

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: حقوق

التخصص: قانون جنائي

بمعنوان

التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة

تحت إشراف الأستاذ

قريشي محمد

إعداد الطالب

أولادسالم عبد الرؤوف

الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة	الصفة
السعيد خويلدي	أستاذ	جامعة ورقلة	رئيسا
محمد قريشي	أستاذ	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
حبيبة قدة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة ورقلة	مناقشا
بلقاسم سويقات	أستاذ محاضر "أ"	جامعة ورقلة	مناقشا
بوبكر خلف	أستاذ	جامعة الوادي	مناقشا
مختار بن حمودة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: 2024/2023

شكر وتقدير

أقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم في إنجاز هذه الأطروحة، وأخص بالشكر الأستاذ المشرف الذي كان لي الأب والصديق، وأقدم بكل التقدير للأستاذ بلقاسم سويقات الذي قدم لي الدعم الكبير من أجل إتمام هذا العمل، كما أشكر مدير مركز تكوين مستخدمي الجماعات المحلية وموظفي المكتبة.

إهداء

أهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين، وإلى عائلتي زوجتي وأولادي.

قائمة الإختصارات.

قانون (ض.م)	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
قانون الرسم	قانون الرسم على رقم الأعمال.
قانون (إ.ج)	قانون الإجراءات الجبائية.
قانون (ض.غ.م)	قانون الضرائب غير المباشرة.
التحقيق المعمق	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
ص.....	صفحة.
د.ن	دون سنة نشر.
.....P	page

مقدمة

مقدمة

تعتبر المالية العامة الأداة الرئيسية والمحرك الجوهري لعمليات التنمية الاقتصادية التي تنتهجها الدولة، حيث ينظر الفكر الكلاسيكي إلى المالية العامة كونها وسيلة تمكن الدولة من الحصول على الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقاتها المختلفة، أما الفكر الحديث فيعتبر المالية العامة بمثابة علم قائم بذاته يدرس نشاط الدولة والوسائل المالية التي تستخدمها لتسيير هذه النشاطات، ومصادر هذه الوسائل كالضرائب والرسوم والقروض، وغيرها من الموارد المالية الرئيسية والثانوية، التي تعتمد عليها الدولة في زيادة حجم إيراداتها المالية.

فالمالية الكلاسيكية تحصر دور الدولة في جمع الموارد المالية التي تمكنها من أداء وظائفها الأساسية، والمتمثلة في الأمن والعدالة، أما المالية الحديثة فنشأة بتطور وظائف الدولة وتوسع مناطق ومجالات تدخلها، لتشمل كذلك الأنشطة الاقتصادية، بالإضافة إلى مهامها الأساسية التقليدية، وبالتالي فإن المالية الحديثة أوسع نطاقاً من المالية الكلاسيكية.

إن النظام المالي للدولة هو تعبير عن السياسة التمويلية التي تحكمها، فهو يعتبر أداة بيد الدولة تستخدمها لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف مالية واقتصادية، تساهم في زيادة حجم وارداتها المالية، وينعكس ذلك على المستوى العام للمعيشة بين أفراد المجتمع، فالنظام المالي جزء لا يتجزأ عن الأنظمة الاقتصادية، فكلاهما يعتبر وسيلة لتطوير الأخرى، فالإيرادات المالية تساهم في بناء أسس نظام اقتصادي على قدر كبير من التطور، والاقتصاد القوي هو أهم مورد مالي حقيقي للدولة¹.

ويرتبط تطور علم المالية العامة بتطور دور الدولة عبر العصور، فمن بين أوائل الفقهاء في المجال المالي نجد العالم " مونتسكيو " في كتابه "روح القوانين" والذي تضمن دراسة الأوضاع المالية والسياسية، وأهم كتاب خاص بعلم المالية في العصور الوسطى هو كتاب "ثروة الأمم" للفييه "آدم سميث" والذي عالج بالتفصيل مختلف أنواع الضرائب والإجراءات المتعلقة بها، فهذه الدراسات أبرزت الدور الأمني للدولة في تلك الفترة، وهو ما يطلق عليها بالدولة الحارسة، فمالية هذه الدولة كانت تقتصر على شتى أنواع الضرائب التي كانت تفرض على الأفراد كمقابل من أجل منحهم الحق في حماية الدولة لهم، فحجم الإيرادات الضريبية في هذه الفترة كان ضئيلاً بقدر وظائف الدولة ومجالات تدخلها، حيث إن هذه الإيرادات كانت تنفق

¹ طاهر الجناحي، علم المالية العامة والتشريع المالي، المكتبة القانونية، بغداد، دين، ص 12.

