



جامعة ألكلي محند أولحاج - البويرة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص

التهرب الضريبي

وآليات مكافحته في ظل القانون 10-14

من قانون المالية الجزائري

مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون الخاص...
تخصص: قانون أعمال..

تحت إشراف الأستاذ

د. زعادي محمد جلول

إعداد الطالبين

بلمادي عائشة.....

وعلي وردية.....

. لجنة المناقشة

الأستاذ (ة) رحمانى حسية..... رئيسًا

الأستاذ (ة) الدكتور : زعادي محمد جلول..... مُشرفًا ومقرّرًا

الأستاذ(ة): عوادي فريد..... عُضْوًا

تاريخ المناقشة 2019/ 2018

أهداء

إلى من أفضلها علي نفسي وله تدخر جهدا في سبيل إسعادي علي
الدواء (أمي الحبيبة)

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يسيطر علي أذهاننا في كل مسلك
نسلك

صاحب الوجه الطيب والأفعال الحسنة، فلم يبخل علي طوال حياته
(والدي العزيز)

إلى أصدقائي وجميع من وقفوا بجواري و ساعدوني

وامتن لكل من له الفضل في مسيرتي وساعدني ولو باليسير

أقدم لكم هذا البحث

ودعيا للمولى عز وجل أن يطيل في أعماركم ويرزقكم بالخيرات

إهداء

إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير فلقد كان له الفضل
الأول في بلوغي التعليم العالي (والدعي العبيد) أطال الله في عمره

إلى إخوتي من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب
إلى جميع أساتذتي الكرام ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي .

اهدئ لكم بعدة تحريبي و أتمنى ان ينل رضاكم

عائشة

الفهرس

رقم الصفحة	العنوان
I	اهداءات
IV	شكر وتقدير
VIII	الفهرس
XI	قائمة الجداول والأشكال
أ-د	مقدمة
الفصل الاول: الإطار المفاهيمي حول الضريبة والتهرب الضريبي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية الضريبة
3	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
5	المطلب الثاني: أنواع الضريبة وأهدافها
12	المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي
12	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه
16	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وطرق ممارسته
23	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
26	خلاصة الفصل.
الفصل الثاني: وسائل وآليات مكافحة التهرب الضريبي	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: الآليات الوقائية والرقابية للتهرب الضريبي
29	المطلب الأول: الوسائل الوقائية

33	المطلب الثاني: الآليات الرقابية.
36	المبحث الثاني: آليات قمع جريمة التهرب الضريبي
36	المطلب الأول: إجراءات المتابعة.
41	المطلب الثاني: العقوبات المقررة على مرتكبي جريمة التهرب ضريبي.
46	المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية
46	المطلب الأول: الرقابة العامة الداخلية.
48	المطلب الثاني: الرقابة الخارجية
55	خلاصة الفصل
56	خاتمة
60	قائمة المراجع.

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
6	الفرق بين الضراب المباشرة والغير مباشرة	01

مقدمة

إن التطور الهائل الذي عرفه العالم في اتساع معاملاته التجارية والمالية أجزر مختلف دول العالم على خلق عدة وسائل وموارد حديثة تساهم في تمويل مشاريعها ونفقاتها العامة ومن بين أهم الوسائل التي لازال الاعتماد عليها قائما لحد الآن في تغطية المتطلبات الاقتصادية للدولة من جهة وتمويل الخزينة العمومية من جهة أخرى هي الضرائب. تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول باختلاف الأنظمة والأوضاع الاقتصادية السائدة فيها فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة بل يتعدى ذلك إلى استعمالها كسياسة مالية للتأثير والتحكم في النشاط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي كما تساهم في الانتعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح والعولمة. ولكي تؤدي الإيرادات العامة من الضرائب والرسوم ثمارها لا بد من أن يصدر التشريع الضريبي معبر بصورة سليمة عن ارادتي السلطة والشعب في توزيع الأعباء على مختلف المواطنين، إلا أن ذلك غير كاف إذ يتعين لأبضا أن يتقبل الأفراد التشريع ولا يعمدون إلى التملص منه بشتى أساليب التحايل أي أن يسعوا إلى التهرب من أداء الضريبة.

غير أنه في ظل النظام الضريبي التصريحي الرأهن والقائم على منح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتوبة بشكل يوافق نشاطهم وإيراداتهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم جعل في طبائته تسهيلات واصب من خلالها بعض المكلفين بالضريبة ذوي النية السيئة بانتهاج مختلف الوجوه من بينها:

- تأثر خزينة الدولة بنقص حصيلة الضرائب
- عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع من خلال تحمل المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أولا يرتضونه لعبء الضريبة بينما يفلت منه الآخرون.
- إن ظاهرة التهرب الضريبي نشفت وتعددت صورها بشكل سريع وخطير من خلال تكيفها مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي وعلى التطورات الاقتصادية التي تعيشها كل دول العالم، وعليه تعتبر هذه الآفة من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لسياستها مما يستدعي ضرورة مواجهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

لذا وفي سبيل الحفاظ على إيرادات الدولة منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل السلطات والصلاحيات القانونية والتنظيمية المخولة لها لاسترجاع حق المال العام ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال سن مختلف القوانين والتشريعات ومنها قانون المالية 10/14 ومنح الإدارة الضريبية استغلال أهم وسائلها الردعية الخاصة بالرقابة الجبائية هيكلها وآلياتها والتي تسعى بواسطتها التأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والتي من ورائها يتم كشف كل الاغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد.

من خلال هذا العرض الموجز يمكن صياغة إشكالية البحث التالية:

ماذا نقصد بالتهرب الضريبي وفيما تتمثل آليات مكافحته ضمن قانون المالية 10/14؟

ولمعالجة هذه الإشكالية فقد تمت الاستعانة بالأسئلة التالية:

- ما هي أسباب التهرب الضريبي؟
- فيما تتمثل الآليات الممكنة الاعتماد عليها لمكافحة التهرب الضريبي؟
- ما دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

• فرضيات البحث

- الفراغات القانونية ونقص الوعي الجبائي وغياب العدالة الضريبية من أسباب التهرب الضريبي.
- لمكافحة التهرب الضريبي تتبع آليات وقائية، ردعية وكذا جزائية.
- كلما كانت الرقابة محكمة وفعالة كلما تم التحكم أكثر في التهرب الضريبي.

• أهداف البحث

- التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي.
- تحديد الآليات المعتمدة في مكافحة التهرب الضريبي ظل قانون المالية 10/14.
- كشف القصور والصعوبات والثغرات التي قد تكون سببا في عدم فعالية الرقابة الجبائية.
- معرفة الدور الذي تلعبه هياكل الإدارة الجبائية وخاصة المستحدثة منها في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

• أهمية الموضوع

تأتي أهمية هذا البحث كون أن أهداف التنمية ليست ذات دلالة ما لم تكن هناك ثمة وسائل لتحقيقها وأداة تساهم في ذلك وكما هو الحال في الجزائر فإن هذه الوسائل تتشكل أساسا من الموارد الجبائية التي من خلالها تتم للمكافحة والتصدي لظاهرة العش والتهرب الضريبي التي زادت حدتها خلال السنوات الأخيرة فكان لها تأثير مباشر على الإيرادات الاجمالية للدولة وبالتالي على أهداف التنمية الاقتصادية التي رسمتها.

• صعوبات الدراسة

- من بين الصعوبات التي تعرضنا لها خلال إنجاز هذه الدراسة أهمها:
- قلة المراجع والمصادر المتعلقة بالموضوع خاصة الرقابة الجبائية.
- نقص الإمكانيات من اجل الدراسة عن بعد وانعدام وسائل التنقل.

• منهج البحث

نحاول من خلال هذه الدراسة استعمال المنهج الوصفي، حيث نستعمله للتطرق الى الجوانب النظرية للرقابة الجبائية، وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي والتي تقتضي ابراز التعاريف والمفاهيم المرتبطة بالدراسة.

أما عن الأدوات التي استخدمناها في دراستنا فتتمثل في:
 الاعتماد على المراجع والمصادر المختلفة انطلاقاً من الكتب والرسائل والمجلات التي تخدم موضوع الدراسة كما تم
 الاستعانة على المراجع القانونية بما فيها القوانين.

• خطة وهيكل البحث

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة وكذا اختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم البحث
 إلى فصلين:

- الفصل الأول: وتطرقنا فيه إلى الإطار المفاهيمي حول الضريبة والتهرب الضريبي وجاء فيه التعرف إلى ماهية الضريبة، والتهرب الضريبي.
- الفصل الثاني: حاولنا من خلاله التعرف على وسائل واليات مكافحة التهرب الضريبي حيث تم التطرق فيه إلى الليات الوقائية والرقابية للتهرب الضريبي، اليات قمع جريمة التهرب الضريبي، آليات الرقابة الجبائية.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي حول

الضريبة

تمهيد

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه، حيث تتركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة، غير أنه مع تعدد الأنشطة، وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تعدد أنواع الضرائب المفروضة، وهذا ما نتج عنه ظاهرة خطيرة تسمى التهرب الضريبي التي أصبحت تحدد اقتصاديات الدولة المختلفة بصورة متفاقمة والدول المتقدمة كذلك.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية الضريبة

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية الضريبة

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات العامة، وهذا لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية.

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها.

وفي هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف الضريبة وتبيان أهم خصائصها.

أولاً: تعريف الضريبة

إن تعدد تعاريف الضريبة كان نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها، هناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية، وهناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية، ومن أهم تعاريف التي عرفت بها الضريبة نجد:

عرفت على أنها مبلغ من النقود تجمّر الدولة والهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية، ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة، وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة.¹

كما يمكن تعريفها على أنها اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة، على أموال الأفراد، قصد توزيع ثقل الاعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.²

تعرف أيضاً على أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة، ويلتزم للمعمول بها بأدائها بلا مقابل تمكيناً من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.³

ويضيف بعض العلماء إلى هذا التعريف قولهم إنها المبلغ الذي تفرضه الدولة وتقتطعه بصورة مباشرة، وذلك بغية تمييز الضريبة عن الاجراءات النقدية، التي تؤدي كما في حال تحفيض قيمة العملة إلى اقتطاع غير مباشر من ثروات الأشخاص.⁴

بينما يمكن تقديم تعريف أدق للضريبة أداء نقدي مطلوبة من أعضاء المجموعة يحصل جبراً بصفة نهائية ودون مقابل.⁵

1 - زيب حسين عوض، مبادئ لمالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، ص 126

2 - أحمد بجاوي، مساهمة في دراسة لمالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 90

3 - حامد عبد الحميد دراز، مبادئ لمالية العامة، مركز الإسكندرية بالكتاب، مصر، 2000، ص 115

4 - أحمد بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 90

5 - عادل أحمد حشيش، أساسيات لمالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص 151

ومن خلال هذه التعريف يمكن أن نقول بأن الضريبة اقتطاع مالي تستقطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق المنافع العامة.

ثانيا: خصائص الضريبة

بالاستناد الى التعاريف السابقة نستنتج عدة خصائص للضريبة تميزها عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة، وتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

1. الضريبة فريضة نقدية

في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل، بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة والخاصة، وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية، فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود.¹ إذا كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت تماشيا مع طبيعة الاقتصاديات والمبادلات العينية وعدم انتشار النقود، فإن الوضع قد اختلف تماما في العصور الحديثة، حيث أصبحت النقود وسيلة واداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعا وسيطرة، مما تستوجب بطبيعة الحال أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات سواء في القطاع العام أو الخاص يتم بصورة نقدية.²

2. الضريبة فريضة إلزامية

أي أنها ليست تبرع اختياريا يترك أمر المساهمة فيه إلى اختيار الأفراد أو الأشخاص المقروض عليهم بل تدفع جبرا باعتبارها عملا من السيادة التي تتمتع بها الدولة، وباعتبارها تعبيرا عن سيادة الدولة، فإن هذه الأخيرة تستعمل بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلا للإنفاق أو التفاوض مع الافراد فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا او لم يقبلوا ويكون للدولة في حال امتناع الافراد عن ادائها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة كما أنها تتمتع بامتياز على اموال المدينين.³

3. الضريبة تدفع بصورة نهائية

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم اياها، وبذلك تختلف الضريبة عن الغرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن

1 - محمد الصغير بعلي، بسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، 2003، ص 89

2 - المرجع نفسه، ص 90

3 - منصور ميلاد بونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، الأردن، 1994، ص 105

مبلغه.¹

4. الضريبة تدفع بدون مقابل

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة، وليس باعتباره ممول للضرائب، ويترتب على هذه الخاصية أنه لا يجوز ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة حيث يتعين على الفرد باعتباره عضوا في مجتمع سياسي منتظم هو الدولة أن تساهم بالتضامن مع غيره من الافراد في تحمل الاعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة وأن تكون المساهمة حسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد.

5. الضريبة تحدف إلى تحقيق النفع العام

عرفت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الاموال اللازمة لتغطية النفقات العامة ولقد ظل الشراح حتى وقت قريب لا يرون للضريبة من هدف سوى هذا الهدف المالي، فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في عبارة تغطية النفقة العامة التقليدية، وحسب رأيهم أنهم وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة اي تأثير في الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية. الا أن التحليل الاقتصادي الحديث للنقود أنكر مسألة حياد النقود وقد ترتب على ذلك إنكار مسألة اخرى وهي حياد الضريبة التي لا يمكنها بأي صورة من الصور حتى ولو لم تكن تحدف إلى ذلك التزام جانب الحياد او عدم التأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي القائم.

