى 5.000دج إذ تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة (116ق.ر.ر.أ)النسب الآتية :

1: بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة ، مرجع سابق، ص84.

2: طورش بتاتة، مرجع سابق، ص174.

جدول رقم :02-08:مبلغ الرسوم المتهرب منه والغرامة المطبقة عليه

مبلغ الرسم المتهرب منه	الغرامة(%)
مبلغ الرسوم المتهرب منه يقل أو يساوي 50.000دج	10%
مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر 50.000دج و أقل أو يساوي200.000 دج	15%
مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر 200.000دج	%25
حالة استعمال طرق تدليسية	%100

المصدر من إعداد الطالبة اعتمادا على المادة 116من قانون الرسم على رقم الأعمال

أما المادة 122من ق.ر.ر.أ عاقبت كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم بغرامة جبائية من 1000دج الى 10.000دج.

1-4: بالنسبة لقانون الطابع :

في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000دج وهذا حسب المادة (33ق.ط) أما المادة (35ف 2ق.ط)نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000دج.

والمادة (37 من ق.ط)كذلك نصت على أن من "يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب في حالة منعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000دج الى100.000دج.

أما المادة 90 من ق.ط جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير القابلة للتداول بغرامة تتراوح بين 500دج إلى 5.000دج.

كما جاءت المادة 91 ق.ط التي نصت على أن تطبق نفس الغرامة المنصوص عليها في المادة 90أعلاه بالتضامن على المكتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع، وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد من (77 إلى 86من ق.ط) ،في حين المادة (106 ق.ط) جاء فيها أنه كل مخالفة لأحكام المواد (101،100،19م ن ق.ط)يعاقب بغرامة تقدر[1] بـ:

- ✓ نسبة 10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه يقل عن 50.000دج أو يساويه.

1: طورش بتاتة، مرجع سابق،ص177 .

- ✓ نسبة 15 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 50.000دج و أقل أو يساوي200.000 دج.
- ✓ نسبة 25%إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 200.000دج وفي حالة إستعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100 %على كل الحقوق المتملص منها وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، و إن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500دج.

كما جاءت المواد من (07إلى 18 من ق.ط) دائما بأنه لا يجوز لأي شخص أن يبيع أو يوزع ورقا مفروضا عليه طابع إلا بمقتضى أمر من الإدارة الجبائية، وذلك تحت طائلة غرامة، تتراوح من 1.000دج إلى 10.000دج كذلك تفرض غرامة تتراوح بين 500 الى 50.000دج على[1]:

- على كل مخالفة لأحكام المادة 11 (لا يجوز أن تكون علامة الطابع مشوهة أو أن تغطى بكتابة).
- عل كل عقد عرفي مخالف لأحكام المادتين 12و13 (الورق المدموغ)الذي سبق استعماله من أجل تحرير أو عقد لا يجوز استعماله لعقد آخر.
- على مخالفة أحكام المادة 15 (إن كشوف المصاريف التي يعدها كتاب الضبط والموثقون والمستكتبون يجب أن يبين فيها بصفة واضحة في عمود خاص مبلغ الرسوم المدفوعة إلى الخزينة)[2].

يتعرض الموثقون الذين يعملون لحسابهم الخاص لغرامة قد 5000دج في حالة عدم التصريح صراحة في العقد إذا كان السند يحمل الطابع المقرر، أو لم يصرح بمبلغ رسم الطابع المدفوع.

1-5: بالنسبة لقانون التسجيل:

نصت المادة 49ق.ت على أن "كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها دون مراعاة شروط المادة 48، تترتب عليه شخصيا لرسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يتعلق بالرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من25.000الى 250.000 دج[3].

أما المادة (120ف 2من ق.ت) فنصت على أنه: فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000دج ""[4].

1: بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص86.

2: طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص41.

3: المادة 49من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 20من قانون المالية لسنة 2018، ج.ر عدد 76بتاريخ28 ديسمبر2018.

4: المادة 2/120من قانون التسجيل .

1-5: على مستوى قانون الإجراءات الجبائية:

المادة 62 من ق.إ.ج نصت على أنه "يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 5.000إلى50.000دج. كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45إلى 61 والتي يتعين عليه تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء المدة المحددة لحفظها"[1].

كما أن القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29ديسمر2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 المادة 45منه تنص على أنه« في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشف بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 1/224 ق.ض.م تطبق عليهم غرامة جبائية تقدر بـ 30.000دج الي 400.000 دج ،وتطبق نفس العقوبة عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة»[2].

2 :الزيادات

إن الزيادات تختلف عن فوائد التأخير، وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى لتطبيقها التي يكون الهدف منها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف من أداء ضريبته، وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية، أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، كما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة[3]:

2-1:التأخر في تقديم التصريح:

أقر المشرع الجزائري عند التأخر في تقديم التصريح أن تطبق زيادة 25%فيما يخص الضرائب المباشرة.

2-2:النقص في التصريح أو القيام بأعمال الغش:

بناءا على نص المادة 193ف 1من قانون الضرائب المباشرة، عندما يصرح المكلف ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة على الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا ناقصا أو غير صحيح، يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل منها نسبة:

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

1: المادة 62من قانون الإجراءات الجبائية 2020.

2: طورش بتاتة، مرجع سابق، ص198.

3: سديرة نجوى، مرجع سابق، ص280.

- 15%إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- 25%إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000دج .

وعند محاولة المكلف القيام بأعمال تدليسية أو بأعمال الغش تطبق عليه زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المركبة من طرف المكلف،توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاءها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%.

– حالة عدم دفعه لأي حق تحدد النسبة 100% بحيث تطبق كذلك هذه النسبة عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب دفعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

2–3: تقديم التصريح"Néant " :

يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة لاشيء "Néant " والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء الجبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة عن تطبيق الغرامات الآتية:

- مبلغ 200دج عندما تكون مدة التأخر شهر واحدا.
- مبلغ 500دج عندما يتجاوز التأخر شهر أو يقل عن شهرين.
- مبلغ 1.000دج عندما يتجاوز التأخر شهرين[1].

3: المصادرة

بالرجوع إلى قانون العقوبات وتحديدا المادة 15منه عرف المشرع الجزائري من خلالها المصادرة بأنها "الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة من أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الانقضاء"[2].

كما أنها تعني ملكية أو أكثر، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض كما سببته من ضرر[3] ،تطرق المشرع الجبائي الجزائري للمصادرة في المادة (525من ق.ض.غ.م) ،حيث نصت على عقوبة المصادرة كما يلي : "إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523و 524 تؤدي في جميع الحالات إلى :

- مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه .

1: بوزورة حيزية و بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص85.

2: المادة 15من الأمر رقم 156-66مؤرخ في 8يونيو 1966المتضمن قانون العقوبات معدل ومتمم لاسيما بالقانون رقم 02-16مؤرخ في 19يونيو سنة 2016،ج.ر عدد 37،بتاريخ 22يونيو2016.

3 : بوزورة حيزية و بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص86.

- مصادرة الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير و غير المدموغة ،أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64،65من هذا القانون[1].

وتعتبر كأشياء أو وسائل التزوير فقط الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها، العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة."بها كما نصت المادة(531من ق.ض.غ.م)على إستعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل .

وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209،210.

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

كما تنص المادة (213من ق.ض.غ. م): "إن الأوعية الحاوية للكحول المرسلة من معامل التقطير الكابتة أو المتجولة يجب أن تكون حاملة لأوراق أو بطاقات تشير إلى إسم موطن المرسل إليه ونوع السائل وكميته (الحجم، الدرجة، الكحول الصافي) وساعة الرفع وأجل النقل"[2]، وهذا وفقا ما معمول به في المنظومة الجبائية .

وبالعودة إلى نص المادة 15من قانون العقوبات نجدها تنص على الأشياء التي لا تكون غير قابلة للمصادرة.

– محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأولاد المحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا، عند معاينة المخالفة وعلى شرط أن لا يكون هذا المحل مكتسبا عن طريق غير مشروع.

– الأموال المشار إليها في الفقرات رقم 2،3،4،5،7،8من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية[3] :

- المداخيل الضرورية لمعيشة الزوج .
- الأولاد المحكوم عليه .
- الأصول الذين يعيشون تحت كفالته[4].

و في الأخير لكي يتم الحكم بالمصادرة يجب أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت فعلا وقت صدور الحكم فلا يجوز الحكم مقدًما بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقا .

1: المادة 64و 66من قانون الضرائب غير المباشرة تتعلق بواجبات حائزي الأجهزة اتجاه إدارة الضرائب.

2: بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص86.

3: السبتي فارس، 2008:المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري،دار هومة ،ص 340.

4: لمادة 15من قانون العقوبات.

المطلب الثالث : العقوبات التهديدية و المهنية

فبالإضافة إلى العقوبات الجزائية والجبائية التي ذكرناها سابقا فقد أقر المشرع كذلك من أجل الحد من التهرب الضريبي عقوبات تهديديه وأخرى عقوبات مهنية، فالعقوبات التهديدية هي عقوبة مالية ستستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل حثهم على الالتزام بواجباتهم الضريبية(أولا)، أما العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف و ذلك بمنعه من مزاولة المهنة (ثانيا).

1 :العقوبات التهديدية:

جاءت العقوبات التهديدية تحت إسم التلجئة المالية ،وهي وسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية بهدف الضغط على المكلف بالضريبة وحمله على السرعة في تنفيذ التزاماته، وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية[1] .

يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها:

غرامة جبائية يتراوح مبلغها 5.000دج إلى 50.000دج وهذا ما جاءت به نص المادة 62من قانون الإجراءات الجبائية[2].

ويتم النطق بالغرامة والتلجئة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تبت في القضايا الاستعجالية، بناءا على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف، تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية.

يقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة المالية وفقا للنظام الجبائي[3] .

ونجد نفس الشيء تناولته المادة (123ق.ر.ر.أ) ، المادة (40ق.ط والمادة 538 ق.ض.غ.م)،حيث نصت على: "أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يتوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها"، تعاقب بغرامة جبائية من 1000دج إلى 10.000دج ، ويترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجئة مالية قدرها 50دج على الأقل عن كل يوم تأخير يبتدئ من تاريخ المحضر من أجل إثبات الرفض،

1: بن صفي الدين أحلام ،(2014):الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية ، جامعة الجزائر 1،ص20.

2: المادة 62من قانون الإجراءات الجبائية.

3: المادة 63من قانون الإجراءات الجبائية.

وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد تمكنت من الحصول على الوثائق المقررة[1] .

نفس الشيء الذي تناولته المادة 21من قانون الطابع، والمادة 630قانون الضرائب غير المباشرة والجهة التي تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 43من قانون الإجراءات الجبائية هي المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تبث في القضايا الإستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب.

إلا أنه بالرجوع إلى التنظيم القضائي الجزائري، لا نجد هناك محاكم إدارية مستقلة بل توجد غرف إدارية على مستوى المجالس القضائية تبت في القضايا الإدارية وكذا في القضايا الإستعجالية .

كما نجده تضمن النطق بالغرامة التهديدية و يتم من طرف المحكمة الإدارية، وبالتالي يبقى غموض في كيفية احتساب الغرامة .

في حالة عدم الاستجابة من طرف المكلف بالضريبة يمنح حق الإطلاع على الوثائق[2].

وعليه فالقاضي في حالة إصرار وتعنت المكلف بالضريبة على رفض التنفيذ فإنه يحدد مقدار التعويض الذي يلزم به المدين مراعيا في ذلك الضرر الذي أصاب الدائن والتعنت و إصرار المكلف بعدم التنفيذ[3].

كما يشترط لفرض الغرامة التهديدية توافر شرطين:

أ- أن يكون التنفيذ عينيا ممكنا:

أي أنه لا يكون التنفيذ العيني مستحيلا نتيجة قوة قاهرة أو سبب أجنبي، لأنه في هذه الحالة يكون التنفيذ غير ممكن، أي لا حاجة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية ، أما إذا كان بسبب عدم إمكانية التنفيذ العيني هو إتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو بعلمه فهذا لا يوقف التنفيذ.

ب- أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم:

إلا إذا قام به المكلف شخصيا أي يكون الامتناع عن تسليم الوثائق والمستندات، وعدم تمكين الإدارة من الإطلاع عليها منه شخصيا[4].

2: العقوبات المهنية:

بعدما تطرقنا للعقوبات التهديدية وقع المشرع الجبائي الجزائري عقوبات مهنية على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي وهي

1: المادة 123 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، 433.

2: فارس السبتي، مرجع سابق، ص 321.

3: المادة 175من قانون رقم 07/05 المؤرخ في 13ماي2007 ،المتضمن القانون المدني، جريدة رسمية رقم 31،ص38.

4: طورش بتاتة،مرجع سابق ،ص183.

ذات طابع خاص منصوص عليها، والتي يهدف المشرع من خلالها في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية ،وكذا ردع المكلفين للقيام بالتزاماتهم الضريبية وتتمثل هذه العقوبات في ما يلي :

2-1: الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة:

إن الغلق المؤقت للمحل المهني تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة . حيث عند استلام المكلف للورد الفردي أو الجماعي فانه لديه الحق في مدة شهر لتسوية دينه الجبائي بعد هذه المدة تبدأ قباضة الضرائب، و بضبط مصلحة المتابعات بإجراءات المتابعة للدين الجبائي وذلك عن طريق الخطوات التالية :

- ✓ إرسال إشعار بالدفع (ملحق رقم07)
- ✓ إرسال أخر إنذار قبل المتابعات (ملحق رقم08)
- ✓ إرسال تنبيه وهو وثيقة قانونية لتحصيل يحتوي مبلغ الدين الجبائي (ملحق رقم09).
- ✓ تحرير محضر الغلق المؤقت للمحل التجاري.

والهدف من وراء عقوبة الغلق المؤقت للمحل المهني هو إجبار وحث المكلف بالضريبة على تسديد ما هو مدين به اتجاه الخزينة العمومية.

ويتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه بناءا على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر [1].

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي ،أو لم يكتتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ.

حيث يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت، وبالمقابل يمكن للمكلف بالضريبة المعني بقرار الغلق أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية، كما هو الحال في ألاستعجالي بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانونا لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت[2]، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة تقوم مقامه وهذا بعد أخذ رأى المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه،

1: التحصيل الودي للضرائب جاءت به التعليمة 167بتاريخ 1995/06/2الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، وكذلك المادة 143إلى 145قانون إجراءات جبائية المتعلقة بتقرير الضرائب وتحصيلها.

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

يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية[1]، حسب الحالة أن يرخص قانون لقابض الضرائب المباشرة للمتابعات بالشروع في البيع غير أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع أخرى "قابلة للتعفن أو للتلف أو للتحلل أو تشكل خطر على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءا على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه[2].

2-2:تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقية معلوماتية :

إنه بموجب التعليمة رقم 127 بتاريخ 1997/07/2 الصادرة عن وزارتي المالية والتجارة يتم وضع بطاقية معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي والجمركي والتجاري تقوم المديرية العامة للضرائب بإنجاز هذه البطاقية والإشراف عليها، وتتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالمتهربين من دفع الضريبة، بحيث أنها تحتوي على ما يلي:

- اسم واللقب المتهربين .
- عنوان المتهربين.
- رقم التسجيل الجبائي.
- نوع المخالفة.
- تاريخها.
- نوع العقوبة.
- الديون الضريبية.

يكون طلب تسجيل المتهربين الجدد ضريبيا عن طريق استمارة وهذه الاستمارة تقدم فيها كل المعلومات المتحصل عليها المتعلقة بالمتهربين من طرف إدارة الضرائب و الجمارك والتجارة وترسل إلى مديرية التنظيم والأعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب[3]، كما يجب تبليغ المكلفين المسجلين في هذه البطاقة للمتهربين من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية ،في حالة تسوية المكلف لوضعيته الجبائية بإمكانه طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقية، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور(02) سنتين من تسوية وضعيته بطلب من إحدى الإدارات الثلاث السالفات الذكر.

وفي اعتقادنا أن هذه البطاقية تمكن الإدارة الجبائية والإدارات المنسقة معها من:

- متابعة المتهربين وملاحقتهم .
- تسهل عملية مراقبتهم .

1: المادة 5/146 من المصدر نفسه.

2: المادة 6/146 من المصدر نفسه.

3: سديرة نجوى، مرجع سابق، ص281.

- تزرع الخوف لدى هؤلاء المتهربين .
- تردهم عن القيام بارتكاب جريمة التهرب الضريبي .
- تحد من نشاطاتهم المخالفة للتشريع الجبائي[1].

2-3: سحب التوطين المصرفي للمستوردين:

تعلق شهادة التوطين المصرفي بالمكلفين الذين يقومون بعمليات الاستيراد، وهي عبارة عن رخصة تقدم من البنوك للمكلفين الذين يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد[2].

ومن أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بموجب الأمر 05/05 وتحديدا في المادة (02) الثانية وهذا نصها "فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10.000دج ،ويسدد هذا الرسم لدى قابض الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كيفيات تطبيقه عن طريق التنظيم، فجاءت التعليمة الوزارية رقم 04بتاريخ 2005/08/10 المتعلقة برسم التوطين المصرفي و تحدد كيفيات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي[3].

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

من جهة ثانية فإن كل من :

- المنتجين.
- الفلاحين .
- الحرفيين .

ليسوا معنين بهذا الرسم ،وعليهم بتسجيل تعهد في حالة طلب فتح ملف توطين مصرفي بأن المعدات المواد والسلع والمواد الأولية المستوردة مخصصة لنشاطاتهم من أجل التحويل وليس التسويق.

إن شهادة التوطين المصرفي موضوعة تحت تصرف المستوردين بثلاث نسخ من قابض الضرائب، الذي يقع في دائرة اختصاصه الإقليمي المقر الاجتماعي للشركة أو مكان مزاولة النشاط للشخص الطبيعي(ملحق رقم10).

1: بوزورة حيزية، بوزيدي الكاهنة، مرجع سابق، ص96.

2: بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 83.

3: المادة 2من الأمر رقم 05-05 ،المؤرخ في 2005/07/25 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ،ج ر عدد 52سنة 2005،الصادر في 26يوليو سنة 2005.