على القطاع الأمني والعسكري، وهي الوظائف الرئيسية للدولة الحارسة، وبالتالي فإن مواردها المالية كانت محدودة، وفي حدود مجالات الانفاق العام¹.

بعد انتشار الأزمات الاقتصادية، وموجة الكساد الكبير التي اجتاحت العالم بأسره، أصبحت الدولة المسؤولة عن إعادة التوازن الاقتصادي، وذلك من خلال تدخلها في جميع المجالات المالية والاقتصادية، فانتساع مجالات تدخل الدولة أضفى عليها صفة الدولة المتدخلة، فنلاحظ بأن تغير وظائف الدولة أثرت فيه الظروف الاقتصادية، مما دفع بالسلطة الحاكمة إضافة إلى مهامها الأمنية والعسكرية، تبني واحتواء وظائف إضافية تعنى بالمجالات الاقتصادية والعوامل المرتبطة بها، كتنظيم الأجور وتشبيد البنية الاقتصادية².

وأدى هذا التغيير إلى اتساع مجالات الانفاق العام، مما زاد في الأعباء الضريبية على الأفراد، نتيجة لسعي الدولة إلى زيادة حجم إيراداتها المالية، لأن الإيرادات الضريبية في تلك الفترة كانت تمثل المورد المالي الأساسي للدولة، أما الموارد الأخرى فكانت محفوفة بالمخاطر كالقروض العامة، وبالتالي فإن أي زيادة في حجم الانفاق العام تقابلها زيادة في نسب ومعدلات الضريبة، وذلك في ظل قصور الموارد المالية للدولة³.

إن الحديث عن التهرب الضريبي كجريمة مالية تمس باستقرار المجالات الاقتصادية، زاد انتشارا في ظل الدولة المتدخلة، وذلك نظرا لأهمية الإيرادات الضريبية في زيادة الذمة المالية للدولة لتمكينها من تغطية أوجه الإنفاق العام المتعددة، لأن أي انخفاض في الحصيلة الضريبية يؤدي إلى اختلال في سير وظائف الدولة ومؤسساتها، وبما أن الدولة المتدخلة مسؤولة عن مجموعة من الوظائف والمجالات داخل المجتمع، فإن أي انخفاض في المورد الضريبي يؤدي إلى الاضرار بشتى المجالات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وأمام محدودية وظائف الدولة الحارسة وقصور منظومتها المالية، فلم يكن للتهرب الضريبي أثر كبير في حسن سير شؤون الدولة، لذلك فإن التهرب الضريبي في تلك الفترة لم يكن له اهتمام كبير، لأن الموارد المالية التي تتحصل عليها الدولة تكفي لتسيير شؤونها الأمنية والعسكرية، خاصة إذا كانت الدولة تحظى بالأمن والسلام، حيث إن قيمة الضريبة تزداد فقط

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 37، ص 38.

² عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992، ص 45، ص 46.

³ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الموسم الجامعي 2014/2015، ص 4.

في حالة الحروب، أين تحتاج الدولة إلى موارد مالية إضافية من أجل دحض المخاطر الخارجية التي تترص بها، أما في الظروف العادية فلم تكن الدولة الحارسة تولي اهتماما كبيرا للتهرب الضريبي، إلا إذا وصل لدرجة تؤدي إلى التأثير على حجم الإنفاق، وذلك في حالة قصور الإيرادات الضريبية عن تغطية مجالات الإنفاق الخاص بالدولة.

وتعود فكرة نشوء الضريبة إلى ظهور الدولة وتعدد وظائفها، فظهرت الضريبة بظهور المجتمع، باعتباره أهم عنصر من عناصر الدولة، والذي يقع على عاتقه تحمل أعباء الدولة المالية، ويعود الأساس القانوني للضريبة إلى العلاقة التعاقدية الضمنية التي تربط بين الفرد والدولة، فبموجب هذا العقد تتولى الدولة مهمة الدفاع عن الأفراد وتوفير الحماية اللازمة لهم، مقابل تحملهم للأعباء المالية للدولة تدفع على شكل ضريبة¹.