المطلب الثاني: أنواع الضريبة وأهدافها

وسيتم ابراز في هذا المطلب أنواع الضريبة وكذا أهدافها.

أولا: أنواع الضرائب

تضم الضرائب في الوقت الحاضر أنواع عديدة تتفاوت في أهميتها وكذلك في آثارها الاقتصادية والاجتماعية، وسنعرض فيما يأتي أهم أنواع الضرائب التي نحد لها تطبيقا على نطاق واسع في الدول كافة تقريبا. وتنقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها:

- من حيث تحمل عبء الضريبة.

¹ - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008، ص17

- من حيث المادة الخاضعة للضريبة.
- من حيث الواقعة المنشأة للضريبة.
- من حيث تحديد وعاء الضريبة.
- من حيث السعر.

وستتطرق إليها تباعاً:

1. من حيث تحمل عبء الضريبة

نجد:¹

1-1 الضرائب المباشرة هي تلك الضرائب التي تفرض أساساً على الفرد والقطاع العائلي الذين يتحملون عبء الضريبة.

2-1 الضرائب غير المباشرة

فهي تفرض على نقطة من النظام ولكنها تتجه إلى الانتقال بالعبء أشخاص آخرين يفترض أن يتحملوا العبء الضريبي في النهاية سيتم توضيح ذلك عن طريق التفرقة بينهما كما هو مبين في الجدول التالي:

¹ - محمد البنا، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 160

الجدول رقم 01: الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

الضرائب الغير مباشرة	الضرائب المباشرة	الجانب
تكون الضريبة غير مباشرة إذا لم يكن تحصيلها بهذه الطريقة للتحصيل الضريبي وإنما بمناسبة حدوث واقعة معينة	تكون ضريبة مباشرة إذا كان تحصيلها بناء على جداول التسمية التي تبين اسم المكلف والوعاء الضريبي وسعر الضريبة.	المعيار القانوني
تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر	تكون الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بما قانونياً وهو الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية	المعيار الاقتصادي
تكون الضرائب غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية أي أنها تفرض بمثابة حدوث واقعة	تعتبر الضريبة مباشرة إذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار	معيار الثبات والاستقرار

المصدر: محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 63

2. من حيث المادة الخاضعة للضريبة

1-2 ضرائب على الرؤوس

إن الضرائب على الرؤوس تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الأشخاص، والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفرادها بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة، وأهم ما تتسم به ضريبة الرؤوس أنها لا تعتمد على مقدار ما يكسبه الممول من دخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار بذخه بل إنها تعتمد على الوجود الإنساني نفسه.

ونظام ضريبة رؤوس الأموال نظام قديم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل تطورها الأول لتمويل نفقاتها سواء على مستوى الحكومات المحلية أو الحكومات المركزية، ولكن مع ارتقاء المجتمعات وتطورها تم التخلي

عن هذه الضرائب جزئياً وبدأ بتزايد الضرائب على الأموال.¹

2-2 الضرائب على الأموال

فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر وهنا تنصب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسملة أو دخله وأخذت في ذلك أشكالاً عديدة من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والواقعة المنشأة له، فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بعد ذاتها وليس إيراداتها والأموال بذاتها وليس ناتجها، وهذه الأموال تأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة كالآلات والسيارات و... الخ.

3. من حيث الواقعة المنشأة للضريبة.

1-3 واقعة تملك رأس المال

بمعنى انتقال رأس المال من شخص لآخر يترتب عنه تكليف ضريبي، فمثلاً انتقال المال من المالك إلى الوارث يجعل هذا الأخير خاضع للضريبة على رأس المال.²

2-3 واقعة الإنتاج

وتفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية، ويطلق عليها (رسوم الإنتاج) وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك.³

3-3 واقعة الاستهلاك

تفرض الضريبة هنا على أساس واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة، ويمكن القول إن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها.⁴

4-3 واقعة تحقق الدخل

فينشأ التزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل ومعروف أن مصدر الدخل لا يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها، وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي: العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معاً، ويتميز

1 - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اتصالات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 63

2 - خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 19

3 - عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومهامها، دار المسيرة، ط2، الأردن، 2008، ص 19

4 - محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 111

الدخل بصفاته الدورية خلال فترة زمنية معينة أصطلح على أنها سنة، وأن يكون له طابع الدوام النسبي فلا يعتبر دخلاً من وجهة نظر بعض التشريعات ما يكون عارضاً كالجوائز مثلاً.¹

4. من حيث وعاء الضريبة

وتنقسم إلى:²

1-4 ضريبة واحدة

ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط أو أن تفرض ضريبة رئيسية وإلى حوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية.

2-4 ضرائب متعددة

في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخول والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المتعددة، يتسم بالمرونة، ويناسب المفهوم العصري للضريبة، هذا المفهوم الذي جعل الضريبة تهدف تحقيق مجموعة من الأهداف المتنوعة والمتغيرة.

5. من حيث السعر

1-5 ضريبة نسبية

ويقصد بها النسبة الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب 3% ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

2-5 الضريبة التصاعدية

ويقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها.³

¹ - محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 111

² - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس لثالفة العامة، دار وائل، الأردن، ط 2، 2005، ص 163

³ - محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 230

ثانياً: أهداف الضريبة

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تحديدها في الآتي: أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، وأهداف سياسية.

1. الأهداف المالية

ويقصد بما تعطيه الأعباء العامة أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الانفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الانفاق على الخدمات العامة، وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق...) ¹

2. الأهداف الاقتصادية

الأهداف الاقتصادية من أهداف الضريبة يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار غير المصحوب بالتضخم أو الانكماش، وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير، في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار، وذلك على النحو التالي:

1-2 استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية.

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة، فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب وتلجأ إلى هذا الأسلوب من حكومة البلدان النامية أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأس المال الأجنبي فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب.

2-2 استخدام الضريبة لمعالجة الكود الاقتصادي

الدورات الاقتصادية من رخاء وركود سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات.

فتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد المجتمع ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل ورفع الإعفاء الضريبي وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة.

وحتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك برفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأشخاص وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع

¹ - بوريدة حميد، حياة المؤسسة، ديوان للطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 12

الإنتاجية من أجل زيادة وانخفاض الأسعار.

2-3 استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار

الاتجاه إلى التمرکز الاقتصادي من سمات هذا العصر وخصوصا في النظم الإس مالية ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمرکز وذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتوجهة نحو التكتل مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ويحد بالتالي من ظاهرة التمرکز والتكتل في النشاط الاقتصادي.

2-4 استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار

ويتم ذلك عندما تغطي الدولة عائدات لسندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.¹

3. الأهداف الاجتماعية

نجد عدة أهداف اجتماعية تعمل الضريبة على تحقيقها:

3-1 إعادة توزيع الدخل القومي

ويتم هذا الإجراء لصالح الطبقات الفقيرة، مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العالية الكبيرة.

3-2 تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية

كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة: دينية، أسرية من الضرائب.

3-3 للحفاظ على الصحة العامة

وهذا بفرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك الضروري كالحبذ وفرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل: المشروبات الكحولية والسجائر.

4. الأهداف السياسية

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية تمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل

¹ - خالد شحادة المحطوب، أحمد زهر شامية، مرجع سبق ذكره، ص 154-156

تحقيق أغراض سياسية.

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي آفة تنخر الخزينة العمومية وتحرمها من حقوقها وسنحاول التعرف في هذا المبحث إلى

أساسيات هذه الظاهرة.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه

فيما يلي سنتطرق إلى تعريف التهرب الضريبي وأنواعه.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي

تشكل الضريبة عبئاً على المكلفين بالضريبة، وقد يسعى بعضهم إلى البحث عن الطرق للتخلص منها وعدم دفعها كلياً أو جزئياً سواءً نجحوا ضريبياً أو عشا ضريبياً، فالأول هو التخلص مشروع، أي لا يتم مخالفة أحكام القانون، وهو ما يسمى بالتجنب الضريبي. والثاني التخلص غير مشروع ويتم مخالفة أحكام القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.¹

1. التجنب الضريبي

يعني التخلص المكلف بالضريبة من عى الضريبة دون أن يرتكب مخالفة قانونية، كأن يمتنع من تصرف معين كالبيع أو الشراء رغبة منه في عدم تحقق الواقعة المنشأة لها، وباعتبار أن رغبته في القيام بأي التصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً، إذن لا يكون المكلف تحت المساءلة عن تصرفه لأنه لم يخال على القانون.² كذلك في حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي، ومثل ذلك حينما يتهرب أصحاب الثروات من ضريبة التركات محتبها للموتة، وهنا بالرغم من أنه قد يكون هذا الشخص سيء النية، إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه، وبالتالي يستلزم على المشرع محاولة سد هذه الثغرات³ كما تعتمد الشركات على توزيع جزء أو كل أرباحها³، يحصل هذا في حالة الضرائب المباشرة. أما في حالة الضرائب غير المباشرة يتم تجنب الضريبة من خلال امتناع المستهلكين من شراء السلع، أو الامتناع عن ممارسة نشاط عين بسبب ارتفاع معدل الضريبة.

2. الغش الضريبي

هو التهرب الضريبي غير المشروع، ويحدث غالباً عندما ينجح المكلف بالضريبة في الإفلات من تأدية

1 - زنب حسيڤ عوڤس الله، أساسيات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 183

2 - محرزى محمد عبالس، مرجع سبق ذكره، ص 123

3 - جهاد سعيد خصاوتة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن، 2010، ص 225

الضريبة المستحقة عليه، ويتم عبر ممارسة الغش والتزوير بمخالفة نص من النصوص القانونية كأن يقوم بإخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة عن أعيان الإدارة الضريبية، أو يقوم يكشف قدر ضئيل من تلك المادة خلافا لقيمتها الواقعية عن طريق الغش والاحتيال¹، أو إخفاء الأموال وإعلان الإفلاس ليتعذر دفع الضريبة، وفي مجال الضريبة الجمركية صور إدخال السلع المستوردة خفية، أو ان يذكر قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي

وينقسم إلى عدة أنواع هي:

1. التهرب المشروع

يعرف بأنه تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع القائم، وهذا التهرب وميما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي.²

يقصد به أن تقرض الضريبة على تصرف معين، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة، فتصرفه يكون سلبياً وهو يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، كذلك قد يتجنب المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من

ثغرات القانون³ ومثلاً على ذلك:

- التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للمدين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.

تعرف أيضاً أنها " عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع.⁴

1-1 تصنيف التهرب الضريبي المشروع: ويتجلى فيما يلي:

- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي: يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع

1 - محمد جمال ذنيبات، المالية العامة والتشريع المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 154

2 - بغدادوي علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على الحرية العمومية، مذكرة مقدمة لبل شهادة الماجستير، في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد الخامس، بسكرة، 2010/2009، ص 16

3 - سوري عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2007، ص 216

4 - سعيد عبد العزيز عثمان، شكوي رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، (سياسات - نظم - قضايا معاصرة) دار الجامعة، الإسكندرية، 2007، ص 145

المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو الغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة، وحضرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع انشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب، والاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) وغيرها.¹

- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي: يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم احكام صياغة المواد القانونية.

فالمكلف بذلك ينتهك أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.

1-2. نماذج التهرب المشروع

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة وهميا.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار في الأرباح غير الموزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بالإعادة.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.
- تواطئ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية.
- تحرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة واللجوء إلى نشاط خاضع لضريبة أقل.

2. التهرب غير المشروع

وهو تحرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو اعداد قيود وسجلات مزيفة وتندرج تحت كافة طرق العش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية.²

تعريف Delahaye Tomas: "العش الضريبي هو مخالفة القانون الجبائي"³

¹ - عوادى مصطفى، رحال نصر، جبهة المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صحري، الجزائر، 2011، ص 12

² - علي زغندود، للمالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 210

³ - عوادى مصطفى، رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 06

تعريف القانون الجبائي الجزائري: "كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف كلياً أو جزئياً.¹

1-2. تصنيف التهرب غير المشروع

- الغش العادي (البسيط): وهو يشبه التهرب المشروع مصحوباً باستعمال طرق تدليسية ويتمثل في محاول متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية فهو إذا كل تصرف أو اغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة، حسب المادتان 192 و 193 ق. ض. م.

- الغش الموصوف (المركب): أي أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطانه ومنه فالغش المركب يتوفر على العنصرين التاليين:

- العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقياً لأي مراقبة محتملة، حسب المواد 303 و 407 ق. م. ر. م.

2-2 نماذج التهرب غير المشروع

من بين مجموعة كبيرة من نماذج التهرب غير المشروع نذكر ما يلي:

- تزوير الوثائق (إعداد سجلات وقيود مزيفة)
- التهرب على الحدود تجنبا للحواجز الجمركية.
- استعمال النفوذ واستغلال المناصب.
- عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة.
- عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد.

3. الغش الوطني والغش الدولي

في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي:

¹ - المادة 303-1 من ق. ض. م من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق. ض. م.