ففي حال طلبها المستورد من قابض الضرائب يقوم هذا الأخير قبل تسليمها والتأشير عليها، بالتأكد بالتنسيق مع مفتشيه الضرائب من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف ومدى احترامه لالتزاماته الجبائية الخاصة بالتصريح وأداء الضريبة، وكذلك من عدم تسجيل هذا الأخير في البطاقية الوطنية للمتهربين أو البطاقية الوطنية للمستوردين غير المعروف مقر نشاطهم، بعد أن ينتهي القابض من عملية التحقيق ينتج عن ذلك حالتين[1]:

- ✓ في حالة كان المكلف غير مدين تجاه الخزينة العمومية واحترام كل واجباته الجبائية، يقدم له شهادة التوطين المصرفي وإيصال عن تسديد الرسم.
- ✓ في حالة كان مدين تجاه الخزينة العمومية ولم يلتزم بالتصريحات الجبائية أو كان مسجل في إحدى الطاقيتين الخاصة بالمستوردين غير المعروفين أو الخاصة بالمتهربين، يقدم قابض الضرائب رفض الطلب مع توضيح سبب رفض الطلب من هذا الأخير و تسوية وضعيته[2].

2-4:إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

لقد أورد المشرع الجزائري حالات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية وذلك من خلال نص المادة 75من المرسوم الرئاسي 15-245الذي يتضمن تنظيم الصفقات العمومية بحيث نصت المادة على:

"يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون:

- ✓ الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية.
- ✓ المسجلون في البطاقية الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفة الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة.

2-5:المنع من مزاولة النشاط التجاري:

يمنع المكلف من مزاولة النشاط التجاري حسب المنظومة الجبائية في حالة تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، وبالتالي فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون على المنع من مزاولة النشاط ،أي نشاطه المهني لكل من رجال الأعمال الخبير الجبائي أو المحاسب ولكل من له الصفة، حتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة [3]، ويتم كذلك منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بتهمة التهرب الضريبي من ممارسة هذه المهنة ،وهذا ما جاء في المادة 29من القانون المالية لسنة 2004، بحيث أنها تنص على:" دون المساس بالأحكام الواردة في نصوص

1: طورش بتاتة، مرجع سابق، ص189.

2: طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص85.

3: المادة 29من قانون رقم 03-22 ، المؤرخ في 28ديسمبر سنة 2003 ،المتضمن قانون المالية لسنة 2004 ،ج ر عدد 85 ،الصادر في 29ديسمبر سنة 2003.

بتهمة الغش الجبائي، من ممارسة النشاط التجاري، حسب مفهوم القانون رقم 12-90المؤرخ في 18اوت سنة 1990والمتعلق بالسجل التجاري، المعدل والمتمم."

2-6 :القيام بعمليات الحجز :

حيث أنه في حال وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،و في الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة ، يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيها إلى المكلف يحتوي على مستحقاته الجبائية بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل ويجوز حينها القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية 2020 (ملحق رقم11).

2-7: البيع :

يجوز عند الاقتضاء القيام بالبيع المنفرد لواحد أو لعدة عناصر مادية مكونة للمحل التجاري المحجوز و ذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 ،غير انه يمكن لكل دائن خلال العشرة أيام التي تلي أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته بغض النظر عن جميع الأحكام المخالفة، يجرى البيع الإجمالي للمحل التجاري الغير مذكور و المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات بمقتضى المادة 152 الفقرة 1 من هذا القانون المتممة بالأحكام في الأمر رقم 66-102المؤرخ في 6ماي سنة 1966 ونصوصه التطبيقية اللاحقة وفقا لأشكاله المختلفة.

يجري البيع بعد (10)عشرة أيام من إلصاق الإعلانات المتضمنة بيان:

- لقب كل من صاحب المحل التجاري و القابض المباشر للمتابعة.
- اسميهما و موطنهما.
- الرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها و مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري و طبيعة عملياته ووضعيته و تقدير ثمنه المطابق للتقدير[1].

تلصق الإعلانات وجوبا بسعي المباشر للمتابعة ،يدرج الإعلان قبل عشرة أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري.

ويتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع ،وإذا لم تراعى شكليات الإشهار لا يجوز إجراء البيع ،ويمكن وضع دفتر الشروط ويجوز للأشخاص المعنيين الاطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز .

1: المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية 2020.

كما تتم البيوع علانية لمنقولات المكلفين بالضريبة المتأخرين إما على يد أعوان المتابعات وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد.

2-8:حجز ما للمدن لدى الغير :

يعتبر حجز ما للمدين لدى الغير من طرق التنفيذ الغير مباشرة، فهو يهدف إلى حجز مال المدين وتمكين المدين من استيفاء حقه من هذا المال ، ويتبع هذا الطريق من طرف كل دائن بيده سند تنفيذي، أو له مصوغات ظاهرة تثبت الدين في ذمة المدين، ويقال على هذا النوع من الحجوز، أنه إجراء مباغت للمدين الذي لا يعلم بإجراءاته إلا بعد توقيعها على ماله الموجود لدى الغير.

تتبع في توقيع هذا الحجز مجموعة من الإجراءات تبدأ بتبليغ الغير بالتنبيه الصادر من طرف قابض الضرائب الذي يحتوى على مبلغ الدين المستحق للضريبة ، ليقوم بعد هذا التبليغ بإصدار محضر حجز ما للمدين لدى الغير و إرساله إلى أمين الخزينة و البنوك التابعة لها مقر نشاط المكلف بالضريبة (الملحق رقم 12).

خلاصة الفصل :

يتضح مما سبق أن المشرع الجزائري أستحدث آليات كفيلة بمكافحة جريمة التهرب الضريبي باستخدامه لسياسة الترغيب، وذلك من خلال الآليات الوقائية على مستوي المكلفين بالضريبة و على الإدارة الجبائية في حد ذاتها و إستعمال سياسة الترهيب من خلال الصلاحيات الرقابية التي منحها للإدارة الجبائية، حيث أن هاته الأخيرة تفرض رقابة جباية على المكلفين بالضريبة، كما أنه خول لأعوانها جملة من الصلاحيات التي تساعدهم في ممارسة هاته الرقابة واسترجاع الأموال المستحقة ، بالإضافة إلى التعاون الداخلي والدولي سواء بالتعاون مع مختلف الإدارة أو مختلف الاتفاقيات المبرمة مع الدول الأجنبية والعربية ، أيضا استعمل المشرع الجزائري مختلف النصوص القانونية الجبائية التي نصت على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخري جبائية ، فالعقوبات الجزائية تنقسم إلى قسمين عقوبات أصلية و أخري تكميلية، تتمثل الأولى في الحبس والغرامات المالية كما هو الحال في نصوص القانون العام، والثانية تبعية أو تكميلية متمثلة في الحكم بمنع مزاولة مهنة الخبراء والمستشارين الجبائيين والمحاسبين وعند الاقتضاء صدور قرار بغلق المؤسسة أو المحل مؤقتا، وإلى جانب العقوبات الجزائية نجد العقوبات الجبائية وهي نوعان من العقوبات عقوبات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من طرف الإدارة الجبائية ذاتها، وعقوبات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرف الإدارة الجبائية، ثم المصادرة و الزيادات عن فوائد التأخير ،وأخيرا العقوبات التهديدية والمهنية حيث وردت الأولى تحت اسم التلجئة المالية، والثانية وردت في قانون المالية لسنة 1997والهدف منها حماية حقوق الخزينة العمومية وردع المكلفين للقيام بالتزاماتهم الضريبية.

الخاتمـــــــة

لأن الضريبة فريضة نقدية يخضع لها كافة المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين، فقد تطورت أهداف الضريبة من اقتصارها على تحقيق هدف الحصيلة إلى استعمالها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية،لكن هناك تحديات تواجه الضريبة ألا وهي ظاهرة التهرب الضريبي ،الذي حولنا من خلال موضوع دراستنا التطرق لمختلف جوانبه، من خلال المفاهيم المقدمة من العديد من الباحثين في هذا المجال، كما تطرقنا إلى أهم أركانه المادية والمعنوية والشرعية ،وبينا أهم الأسباب والدوافع التي أدت إلى ظهوره وانتشاره وهي كثيرة ومتنوعة،منها ما يعود إلى المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية،بالإضافة إلى الأسباب التاريخية و الاقتصادية و المالية،ما أسفر عن استخدام عدة أساليب وطرق منها القانونية والمحاسبية و المادية، الهدف منها جميعا التملص من دفع الالتزامات الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة.

لذلك تم التطرق إلى مختلف الآليات المقررة للحد من التهرب الضريبي ، ممثلة في مختلف الإجراءات الوقائية لقمع هذه الظاهرة سواء على مستوى التنظيم الضريبي أو على مستوى المكلف بالضريبة ، بالإضافة إلى دور الرقابة الجبائية التي تمارس بواسطة أجهزة و سلطات ضريبية وفق أطر و مراسيم تنظيمية ،و التي تهدف للكشف عن التهرب الضريبي و مرتكبيه، وما يترتب عنه من مجموعة العقوبات المقررة من الناحية الجبائية والجزائية في الجزائر.

أولا: النتائج

- يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة تضر الاقتصاد الوطني، مما يعيق تنفيذ السياسات المالية وتحقيق الأهداف التنموية.
- ظاهرة التهرب الضريبي هو التخلص من الالتزام الضريبي بمختلف الوسائل المشروعة و الغير مشروعة وهو وليد لأسباب عديدة ومتنوعة، أدت بشكل كبير إلى تملص وتهرب المكلفين بالضريبة من دفع التزاماتهم المالية، الأمر الذي ينعكس على خزينة الدولة .
- كثرة الثغرات و تعددها في النظام الجبائي، أدت بالمكلفين إلى عدم ثقتهم به وعدم قدرة المسيرين للنظام الجبائي على مواكبة هذه التغيرات، مما أدى إلى ظهور التهرب الضريبي و ارتفاعه.
- إن نوع التهرب الضريبي الأكثر انتشارا في الجزائر هو التهرب المشروع، والذي يطلق عليه أيضا التجنب الضريبي الذي يلجأ إليه المكلفين دون المساس أو الاعتداء على القوانين الضريبية.
- يرتكب التهرب الضريبي عن طريق مجموعة من الأساليب كتحايل المحاسبي المادي القانوني.
- التنسيق غير الجدي والفعال بين الإدارات فيما يتعلق بتبادل المعلومات سواء كانت على المستوى الوطني والدولي.
- وجود نوع من التعقيد والتشابك في إجراءات الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها .

- يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي،وضعف الإدارات الضريبية سواء من ناحية المادية أو البشرية وعدم تجهيزها باللوازم الأساسية، مع قلة الوسائل و التجهيزات ونقص استخدام التقنيات الحديثة.
- قلة عدد موظفي الضرائب بالمقارنة مع عدد المكلفين وافتقارهم للأمن خاصة أعوان الرقابة و المتابعة وتعرضهم في بعض الأحيان إلى الاعتداء أثناء قيامهم بمهامهم الوظيفية .
- الضعف الملحوظ على مستوى موظفي الضرائب ونقص الكفاءة ناتج عن نقص التكوين والتربصات،وعدم إحترام الاختصاصات المطلوبة عند التوظيف ،كذلك نقص الملتقيات والدورات لمساعدة الموظفين على مواكبة التغييرات المحدثة كل سنة في القوانين الجبائية .
- ضعف أجور ومرتبات عمال الضرائب، الأمر الذي أدي إلى انتشار ظاهرة الرشوة بين العمال.

ثانيا: اختبار الفرضيات

- التهرب الضريبي الدولي يعتبر شكل من أشكال التهرب الضريبي بصفة عامة، ولكن ما يميزه هو الخاصية الدولية فهو يحدث خارج إقليم الدولة بين دولتين أجنبيتين أو أكثر، فالمكلف يحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة ،أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، بالتحايل على التشريع الضريبي للدولة أو الدول المستهدفة، أما التهرب الضريبي في الجزائر فهو يتجسد في قيام المكلف الخاضع للضريبة بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة والمترتبة على دخله أو ثروته أو على أي واقعة أخرى منشئة للضريبة (الاستهلاك أو الاستيراد مثلا) أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب، من خلال استعمال طرق وأساليب غير مشروعة بحكم القانون وتنطوي على الغش والخداع وسوء النية ،كما يخلق كل منهما أثار متنوعة ومختلقة تنعكس على الاقتصاديات كافة بمستويات مختلفة بحكم أن التهرب الدولي أثاره تمتد وتشمل العالم ، أما التهرب المحلي فهو يخلف آثار متنوعة على اقتصاد الجزائر وهو **ما يثبت صحة الفرضية الأولى** .
- تداعيات التهرب الضريبي لا تقتصر على مجال أو قطاع واحد بل تمتد إلى كافة مكونات النظام الاقتصادي، حيث أنها تنعكس على جميع النواحي سواء اقتصاديا أو ماليا ،إذ انه تخلف ضررا ملموسا للخزينة العامة للدولة، من خلال فقدها لجزءٍ مهم من الحصيلة، ما كانت لتفقده لولا حدوث هذا التهرب وهذا الفقد من شأنه الإخلال بتوازن الموازنة العامة مما يجعل السياسة الاقتصادية للبلاد في تقلبات وتشوه للاقتصاد الوطني والمالي و على مستقل الحياة الاجتماعية فيحدث اختلال في العدالة الضريبية بحيث هناك بعض المكلفين الذين يدفعون التزاماتهم الضريبية والبعض الآخر لا يدفع، مما يضعف الترابط الاجتماعي من جهة ، ويضعف قدرة الدولة على الإنفاق على بعض الجوانب الاجتماعية مثل:الصحة، التعليم، والخدمات الاجتماعي،بالإضافة إلى أثاره على النظام الضريبي و على استقرار الأوضاع السياسية وهو **ما يثبت صحة الفرضية الثانية** .

- تشكل الضريبة عبئا على المكلف لذلك فإنه يعمل على مقاومتها من خلال التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص أخر ،لذلك يستخدم عدة أساليب ،كعدم التصريح بالمداخيل والإحجام عن تقديم إقرار ضريبي للإدارة الضريبية، تخفيض قيمة الدخل الخاضع للضريبة أو التلاعب في مبالغ الضرائب المقتطعة من دخل العمال والموظفين بالشركات وعدم تحويلها إلى الدولة كاملة و تقديم فواتير مزورة لإدارة الجمارك ،من أجل تخفيض قيمة الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة المستخلصة على السلع المستوردة، بالإضافة إلى التحايل القانوني و المادي و هذا **ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.**
- مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ضرورة ملحة للسلطات المختصة، غير انه يتعين أن تكون ملمة بصورة واضحة عن حجم الظاهرة لاتخاذ الحلول المناسبة ومن بين الحلول المعتمدة هي فرض رقابة جبائية فعالة بأدواتها المتنوعة، إلا أن نجاعة الرقابة الجبائية مرتبطة ارتباطا وثيقا بمعرفة المكلفين بالضريبة وبأهمية المعلومات المجمعة، لأنها تساعد على تحليل نقدي متميز لأحسن التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وهذا ما يؤدي إلى الانتقاء الجيد للملفات الواجب إخضاعها للرقابة الجبائية ،وما لاحظناه من خلال دراستنا أن الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب تلعب دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي والدليل على ذلك نسبة المبالغ المسترجعة من المكلفين و هذا **ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.**
- لقمع التهرب الضريبي خاصة في فترات تلقي الصدمات بما فيها أزمة Covid 19 استخدام المشرع الجزائري العديد من الآليات و الطرف منها الودية ، أو لجوئه للرقابة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي أو المعمق في مجمل الوضعيات الجبائية، كما تم استخدم عدة وسائل لمواجهة التهرب الضريبي سواء بتطبيق عقوبات جبائية أو جزائية وأخرى تهديديه و مهنية، كل هذه المجهودات المبذولة خففت من التهرب الضريبي والدليل على ذلك مقارنة نسبة التهرب الضريبي في الوقت الحالي بالسنوات السابقة والتي هي في انخفاض.

و منه يتجلى لنا المجهودات المبذولة من طرف المشرع الجزائري للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي و هذا **ما يثبت صحة الفرضية الخامسة.**

ثالثا:توصيات و اقتراحات الدراسة

ظاهرة التهرب الضريبي تزداد انتشارا يوم بعد يوم في كامل الاقتصاد الجزائري و خارجه، وبناءا عليه فقد تم وضع الاقتراحات و التوصيات الآتية:

- تبسيط النظام الضريبي وجعله أكثر مرونة وشفافية .
- السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية و التكافل الاجتماعي .

- العمل على استقرار النظام الضريبي لأن الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية لا تشجع على الاستثمار.
- إدخال إصلاحات جديدة على النظام الضريبي ، و تخفيف العبء الضريبي باستعمال معدلات ضريبية معتدلة وتجنب الازدواج الضريبي.
- تعميم بطاقة الترقيم الجبائي التي تسمح بمتابعة مختلف نشاطات المكلف بالضريبة على المستوى الوطني، و إلزام المكلفين بتقديم إقرارات ضريبية صحيحة عند تقديم التصريحات الجبائية .
- حصر المتهربين من طرف إدارة الضرائب.
- تنمية ونشر الوعي الضريبي بأهمية الضريبة في التنمية، بإقامة المشاريع في شتى المجالات والتي يستفيد منها الممول بالدرجة الأولى.
- حتى تكون الرقابة الجبائية فعالة يجب تحقيق مردودية مقبولة مع توفر مقومات كمية ونوعية للوصول إلى بلورة الأهداف المرجوة.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين،للحد من الجدلية القائمة منذ القديم بين دفع الضريبة و التهرب منها.
- ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات و المصالح الأخرى ،من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات وممتلكات المكلفين بالضريبة.
- إلزامية إجراء التحقيق المحاسبي بعين المكان وإجراء المعاينة المفاجئة ،نظرا لأهمية عملية المراقبة المحاسبية، و زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
- تحديث و عصرنه الإدارة الجبائية من حيث الهياكل و الموارد البشرية ،مع ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل المستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية، خاصة تعميم استعمال الرقمنة في الإدارة الجبائية في كافة تعاملات الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة ،وربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الإدارات ذات الصلة إدارة السجل التجاري ومديرية التجارة و إدارة الجمارك .
- الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع مستواهم العلمي و المهني عن طريق التكوين و التدريب المستمر للإطلاع على كافة المستجدات و التعديلات التي تطرأ من حين لآخر ،إضافة إلى إعادة النظر في أجور مراقبي الإدارة الجبائية لإبعادهم عن إغراءات المكلفين بالضريبة .
- العمل على الحد من ظاهرة الرشوة التي تنتشر لدى أصحاب النفوس الضعيفة وتسليط أقصى العقوبات عليهم
- من الضروري إنشاء قسم إدارة مكافحة التهرب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب ، ومنح صلاحيات واسعة له بتوقيع العقوبات والجزاءات بحق المتهربين ،كما هو الحال في بعض البلدان العربية مثل مصر .

- تشديد العقوبات الجنائية والجبائية على المتهربين من دفع الضريبة ،و القضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي، منها الاقتصاد الموازي والمنافسة غير المشروعة.

قائمة المراجع

أولا الكتب :

1: باللغة العربية

1- أحمد بن محمد العمري،(2000): جريمة غسل الأموال، الرياض – مكتبة العبيكان – الطبعة الأولى.