لكن التطورات التي شهدتها العالم أدت إلى قصور النظرية التعاقدية في تحديد الأساس القانوني للضريبة، حيث أصبحت الضريبة وسيلة هامة لها تأثير في جميع المجالات، وهو ما أدى إلى اندثار فكرة المقابل النفعي لدفع الضريبة، فزادت أهمية الضريبة لتصبح جزء لا يتجزأ من النظام المالي للدولة، فأضحى الفرد يلتزم بدفع الضريبة بمجرد كونه فرد من المجتمع تابع للدولة، وهو ما أدى إلى اعتماد نظرية التضامن الاجتماعي كأساس لفرض الضريبة، وبالتالي فإن الضريبة تعبر عن التضامن بين الفرد والدولة، بموجبها يقع على عاتق الفرد عبء تحمل الأعباء المالية للدولة، وهو ما يفسر اعتبار الضريبة فريضة مالية تدفع جبرا دون مقابل من أجل تغطية النفقات العامة، وبذلك تم التخلي عن فكرة التعاقد الضريبي المبني على أساس ارتباط دفع الضريبة بالمقابل من وراء دفعها².

وبما أن الدولة تعتبر ضرورة اجتماعية تسعى إلى تحقيق أهداف مختلفة تمس بالدرجة الأولى معيشة الأفراد، فإن تحقيق هذه الغايات يتطلب موارد مالية كافية، وبالتالي فإن الذمة المالية للدولة، هي نتاج الفكر التضامني لأفرادها، من خلال إلزامهم بدفع جزء من أموالهم وثروتهم على شكل ضريبة، لتمكين الدولة من ممارسة وظيفتها الإنفاقية تجاههم عن طريق مرافقها العامة.

ويمثل التهرب الضريبي أحد العوامل المنبثقة عن مفهوم الضريبة، فهي تعتبر فريضة إلزامية، بموجبها يتنازل الفرد عن جزء من ممتلكاته جبرا لفائدة الدولة ودون مقابل، وهو ما

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 57.

² عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 156.

يؤدي إلى الانقاص حجم مداخله وثرواته، وهو السبب الرئيسي في انتشار التهرب الضريبي، وتعدد أسبابه وتقنياته، خاصة في ظل اعتماد الدولة بشكل كبير على الإيرادات الضريبية في زيادة تعبئة خزينتها العمومية، لذلك فإن حجم التهرب الضريبي مرتبط بمقدار العبء الضريبي الذي يتحمله الفرد داخل المجتمع.

إن الميزانية العامة للدولة هي حوصلة شاملة للنظام المالي المعتمد، فهي تشمل على جميع الموارد المالية التي تم تحصيلها أو تحقيقها خلال السنة، فالموضوع الأساسي للموازنة العامة يتمثل في تحصيل الإيرادات المالية وتوزيعها على مختلف القطاعات، فهي تعبر عن الوجه الحقيقي للنظام السياسي، وهي أداة من أدوات السلطة السيادية للدولة، شأنها في ذلك شأن الضريبة، حيث إن تطور دور الدولة وأهمية الضريبة في تحقيق تنفيذ هذه الأدوار، أدى بدوره إلى تطور الميزانية العامة، فتحدد أهداف الميزانية بالأهداف العامة للضريبة، وبالتالي فإن هناك ارتباط وثيق بين الميزانية العامة والمنظومة الجبائية، ويزداد هذا الارتباط كلما ازدادت نسبة تمويل الضريبة للميزانية مقارنة مع باقي الإيرادات المالية الأخرى للدولة¹.

فالميزانية العامة تعتبر بمثابة وثيقة تتضمن تقديراً دقيقاً لإيرادات الدولة ونفقاتها خلال فترة زمنية محددة، فهي بذلك المرآة العاكسة لأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، التي تسعى الدولة إلى تحقيقها خلال هذه الفترة، وهو ما يؤكد دور الميزانية في تقدير الإيرادات المالية الضرورية لتغطية حجم ومجالات الانفاق العام، من أجل النهوض بالاقتصاد الوطني وتحقيق الأهداف الأساسية للمجتمع².