3-1. العش الوطني (المحلي)

يمكن تعريفه "كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية. يعرف أيضا بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد".¹

3-2. العش الدولي

يتمثل هذا النوع من العش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداحيل إلى بلد يتميز بجاذبية جنائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقنطعة، وهذا النوع من العش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.²

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وطرق ممارسته

تشير الدراسات إلى أن حجم التهرب الضريبي في الدول النامية يتجاوز ضعف حجم التهرب الضريبي في الدول المتقدمة، وتعدد طرق ممارسته كذلك وهو ما نعرف عليه تباعا في هذا المطلب.

أولا: أسباب التهرب الضريبي

وهي كما يلي:

1. تعقد النظم الضريبي

إن النظام الضريبي الذي يضم ضرائب معقدة وصعبة وذات معدلات مرتفعة ويعرف غياب الشفافية والوضوح، يساعد على انتشار فرص الاجتهاد و التأويل وتعدد التعليمات والمنشورات والتي تتعارض في كثير من القضايا ، ومعها يصعب فهم الإجراءات الضريبية، وتسوء العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، كما يعتبر تعقد النظام الضريبي طريقا لتعسف الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى سحق المكلفين بالضريبة وبخفهم على التهرب من دفعها، بالإضافة إلى صعوبة تطبيق الضرائب المعقدة من طرف الإدارة الضريبية، مما ينعكس على قدرتها في ملاحقة أولئك المتهربين.

¹ - عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 08

² - المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

2. ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

الوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه طواعية.¹ كما يعبر عن شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة النفقات العامة.² يرتبط ضعف الوعي الضريبي بغياب حس المواطنة لدى المكلف بالضريبة في الالتزام بأداء الضريبة كواجب وطني ومجتمعي، وترتبط المواطنة بمفهوم الواجب الوطني لأداء الضريبة، كجزء من المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة، ويرجع ضعف إلى عدة عوامل منها³:

1. شعور بعض المكلفين بالضريبة بعدم عدالة النظام الضريبي: أي شعورهم بالظلم من فرض فريضة فهي حسبهم تحد من حريتهم، وأن هناك فئات بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة.

2. نظرة المجتمع للمتهربين: في بعض المجتمعات ينظر إلى الشخص المتهرب نظرة إعجاب ويعتبر شجاع، خاصة في ظل ضعف الرقابة من طرف الإدارة الضريبية في اكتشافه، في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات أخرى نظرة ازدراء وعدم احترام من قبل المجتمع.

3. غياب العدالة الضريبية في استخدام الحصيلة الجبائية: إن العدالة الضريبية ليست في تحصيل الضريبة فقط، وإنما كذلك العدالة في كيفية استخدام هذه الحصيلة، أي في تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية. ففي أغلب الأحيان ما يزيد من التهرب الضريبي هو عدم قناعة المكلفين بالضريبة بأن ما يدفعونه سيوجه لخدمة الصالح العام، وعلى نحو يعود عليهم بالنفع. من هنا ينشأ شعور لدى الفرد بنقل العبء الضريبي، واعتقاده بأنه يدفع للدولة أكثر مما يؤخذ منها، وأن هناك إساءة في استخدام الأموال العامة، وبالتالي يصبح الفرد يشعر بالظلم مما يدفعه للتهرب الضريبي، وهذا الشعور يرتبط بعدة جوانب، منها:

- الجانب السياسي: يرتبط هذا الجانب بالسياسة العامة للبلاد ونخص هنا بسياسة الإنفاق العام، حيث يعتقد الفرد أن الدولة قد أنفقت الحصيلة الجبائية في أغراض غير مالية أو اقتصادية أو اجتماعية، ولا تعود على أفراد المجتمع بفائدة، وهذا راجع إلى تراجع فعالية الحكومة في الوفاء بالتزاماتها اتجاه أفراد المجتمع وزيادة معدلات

1 - سالم محمد عبود وعروبة معين عايش، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، الندوة العلمية الضريبية الأولى مركز بحوث المستهلك، العراق، 12 نوفمبر 2008، ص 06 على الموقع www.tax.mof.gov.iq

2 - محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، دار ن، مصر، 1990، ص 103

3 - بسري مهدي وآخرون، تحليل ظاهرة لتهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 09، العراق، 2012، ص 135

التبذير، نتيجة انتشار الفساد مما يضعف ثقة المكلفين بالضريبة في السلطات العامة ويدفع بهم إلى البحث عن طرق للتهرب الضريبي.

- الجانب الاقتصادي: يتعلق الأمر بالأوضاع الاقتصادية العامة التي تؤثر على الفرد، فيزيد العبء الضريبي ففي فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء، بالإضافة إلى الأوضاع المالية للمكلف بالضريبة فكلما ساء مركزه المالي يرتفع العبء الضريبي عليه.¹

4. ضعف مسؤولية وسائل الاعلام: المسؤول الأول أمام نقص الوعي الضريبي لدى المواطنين هو وسائل الإعلام المختلفة، فالكثير من المتهربين يتهربون من الضرائب بسبب قلة المعلومات الكافية حول الغرض من فرض الضريبة عليهم، لذلك المسؤولية تقع على وسائل الاعلام المختلفة التي يجب عليها أن توفر المعلومات الكافية التي تعين المكلفين بالضريبة على فهم التزاماتهم وتشجيعهم على الخضوع الطوعي لأداء الضريبة.

5. غياب ثقة المواطن في الحكومة: أي حكومة ديمقراطية تحتاج الى حد أدنى من الثقة الشعبية للقيام بمهامها، وفي معظم الأحيان يعود غياب الثقة بين المواطنين والحكومة بدرجة كبيرة إلى انخفاض الإطار الاجتماعي الذين يحيطون فيه، الذي يرتبط بمدى قدرة الحكومة على تلبية حاجيات المواطنين والالتزام بوعودها، فالثقة تزيد من رغبة المواطنين في المشاركة السياسية للمواطنين، مما يستوسع دائرة قيام مؤسسات المجتمع المدني بالرقابة على ما تقوم به الحكومة، ومنع حدوث أي استغلال للسلطة وتشمل ثقة المواطنين في الدولة كل من الثقة بالسلطة التشريعية، والثقة في السلطة القضائية:²

- الثقة في السلطة التشريعية (البرلمان): ما ينقص من ثقة المواطنين في السلطة التشريعية عندما لا يتعدى واجبها الموافقة بالإجماع على القوانين المقدمة أمامها من قبل الحكومة، والتصديق على مسودات القوانين تستلزم أن تقوم هذه السلطة بالمهام والمسؤوليات، ولا يشمل دورها في الرقابة الفعالة على أعمال الحكومة، ويحدث هذا عندما لا تتمتع السلطة التشريعية بالاستقلالية في مواجهة السلطة التنفيذية.

- الثقة في السلطة التنفيذية (الحكومة): تتطلب الثقة في الحكومة الوفاء بواجبها المعلن عنها/ والعمل على تنفيذ تلك البرامج، وأن تسعى جاهدة نحو تحسين الظروف المعيشية للمواطنين، وتوفير كافة سبل الأمان لهم وضمنان

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 294

² - صدفة محمد محمود، العلاقة بين الدولة والمجتمع في إطار الحكم الرشيد والمواطنة والثقة المتبادلة، مركز العقد الاجتماعي، مصر، جانفي 2009، على الموقع، www.socialcontract.com تاريخ الطبع: 2020/06/25

تمتعهم بالحقوق والحريات الأساسية والعمل على تهيئة المناخ المناسب لتطوير قدراتهم وتنمية مهاراتهم.

- الثقة في السلطة القضائية: فمن مقتضيات الثقة فيها، ألا يكون القانون مجرد أداة في يد الحاكم يستخدمه لتقييد الحريات العامة والفردية، أو كأداة لفرض السياسات والمصالح السياسية والاقتصادية بالإضافة إلى ذلك ألا تكون هناك فجوة بين النصوص القانونية والدستورية وبين الواقع، وأن يكون احترام لكافة الأحكام التي تصدرها السلطة القضائية، مع تسهيل الإجراءات القانونية ويرتبط ذلك بتنفيذ الأحكام القضائية وليس الاكتفاء بإصدارها، مع ضرورة توافر مبادئ وقواعد المحاكمات العادلة والمصنفة وضمان استقلالية القضاء.

3. ضعف كفاءة الإدارة الضريبية: الكفاءة تعني الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة بالطريقة الأمثل، وهناك العديد من المعايير لقياس كفاءة الإدارة الضريبية يأتي في مقدمتها الأداء المالي، الذي يتعلق بقدرة الإدارة الضريبية على تحصيل الضرائب المستحقة بأقل نفقات ممكنة، من خلال حصر المكلفين وتقدير الوعاء الضريبي وتحصيل ما يستحق عليهم، ويتطلب هذا الأمر موظفين قادرين مراجعة ما يقدمه المكلفون من تصريحات، وربط الضريبة بالظروف الشخصية لكل مكلف. إلا أن هناك بعض العوامل تضعف تلك الكفاءة وتتيح الفرصة لاتساع ظاهرة التهرب الضريبي، وتمثل تلك العوامل في:

أ. صعوبة تقدير الوعاء الضريبي: إن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الضريبية في تقدير بعض الأوعية الضريبية تشجع بعض المكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي، أو قد تعتمد في ربط الضريبة جزائياً بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر منها، مما يؤدي إلى أحداث آثار معنوية تشجع على التهرب، وفي بعض الأحيان يتسبب انخفاض الأجور والمرتبات التي يتقاضاها الموظفون في الإدارة الضريبية في فقدانهم للحوافز والبواعث الكافية لإنجاز العمل المنوط بهم، مما يدفعهم إلى عدم بذل مجهودات للبحث عن تلك القيمة الحقيقية.¹

كما يشكل افتقار الإدارة الضريبية لتكنولوجيا المعلومات من بين العوامل التي تؤدي إلى ضعف تقدير الوعاء الضريبي، وهذا في ظل غياب قاعدة بيانات شاملة ودقيقة، في إحصاء المكلفين، وغياب الوسائل الآلية والالكترونية لحفظ تلك البيانات، فنظام الملفات الورقية قد يفقد بعض أجزائها عن عمد أو غير عمد، وبالتالي تعرقل عمل موظف الإدارة الضريبية في تحليل البيانات وقياس الوعاء الضريبي، وحساب مقدار الضريبة بالدقة والسرعة الواجبة.²

ب. عجز الإدارة الضريبية عن ملاحقة المتهربين: إن تعقد النظام الضريبي وعجز الإدارة الضريبية عن حل مشكلاته بالإضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الضريبة في التحصيل، تدفع المكلف إلى التهرب عن أداء الضرائب المتوجبة

¹ - عبد المنعم فوزي، لمالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 225

² - كمال الوصال، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان، دار ابن رشد، مصر، د س ن، ص 281

عليه، باستغلاله الثغرات في القانون الضريبي، وهذا لثقتة في عدم إمكانية هذه الإدارة على ملاحقته، وإن تمكنت من ذلك فسوف يكون على المدى البعيد.

- أ. وجود فجوة في أداء الإدارة الضريبية: يقصد بما، الإدارة الضريبية تؤثر في صدق رؤية المكلفين بالضريبة لوظيفتها، خاصة إذا تم تقييم كفاءتها من زاوية الأداء المالي فقط، بغض النظر عن أسلوب تحقيق هذا الهدف أو مدى رضا المكلفين بالضريبة عن أدائها والذي يتحدد عادة بالوقت المطلوب بأداء الضريبة وجودة الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الضريبية، والتكلفة التي يتحملها المكلف بالضريبة للحصول على تلك الخدمات بالإضافة إلى مدى كفاءة الأنشطة والعمليات الداخلية في تلك الإدارة، وينظر لأدائها من خلال فجوتين هما:
- فجوة التطبيق: تعني عدم التطابق بين الأهداف المتبغاة من التشريع الضريبي والتنفيذ الفعلي الذي تمارسه فعلا الإدارة الضريبية لأحكام هذا التشريع، وينشأ عدم التطابق من عدة أسباب أهمها: عدم وضوح التشريع الضريبي، وعموض نصوصه، وكثرة التشريعات وعارضها أحيانا ونضارها.
 - فجوة الأداء: تعني عدم تطابق ما يتوقعه المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبية وما تتوقعه الإدارة الضريبية من المجتمع الضريبي، فالشائع لدى المكلفين بالضريبة أن هناك تعرضا بين كل من الإدارة الضريبية وبين المكلفين بالضريبة، وهو ما يجعل لديهم رد فعل عكسي يتمثل في محاولتهم للبحث عن طرق لتخفيف العبء الضريبي ولو بطرق غير مشروعة، ولعل أهم أسباب حدوث فجوة الأداء هي: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، ونقص الكفاءة لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية.
- ب. غياب العدالة في التطبيق: من المهم أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي، إلا أنه ونتيجة لضعف كفاءة الإدارة الضريبية تنشأ صعوبات في تطبيق محتوى المواد القانونية فتتشوه العدالة، وبالتالي عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بالعدالة الضريبية وتصبح من دواعي التهرب الضريبي.¹

ثانيا: طرق ممارسة التهرب الضريبي

لا يمكن حصر كل طرق ممارسة التهرب الضريبي لتعددنا نذكر منها ثلاثة أساليب قانونية وهي:

1. التهرب عن طريق التحايل المادي

يعتبر التحايل ماديا عندما يغير المكلف بالضريبة قانونية واقعة مادية بحيث هذا التحايل في عدم التصريح القانوني جزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل

¹ - عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 225

عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في انشاء اقتصاد غير شرعي.