أحمد فتحي سرورا ،(1990):لجرائم الضريبية، د ط، دار النهضة العربية، القاهرة.

2- أسامة دياب ،(2005): السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية القاهرة: المبادرة المصرية للحقوق الشخصية.

3- حامد عبد المجيد،(1999): النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية.

4-حسن الجندي،(2006) :القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة.

6- خلاصي رضا،(2014): شذارت النظرية الجبائية، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

7- زكريا محمد بيوني،(1990):الضريبة على الأرباح الرأسمالية،دراسة ماليةو اقتصادية و قانونية مقارنة القاهرة،مصر

8- سهام كردودي،(2011): الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق،دار المفيد، دون ط ،الجزائر.

9-سوزي عدلي ناشد، (2008): ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية.

10-سوزي عدلي ناشد،(1999): ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.

11- الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى،(2006): التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية.

12-طارق عبد العال حماد،(2003): التجارة الإلكترونية(الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والقانونية)، الدار الجامعية،مصر.

13- طالب نور الشرع ،(2008): الجريمة الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع : الأردن .

14-عبد الخالق السيد احمد، (2008):التجارة الالكترونية والعولمة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر.

15- عبد الفتاح أبو شرار ، (2007) :الاقتصاد الدولي – نظريات وسياسات–، عمان: دار المسيرة،ط 1.

16- عبد المطلب عبد الحميد، (2006): العولمة الاقتصادية، (منظماتها–شركاتها – تداعياتها) ، الإسكندرية :الدار الجامعية.

17-عبد السلام أبو قحف،(2001): إدارة الأعمال الدولية، الدار الجامعية، بيروت.

18-عبد المنعم فوزي،(2000): المالية العامة والسياسة المالية، دط، دار المعارف الإسكندرى

19- العقيلي سالم إبراهيم،(2008): الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية(دارسة قانونية مقارنة)، دار فنديل للنشر والتوزيع، عمان.

20-عوادي مصطفى، رحال ناصر،(2011): الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد،الجزائر.

21-فارس السبتي ،(2008): المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ، دون طبعة ، دار هومة الجزائر.

22-فاطمة الحمدان بحير،(2005):الوضع الجبائي للشركات المتعددة الجنسيات،مطبعة النجاح الجديدة ،الدار البيضاء .

23-لشوابكية سالم محمد،(2005): المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

24- محرزي محمد عباس،(2012):اقتصاديات المالية العامة "النفقات العامة، الإيرادات العامة،الميزانية العامة للدولة" ،الطبعة 5، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر.

25- محمد الحياتي (1998):مظاهر التنمية المحلية و عوائقها الجماعات الحضرية و القروي ،نموذجا، ط1998،مطبعة بنميمون،وجدة.

26- محمد أمبارك حجيرة ،(2001):السياسة المالية و النقدية لخطط التنمية،الدار القومية للطباعة و النشر،المؤسسة المصرية القومية للتأليف والنصر .

27- محمود مراد ، (2002)النظرية العامة للمناطق الاقتصادية الحرة ،دار الكتاب الحديث ،الجزائر.

28- ناصرمراد،(2001): فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان الجامعية المطبوعات، الجزائر.

29- هشام محمد صفوت العمري،(1976): اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية،بغداد.

2: باللغة الأجنبية :

1- Tixier gilbert(1979) Droit fiscal international. 2eme édition. librairies techniques : Paris.
2-James H. Donnelly(1998). et al, Fundamentals of management, 10 th, Graw-Hill companies.
3-tayeb belloula(2011) .droit pénal des affaires & des sociétés commerciales. Berti édition :alger.

ثانيا : المجلات والدورات العلمية

1: باللغة العربية :

1- احمد عبد العزيز، جاسم زكريا، و فراس عبد الجليل الطحان، (2010): الشركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية. مجلة الإدارة والاقتصاد،العدد 85،جامعة كربلاء،العراق.

2- أيمن حسونة، (2015/09/21) : الملاذ الضريبي كيف يخفي الأثرياء أموالهم؟ تاريخ:الاسترداد، من صحيفة العرب2020./07/10

3- بونعاس شيماء-تومي سوميه،(2020):دور مفتشي الضرائب بلا حدود في رفع الحصيلة الجبائية على العمليات المالية لشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية،مجلة الباحث الاقتصادي ،مجلد رقم8،العدد2.

4- جاد خليفة،(2010): الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية ،العدد 52 ، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية ، القاهرة ، مصر.

5- حنيش أحمد،(2016): " الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي و الحد من التهرب"، مجلة دارسات جبائية ، المجلد 05،العدد 5.

6- حيان أحمد سلمان ،(2006): مجلة الاقتصاد والنقل عدد 7 ،الاقتصاد الخفي مازال خارج الخطة والتغطية.

7- خالد الخطيب،(2002): التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، المجلد 2000.

8- خالد سعد زغلول،(2020): العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول النامية، مجلة الحقوق،مجلس النشر العلمي،الكويت ،العدد1.

9-زهرةحبو،(2011)،التهرب الضريبي الدولي:مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد27،العدد 01.

10- سهام محمد علي حسن، (1998) :أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي دراسة مقارنة- . مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة،السعودية.

11- عصام الدين الأحمدي ،(2020):ظاهرة غسل الأموال و أثارها الاقتصادية و أهم الموارد العامية المبذولة لمكافحتها،مجلة اتحاد المعارف العربية .العدد 236،رقم 20.

12- فاتح احمية ،(2020):اسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته ،مجلة دراسات جبائية ،المجلد9 العدد2 .

13- الفيتوري منصور حامد،(2015): " إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي(دارسة في ضوء أحكام التشريع الضريبي)"، مجلة البحوث القانونية، السنة الثالثة، العدد الأول.

14- ملال محمد طارق،(2013):آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها –مجلة دراسات ،العدد الاقتصادي.المجلد4،العدد1 ،جامعة الاغواط.

15- مليكاوي مولود، (2016):«الإنفاق الضريبي في الجزائر و إشكالية التهرب الضريبي"دراسة تحليلية تقييميه، مجلة دراسات جبائية»، المجلد 04،العدد 02.

16- مهداوي عبد القادر، (2015):الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 12.

17- نيكولاس شاكسون، (2019):المليارات التي تجتذبها الملاذات الضريبية تُلحق الضرر بالبلدان المرسلة والمستقبلة، مجلة التمويل والتنمية، سبتمبر.

2:باللغة الاجنبية :

1- Economics Online(2018): Transfer pricing economics/Transfer_pricing.ht ml.

2 -Heny –Réa(1999), les paradis fiscaux, Alternatives économiques,N°109 ,France.
3- G. Zucman, (2014): Taxing across borders: tracking personal wealth and corporate Michael Rainey: The 15 Top Tax Havens in the World. **ttp://www.thefiscaltimes.com/2018/01/31/15-Top-Tax-Havens-World** (13/7/2018) profits, Journal of Economic Perspectives, vol. 28, No. 4 .
4- James H. Donnelly , (1998) : Fundamentals of management, 10 th, Graw-Hill compa-

ثالثا : الأطروحات والمذكرات الأكاديمية

1:باللغة العربية :

1- بن صفي الدين أحلام،(2014) الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر.

2- بوزورة حيزية وبوزيدي كاهنة، (2016):التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته, مذكرة ماستر في الحقوق فرع قانون أعمال, كلية الحقوق والعلوم السياسية، بجاية.

3- بوعكاز سميرة،(2015/2014):مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي –دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.

4- بوعكاز سميرة،(2015) :مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمرجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

5- بوقرة إيمان، (2010/2009):كيفية تفادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية–دراسة حلة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية– مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة.

6- بولوخ عيسى، (2004):الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة.

7- بونعاس شيماء ، (2011-2012):أثر توقعات المستثمرين في تحديد النظام ألسعري في الأسواق المالية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية ، جامعة باجي مختار عنابة.

8- جميل عبد الرحمن صابوني، (2005): التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات– دراسة مقارنة– أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس.

9- سهام كردودي،(2009): المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر،بسكرة.

10- صحراوي جليلة وسي محمد كمال (2015)، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،

11- طرشي إبراهيمي ، (2015): التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، التخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

12- طورش بتاتة، (2011-2012): مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة.

13- عبدالمجيد قدي،(1994-1995) :فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر.

14- عزوز علي، (2014): آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع و التحديات"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة "حسيبة بن بوعلي" الشلف.

15- علام ليلة، (2016): آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكر لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وز.

16- غضبان مريم، (2015) :دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي(دارسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبية، تخصص: محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند الحاج، البويرة.

17- قحموش محمد خليل ، (2016): دور التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي،دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكر خلال الفترة 2012/2009مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

18- قرموش ليندة(2004):جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة محمد خضير، بسكرة.

19- لياس قلاب ذبيح، (2011/2010):مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

20- محمد عباس محرزي، (2001): نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، كليةالعلومالاقتصادية وعلومالتسيير،جامعةالجزائر .

21- محمد عباس محوزي، (2005): نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي ألمغاربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

22- معاشو مليكة، (2016):آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي و علوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة طاهر مولاي، سعيدة.

23- هلايلي عبد الغفور،(2016): آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

24- ولهي بوعلام،(2004/2003): أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي "حالة الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.

25- ونادي رشيد،(2002): دور الرقابة في مكافحة الغش(حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم، فرع: التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

26- يدو لويزة وقاري حياة،(2010-2011):الغش الضريبي واليات مكافحته، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محمد والحاج، البويرة.