إن تحديد دور الضريبة في تمويل الميزانية متعلق بالمصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل مواردها المالية، فنجد بأن مكانة الضريبة ضمن الإيرادات العامة لموارد الدولة المالية، تختلف من دولة إلى أخرى على حسب وضعيتها الاقتصادية والمالية، فالدول المتقدمة تجعل من الضريبة العامل الرئيسي في تطوير اقتصادها الوطني، لأن هذا الأخير من شأنه فتح مجالات تمويل إضافية، تساهم بشكل فعال في تخفيف العبء الضريبي على أفراد الدولة، إضافة إلى تحسين مستوياتهم المعيشية، فالضريبة بالنسبة لمثل هذه الدول لا تعدو كونها وسيلة من وسائل التمويل تتساوى في ذلك مع مصادر تمويلية عديدة، تتشارك جميعها في تكوين الذمة المالية للدولة، وعليه فإن انخفاض حجم الإيرادات الضريبية لا يكون له الأثر الكبير في

¹ عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 274، ص 275.

² طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 102.

اختلال توازن الميزانية العامة، لأن هذا الانخفاض في حجم الإيرادات الضريبية، يمكن تغطيته بالمصادر التمويلية الأخرى.

أما بخصوص الدولة النامية، فإن ذمتها المالية تساوي حجم الإيرادات الضريبية، فالإيرادات المالية لها يتشكل جزء كبير منها من الجباية الضريبية، أما المصادر التمويلية الأخرى، فهي عبارة عن وسائل تمويلية ثانوية، تساهم بجزء ضئيل في دعم موارد الدولة المالية، ومن ثم فإن أي انخفاض في حجم الإيرادات الضريبية يؤدي مباشرة إلى التأثير على استقرار ميزانيتها.

وهناك جانب آخر من الدول تعتمد بشكل كبير في تمويل مواردها المالية على الثروات الطبيعية التي تمتلكها، ويطلق عليها بالدول الريعية، فنجد من الحكومات من تعتمد على الثروات النفطية في تمويل الميزانية، إلا أن الذمة المالية لمثل هذه الدول مرهونة بالقيمة التسويقية للمنتجات البترولية، فأى انخفاض في قيمة هذا الأخير يؤدي إلى عجز في موازنتها العامة، وأمام تدهور اقتصادها الوطني، فإن هذه الدول تلجأ حينها إلى الزيادة في حجم إيراداتها الضريبية، وذلك من خلال تحميل أفرادها أعباء ضريبية إضافية، تؤدي في الكثير من الأحيان إلى انتشار التهرب الضريبي.

إن موضوع الدراسة يركز على حالة الجزائر باعتبارها أحد البلدان الريعية التي تعتمد على الثروة البترولية في تمويل ميزانيتها، بالإضافة إلى الضريبة والتي تحتل مكانة رئيسية ضمن مصادر تمويل الميزانية، لذلك فإن جميع النصوص القانونية الواردة في هذه الأطروحة تعود للتشريع الجزائري.

ونشير إلى أننا في هذه الدراسة لن نركز على الأثر المباشر للتهرب الضريبي والمتمثل في عجز الميزانية، فهذا الأخير عبارة عن أثر مفترض نتيجة لانخفاض حجم الإيرادات المالية للدولة، وإنما سنتحدث عن الآثار المترتبة عن الإجراءات التي تتخذها الدولة لمواجهة تداعيات عجز موازنتها العامة، وإعادة توازنها، فحسب قوانين المالية نلاحظ بأن الميزانية العامة غالباً ما تكون في حالة عجز، وذلك بفعل انخفاض وقصور المصادر التمويلية على اختلافها خاصة الإيرادات البترولية.

إن معظم الدراسات التي تناولت موضوع البحث تنظر إليه من الناحية الاقتصادية، من خلال اعتبار التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية تؤدي إلى اختلال التوازن المالي للدولة، وتأثيره على حجم مواردها المالية.

ومن بين الدراسات السابقة، الدراسة التي قامت بها طالبة الدكتوراه " بوشخي فاطمة" تحت إشراف الأستاذة " بوشخي عائشة" بعنوان " أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر" وهو عبارة عن مقال منشور في مجلة دراسات جبائية الصادرة عن جامعة البليدة2، العدد الأول بتاريخ 2014/06/14، حيث خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج، نذكر في:

رغم الإجراءات الردعية المتعلقة بعمليات الرقابة الجبائية، فإنها لم تتمكن من وضع حد للتهرب الضريبي.

- أن الضريبة من بين أبرز الوسائل المالية التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

أما الدراسات القانونية التي تناولت موضوع الدراسة، فهي تركز على دراسة التهرب الضريبي باعتباره أحد الجرائم الضريبية، المرتكبة خرقا لقواعد القوانين الجبائية.