2. التهرب عن طريق التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني أكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية، فلقد عرفه على أنه "العملية التي من خلالها

يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"

يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير.¹

ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

1-2. الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية

يتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما حاضرة

للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء مثلاً: تغيير عقد البيع إلى عقد هبة لتفادي دفع الضرائب للعقد الأول.²

2-2. الإخفاء عن طريق عمليات وهمية

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة

لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات

حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ظناً منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق

التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تحرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما

بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاصة برقم الأعمال.³

2-3. التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بحما معاً، باعتبار المحاسبة قاعدة

للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، أوجببت التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة ومقنعة بصورة على يحمل

نشاطه.

3. تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقاً من

أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، ويشترط أن تكون الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق

تبريرية، وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائياً لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها مثل أن تكون هذه الأعباء

لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

¹ - بلحوح عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بائنة، 2004/2005، ص 14

² - عوادى مصطفى، رجال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 52-53

³ - المرجع نفسه، ص 44

3-1. المستخدمون الوهميون

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل الأجور والرواتب في الكشوف المحاسبية للمستخدمين لا وجود لهم في الأصل هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من الضريبة.

3-2. النفقات والمصاريف غير المبررة

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بما أو مسيري المؤسسة، وذلك بتخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال مثلا: صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

3-3. تقنية الاهتلاك

تعني الاهتلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقدم، فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات اجتماعية... الخ، وهي أموال مخصصة للاستعمال في النشاط الاستغلالي وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك لأن:

- الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن.

- الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال نتيجة لظهور أدوات إنتاج حديثة أكبر إنتاجية أو لأسباب أخرى.

وتحسب الاهتلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات من مبادي ومعدات وتجهيزات ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع، ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان قابلا للاسترجاع، ويحسب على القيمة غير قابل للاسترجاع، ويعتبر الاهتلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة وهو عبء من أعباء الاستغلال.

4. تخفيض الإيرادات

من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي بيع نقدا ولا يترك أثر للمعملية، هذا السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كأن يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا انفاقا مع الزبون، ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات:

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير، ويتم الدفع نقدا.

- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا، حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ مع أنه لم يكن هناك استيراد للبضاعة ولا خصم تجاري.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطئ مع الزبون. من جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز الغش جليا، عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي.¹

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي سيؤدي منها إلى آثار التي من شأنها التأثير السلبي على تحقيق أهداف فرض الضريبة المتعددة من بين هذه الآثار ما يلي:

أولا: الآثار الاقتصادية

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتمثل فيما يلي:

1. ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وزيادة في عدد الضرائب، وارتفاع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.²

2. إعاقة المنافسة الاقتصادية

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضريبة تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضريبة فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تباع منتجاتها بأسعار منخفضة مما يمنع المؤسسات الأخرى من

¹ - سهام كركودي، الرقابة الجمالية بين النظرية والتطبيق دار المفيد، الجزائر، 2011، ص ص 26-27

² - بوزيد حميد، مرجع سبق ذكره، ص ص 50-51

منافستها.¹

3. إعاقة التقدم الاقتصادي

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.²

4. التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والحل الوطني، أي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسببا في الركود الاقتصادي والتخلف.³

5. ظهور أزمة رؤوس الأموال

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتحويل رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.⁴

6. زعزعة الاستقرار الاقتصادي

يلعب التهرب الضريبي دورا ملاحظا في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش.⁵

ثانيا: الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سلبية من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد، إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب، كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

1 - عوادى مصطفى، رجال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 97

2 - سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 21

3 - للرجع نفسه، ص 21

4 - خالد شحادة المطيب، مرجع سبق ذكره، ص 223

5 - محمد خالد المهدي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010، ص 185

وتتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بمخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.¹

وتؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 6400 مليار سنتيم سنويا وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذا حجم السوق الموازية إضافة إلى عدم التزام الأعوان الاقتصاديين من إجراء معاملاتهم التجارية بالفواتير في الجزائر.

ثالثا: الآثار الاجتماعية

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيّة بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.²

رابعا: الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة كدليل على فعالية النظام الضريبي في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة.³

1 - محمد عباس محرز، نحو تسويق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2005، ص 78

2 - محمد عباس محرز، نحو تسويق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 79

3 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي - بين النظرية والتطبيق -، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 163

خلاصة

تم التطرق في هذا الفصل الى أهم المفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي، حيث تعتبر الضريبة المورد الأساسي الهام للمخزينة العامة للدولة [وهي اقتطاع نقدي تأخذه الدولة جبرا من الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين] (من حل تحقيق المصلحة العامة) كما تم التعرف على [ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعني امتناع الأفراد المكلفين بالضريبة على تسديد ما عليهم من واجبات اتجاه الخزينة العمومية] بطرق شرعية بالاعتماد على ثغرات قانونية أو باعتماد طرق تدليسية للهروب من دفع الضريبة. كما تم التعرف على الآثار التي يخلقها بالإضافة إلى أسبابه. تعتبر الحوكمة الضريبية من أدوات المكافحة والحد من التهرب الضريبي وعليه ستطرق في الفصل الثاني إلى كيفية محاربة الحوكمة الضريبية لظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني

وسائل وآليات مكافحة

التهرب الضريبي

تمهيد

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه حيث تتركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة، غير أنه مع تعدد الأنشطة، وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تعدد أنواع الضرائب المفروضة، وهذا ما نتج عنه ظاهرة خطيرة تسمى التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدولة المختلفة بصورة متفاقمة والدول المتقدمة كذلك لذا وللحد من هذه الظاهرة وجب اتخاذ تدابير وقائية، رقابية وجزائية.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: الليات الوقائية والرقابية للتهرب الضريبي
- المبحث الثاني: اليات قمع جريمة التهرب الضريبي

المبحث الاول: الاليات الوقائية والرقابية للتهرب الضريبي

وستنتظر في هذا المبحث إلى الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي والتي تتمثل في الوسائل الوقائية،

الرقابية.

المطلب الاول: الوسائل الوقائية

وستحاول في هذا المطلب اقتراح حلول لأسباب التهرب الضريبي المتعلقة بكل من التشريع والإدارة والمكلف، لذلك فضلنا البحث عن إجراءات وقائية للحد أو التقليل من الظاهرة قبل مكافحتها لأن هاته الأخيرة قد تكون مكلفة، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المكلف كإجراء وقائي.

أولا: على مستوى التشريع الضريبي

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي، لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين، وموظفي الضرائب، وكذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة كالتالي: ¹

1. العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره

فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المتهرب، من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلا واحدا، فحتى إذا استعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم أن يحملوا النص أي تفسير آخر غير التفسير الذي صيغ من أجله، ولا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة في النص إلا إذا تصافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجميع ما يحيط لضريبة من لحظة فرضها إلى تحصيلها، وفي الجهة الأخرى تجسد السلطة التشريعية دورها بإعادة صياغتها للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين أن تزيل بذلك كل غموض قد يشوب النص ويعرفه عن معناه الذي صيغ من أجله.

كما تلعب الإدارة هي الأخرى دورا في إعطاء النص تلك القيمة القانونية المطلوبة بدخوله حيز التنفيذ باكتشافها للغموض والنقص في حدود صلاحياتها المخولة لها قانونا عن طريق إصدار اللوائح التفسيرية والتطبيقية للنصوص التشريعية، دون أن تتعدى في ذلك حدود الشرعية الضريبية، بأن تعدل نصا أو تلغيه. ²

كما يجب أن يتوخى المشرع في أثناء صياغته للنصوص الصياغة الجيدة والمنسجمة حتى تؤدي بنا إلى استقرار القوانين، نظرا للتغيرات والتعديلات المستمرة التي نلاحظها كل سنة من خلال قانون المالية، لأنها تعقد مهام

1 - برحمان محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009، ص 313

2 - برحمان محفوظ، المرجع السابق، ص 313

موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية، لذلك يجب العمل على استقرار النظام الضريبي بإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين وأدائها بالنسبة للمكلفين، لأن المشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها.

2. بساطة وعدالة النظام الضريبي

وجب على المشرع الضريبي أن يتفادى أدنى إزعاج ممكن للمكلف لكيلا يستغربه فيلجأ إلى التهرب من دفع الضريبة، ولا يتحقق له ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها¹، لذا يجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومتناسقة ويحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة الضريبي وبالتالي فتبسيط لغة النصوص تساهم في تجنب التفسيرات الفردية التي تختلف من فرد إلى آخر، فيها يتوقف نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.

من أجل ما سبق فلقد هدفت الإصلاحات الضريبية للوصول إلى إصلاحات هادفة عن طريق تبسيط الإجراءات وإضفاء مرونة أكثر على العلاقة بين الإدارة والمكلفين، وإلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب، واختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلف والإدارة إجراءات تنفيذها، فالنظام الضريبي الجزائري من إصلاحات 1991 إلى يومنا هذا، وهو في محاولة دائمة إلى تبسيط وإزالة الغموض في النصوص القانونية الضريبية مع معالجة الثغرات التي يتسم التشريع، وهذا هو الوجه الإيجابي في الأمر، إلا أن الجانب السلبي له يتمثل في عدم استقرار القوانين الأمر الذي يدفع المكلف إلى التهرب وحرمان الخزينة من إيراداتها².

ثانيا: على مستوى الإدارة الجبائية

إن جملة الإصلاحات التي لحقت النصوص الضريبية لا تؤدي أكلها إلا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري، فأي خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحدائث بين النص والإدارة سيؤدي لا محالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع، لذا وجب إصلاح الإدارة من جانبيين اثنين:

1. الجانب البشري

إن تزايد نشاطات الأفراد المرتبطة بتحصيل الضريبة يستلزم تدعيم الهياكل الإدارية الجبائية بالإمكانات البشرية من أجل أن تسد النقص بينها وبين عدد الملفات التي يجب دراستها، فالاختلال أصبح واضحا بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكاناتها البشرية الأمر الذي دفع مصالحها من أجل أن تسد النقص بينها وبين عدد الملفات التي

¹ - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 167

² - طورش بتاه، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، جامعة قسنطينة 01، 2012، ص 09

يجب دراستها، فالاختلال أصبح واضحا بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكاناتها البشرية، الأمر الذي دفع مصالحها إلى توظيف عدد كبير من الموظفين الأكفاء لتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب وقد حرصت المصالح الجبائية كذلك على التكوين قصير المدى للموظفين للرفع من مستواهم وتنظيم التريضات الدورية والندوات، ومن أجل تطوير إمكانية تدخل المحققين في ميدان الرقابة على المداخل قامت مجموعة من الإطارات التابعة للمدرسة العامة للضرائب الفرنسية بإلقاء تكوين في الفترة ما بين 06 إلى 17 ماي 2002 وكانت موجهة للمسؤولين على الرقابة الجبائية في المديرات الجهوية للضرائب، وبعض المديرات الولائية، ومصالح التحصيل والتحقيق الذين بدورهم يقومون بتكوين المحققين على المستوى المحلي والغاية من هذا التريض هو الحصول على التقنيات الخاصة بهذا النوع من الرقابة والتحكم فيه باعتباره من أولويات الرقابة والتحقيق. وهي المبادرة الأولى من نوعها من الإدارة الفرنسية .

وعلاوة على تكوين الجانب البشري، لا بد للإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات حاسمة مثل¹:

- رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر.
- الرفع في المرتبات الأمر الذي يجعل الأعوان في موضع بعيد عن الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من المكلفين.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومتنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين، من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم.
- تحسين علاقة الإدارة بالمكلفين وذلك باعتبارهم زبائن لديها وأن التعاون لا بد أن يكون السائد فضلا عن الاستماع لانشغالهم والأحد يعين الاعتبار اقتراحاتهم.
- توفير المعلومات الضرورية التي يطلبه المكلف من قبيل، كيفية تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة والإجراءات الضريبية.
- تعزيز تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردودهم.

¹ - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 30

2. الجانب المادي

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات، يجعل من الضرورة بمكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وحرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها، أصبح تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من أي شكل للتهرب، حيث يكتسي الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات وبالتالي الكشف المبكر والسهل عن أي عملية احتيالية.

ومن أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي:

- قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 190/90.¹
- إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91.²
- إنشاء مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية.
- إقامة نيابة مديرية للمراقبة على المستوى الجهوي قصد متابعة التنفيذ الصحيح لعمليات المراقبة الجبائية.
- إنشاء مديريات كبريات المؤسسات سنة 2002 والتي أصبحت قيد العمل في 2005.
- إدماج مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة.
- تخصيص غلاف مالي قدر بمليارين ومئتي مليون د.ج لتجهيز مختلف مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني بتجهيزات الإعلام الآلي للفترة من 1996 إلى 1999.
- تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام بنفقات قدرت ب 29.000.00 مليون يورو للفترة الممتدة من 2009 إلى 2012.

- توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم كالتنقل والتحقيق الميداني لكنها لم تصل إلى المستوى المطلوب.

ثالثا: على مستوى المكلف بالضريبة

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به ومدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، لأن تبعية التهرب لا تقع على الإدارة

¹ - المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/06/23، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.

² - المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 1991/02/23، والمتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.