27-بوشري عبد الغني،(2011) :فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص: نقود مالية وبنوك،جامعة تلمسان.

28-دراسة حالة عين تموشنت، مذكرة ماستر التجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت.

29-قتال عبد العزيز،(2009) :أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي-حالة الجزائر من-2003إلى 2008 ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيا فارس بالمدية.

30-لابد لرزق،2018 :ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر(دارسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان.

باللغة الفرنسية :

1-Castagnède, B. (2006). précis de fiscalité internationale. paris: presse universitaire de France.
2-Fedida, C. P. (2000). Evasion Fiscal International. Thèse de doctorat. Nice: Université Sophia Antipolis
3-PURGER, J. (2011). les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux. Thèse de doctorat,. Université Nancy 2.

رابعا : الأوراق والبحوث العلمية

1- سالم راضية(2021) محاضرة رقم 06 ،الرقابة الجبائية على القطاع البنكي و المؤسسات المالية، كلية العلوم – الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ،جامعة الطارف.

خامسا: النصوص القانونية

1: النصوص التشريعية

أ:القوانين

1- قانون رقم 90-36 ، مؤرخ في 31ديسمبر سنة 1990 ،يتضمن قانون المالية لسنة 1991 ،ج ر عدد 57،لسنة1990-1996.

2- قانون رقم 96-31، مؤرخ في 30ديسمبر سنة 1996،يتضمن قانون المالية لسنة ،1997،ج ر عدد 85 ،لسنة1996.

3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون رقم 36-90بتاريخ31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991معدل ومتمم .

4- قانون الرسم على رقم الأعمال قانون رقم 25-91بتاريخ 1992/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1993 معدل ومتمم.

5- قانون الضرائب غير المباشرة الأمر رقم 76- 104بتاريخ 1976/12/09معدل ومتمم.

6- قانون رسم الطابع الأمر 76-103 بتاريخ 1976/12/09 معدل ومتمم.

7- قانون رسم التسجيل الأمر 76-105 بتاريخ 1976/12/09 معدل ومتمم.

8- قانون الإجراءات الجبائية.

9- قانون الإجراءات الجزائية.

10- قانون العقوبات.

11- قانون المالية لسنة 2008.

12- قانون المالية لسنة 2009.

13-قانون المالية لسنة 2020.

ب: الأوامر

1- الأمر رقم 156/66،المؤرخ في 18صفر 1386هـ ،الموافق لـ 8يونيو 1966م ،والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 49 ،لسنة 1966.

2- الأمر رقم102/76 ،المؤرخ في 17ذي الحجة 1396هـ ،الموافق لـ 09ديسمبر 1976م ،يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية العدد 103، لسنة 1976.

3- الأمر رقم 107/76،المؤرخ في17ذي الحجة 1396هـ ،الموافق لـ 09ديسمبر 1986م، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية العدد 106 ،لسنة 1976.

4- الأمر رقم105/76،المؤرخ في17ذي الحجة 1396هـ ،الموافق لـ 09ديسمبر 1976م، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم ،الجريدة الرسمية العدد 81،لسنة 1976.

5- الأمر رقم 103/176،المؤرخ في 17ذي الحجة 1396هـ ،الموافق لـ 09ديسمبر 1976م ،المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم ،الجريدة الرسمية العدد 39 ،لسنة1977.

2:النصوص التنظيمية:

أ:المراسيم

1- مرسوم تنفيذي .رقم 90/190.المؤرخ في 23/06/1990.و المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد ج ر العدد 26،الصادرة في 27جوان 1990.

2- مرسوم الرئاسي رقم ، 02-432،مؤرخ في 9ديسمبر سنة 2002،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة بلجيكا، ج ر عدد82 ،صادر في 11ديسمبر سنة2000.

3- مرسوم رئاسي رقم 2000- 95 ،مؤرخ في 4ماي سنة 2000،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جنوب إفريقيا، ج ر عدد 26،صادر بتاريخ 24 جويلية سنة1991.

4- مرسوم رئاسي رقم 2000-364، مؤرخ في 16نوفمبر سنة 2000،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة كندا، ج ر عدد 68 صادر بتاريخ 19نوفمبر2000.

5- مرسوم رئاسي رقم 03-64، المؤرخ في 8فبرايرسنة 2003،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمان، ج ر عدد 10 ،صادر بتاريخ 16 فيفري2003.

6- مرسوم الرئاسي رقم 06-228، المؤرخ في 24جويلية 2006 ،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكويتية، ج ر عدد 44 ، صادر بتاريخ 4 جويلية سنة 2006.

7- مرسوم رئاسي رقم 05-234 ، المؤرخ في 23جويلية سنة 2005،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة إسبانيا، ج رعدد 4،الصادر بتاريخ 29جويلية سنة 2005.

8- مرسوم رئاسي رقم 04-131 ،المؤرخ في 19أفريل2004،يتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أكرانيا، ج ر عدد 27،صادر بتاريخ 28 افريل 2004.

9- مرسوم رئاسي رقم 07-174 ، المؤرخ في 6جويلية سنة 2007،يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين الشعبية، ج ر عدد 40 ،صادر بتاريخ 17جويلية سنة 2007.

10- مرسوم رئاسي رقم 08-174، المؤرخ في 14جويلية سنة 2008، يتضمن الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الاتحادية، ج ر عدد 33 ، صادرة بتاريخ 22 جويلية سنة 2008.

ب- التعليمات :

1- التعليمة 167بتاريخ 1995/06/2الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، وكذلك المادة 143إلى 145قانون إجراءات جبائية المتعلقة بتقرير الضرائب وتحصيلها.

الملاحق

Série C n° 4 Bis

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

STRUCTURE .....

.....

Référence : .....

Accusé de Réception.
N° .....

NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENTS

M. .....

Activité / Profession: .....

Adresse .....

.....

N° d'Article I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I

N° NIF I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I

A ..... le .....

J'ai l'honneur de vous faire connaitre :

○ Qu'en l'absence d'une réponse dans le délai imparti à la notification de proposition de redressement N° ..... du ....., il a été décidé de maintenir les redressements envisagés à votre encontre.

○ Que compte tenu de votre acceptation formelle reçue en date du ....., il a été décidé de maintenir définitivement les redressements envisagés dans la notification de proposition de redressements N° ..... du .....

○ Qu'après examen de votre réponse reçue en date du ..... à la notification de proposition de redressement N° ..... du ....., par laquelle vous avez émis des observations relatives aux redressements envisagés, il a été décidé :

☐ D'accepter partiellement les motifs et les justificatifs présentés.

☐ De maintenir la totalité des redressements envisagés.

Les motifs pour lesquels vos observations et justificatifs n'ont pas été retenus sont explicités au verso.

Je vous informe, par ailleurs, qu'un rôle de régularisation sera établi à votre encontre, lequel peut être contesté dans le cadre d'une réclamation contentieuse, en application des articles 70 à 72 et 172 du Code des Procédures Fiscales.

Veuillez agréer, Madame / Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

SIGNATURE DU RESPONSABLE

6

Imp. Officielle, Alger (2019)

Série C n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

STRUCTURE .....

.....

Référence : .....

Accusé de Réception.
N° .....

NOTIFICATION DE PROPOSITION DE REDRESSEMENTS

M .....

Activité / Profession .....

Adresse .....

.....

N° d'Article I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I

N° NIF I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I

A ..... le .....

J'ai l'honneur de vous faire connaitre que conformément aux dispositions de l'article 19 du Code des Procédures Fiscales, l'administration fiscale envisage d'apporter des rectifications à vos déclarations et aux éléments servant de base pour le calcul des impôts, droits et taxes marqués d'une croix ci-dessous, au titre de(s) l'exercice(s) repris ci-après :

Imp. Officielle, Alger (2019)

	Nature des impôts, droits et taxes à régulariser	Exercice(s) concerné(s)
	IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL (IRG) :	
	IRG - Bénéfices professionnels	
	IRG - Revenus de la location des propriétés bâties et non bâties	
	IRG - Revenus des Capitaux Mobiliers	
	IRG - Traitement, salaires, pensions et rentes viagères	
	IRG - Plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis et des droits y afférents	
	IRG - Revenus agricoles	
	IRG - Retenue à la source entreprise étrangère non installée	
	IRG - Autres retenues à la source	
	IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES (IBS)	
	IBS - Régime général	
	IBS - Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers	
	IBS - Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie	
	TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE (TAP)	
	TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)	
	IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE (IFU)	
	TAXES FONCIERES	
	IMPOT SUR LE PATRIMOINE (ISP)	
	AUTRES IMPOTS ET TAXES (à préciser) :	

Vous disposez d'un délai de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations aux redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite (Article 19 du CPF).

Vous pouvez vous faire assister par un conseil de votre choix (Article 19 du CPF).

Veuillez agréer, Madame/ Monsieur l'expression de ma considération distinguée.

SIGNATURE DU RESPONSABLE

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de Wilaya d........................

....

inspection de ....

....

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

Série C n° 2

Envoyer la réponse à l'adresse suivante

....
....
....
....

A .... le ....

L .... a l'honneur

de prier M ....

demeurant à ....

....

NIS : | | | | | | | | | | | | | | | |

de vouloir bien lui fournir, le plus tôt possible, les renseignements suivants :

DEMANDE	REPONSE
	A........................ le ....
....	....
....	....
....	....
....	....
	(suite au verso)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : .... Année : ....

ـرية الضرائب لولايـة

....