ومن بين هذه الدراسات، موضوع أطروحة الدكتوراه للطالبة "عزوز سليمة" بعنوان "الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري" نوقشت هذه المذكرة بتاريخ 2019/01/16 بكلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد بوضياف، المسيلة، ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أن المشرع الجبائي الجزائري جرم كل الأعمال التي يقوم بها المكلف في إطار التهرب من الالتزامات الضريبية، مع مراعاة توافر جميع أركان الجريمة، ووضع مجموعة من العقوبات ذات الطابع الجبائي والجزائي على حسب نوعية الجريمة الضريبية المرتكبة.

- أن القوانين الضريبية من خلال الإجراءات التي تضمنتها عملت على مواجهة الجريمة الضريبية، كتخفيض الشرائح الضريبية، وإرساء مبادئ الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية، والعمل بنظام الضريبة الموحدة، وتفضل إجراءات الصلح بدل من الخوض في المنازعات القضائية.

كما تم التطرق إلى موضوع البحث بموجب دراسة قانونية بعنوان " المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري" وهي عبارة عن أطرحة لنيل درجة الدكتوراه في القانون الخاص، معدة من طرف الباحث "قصاص سليم" نوقشت هذه المذكرة سنة 2019، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج، نذكر منها:

- عدم تطبيق القوانين الجبائية للمادة 53 من قانون العقوبات، وحصرها في العقوبات الجزائية دون سواها، مما أدى إلى تقييد السلطة التقديرية للقاضي بخصوص الغرامات الجبائية.

- وجود نوع من التساهل من طرف المشرع الجبائي فيما يتعلق بالنصوص العقابية لقمع الجريمة الضريبية، وذلك من خلال استخدام عبارة "أو" في العقوبات السالبة للحرية والغرامات الجزائية، وبذلك أعطى سلطة تقديرية للقاضي في تطبيق إحدى العوبتين.

وتتمثل أهم الدوافع والأسباب الشخصية في اختيار موضوع البحث إلى اهتمام أكبر بدراسة القضايا الجنائية والجريمة بوجه عام، فالجرائم المالية بدورها ينبغي أن تحظى بقدر كبير من الدراسة من طرف الباحثين، أما الأسباب الموضوعية في اختيار موضوع البحث، فهي ترجع بشكل أساسي إلى أهمية الضريبة داخل المنظومة المالية للدولة، ودورها البارز في تمويل الميزانية العامة، بما يستوجب دراسة مختلف العراقيل التي تحد من قيمة الضريبة وأهميتها، ويعتبر التهرب الضريبي أكبر عائق يواجه استمرارية دور الضريبة والمنظومة الجبائية ككل.

وأهم الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذه الأطروحة تتمثل في قلة المراجع الأجنبية من الكتب المختصة بموضوع البحث.

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، تتمثل في:

- ونظرا إلى الاختلاف الحاصل بين مفهومي التهرب والغش الضريبي وتضارب الآراء حولهما والغموض الذي ينتاب التكييف القانوني لكلا المفهومين، والذي ينتج عنه إما متابعة جزائية في حال قيام عناصر الجريمة، أو انتقاؤها فيما غير ذلك، فإن هذه الدراسة تهدف إلى ضبط مفهومي التهرب والغش في المجال الضريبي، وتشخيص الآليات والوسائل المستعملة في كلا الظاهرتين بما يمكن الإدارة الضريبية من سن إجراءات وتدابير وقائية وردعية تتماشى مع تطور وتشعب هذه الآليات المستعملة في التملص من دفع الضريبة، سواء عن طريق التهرب أو الغش الضريبي .

- وبما أن التهرب الضريبي ينتج عنه دائما أضرار مالية تلحق الخزينة العمومية، وذلك جراء عدم حصول الدولة على مستحقاتها المالية من الضرائب التي تفرض قانونيا على المكلفين، وما يتطلبه ذلك من إجراءات ردية للتقليل من آثار هذه الجريمة، فإن موضوع الأطروحة تهدف أيضا إلى إبراز مختلف الإجراءات الجزائية المتعلقة بالدعوى الجبائية الجزائية، والتي سنراها المشعر الجبائي والجزائي بغرض قمع ظاهرة التهرب الضريبي.