والمشروع بقدر ما يتحمل عبئها المكلف باعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من الآثار الخيمة للتهرب على كل المستويات، لذا وقبل كل شيء يجب أن يكون الهدف من الإصلاحات الضريبية دوما كسب ثقة وتوعيته والتخفيف من حدة التوتر بينه وبين الإدارة.

1. توعية المكلف بالضريبة.

والمقصود من التوعية تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبدوره اتجاه هذه

التنمية، واقتناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل إرساء الوعي بين أفراد يجب تحقيق المفاهيم التالية:¹

- تعريف الأفراد بواجبهم الضريبي بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وكذا تنظيم الندوات لشرح بنود القوانين فيما يتعلق بكيفية التحصيل.

- الإشادة بالبرامج الحكومية المحققة من العائدات الضريبية التي تم تحصيلها.

- إقناع المكلف بأن الضريبة من أهم صفات المواطنة وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن عدم دفعها يؤدي إلى تحميل عبئها للغير.

- اعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التنازل وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير.

- استعمال عبارات إشهارية تحسيسية بسيطة يفهما كل مواطن مهما كان مستواه.

- رفع التهرب إلى جنابة تؤدي إلى الحرمان من الحقوق المدنية والسياسية.

2. إزالة التوتر بين المكلف والإدارة

إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جوا من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظره

للضريبة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما، ولتحسين هذه العلاقة قامت

إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها.

المطلب الثاني: الآليات الرقابية.

كما سبق وأن ذكرنا فإن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح، ولتأكد الإدارة الضريبية من

صحة التصريحات المقدمة لها من المكلفين فهي تمارس حق الرقابة الجبائية كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي.²

¹ - بطوروش بنات، مرجع سابق، ص 32

² - عوادى مصطفى وزين بونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط 2، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي،

أولاً: الرقابة والتحقيق الجبائي

وستتناول في بادئ الأمر الرقابة الجبائية، ثم الانتقال إلى التحقيق الجبائي.

1. الرقابة الجبائية

فالرقابة هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية، فبمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، ونجد فيها:

1-1- الرقابة الداخلية: ويقصد بها تلك الرقابة التي يقوم بها الأعوان في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم وتنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق.

1-1-1 الرقابة الشكلية: نكون أمام رقابة شكلية عند استلام المصالح المعنية للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء أكانت هذه التصريحات شخصية أو مهنية، حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصريح بالأخطاء إن وجدت، تتم المقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50A).¹

1-1-2 الرقابة على الوثائق: وتعتبر كثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة على مستوى مكاتبها، بعد أن تطلب من المكلف إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف التصريحات فحصاً دقيقاً

1-1-3 والقيام بمقارنتها بالمعلومات التي تحوزها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي.

2. التحقيق الجبائي

هو من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه آخر للرقابة ولكن على المستوى الخارجي أي بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف وينقسم إلى:²

1-2- التحقيق في المحاسبة: ويقصد به جميع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

2-2- التحقيق المصوب في المحاسبة: هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2010، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

¹ - المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، 2011، ص ص 67-68

2-3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة: أنشئ هذا الإجراء ليشمل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، فهو مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي.

ثانيا: التنسيق بين الإدارات

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب، الجمارك، التجارة، البنوك).

1. التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك

وذلك بتقديم طلب إليها بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة، من أجل معرفة قيمة السلع (المصدرة أو المستوردة) ومقارنتها بتلك المصرح بها لتبيين الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من إمكانية استقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية.

2. التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة البنوك

يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب والمتعلقة والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة، وما تحتويه الكشوفات البنكية.

3. التنسيق بين الإدارة الضريبية ومصالح التجارة

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

ثالثا: التعاون الدولي

لقد اتسع نطاق التهرب على المستوى الدولي مما يجعل التعاون ضرورة حتمية، لأن الإجراءات المحلية لا تكون فعالة إلا بوجود معلومات وافية حول نشاط المكلف في الداخل والخارج، لذلك تلجأ الدول للتعاون فيما

بينها عن طريق تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف على الرغم من الجهود التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي، إلا أنها لا تبدي نفس الاهتمام اتجاه مكافحة التهرب.¹

المبحث الثاني: آليات قمع جريمة التهرب الضريبي

تمثل آليات قمع التهرب الضريبي في إجراءات المتابعة، ومختلف العقوبات التي سنتطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: إجراءات المتابعة

تعد معاناة وإثبات الجرائم الضريبية البداية الأساسية لمكافحة التهرب الضريبي وأولها المشرع الأهمية الكاملة من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها في الأشخاص والمكلفين بإثبات الجرائم، ويترتب على إثبات ومعاناة التهرب الضريبي إحالة مرتكبيها إلى القضاء للمحاكمة، وذلك بناء على شكوى من الجهة المختصة على مستوى إدارة الضرائب حتى يمكن تحريك ومباشرة الدعوة العمومية والجبائية.

أولاً: المتابعة الجزائية

1. إثبات ومعاناة التهرب الضريبي

لقد اتسمت القوانين الجبائية في عدم الانسجام في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بإثبات هذا التهرب، حيث تختلف من شخص لآخر، فجاءت المواد 21 من قانون الطابع و504 ق.ض.غ.م على أن الأشخاص المؤهلين لإثبات التهرب الضريبي هم أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمكلفين قانوناً مكلفون بإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب، فالمادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال جاء فيه أنه يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام الضريبية بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام من طرف ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك أو أعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية. أما بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون التسجيل فإنهم لم يشيروا على الإطلاق إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية²، بالرغم من استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي بدوره لم يفصل بدقة في هذا الأمر.

فمن أهم الصلاحيات التي يخولها المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي، هي تحريي محضر إثبات مخالفة حيث جاءت المادة 505 من ق.ض.غ.م التي نصت على الإجراءات التي يستوجب احترامها عند تحرير المحضر بذكر تاريخ اليوم الذي تم فيه التحرير ونوع المخالفة، واسم ومحل إقامة الأعوان الذين قاموا بتحريره، وكذا الشخص المكلف بالمتابعة ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه، أما باقي القوانين الجبائية فإنها لم تخضع تحرير

¹ - سهام كرودي، مرجع سبق ذكره، ص 72

² - بوسنعة احسن، المخالفة الضريبية، مجلة القضائية، العدد 01، ص 25

محضر الاثبات لأي شكلية معينة، ولكن حسب نص المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإنه لكل جهة مؤهلة لإثبات الغش الضريبي، تحرير محاضرهما وفقا للأوضاع والإجراءات التي تحكم محاضرهما، بحيث يقصد هنا بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة.

ثانيا: المسؤولية الجزائية

المسؤولية هي قدرة الشخص القانونية على تحمل كافة التبعات والآثار التي يقرها القانون على ما يقوم به من تصرفات وأفعال، وهي تحمل الشخص المخالف للقانون العقوبة المقررة قانونا، كنتيجة لأعماله، وهذا استنادا لنص المادة 47 من ق.ع.ج.

1. مسؤولية الفاعل الأصلي (المكلف بالضريبة)

أ. مسؤولية الشخص الطبيعي

إن أكثر ما يتميز به القانون الضريبي هو إنشاء علاقة ضريبية بين الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، وأشخاص طبيعية أو معنوية هم المكلفين بالضريبة، فالمسؤولية الجزائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفا سلبيا في العلاقة الضريبية، فعليه لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية.

ولما كان النشاط الإجرامي للضريبة يتمثل في مخالفة أحد الالتزامات الضريبية، فإن الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام، أي أن الطرف السليبي (المكلف بالضريبة) في العلاقة الضريبية التي ينشئها القانون الضريبي، وبالتالي فالمكلف بالضريبة هو الملتزم بالضريبة قانونا¹، فالفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي هو أول من يضع لمساءلة الجزائية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا من المادة 303 فقرة 3 ق.ض.م.

كما يستطيع أن يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية، وذلك عند تعدد أطراف العلاقة الضريبية، كما هو الحال في التضامن بالوفاء لأداء الضريبة أو حالة الوراثة أو الموصي أو الموهوب لهم أن يقدموا تصريحاً للإدارة الضريبية خلال شهرين من يوم الوفاة بالأموال التي آلت إليهم، ففي هذه الحالة قد تعدد الملتزمين بأداء الضريبة.

ب. مسؤولية الشخص المعنوي

الشخص المعنوي كما هو معروف أنه مجموعة من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية الاعتبارية، ويعترف لها القانون بجميع الحقوق المدنية من ذمة مالية مستقلة، أهلية قانونية، حق التقاضي، كما يسأل مدنيا. إن لكل شخص معنوي ممثل عنه يكون مسؤولا عن الأفعال غير المشروعة التي ترتكب باسم الشخص المعنوي، أما إذا كان الشخص المعنوي يسأل شخصيا عن الأفعال الغير مشروعة التي ارتكبتها، فالمشرع الجزائري لم

¹ - سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، د د ن، القاهرة، 1990، ص 141

يعترف بنص صريح بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في قانون العقوبات، ولكن مع مرور الوقت سنة (2004) اعترف المشرع الجزائري¹ بالمسؤولية لشخص المعنوي من خلال القانون 04-15 المؤرخ في 2004/11/10 الذي عدل المواد 18 مكرر 1 من قانون العقوبات، حيث أن المشرع فرض عقوبات أصلية توقع على الشخص المعنوي بالغرامة التي تساوي من مرة إلى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي الذي يعاقب على الجريمة، كما اعترف المشرع الجبائي بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من خلال المواد 303 فقرة 9 ق.ض.م و554 ق.ض.غ.م، التي جاءت في مجملها تنص على أن تقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد ضد أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي دون الاخلال بتطبيق الغرامات الجبائية الواجبة. وبالتالي المسؤولية الجزائية عن مخلفات الالتزامات الضريبية يتحملها الشخص المعنوي، باعتبار المسؤول عن إرادة الشخص المعنوي ومن جهة أخرى مع مراعاة طبيعة كل منهما.

وعليه في حالة ارتكاب الشخص المعنوي لجريمة التهرب الضريبي فإنه يتم تطبيق

العقوبات المالية والعقوبات الأخرى (غلق، حل، إقصاء للشركة) على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الفعلي.

ج. مسؤولية الشريك

الأصل في الجرائم الضريبية أنها تقع من الممتنع بصفته المكلف بالضريبة، لكن يجوز أن تقع من طرف شخص

آخر لا يتمتع بهذه الصفة ويسمى الشريك.

إن الشريك في الجرائم الضريبية، يعتبر مسؤولاً جنائياً عن ارتكاب الفعل المجرم قانوناً من تجريم الفعل الذي

ساهم فيه، لا من إجرام المكلف بالضريبة فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله، ومن ثم يتعين

لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية.

نجد أن القوانين الجبائية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية تنص على أن المسؤولية الجزائية تترتب على كل

شخص حرّض أو ساعد، أي اتفق مع ممول أو مكلف بالضريبة²، على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها

بالقوانين الجبائية، وقد أجمعت كذلك كل القوانين الجبائية على تحميل الشريك، المسؤولية الجزائية كاملة وتطبيق عليه

العقوبات المقررة للفاعل الأصلي.

وبالتالي لكي كون أمام جريمة الاشتراك في الجرائم الضريبية يجب ارتكاب فعل معاقب عليه، وأن يقع

الاشتراك بإحدى الطرق المبينة في القانون وهي التحريض والمساعدة والاتفاق حيث تكون هذه الأفعال قبل وأثناء

وقوع الجريمة يقصد بها تسهيل وقوعها، أي في جريمة التهرب الضريبي الشريك عند قيامه بالمساعدة أو الاتفاق أو

¹ - السني فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، 2008، ص 343.

² - طورش بتاه، مرجع سابق، ص 152 153

التحريض للفاعل الأصلي أي المكلف بالضريبة بشتى الطرق ويجب أن يكون ذلك سابقا أو في نفس لوقوع الجريمة لأنه لا نستطيع التحكم عن الاشتراك بعد وقوع الجريمة، وكذلك أن يتوفر القصد بالاشتراك، أي توافر القصد الجنائي لدى الشريك، أي يكون عالما بالتهرب الضريبي، ففي هذه الحالة يسأل جنائيا عن اشتراكه حتى ولو انتفت مسؤولية المكلف بالضريبة بسبب فقدان أهليته أو وفاته، فإذا توفى المكلف بعد صدور الحكم بإدانته فإن العقوبات المتعلقة بالاكراه البدني تسقط لإستحالة تنفيذها، أما العقوبات المالية والمصاريف القضائية والديون الجبائية باعتبارها دينا عليه فهي تنفذ على تركة المتوفي¹، أما إذا توفى المكلف أثناء المحاكمة وقبل صدور الحكم، تقضي المحكمة بانقضاء الدعوى العمومية، ولكن لا يستبعد استمرار محاكمة الشريك أو الشركاء إن وجدو.

كذلك قد يتعهد المكلف بالضريبة إلى شخص آخر للوفاء بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه مثل أن يوكل محاسب معتمد أو خبير جبائي أو من لهم هذه الصفة لدفع الضريبة عنه أو تقديم التصريحات الضريبية.