فتشيـة الضرائـب

M. .... السيد (ة)

(nom et prénom - Raison sociale) (اللقب، الاسم، إسم الشركة)

Activité ou Profession : .... النشاط أو المهنة

dresse : .... العنوان

rticle d'Imposition : | | | | | | | | | | | | رقم المادة

uméro d'Identification Statistique : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | رقم التعريف الإحصائي

uméro d'Identification Fiscale : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | رقم التعريف الجبائي

(Cachet d'identification

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D. 37 · Imp. Officielle,

BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOT des droits e à pa
				De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	

TOTAL GENERAL DU ROLE ....

B

الطارف في:.....

الاسم:.....

اللقب:.....

النشاط:.....

العنوان:.....

الى

السيد :مديرالضرائب لولاية

الطارف

الموضوع:طلب الاعفاء من غرامات التاخير

لي الشرف انّ اطلب من سيادتكم الموافقة على الاعفاء من غرامات التاخير المقدرة ب.....على الضرائب و الرسوم التي تم تسديدها وفق الوصل رقم.....بتاريخ.....والذي يخص ضريبة ..... لفترة.....سنة 2020

وتقبلو مني فائق الاحترام و التقدير

المعني:

N: 72 du 10/03/2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرة العامة

رقم 139/و م/م ع ض/م ع/2021

N° 170/21

الجزائر في : 03 MARS 2021

MONSIEUR LE DIRECTEUR DES GRANDES ENTREPRISES
MESDAMES ET MESSIEURS LES DIRECTEURS DES IMPOTS DE WILAYA

En communication pour information:

MESDAMES ET MESSIEURS LES DIRECTEURS REGIONAUX DES IMPOTS
MESSIEURS LES INSPECTEURS REGIONAUX DES SERVICES FISCAUX

Objet : Prorogation des mesures de soutien en faveur des contribuables en difficultés financières.

Réf: Instruction n°08/MF/DGI/DG/2020 du 16/08/2020 portant sur les mesures exceptionnelles pour le soutien des contribuables en difficultés financières suite à la crise du COVID-19.

J'ai l'honneur de porter à votre connaissance qu'il a été décidé de proroger, à titre exceptionnel, jusqu'au **21 Mars 2021**, le délai de souscription :

- De la déclaration série G n° 50, relative au mois de janvier 2021 ;
- Et des déclarations définitives relatives à l'impôt forfaitaire unique (IFU), séries G n° 12 bis et G n° 12 ter.

Aussi, les prescriptions de l'instruction n° 08 suscitée, prennent fin le lundi **22 Mars 2021**.

Par ailleurs et à l'effet d'accompagner les opérateurs économiques rencontrant des difficultés financières, il y a lieu de prendre en charge, avec diligence, les demandes et sollicitations émanant de ces derniers, portant octroi de facilitations de paiement des dettes fiscales.

S'agissant des actions de poursuites, celles-ci devront être reprises graduellement tout en priorisant l'action amiable à travers les différents dispositifs en vigueur. Néanmoins, concernant le déblocage des comptes bancaires frappés par ATD, les termes de la note émanant de la DOFR, en date du 06 Octobre 2020, sous le n° 1467/MF/DGI/DOFR/SDR/2020, demeurent applicables jusqu'à nouvel ordre.

Vous voudriez bien assurer le commentaire de la présente instruction et sa diffusion à l'ensemble de vos services.

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

المديرة العامة للضرائب

Série R, n° 9

إدارة الضرائب

مجموعة رقم : .....

وثيقة رقم : .....

إعفاء بريدي
أمر رقم 68-103
المؤرخ في 6 ماي 1968

ـة : .....

ـية : .....

قباضة الضرائب

.....

ب الشيكات البريدية للإيرادات:

جزائر رقم : .....

مديرية الضرائب

تنبيه

يتعين إحضاره عند الحضور للسداد

مرسل إلى السيد : .....

المقيم بنهج : ..... رقم : .....

في : .....

يتضح من الأوراد، وأوراق التحصيل، والحالات والعقود المشمولة بالنفاذ، الموضحة صورتها فيما يلي : ان
ل، المبين إسمه أعلاه مدين بالمبالغ الآتية :

نوع الأوردة والديون	المواد		سنة أو فترة ربط الضريبة	المبالغ الواردة في الأوراد وأوراق التحصيل، لمقبوضات بعد خصم الأقساط المسددة
	رمز	رقم		
: ضرائب مباشرة رسوم مشبهة بها....				
ا : أوراق تحصيل..... ضرائب غير مباشرة الضرائب على القيمة المضافة				
: الحالات والعقود المشمولة بالنفاذ				

ماء وألقاب للممولين	البلدية والهيئة الدائنة	الحالات المشمولة بالنفاذ - تواريخ		العقود المشمولة بالنفاذ تاريخ العقود	مواد الأوراد أو سجلات المقبوضات	موضوع الديون	تواريخ الإستحقاق
		إرسال الحالة من رئيس المجلس الشعبي البلدي أو الرئيس أو المدير	شمول الحالة بالنفاذ				

د المحصل الموقع أدناه بأن المدين الموضح إسمه أعلاه لم يقوم بالسداد.
ثم فعلى عامل الملاحقة القضائية المبين إسمه فيما بعد أن يلاحقه عن
تنبيه عليه بسداد كافة ما هو مطلوب من مبالغ واجبة الأداء من ضرائب
ت بدون إخلال بما يستحق عليه من إجراءات وغرامات التأخير.

..... يوم .....

مجموع المبالغ الواجبة الأداء	
الجزاءات الضريبية	
المجموع الواجب تسديده	

محصل الضرائب

يـه

..... سنة .....

وراد المشمولة بالنفاذ من والي الولاية التي تم بها ربط الضريبة (1) ..... بناء على
راق التحصيل المشمولة بالنفاذ من مدير الضرائب للولاية التي تم فيها ربط الضريبة (2) والمعلنة بتاريخ .....
سند المعد بمعرفة (3) ..... المشمول بالنفاذ من ..... بتاريخ .....
صورة التنفيذية للعقد المشمول بالنفاذ الموثق بمعرفة الأستاذ (4) ..... موثق العقود الرسمية
..... بتاريخ ..... والمسجل تسجيلا قانونيا.

ى طلب :

صل الضرائب المشار إليه أعلاه فيما يتعلق بالضرائب.
ير الضرائب ومحصل الضرائب المشار إليها أعلاه فيما يتعلق بأوراق التحصيل.

Série R n° 7

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE .....

RECETTE DES IMPOTS
DE .....

A ..... le .....

AVIS A PAYER

Adresse : .....
.....
.....
N° CCP : .....
N° Tél. : .....

M.....
.....
.....
NIF : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

J'ai l'honneur de vous rappeler que vous êtes redevable à ma caisse de la somme de .....
..... dinars, au titre des impôts et taxes détaillés ci-dessous.

ARTICLE D'IMPOSITION	ANNEE	NATURE DES IMPOTS ET TAXES	MONTANT À PAYER
		Pénalités de retard	
		TOTAL	

Imp.Officielle, (2019) - Algérie -

Je vous demande de prendre vos dispositions pour procéder au réglement de la somme ci-dessus sous huitaine.

Au cas où, eu égard à l'importance des impôts et taxes dus, vous ne seriez pas en mesure de vous en acquitter en totalité, mes services sont disposés à vous accorder un calendrier de paiement en rapport avec vos possibilités, que nous examinerons de concert.

Je vous signale que, au cas où vous ne donneriez pas de suite au présent avis, ou que vous ne respectiez pas le calendrier de paiement que vous aurez souscrit, l'Administration fiscale sera dans l'obligation d'engager des poursuites à votre encontre, par tous moyens de droit.

Je vous incite, par conséquent, à donner une suite immédiate au présent avis et à veiller au strict respect de l'engagement que vous aurez pris éventuellement à l'égard de mes services.

A partir de l'instant où des poursuites sont effectivement entamées, aucun motif ni aucune démarche à quelque niveau que ce soit ne pourra interrompre l'action coercitive engagée.

Le Receveur des Impôts,

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série R n° 8 (2014)

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPÔTS DE WILAYA

de .....

Recette des Impôts

de .....

FRANCHISE POSTALE

Ordonnance n° 68-103 du 6 mai 1968

M .....

Demeurant à .....

.....

.....

NIF : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_| |_|_|_|

DERNIER AVERTISSEMENT AVANT POURSUITES

Consécutivement à l'avis à payer ..... Par lequel j'ai porté à votre connaissance la nature et le montant des impôts et taxes dont vous êtes redevable et auquel vous n'avez pas répondu, je vous ai demandé par lettre du ..... de bien vouloir vous présenter à mon bureau.

Lors de votre réception le ....., je vous ai demandé d'assurer le paiement immédiat des sommes analysées ci-dessous et je vous ai même proposé un calendrier de paiement pour vous permettre de vous libérer progressivement de votre dette fiscale.

Imp. Officielle, (6) Alger

Article d'imposition	Année d'imposition	Nature des impôts et taxes	Montant à payer
		Pénalités de retard	.....
		Total	.....

Cependant, vous n'avez pas donné suite à ces propositions alors même que j'ai attiré votre attention sur les conséquences de votre attitude négative qui risquent de se traduire par :

- la fermeture temporaire de vos locaux professionnels, jusqu'au paiement total de votre dette fiscale ;
- la saisie de vos biens mobiliers et immobiliers, avec tous les désagréments liés à cette procédure extrême ;
- la perte de toute possibilité d'obtention de remises de pénalités.

Je vous signale que les moyens coercitifs ci-dessus énoncés, seront mis en exécution à tout moment à compter de l'envoi de la présente.