- تسليط الضوء على مختلف الآليات الردية المتخذة في مجال محاربة التهرب الضريبي، سواء كانت هذه الآليات تمارس من طرف الإدارة الضريبية، بصفتها الطرف الأساسي في العلاقة الضريبية، أو تمارس من طرف التشريع الجزائي، من خلال العقوبات التي تم تحديدها على كل مخالفة للالتزامات الضريبية تنطوي على عدم التقيد بالنصوص والقوانين الضريبية.

- إبراز الدور الفعال الذي تلعبه الجبائية في زيادة قيمة الإيرادات العامة بما يمكن الدولة من زيادة حجم الإنفاق العام.

- تحديد الآثار المالية التي تلحق بالميزانية العمومية للدولة نتيجة انتشار التهرب الضريبي، وتسليط الضوء على التحديات التي تواجه الدولة في تمويل عجز ميزانيتها .

وتم الاعتماد في هذه الأطروحة على المنهج الوصفي التحليلي، وهو أحد المناهج المستعملة في البحوث القانونية، فيساعد هذا المنهج على توصيف المشاكل العلمية وصولا إلى استنتاجات دقيقة، حيث تم الاعتماد على هذا المنهج من خلال الوصف الدقيق لمجمل المفاهيم والعوامل المرتبطة بالتهرب الضريبي، من أجل التحديد الدقيق لمفهوم هذه الجريمة، فضلا عن تحليل كل الوسائل والآليات المستعملة في التهرب الضريبي، ودراسة الإجراءات القانونية المتبعة في إطار متابعة مرتكبي هذا الجرم، للحد من المخاطر الناتجة عنه.

انطلاقا من كون الضريبة تدفع جبرا دون مقابل بغرض تغطية نفقات الدولة، هذه الحتمية دفعت بعض المكلفين بالضريبة إلى التملص من دفعها، مستعملين في ذلك مختلف الوسائل سواء كانت قانونية أو غير قانونية، مما أدى إلى انتشار هذه الوسائل وتفاقم حالات التهرب الضريبي، والذي نتج عنه نقص في حجم الإيرادات الضريبية التي تعتبر أهم مصدر تمويل للميزانية.

ومن هذا المنطلق تمحورت إشكالية الدراسة حول مدى خطورة التهرب الضريبي على استقرار الموارد المالية للدولة، وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية تتمثل في:

- ما هي المكانة التي تحتلها الضريبة ضمن الإيرادات العامة للدولة؟
- ما مدى قوة الإجراءات القانونية المتخذة في التنظيم الإجرائي لجريمة التهرب الضريبي؟
- ما هي تداعيات السياسة التمويلية لإعادة توازن الميزانية؟
- ما مدى كفاية وفعالية الآليات الردعية المستخدمة للتصدي للتهرب الضريبي؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم الأطروحة إلى بابين، الباب الأول هو عبارة عن إطار مفاهيمي للضريبة و التهرب الضريبي، حيث تم تقسيمه إلى فصلين، عالجا في الفصل الأول منه الضريبة باعتبارها المورد المالي الرئيسي لميزانية الدولة، عن طريق تحديد مفهومها ودراسة الإجراءات والقواعد المتعلقة بتنظيمها، وفي الفصل الثاني قمنا بتحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي، من خلال تعريفه وتبيان الأسباب المؤدية إليه، وتحديد الطرق والأساليب المستعملة فيه، والآثار الناجمة عنه، بالإضافة إلى دراسة مختلف الإجراءات الجزائية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي.

وفي الباب الثاني قمنا بمعالجة المخاطر الناجمة عن الآليات البديلة لتمويل عجز الميزانية العامة، وأساليب وطرق مكافحة التهرب الضريبي، حيث تم تقسيم هذا الباب إلى فصلين، تناولنا في الفصل الأول مختلف الآثار التمويلية الناتجة عن قصور الإيرادات الضريبية عن تمويل الميزانية العامة للدولة، وذلك في ظل انخفاض حجم الجباية الضريبية نتيجة لانتشار التهرب الضريبي، وفي الفصل الثاني قمنا بتحديد الآليات المعتمدة في مكافحة التهرب الضريبي.

الباب الأول:

التهرب الضريبي في التشريع

الجبائي والجزائي الجزائي.