في حالة اثبات اشتراك الوكيل مع المكلف بالضريبة من أجل التهرب من الضريبة عن طريق تقديم بيانات غير صحيحة أو تزوير المحاسبة (تخفيض الإيرادات أو تضخيم النفقات) فهذا يؤدي إلى المساءلة الجزائية لهذا الوكيل، فبالثالي المكلف بالضريبة الذي يدعى جهله بالمناورة التدليسية التي قام بها الوكيل عليه إثبات أو عدم إمكانية منع ذلك بعد فوات الأوان، وإن أكثر ما يميز الجرائم الضريبية عن غيرها أنها من الجرائم ذات المسؤولية المطلقة أو ذات ركن معنوي ضعيف لأن الخطأ فيها مفترض فرضا قابل لإثبات العكس، فإذا كان الوكيل قد قام بخطأ مهني ملك يقصد به التهرب من الضريبة، ففي هذه الحالة تنفى عنه المسؤولية الجزائية ولكن تقع عليه المسؤولية المدنية والتأديبية. كما نصت القوانين الجبائية على إشراك الوكيل، وهذا ما جاءت به المادة 306 فقرة 01 ق.ض.م "يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل الأعمال أو خبير، وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة لمسكها لعدة زبائن"، كما أنه يوجد اشتراك من نوع آخر ألا وهو اشتراك المكلف بالضريبة مع أعوان الضرائب كأن يتفق المكلف بالضريبة مع رئيس مفتشية الضرائب التابع لها، وهي مصلحة تأسيس الوعاء الضريبي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة وإصدار ضريبة في حقه بأقل بكثير من قيمتها الحقيقية²،

أو يتفق مع قابض الضرائب بوقف المتابعات القائمة في حقه من أجل تحصيل الضريبة أو إخفاء أو اتلاف الجداول الضريبية المبينة لديونه ففي هذه الحالة نكون أمام حالة الاشتراك مع أعوان الضرائب الذين يقومون بمساعدة واتفق مع المكلف سيء النية من أجل التخلص من أداء الدين الضريبية الملقاة على عاتقه وذلك بالتواطؤ مع أعوان الضرائب.

1 - المرصفاوي حسان صادق، التجرىم في نشرعات الضرائب، دار المعارف، مصر، 1963، ص153

2 - المساعدة أنور محمد صدقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2007، ص 203

د. مسؤولية الغير

قانونا إن العقوبة لا تقع إلا على من ارتكب الفعل المجرم، فتتفق القوانين الضريبية مع القوانين الجنائية على شخصية المسؤولية الجزائية لكن تخرج القوانين عن هذه القاعدة في بعض الأحيان أن يسأل الغير عن مخالفة الالتزامات الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة وهذا من أجل ضمان تحميل الضريبة.

- بالنسبة للولي أو الوصي من عدم الأهلية أو ناقصها نجد أنفسنا أمام شخصين ماديين ضريبيا كلاهما ملتزم بالوفاء بالديون الضريبية اتجاه الخزينة العمومية، فعدم الأهلية أو ناقصها هو الملتزم القانوني ونائبه هو الملتزم بالوفاء بالديون الضريبية نتيجة المسؤولية التي تتبعه من جراء إثباتها.

فالمبدأ أن القاصر لا يمكن مساءلته جنائيا لأنه لم يرتكب أي مخالفة بنفسه فالإجراء الذي يوقع بحقه هو استفتاء الضريبة المستحقة من ماله الخاص أما ممثله القانوني هو من يسأل جنائيا عن مخالفة الالتزامات الضريبية وإنه أمام إدارة الضرائب هو الطرف السلي بينهما.

- فيما يخص المسؤولية الجزائية للمكلف بالضريبة عن أفعال تابعيه فالأصل أن المكلف هو المسؤول جنائيا¹، في حالة التهرب الضريبي مثل إحفاء بعض المبالغ التي تخضع للضريبة أو عرقلة أعوان الضرائب عن قيامهم بتحصيل الضريبة، أو تزوير الدفاتر المحاسبية، ففي كل هذه الأفعال المكلف بالضريبة هو من يتحمل نتائج الأخطاء التي يقوم بها تبعه على أساس أنه الطرف السلي في العلاقة الضريبية والملتزم بجميع الالتزامات الضريبية، فعلى المكلف بالضريبة اثبات النية السيئة لتابعه بشتى الطرق عن الأفعال التي قام بها وأنه لم يكن يعلم بذلك نتيجة لقوة قاهرة أو ثقته الرائدة في مستخدميه، وأنه في حالة علمه كان سيمنع حصول ذلك، وفي حالة اثبات ذلك تنفى عن المكلف المسؤولية الجزائية عن الجريمة الضريبية التي قام بها تابعه.

- بالنسبة لورثة المكلف بالضريبة المتوفي، فهم يتحملون الديون الضريبية التي لم يؤديها المكلف بالضريبة من التركة التي آلت إليهم، فما يستوجب الإشارة إليه أن وفاة المكلف لا تلزم الورثة شخصيا بالديون الضريبية وإنما تلزمهم بالديون المتنقلة لتركة المكلف المتوفي، وذلك علما على أن التركة لا توول الى الورثة إلا بعد سداد كل الديون المثقل بها، فان ادارة الضرائب منح لها القانون الجزائري امتياز الأسبقية في استيفاء دينها من تركة المكلف، فالمعمول به إن أن التركة لا تخضع لإجراءات تسجيل من اجل نقل الملكية للورثة، الا بعد تسديد كل الديون الضريبية التي كانت على عاتق المكلف بالضريبة المتوفي.

- اما عن المسؤولية بالتضامن تكون ناتجة بين الاشخاص الذين لهم نفس المصلحة فتوجد صور مختلفة عن مسؤولية التضامن كما هو الحال بين شركاء شركة التضامن حسب المادة 551 من القانون التجاري ان الشركاء

¹ - سرور أحمد فتحي، مرجع سبق ذكره، ص 155-156

المسؤولين مسؤولية تضامنية عن ديون الشركة، وبما فيها الديون الضريبية كذلك بالنسبة للأزواج القائمين بنشاط تجاري مشترك باسمهما لكون مسؤوليتهم تضامنية في حالة تحرب من اداء الضريبة المستوجبة عليهم عن طريق تنظيم اعسار أحدهم مثالا في مسؤوليتهم تضامنية عن الديون الضريبية فقط.

المطلب الثاني: العقوبات المقررة على مرتكبي جريمة التهرب ضريبي

ونجد هنا العقوبات الجبائية، المهنية والجزائية.

أولا: العقوبات الجبائية

تتخذ صورة الغرامات الجبائية والمصادرة التي توقع على المتملص منها بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع، وتختلف العقوبات من نص لآخر مضمونا ومقدارا وإن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات.

1. في مجال قانون الضرائب المباشرة والغير المباشرة

إن أول غرامة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة ب ثلاثون ألف دج وتفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية طبقا للمادة 1.1/194

عندما يكون تصريح المكلف ناقص أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة يزداد مبلغ الحقوق المتملص.

2. في مجال الضرائب غير المباشرة

في هذا المجال ميز المشرع بين نوعين من العقوبات الجبائية عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية

2-1- العقوبات الثابتة: وذلك بنص المادة 523 حيث يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة بغرامة من خمسة الاف دج إلى خمسة وعشرون ألف دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من القانون.²

2-2- العقوبات النسبية: ففي حلة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن خمسة وعشرون ألف دج.

هذا في الحالة العادية أما في حالة استعمال طرق احتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 2/530 المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة.

كما تحدد الغرامة بضعف الحقوق وألا تقل عن خمسين ألف دج. أما المادة 537 فتعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المكلفين غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من عشرة آلاف دج إلى مائة ألف دج.

¹ - المجرىة الرسمية: العدد 16، لسنة 2005

² - المادة 523 من ق. ض. غ. م، معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003

وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 بغرامة من ألف دج إلى عشرة آلاف دج.

في حين المادة 544 تعاقب 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 المقررة في المادة 306 السابقة الذكر. وحسب المادة 545 أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى برتبة مسير أو مستخدم، المقررة في حق الأشخاص المثبت اتمامهم في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم يعاقب بغرامة من ألف دج إلى عشرة آلاف دج. وفي حالة التملص فلغرامة تساوي 03 أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن خمسة آلاف دج حسب المادة 546.¹

3. في مجال قانون الرسم على الأعمال

جاءت المادة 114 لتعاقب على من يخالف الأحكام القانونية والنصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين خمس مائة دج إلى ألفين وخمسة مائة دج، وفي حالة الطرق التديسسية يحدد المبلغ من ألف دج إلى خمسة آلاف دج.

4. في مجال قانون الطابع

إن كل مناورة غابتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها. وفي حالة استعمال طرق تديسسية تطبق الغرامة بنسبة 100 % على كل الحقوق المتملص منها وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات وإيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، والحد الأدنى للغرامة هو خمس مائة دج.

5. في مجال قانون التسجيل

تنص المادة 49 على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة لشروط المادة 48 تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح بين ألف دج إلى عشرة آلاف دج.

¹ - طرشى إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر أكاديمي في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح-ورقلة، 2014/2015، ص38

أما المادة 120 نصت على العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن خمسة آلاف دج.

6. في مجال قانون الإجراءات الجبائية

نصت المادة 62 منه على أنه يعاقب بغرامة من خمسة آلاف دج إلى خمسون ألف دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، التي يتعين تقديمها وفقاً للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

كما نصت المادة 45 من القانون 04-21 نصت على أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفاً بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 1/224 من ق.ض.م¹ تطبق عليهم غرامة تقدر ب ثلاثون ألف دج إلى أربعين ألف دج. كما تطبق الغرامة في حالة تقديم معلومات غير صحيحة في كشف الزبائن.

ثانياً: العقوبات المهنية

وتتمثل في:

1. الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف

وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه.

ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من ق.إ.ج²، بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب، مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي وألا تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر.

وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

1 - القانون 21/04 المؤرخ في 2004/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2005

2 - المادة 146 ق.إ.ج عدلت بموجب القانون رقم 16/05 المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2006

2. تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة معلوماتية

وهذا بموجب التعليمية بين المشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري.¹ كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث (الجمارك، الضرائب، التجارة).

3. سحب التوطين المصرفي للمستوردين

وهي عبارة عن رخصة تقدم لهم من البنوك الوطنية التي يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد، ومن أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، بموجب الأمر 05/05، كما جاءت التعليمية الوزارية رقم 04 تحدد كفاءات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي.²

4. إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات لعمومية

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

- لا يستوفون واجبتاهم الجبائية والشبه جبائية.
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكي الغش.

ثالثا: العقوبات الجزائية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبية، لكن ولتوقيع الجزاء على المتهرب لا بد أولا من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء، وتتمثل العقوبات الجزائية في:

1. العقوبات الأصلية

وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن القانون 11/02³، كما أن المادة 530 من ق.ض.غ. م نصت على عقوبة الحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو

¹ - طورش بتاته، مرجع سابق، ص 186

² - الأمر 05/05 المؤرخ في 2005/07/25، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، نص في المادة 02 منه على " فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم قدره 10.000 دج.

³ - القانون 11/02 المؤرخ في 2002/12/24، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

كما جاءت المواد من 403 إلى 408 من ق.ض.م، والمادة 122 من ق.ر.ر.أ، والمادة 536 من ق.ض.غ.م نصت على أنه في حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة والذي يترتب عليه المساس بالسهر الحسن للاقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من ق.ع.

أيضا نجد المادة 129 من ق.ر.ر.أ تعاقب على مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، بغرامة جزائية تتراوح من ألف دج إلى عشرة آلاف دج وتقابلها في ق.ض.غ.م المادة 545 إلا أنها نصت عليها كمخالفة جبائية، هذا في الحالة العادية أما في حالة العود كما عرفته المادة 131 من ق.ر.ر.أ " يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون، يرتكب في غضون أجل (05) سنوات بعد الحكم الإدانة"، فلقيام العود يجب أن يكون صادرا من محكمة جزائية بعقوبة أصلية، ويترتب عنه وجوب مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وحددت مدته ب (05) سنوات، وأجمعت على ذلك كل القوانين الجبائية.

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

لكن تجدر الإشارة إلى أن العقوبة السالبة للحرية وإن كانت ذات طابع ردعي إلا أن المصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كإقتطاع مالي يغذي الخزينة العمومية؛ فحبس المكلف المتهرب إنما هو حبس لمصدر من مصادر تغذية الخزينة، بل وقد يضر الخزينة بشكل أكبر عن طريق إقامته في المؤسسة العقابية من خلال نفقات معيشته.¹

2. العقوبات التكميلية

وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 03/303 من ق.ض.م، والمادة 130 من ق.ر.ر.أ والمادة 03/546 من ق.ض.غ.م بنصها "...دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى مثل (المنع من ممارسة مهنة، العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة... الخ).

أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 03/306 من ق.ض.م، والمادة 544 من ق.ض.غ.م، والمادة 128 من ق.ر.ر.أ، بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاوله المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري، وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

¹ - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، د ب ن، 2008، ص 217

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية.

أوجب المشرع قيام عمليات رقابية بصفة دورية وبأشكال مختلفة والتي يجب اتباعها واستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهمية وضرورة التدخل، أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه (معنوي أو طبيعي).

المطلب الأول: الرقابة العامة الداخلية.