Aussi et sauf paiement intégral des sommes dues, aucune démarche tendant à la levée d'une de ces mesure, n'aura de suite de la part de l'Administration fiscale.

Veuillez agréer, M ....., mes salutations distinguées.

LE RECEVEUR DES IMPOTS,

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série C n°

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERAL DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE : EL-TAREF
RECETTE DES IMPOTS DE
Code de la recette : B E N M H I D I

ATTESTATION DE LA TAXE DE DOMICILIATION BANCAIRE SUR UNE OPERATION D'IMPORTATION

(Article 2 de la loi de finances complémentaire pour 2005)
J.O N° 52 du 26/07/2005

Nom et prénom ou raison sociale : **SARL DINA UNIPRO**
Statua juridique : **SARL**
Capital social : **150 000 000,00 DA**
Adresse : **RN N° 44 EL-KOUS Cme EL-CHATTE Wilaya d'EL-TAREF**
Numéro d'Identification Statistique : 0 0 0 4 3 6 1 8 0 7 4 2 0 5 6

Numéro d'immatriculation au registre de commerce : 0 4 B 3 6 0 0 0 6 8 2 6 0 7

Code d'activité : 4 0 2 1 1 3
Numéro du compte bancaire de l'importateur : **7357142001-65**
Nom, prénom et adresse du gérant : **KAOUACHE ABDELOUAHAB, 16 Rue Philip de Serner Annaba**
Numéro d'Identification Statistique du gérant :

Indication(s) et position (s) tarifaire (s) des produits importés : **Divers Clips Papillon en PVC Atoxique.**
Valeur en devises et en dinars en lettres et en chiffres à titre indicatif : **93 593.00 euros Quatre vingt treize mille cinq cent quatre vingt treize euros CV : 15 055 117.27 DA**
Numéro de la facture ou entre document commercial : **0605**
Banque de domiciliation : **NATIXIS ALGÉRIE.**
Désignation de l'agence : **ANNABA** Code de l'agence : **00231**
Bénéficiaire étranger : **ATLANTIC MAN .Sarl**
Adresse du bénéficiaire étranger : **VIA SAN BIAGIO, 51/B 42024 CASTELNOVO DI SOTTO (RE) ITALY**

Visa du Receveur des Impôts

الوكيل المفوض لقابض مركز
قباضة مركز الضرائب الطارف

Visa de la Banque

Signature du représentant l'égal

Quittance de paiement :
Numéro : .....
Date : 02 JUIN 2021
Mode de paiement : Espèces

Exemplaire n° 1 :
Déposé par l'importateur et
Conservé par le receveur

Fait à : Ben M'hidi, le : 01/06/2021

GÉRANT
KAOUACHE Abdelouahab
SARL DINA UNIPRO
Stockage et Centre Frigorifique
R.N 44 EL-KOUS ECHATT
W. El-Tarf
R.C: 04 . B . 0682607 - 01/36

Accusé de réception :

Reçu le : .....
Le Receveur

ENAG ULC Algéria (2006)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مديرية الضرائب

لولاية.....

بلدية.....

قباضة.....

رقم الحساب الجاري البريدي (ح.ج.ب) ..... الجزائر

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

سلسلة رقم .....وثيقة رقم.....

مصلحة التحصيل

محضر (1) { حجز { تنفيذي / معلق / المحصول / شفوي

مواد الجداول	طبيعة الضرائب بعنوان سنة	المبالغ المدونة على الجداول وسجل المقبوضات منقوصة من الأقساط المدفوعة
.....	الضريبة على ربح الشركة	.....
.....	الضريبة على الدخل الإجمالي.....	.....
.....	الرسم على النشاط المهني.....	.....
.....	الرسم العقاري.....	.....
.....	رسم التطهير.....	.....
.....	.....	.....
.....	الرسم على القيمة المضافة.....	.....
.....	.....	.....
.....	موارد أخرى.....	.....
.....	.....	.....
	المجموع	.....
	غرامة التأخير (على ظهر الوثيقة)	.....
	مجموع المدفوعات	.....

سنة .....

يوم.....بموجب :

1 – الأمر التنفيذي الصادر من مدير الضرائب لولاية محل إقامته :

2 – سند محرر من طرف ..... والذي أضفى عليه طابعه التنفيذي السيد .....

من..... يوم .....

3 – (grosse) العقد التنفيذي المبرم بحضور الأستاذ .....

مرفق بـ.....

يوم ..... والمسجل حسب الأصول.

بناءً على طلب (2).....

القاطن بـ.....وقابض الضرائب المعيَّن كما يلي، والقاطن ببلدية ..... بالإضافة إلى مقر البلدية لكافة أماكن التنفيذ.

أنا الموقع أسفله .....عامل التحصيل التابع لمكتب الضرائب السالف الذكر وبناءً على كوني موكل قانونًا.

قد بعثت بالإخطار إلى ..... الساكن بـ .....

أو إثر تنقلي إلى مقر إقامته تكلمت مع .....

والمعلومات طبقًا للقانون، لدَّفع إلى قابض الضرائب المعيَّن أعلاه مبلغ .....

المشل للمستحقات التي هو مدين بها بموجب سندات تنفيذية المذكورة في أعلى هذه الوثيقة بدون الأخذ بعين الإعتبار غرامة ومنح التأخير التي أرست قواعدها المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة.

نظرا لعدم رضوخ المكلف بالضريبة للإخطار الموجه له، أعلمته بأنني سأبدأ في الحين إلى حجز المنقولات، الأغراض والبضائع، وعليه، وبحضور شهود ستذكر أسماؤهم في نهاية هذه الوثيقة، وضعت تحت يد العدالة الأشياء التي يلي ذكرها :.....

.....

.....

.....

تلك هي المنقولات والأغراض الموجودة في عين المكان والتي تم حجزها، وإثر ذلك أنذرته بضرورة تقديم حارس موثوق به لكي يحرس الأشياء المحجوزة.

بعد { مرافقته، عينته حارسا / عدم مرافقته عينت السيد..... حارسا

بعد كل ما ذكر، وبناءً على تصريحه لي بأن يتكفل إمراديا بتمثيل الأشياء كلما استدعى لذلك طبقًا للقانون كوكيل قانوني كما أعلمته هو والمحجوز عليه بأن بيع هذه الأشياء سيتم يوم .....بـ..... وأنه، سواء في حالة حضوره أوغيابه، سيتم بيعها إلى الأكثر مزايدة في ثمنها بعد إحترام الشكليات المنصوص عليها في القانون، تم تحرير هذا المحضر بحضور الحارس والسادة .....

..... شهودا وقعوا معي، أنا عامل التحصيل، حيث سلمت لكل من الحارس والمحجوز عليه نسخة على حدى.

ينجر عن هذا المحضر تحصيل غرامة ومنحة التأخير التي حددت المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة نسبتها (أنظر خلف هذه الوثيقة).

في .....يوم.....

رئيس المجلس الشعبي البلدي — الحارس — الشهود — عامل التحصيل

Série N° .....

Acte N° .....

WILAYA

d .....

COMMUNE

d .....

RECETTE DES IMPOTS

d .....

Compte de Chèques Postaux
de la Recette :

N° .....

Série R n° 2 - (2000)

ADMINISTRATION DES IMPOTS

SERVICE DU RECOUVREMENT

AVIS DU RECEVEUR DES IMPOTS

à un tiers détenteur de deniers affectés au privilège du Trésor Public

Le Receveur des Impôts

à M .....

.....

demeurant à .....

.....

Par application des dispositions des articles 384 et 387 du Code des Impôts directs, 145 du Code de Taxe sur la Valeur Ajoutée, j'ai l'honneur de vous prier de me verser immédiatement en l'acquit de M .....

.....

demeurant à .....

sur les sommes que vous devez à ce dernier à quelque titre que ce soit et qui sont affectées au privilège du Trésor, la somme de .....

.....

montant des impositions exigibles dudit contribuable.

Cachet
de la
Recette

Visa du Directeur quand il y a lieu

A ....., le .....

Le Receveur,

Reçue copie

A ....., le .....

NATURE DES IMPOTS	Exercice	ARTICLES des rôles ou numéros des constatations	DATE DE MISE en recouvrement des rôles ou date des constatations	SOMMES DUES		
I.B.S.....						
I.R.G.						
T.A.P.						
Taxe foncière						
Taxe d'assainissement						
T.V.A.						
			TOTAL			
			Pénalités de retard ..			
			TOTAL			

PAYEZ VOS CONTRIBUTIONS PAR CHEQUE POSTAL OU BANCAIRE OU MANDAT-TRESOR

MODES DE PAIEMENT DES IMPOTS

1° Versement en numéraire à la caisse du receveur de la commune de l'imposition ou d'une autre commune, sur présentation d'un avis ou d'un avertissement.

2° Versement au compte de chèques postaux du receveur indiqué ci-dessus,
a) en numéraire au moyen d'un mandat-carte (formule n° 1418 B ALG.),
b) par chèque de versement (formule CH. 1440 ALG.);

3° Chèque bancaire barré émis à l'ordre du receveur du lieu d'imposition sans mention du nom personnel du receveur;

4° mandat-trésor émis sans frais dans tous les bureaux de poste ou par l'intermédiaire du facteur. Le récépissé tient lieu de la quittance du receveur;

5° Mandat-carte ou mandat-poste ordinaire.

AVIS TRES IMPORTANT. — Dans tous les cas, il est indispensable d'indiquer la commune et l'année de l'imposition, l'article du rôle et le cas échéant, la lettre précédant cet article, ainsi que la nature et le montant de l'imposition.

EGISTRE
i carnet
opérations
: n° 36)

1° 2 - (2000)
Officielle - Alger