تعمل الرقابة الجبائية العامة أو تعرف بالرقابة الداخلية على التثبيت في مدى صحة التقارير المودعة من النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتبعة للتأكد خاصة من أن المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرة وأنه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به، وما يميز هذا النوع من الرقابة أنها تتم على مستوى مفتشيات الضرائب التي بحوزتها الملف الجبائي، وذلك بشكل دوري دون التنقل أو اجراء أبحاث خاصة، وهي تتخذ شكلين أساسيين وهما: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

أولاً: الرقابة الشكلية

يطبق هذا النوع من الرقابة كل سنة بطريقة منتظمة وغير انتقائية على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاحتصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، كخطوة أولى لفحص جميع التصريحات والمستندات المودعة من قبل المكلفين والتي لها علاقة بفرض ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، بهدف اكتشاف الأخطاء المادية للملاحظة والتناقضات في المعلومات والمعطيات المقدمة.¹

تعد الرقابة الشكلية تمهيدا للرقابة على الوثائق لأنها تسعى لإعطاء فكرة أولية للملف الجبائي والذي من خلالها يتم منح قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبولها أو بتحويلها إلى الرقابة على الوثائق، إذا فان الرقابة الشكلية تقوم بتحقيق الشكل للمعلومات المشاره ضمن تصريحات المكلف بدون مقارنة مع المعلومات المتواجدة لدى الإدارة الجبائية ومن بين ذلك:

1. المكلف: يجب ان يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق التالية: السجل التجاري، بطاقة اثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية.
2. النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموعة الضرائب وملحصات ارقام الاعمال لكل سنة.
3. الأخطاء المادية: التأكد من ايداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشاره إليها متواجدة في الحانة الصحيحة وأن كل بيان يخص الحانة المتعلقة بها.

¹ -Nathalie Gonthier, Marcel Gonthier, Hean-luc Rossignol, Droit fiscal «Manuel & Applications 2008/2009», édition Foucher 2008, Paris, P564

ثانيا: الرقابة على الوثائق.

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية على مستوى مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي، ويتجلى دور هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية والمستندات المقدمة من طرف المكلفين ومقارنتها مع كل المعلومات الموجودة لدى الإدارة الجبائية والمعلومات المتحصل عليها من جهات وأطراف أخرى: كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، الخ، في سبيل معالجة النقص في التصريحات المقدمة لاسيما الفحص النافذ للتصريحات المقدمة.

لذا فإنه يحق لمراقب الإدارة الجبائية في حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمه أن يتحصل على معلومات من خلال طلبها أو طلب توضيحات وتبريرات كتابية.

وبهذا فإن الرقابة على الوثائق تهدف إلى:¹

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة الربح.

- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.

- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

وعليه فإنه عند نفاذ إجراءات الرقابة العامة التي تقوم بها الإدارة الجبائية يمكن للتمييز بين حالتين:

1. ان تكون التصريحات المقدمة صحيحة: وبهذا لا تستطيع سلطة الإدارة الجبائية ان تقوم باتخاذ اجراء ضد المكلف بالضريبة وبالتالي سيتم الاحتفاظ بالملف.

2. وجود اخطاء: ومن خلال هذه الحالة يكتشف المراقب الجبائي وجود اما اختلافات غير هامة تستدعي طلب توضيحات واما اختلافات كبيرة ووجود حالة تدليسية تستلزم تقديم الملف الى الرقابة المعمقة.

وبهذا تعتبر هذه الطريقة الأكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق وذلك بفحص والتعرف على مختلف وسائل الانتاج وطرائق استعمالها، ودرجة تأهيل العمال المستخدمين لهذه الوسائل كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى، كمتابعة استعمال المخلفات الصناعية وفي حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين او ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المراقبون بطلب المزيد من المعلومات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف للإدلاء بالمعلومات لدى الإدارة الا أن للمكلف بحق الرفض على الاتصال

¹ - Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal, Cour des comptes, rapport public annuel 2010, février 2010, France, P172.

المباشر وفي هذه الحالة يقوم المراقبون بتوجيه طلب رسمي إلى المكلف بالضريبة يتضمن تقديم توضيحات التبريرات التي بها التباس او غموض ويجب ان يأخذ المراقب عند إعداده للطلب خاصيتين أساسيين للطلب الكتابي:¹

- يجب ان يتبين الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات.

- أن يقوم المكلف بتقديم اجابته في مدة لا تقل عن 30 يوما.

وتهدف الرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية تقدم فكره اولية عن الملف الجبائي للمكلف بالضريبة يتم من خلاله اعطاء قرار ابتدائي عن مصداقية وشرعي التصريحات سواء بقبوله على ما هو عليه او بتحويله الى الرقابة المعمقة للتفصيل فيه أكثر.

المطلب الثاني: الرقابة الخارجية

تمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة لأعوان المراقبين للأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم إذ تهدف هذه التدخلات الى التأكد من صحتها ونزاهة الاقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف الاحتمالات للتهرب وكذلك بمهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع ويمكن ان صور الرقابة المعمقة أو أنواع اخرى للرقابة.

أولا: الرقابة المعمقة.

يعتبر التحقيق وسيلة من وسائل الرقابة على التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة إلى الإدارة الجبائية، وذلك من أجل التأكد من تطابق المداخل من مصرح بها مع وصعيتهم المالية، وللقيام بهذه المهمة منح لها المشرع استخدام عدة طرق مختلفة باختلاف كل من الهدف المرجو منه، وطبيعة المكلف بالضريبة الخاضع لهذا التحقيق، وكذلك حسب نوعية الضريبة.

1. التحقيق المحاسبي.

يقصد بالتحقيق المحاسبي " مجموعة من العمليات التي تهدف الى التحقيق في عين المكان لمحاسبة المؤسسة، ومقارنة البيانات الفعلية والمادية بما هو موجود ضمن التصريحات المكتتبه، وذلك في سبيل ضمان اجراء التعديلات اللازمة"² وفقا للتشريع الجبائي الجزائري يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، المادة 19 مكرر 3 (قانون 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012) المنظم قانون المالية لسنة، 2013

² - Khalil Haloui, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse de doctorat, université de Grenoble, France, spécialité: droit privé année 2011, P36.

الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.¹

وعليه فإن التحقيق في المحاسبة يمكن اعوان الإدارة الجبائية من إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وذلك من خلال المقارنة بين تصريحاته الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحاته، لذا لا يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق إلا عند ثبوت الحالات التالية:²

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين السابقتين.
 - تكرار الخسارة والربح الضعيف مقارنة مع النشاط المزاوول.
 - ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاوول.
 - ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.
 - تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها لمدة 04 سنوات.
 - ملاحظة المحالفات ذات الطابع الاقتصادي أو محاولة اللجوء للغش الضريبي.
- وللقيام بإجراءات هذا النوع من الرقابة لابد من الأعوان المكلفين بالمراقبة المرور بالمراحل التالية:

أ. المرحلة التحضيرية للتحقيق

تعمل الإدارة الجبائية على تنظيم عملية الرقابة وتحضيرها من خلال الأعمال الموالية:

- إرسال الإشعار بالتحقيق.
- جلب الملف من المقتضية المختصة والاطلاع عليه.
- المعاينة في عين المكان، أي مكان تواجد المؤسسة أو المكان الذي يزاول فيه المكلف نشاطه.
- عملية جمع المعلومات من الأطراف المتعاملة مع المكلف المعني.

ب. مرحلة الشروع في التحقيق

بعد انقضاء أجل التحضير والمقدر بـ 10 أيام، يحضر المكلف وثائقه المحاسبية في مكان ممارسة نشاطه ويقدمها للمراقبين قصد التحقيق فيها ومراقبتها، وتنجسد هذه المرحلة في:

- المراقبة الشكلية للمحاسبة: تتمثل هذه الرقابة في الاطلاع على الوثائق المحاسبية خاصة الدفاتر الإجبارية منها للتأكد من تاريخ ختمها والمصادقة عليها من المحكمة ومن كونها ممسوكة وفقا لما جاء به القانون التجاري في مادتيه 09 و 10 وكذا وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي SCF.

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20

² - لابد لزرق، واقع التهرب الضريبي والاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص: تدبير المالية العامة، 2012/2011، ص 129

- مراقبة المحاسبة من حيث المضمون: أي من حيث مدى وجدية المكلف في مسك المحاسبة واكتشاف المخالفات الإغفالات التي تساعد على إعادة تقييم المادة الخاضعة للضريبة واتخاذ العقوبات المترتبة عن تلك المخالفات.

ج. المرحلة التي تلي التحقيق "نتائج التحقيق"

وبعد إتمام الإجراءات السابقة واثبات الأخطاء أو النقائص من قبل المكلف تتخذ الإدارة الجبائية إجراءات التصحيح الحضورى أو التلقائى وذلك بعد إرسال الإشعار الأولى للمكلف بنتائج التحقيق.

- التصحيح الحضورى: يقوم المراقب بإشعار المكلف بنتائج الرقابة مفصلا في الإشعار كافة الملاحظات وطرق التقويم التي أدت إلى التعديلات التي تم القيام بها، حيث تتاح للمكلف فرصة أربعين يوما من تاريخ الإشعار لفحص نتائج التقويم وتقديم الاستفسارات اللازمة خلال أربعين يوما ويجيب بالقبول أو الرفض الجزئي لتلك التعديلات، وفي حالة انقضاء المدة ولم يحصل رد على الإشعار فإنه يؤخذ بعين الاعتبار قبول المكلف للتعديلات.

- التصحيح التلقائى: إضافة إلى التصحيح الحضورى قد تلجأ الإدارة الجبائية اجراءات

التصحيح التلقائى للضريبة، إلا انه لا يمكن للإدارة الجبائية اللجوء للتحديد التلقائى لقواعد فرض الضريبة إلا في الحالات التالية:¹

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.

- عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونيا بالمداخيل (الربح الصناعي، التجاري وغير التجاري) والتصريحات بالضرائب.

1. التحقيق المحاسبي في مجمل الوضعية الجبائية.

عرف المشرع التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه تحقيق يسمح للأعوان بمراقبة مدى الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة ووضعية الأملاك والوضعية المالية لأفراد المسكن الخاضع للضريبة وغط معيشتهم، اذ يعد هذا النوع من الرقابة أكثر شمولاً من التحقيق المحاسبي وأكثر جهداً لأعوان الإدارة الجبائية وللمكلف بالضريبة كونه جد واسع، فهو يشمل وضعية المؤسسة وكذلك الوضعية الشخصية للمكلف خاصة: أصحاب المهن الحرة، الشركاء ومسيري الشركات والأشخاص الذي يجوزون على مداخيل غير معروفة، لذا يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق عند ثبوت الحالات التالية:

- قرائن قوية تدل على وجود غش وتهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة.

¹ - بن اعماره منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والرقابية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، د س ن، ص ص 27-28

- غياب التصريح عن مداخيل قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخيل هامة غير خاضعة للضرائب.

- اقتناء عقارات ومنقولات هامة.

- التحسن المعيشي السريع للمعني بالرقابة دون تطابق ذلك مع تصريحاته، وعدم معرفة مصدر العائد.

2. التحقيق المصوب.

تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008¹، بهدف فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية.² فهو يعد إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية وأكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي، إلا أنه لا يتم اللجوء لهذا النوع من التحقيق إلا عند شك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلف بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.³

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يمنح نفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، لكن يظهر الاختلاف البسيط فيما يخص بعض الإجراءات نجملها كالتالي:⁴

- يتم إجراء التحقيق وكل التحريات الضريبة أو عدة أنواع من الضرائب لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية.

- طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق.

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

- يتمتع المكلف بأجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو القبول.

- إمكانية رجوع الإدارة الجبائية للفترة التي تمت فيها المراقبة.

1 - أمر رقم 02-08 مورخ في 21 رجب 1429 الموافق (24 يوليو 2008)، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة 22.

2 - Ministère des finances, direction générale des impôts, circulaire, direction des recherches et vérifications, vérification ponctuelle de comptabilité, Alger Année 2009.

3 - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيق، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للمراقبة، منشورات 2016، الجزائر، ص 13

4 - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 الفقرات 3-4-5-6.

وبهذا فإن التحقيق المصوب يتمتع بقدر كافي من الدقة والتفصيل في فترة التحقيق بالمقارنة مع التحقيق بالحاسبة خاصة في تركزه على التحقيق لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، هذا الامر الذي يساهم في جعل المعلومات المحاسبية الناتجة عنه دقيقة وموثوقة، إلا انه نتيجة الكم الهائل للمعلومات الجبائية يجعل هذه العملية تتميز بالعشوائية والافتقار للأهداف.

ثانيا: أنواع أخرى للرقابة.

إضافة إلى الرقابة الداخلية والرقابة المعقمة، هناك أنواع أخرى للرقابة الخارجية ومن بينها الرقابة الفتوية والمعائنة والتبلس الجبائي:¹

1. الرقابة الفتوية

تم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة للولاية ومراكز الضرائب، وهي تتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين الخاصة بالمعاملات التي تتعلق بالعمارة المبنية وغير المبنية فيما يخص البيع والمبادلة ونقل الملكية وعمليات الإيجار، ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الفتوية.

أ. رقابة التقويمات العقارية: وتعني مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة الأثمان أو التقديرات المقدمة من الأطراف، بخصوص عمليات نقل ومبادلة وقسمة الملكيات العقارية، إن مراقبة أسعار التقويمات العقارية المصرح بها تشكل أي الأليات المستعملة في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان، وتعتمد مراقبة هذه الأسعار على القيمة العقارية السوقية، أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار في

السوق، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.

ب. رقابة الضريبة على إيجار العقارات: حيث تخضع المداخل العقارية المتأتية من الإيجار الخاص بالعقارات ذات الاستعمال المدني أو التجاري أو المهني، للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل ثابت محرر من الضريبة، ويقصد بالمراقبة الضريبية للمداخل العقارية مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين

الخاضعين للضريبة على المداخل العقارية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات، بما فيها المعطيات المادية وغير المادية، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

¹ - بلواضع الجيلاني، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012، مجلة العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، العدد 12، 2014، ص10

2. المعاينة والتحقيقات.

وضع المشرع الجبائي القواعد العامة لعملية المعاينة، التي تشكل إحدى الوظائف الحساسة لعمل الإدارة الجبائية. وخاصة المواد الأحكام التي جاءت ضمن قانون المالية لسنة 2002 حيث بينت أحكام هذا القانون أن عملية المعاينة لمراقبي الإدارة الجبائية تكون بدون إعلام مسبق وذلك قصد البحث والحصول وحجز على كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.¹

كما أنه يجب الإشارة إلى أنه لإجراء المعاينة من طرف مراقبي الإدارة الجبائية يجب توفر شرطين أساسيين وفقا لما جاء في احكام المواد 74 و 75 من قانون المالية لسنة 2002 وهما:

- وجود أعمال تدليسية.
- الحصول على ترخيص مسبق لإجراء المعاينة من قبل رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوض هذا الأخير.

3. التلبس الجبائي.

يعتبر التلبس الجبائي اجراء رقابة غير مستقل، وتم انشاءه بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010² وتعزيزه بقانون المالية لسنة 2013³، فيه اجراء بمنح للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حدا للغش والتهرب الضريبيين وذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها خلال ممارسة حق المعاينة والرقابة، الحجز، الاطلاع، الرقابة، من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي الجارية ومعاينة جنحة التلبس وهذا حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.

أ. حالات التلبس الجبائي.

تعتبر حالات تلبس الجبائي الممارسات التالية:⁴

- ممارسة نشاط من دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.
- إصدار فواتير وسندات تسليم أو وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا.

¹ - القانون رقم 01-01-21 للمؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المواد من 74 إلى 78.

² - الأمر رقم 01-10-10 للمؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق ل 26 غشت سنة 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المادتين 07 و18.

³ - قانون رقم 12-12-12 للمؤرخ في 12 صفر عام 1434 الموافق ل 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013.

⁴ - Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales, Circulaire N°10/MF/DGI/DLRF, Alger: 11 Février 2013, P2.

- ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وايداعها.
- تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.
- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل.
- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

خلاصة

إنه لمن الصعوبة بمكان مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نظرا للتقنيات والحيل التي يصعب حصرها والمستعملة في ذلك من طرف المكلفين للتخلص من عبء الضريبة المفروضة عليهم بموجب القانون لارتباط الظاهرة بتطور الأنشطة الاقتصادية واتساع دائرة المشاريع خاصة في القطاع الخاص، الأمر الذي أدى إلى أخذ الظاهرة لأبعاد خطيرة. حتى أصبح المكلف يعمل بجهد وهو ما تم ابرازه في هذا الفصل.

• حيث أن المشرع الجزائري شرع عدة قوانين متعلقة بالردع للمكلفين المتهربين من التزاماتهم الضريبية منها

قانون 10/14.

خاتمة

تعد الجباية من أهم العناصر في مالية الدولة ومصدرا رئيسيا لتمويل خزيرتها العمومية في سبيل سد نفقاتها فالضريبة كانت ولا زالت تعد وسيلة لتحقيق المنفعة العامة للدولة، وذلك من خلال جل الاقتطاعات النقدية الاجبارية والتي تكون بصورة مستمرة من مختلف مداخيل الأفراد والمؤسسات كما أنها من أهم مكونات النظام الضريبي للدولة، هذا الأخير الذي يعتبر من احد المقومات الأساسية للسياسة المالية للدولة، وهو عبارة عن مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية التي تختص بالقواعد والإجراءات التي تحكم نظام فرض وربط وتحصيل الضرائب، التنفيذية التي تحرص على تنفيذ ومراقبة هذه الإجراءات المتمثلة في الإدارة الجبائية.

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري في كونه نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم المكتتبه بشكل يوافق نشاطهم ومداخلهم الحقيقية وحينما تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات والتأكد من صدقها بهدف كشف التجاوزات التي يمكن ان يستعملها المكلف بالضريبة سواء بطرق مشروعة او غير مشروعة في سبيل تخفيض أسس الضريبة او التخلص منها نهائيا، وهذا ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي والتي أخذت في الآونة الأخيرة منحرجا خطيرا وتعددت أسبابها من اجتماعية واقتصادية محيطة بحالة المكلف والحالة العامة للدولة، غير أنه من خلال تشخيص هذه الظاهرة اتضح أنها غير قابلة للقياس نظرا لعدم إمكانية حصرها نتيجة لما تخلفه من آثار وخيمة على الناحية المالية والاجتماعية والاقتصادية للمبلاد، ورغم كل هذه التحديات حاولت ومازالت الدول مكافحة انتهاك الخزينة العمومية وتعرقل نشاطات الدولة كون أن القضاء النهائي عليها يعد ضربا من الخيال ولذلك وفي هذا الصدد عمدت الدولة الجزائرية من خلال إدارتها الجبائية إلى انتهاج جملة من السبل الرقابة الجبائية لاعتبارها أداة وقائية وردعية في آن واحد وعليه وفي سبيل أداء الرقابة الجبائية لأهدافها سحر المشرع للإدارة الجبائية هياكل تنظيمية على مختلف المستويات المركزية أو الجهوية، أو الولائية أو حتى في شكل هياكل مستحدثة وطنية تسهر على تطبيق وتنفيذ مختلف الإجراءات في سبيل استرجاع حقوق الخزينة العمومية، منا وضع لها كذلك أطارا قانونيا يتجسد في الحقوق والصلاحيات الممنوحة لها لأداء مهامها وهذا من خلال تطبيق جملة المواد التي جاء بها قانون المالية 10/14.

- اختبار الفرضيات

بعد ما تمت معالجة وتحليل جوانب موضوع الدراسة بهدف الإجابة على إشكالية الرئيسية واختبار صحة الفرضيات المقترحة، تم على أساسها استنتاج ما يلي:

1. ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، وغياب العدالة الضريبية في استخدام الحصيلة الجبائية، وتعقد النظم الضريبي من الأسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

2. تتبع الإدارة الضريبية أساليب وقائية كمحاولة لمكافحة التهرب من خلال تنمية الوعي الجبائي للمكلفين وتعزيز قنوات الاتصال بينها وبين المكلفين، كما تستعمل الأساليب الجزائية والردعية لقمع المتهربين، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

3. من خلال تطبيق مبادئ الرقابة الجبائية وفرضها داخليا وخارجيا سواء كانت على المكلفين بالضريبة أو موظفي الإدارة الضريبية لمنع حدوث تواطؤ بينهم من شأنه أن يحد أو يقلل من التهرب الضريبي وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

- نتائج الدراسة

من خلال دراستنا للموضوع وتعمقنا في جوانبه توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتي تتمثل في:

- يعاني النظام الضريبي من الغموض وعدم الاستقرار إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية ورغم الإصلاحات التي تم إدخالها إلا أنه مازال بعيد عن الطموحات والأهداف المسطرة والتي كان محورها الأساسي محاربة التهرب الضريبي.
- يخلف التهرب الضريبي آثارا سلبية على المستوى المالي الاقتصادي والاجتماعي، حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من مواردها المالية.
- إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعد من أهم المخاطر التي تتسبب في تسرب أموال الدولة فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق اختراق الثغرات القانونية والتي تسمح بالتهرب الضريبي وإما بطريقة تدليسية غير قانونية.
- يمكن التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التطبيق الأمثل لقانون المالية 10/14.
- من مهام الرقابة الجبائية التوعوية، التحسيس والرد على المكلفين المخالفين.

- الاقتراحات

من خلال النتائج المتوصل إليها تم اقتراح ما يلي:

1. زيادة عدد المراجعين من ذوي الخبرة والكفاءة مع نسخير كافة الوسائل المادية ووضعها تحت تصرفهم.
2. ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي والحس الضريبي لدى المكلفين.
3. تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل المستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.
4. الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية من رفع مستواهم العلمي والمهني عن طريق التكوين والتدريب المستمر للاطلاع على كافة المستجدات والتعديلات التي تطرأ من حين لآخر.

5. تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الإعلام الآلي في كافة تعاملات الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة.

6. زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

- آفاق الدراسة

من خلال تعرضنا في بحثنا هذا لكل من التهرب الضريبي والرقابة الجبائية نقوم بترك آفاق تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل:

- جباية الضرائب وإشكالية التهرب الضريبي.

- عوائق الفساد الإداري في فعالية آليات الرقابة الجبائية.

بعد هذه الدراسة والوقوف على النتائج وتقديم الاقتراحات والتوصيات لا يسعنا في النهاية إلا أن نسأل الله عز وجل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. المراجع باللغة العربية

• الكتب

- أعمار يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003،
- بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والرقابية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، د س ن
- بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن، 2010
- حامد عبد الحميد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية بالكتاب، مصر، 2000
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، ط2، 2005،
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2005،
- زينب حسين عوض، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان،
- السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، 2008
- سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، د د ن، القاهرة، 1990
- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008،
- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، (سياسات - نظم - قضايا معاصرة) الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،
- سهام كركودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق دار المفيد، الجزائر، 2011
- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007،
- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، د ب ن، 2008
- طورش بناته، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، جامعة قسنطينة 01، 2012
- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992،
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972
- عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة، ط2، الأردن، 2008،
- علي زغودو، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005

- عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط 2، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2011/2010
- عوادي مصطفى، رجال نصر، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري، الجزائر، 2011
- كمال الوصال، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان، دار ابن رشد، مصر، د س ن
- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008
- محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2009
- محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، 2003
- محمد جمال ذنيبات، المالية العامة والتشريع المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013
- محمد خالد المهايني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010
- محمد مرسي فهمي وسيد لطفى عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، د دار ن، مصر، 1990
- المرصفاوي حسان صادق، التجريم في تشريعات الصرائ، دار المعارف، مصر، 1963
- المساعدة أنور محمد صدقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2007
- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، الأردن، 1994
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي- بين النظرية والتطبيق-، دار هومة، الجزائر، 2003
- المذكرات والرسائل**
- برهماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009
- بغداداي علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2009
- بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، 2005/2004
- طرشى إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر أكاديمي في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2015/2014

- لاهد لزرقي، واقع التهرب الضريبي والاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المالية العامة، 2012/2011،
- محمد عباس محرزوي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2005
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2002/2001

• المجلات المختصة

- بلواضح الجيلاني، سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012، مجلة العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، العدد 12، 2014
- بوسقيعة احسن، المخالفة الضريبية، المجلة القضائية، العدد 01
- يسري مهدي وآخرون، تحليل ظاهرة لتهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 09، العراق، 2012،

• المراسيم والقوانين

- المادة 523 من ق. ض. غ. م، معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيق، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2016، الجزائر،
- المادة 146 ق.إ.ج عدلت بموجب القانون رقم 16/05 المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2006
- الأمر رقم 10-01 للمرخ في 16 رمضان 1431 الموافق ل 26 غشت سنة 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المادتين 07 و18.
- المادة 303-1 من ق. ض. م من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م.
- المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/06/23، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.
- المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 1991/02/23، والمتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية
- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المواد من 74 إلى 78.

- القانون 11/02 المؤرخ في 24/12/2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
- القانون 21/04 المؤرخ في 31/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005
- الأمر 05/05 المؤرخ في 25/07/2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، نص في المادة 02 منه على " فكل طلب يخضع بفتح ملف نوطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم قدره 10.000 دج.
- أمر رقم 08-02 مؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق لـ 24 يوليو 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة 22.
- قانون رقم 12-12 المؤرخ في 12 صفر عام 1434 الموافق لـ 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013.
- قانون الإجراءات الجزائية، المادة 19 مكرر 3 (قانون 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012) المتضمن قانون المالية لسنة، 2013

2. المراجع باللغة الأجنبية

- - Ministère des finances, direction générale des impôts, circulaire, direction des recherches et vérifications, vérification ponctuelle de comptabilité, Alger Année 2009.
- et de la Réglementation Fiscales, Circulaire N°10/MF/DGI/DLRF, Alger: 11 Février 2013,
- Khalil Haloui, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse de doctorat, université de Grenoble, France, spécialité : droit privé, année 2011,
- Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal, Cour des comptes, rapport public annuel 2010, février 2010, France
- Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction de la Législation
- Nathalie Gonthier, Marcel Gonthier, Hean-luc Rossignol, Droit fiscal « Manuel & Applications 2008/2009 », édition Foucher 2008, Paris

• مواقع الانترنت

- سالم محمد عبود وعروبة معين عايش، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، الندوة العلمية الضريبية الأولى مركز بحوث المستهلك، العراق، 12 نوفمبر 2008، ص 06 على الموقع www.tax.mof.gov.iq
- صدفة محمد محمود، العلاقة بين الدولة والمجتمع في إطار الحكم الرشيد والمواطنة والثقة المتبادلة، مركز العقد الاجتماعي، مصر، جانفي 2009، على الموقع، www.socialcontract.com تاريخ الطلاع: 2020/06/25