الباب الأول:

التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

تتحدد الموارد المالية للدولة على حسب تطور أنظمتها الاقتصادية، لكن يبقى للضريبة دور كبير في تمويل ميزانية الدولة، لغرض تمكين الدولة من ممارسة وظائفها الإنفاقية، وتمويل جميع القطاعات والمرافق التابعة لها، وذلك على حسب إحتياجات الدولة من الموارد المالية، لذلك فإن جميع الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، لها ارتباط بمجالات الإنفاق الذي تمارسه الدولة وطبيعة اقتصادها الوطني.

إن الدور الهام للضريبة في الميادين التمويلية والمالية، جعلها تحتل مكانة رئيسية لدى مختلف الدول، سواء المتقدمة منها أو الضعيفة، فبالإضافة إلى دورها المهم في تمويل الخزينة العمومية للدولة، فهي كذلك تعتبر الأداة التي تستخدمها الدولة في توجيه النشاط الاقتصادي، لغرض الوصول لغايات معينة، تسعى الدولة إلى تحقيقها للنهوض والنمو في شتى المجالات.

فبحث الدولة المتواصل عن زيادة حجم إيراداتها المالية، جعلها تعتمد بشكل كبير على المصادر المتاحة في هذا التمويل، ويتمثل ذلك في الإيرادات الضريبية، والتي تعتبر المورد المالي الرئيسي لتمويل الخزينة العامة للدولة، وتزداد أهمية هذا المورد بالنسبة للدول الضعيفة، فاعتماد الدولة بشكل كبير على المورد المالي الضريبي يؤدي إلى الثقل أو العبء الضريبي، حيث يتحمل الفرد داخل المجتمع عبء دفع العديد من الضرائب، يكون لها تأثير على جميع مجالات إنفاقه الخاص، مما دفع بالعديد من المكلفين إلى إيجاد السبل الكفيلة بالخروج أو التحرر من الالتزامات الضريبية، وذلك من خلال التهرب من دفع الضريبة، أو اخفاء جميع الأرباح والأنشطة التي تخضع لاقتطاع ضريبي حسب القانون.

لذلك فإن التهرب الضريبي ما هو إلا نتيجة حتمية مباشرة للنظام الضريبي المعقد، والذي يمتاز بكثرة الضرائب المفروضة على أفراد المجتمع بمختلف طبقاته، وذلك من خلال اتساع مجال الأوعية الضريبية الخاضعة لاقتطاع ضريبي بموجب القوانين المالية والضريبية السارية المفعول.

سنحاول من خلال هذا الباب تقديم دراسة حول الضريبة باعتبارها مورد مالي رئيسي لإيرادات الدولة المالية، وذلك في (الفصل الأول) من هذا الباب، أما (الفصل الثاني) فسنعالج فيه التهرب الضريبي باعتباره ظاهرة اقتصادية وجريمة ضريبية لها أسبابها وآثارها.

الفصل الأول:

الضريبة، المفهوم والأحكام.

تمثل الجباية الضريبية أحد أهم المواضيع التي تحظى باهتمام كبير من الدولة، وذلك نظرا لأهدافها الكثيرة في المجال المالي والاقتصادي والاجتماعي وحتى السياسي، لذلك نجد بأن المشرع يعمد إلى تنظيم الضريبة من خلال إحاطتها بالعديد من النصوص القانونية، تتعلق بتنظيم كافة مراحل الضريبة، بداية من تأسيسها إلى غاية تحصيلها، فلا يمكن مطالبة الفرد بدفع ضريبة معينة، إلا بوجود نص قانوني يمنح الدولة الحق في إجبار المكلف على دفعها.

ونظرا إلى الطبيعة الخاصة للضريبة، وارتباطها بالذمة المالية للأفراد، وميزة الجبر التي تطغى عليها، فإن الدولة ملزمة باتباع المبادئ الأساسية التي تحكم الضريبة أثناء سن أي نص أو تنظيم قانوني يتعلق بفرض ضريبة معينة، فالضريبة ورغم كونها أهم مورد مالي، فإنه لا يمكن المغالاة في فرضها، حيث نجد بأن الضريبة تخضع لمجموعة من الأحكام والقواعد تساهم في تسهيل المعاملات الضريبية بين الفرد والدولة، مبنية على أساس الجانب التضامني لالتزام الفرد بالضريبة، وحتمية الانفاق الذي يقع على عاتق الدولة.

فالمشرع يسعى إلى احتواء الضريبة واتخاذ جميع الإجراءات التي تسمح بتكوين نظام ضريبي قوي، قادر على توفير الموارد المالية الضرورية لتمويل الخزينة العامة للدولة، وهو ما تحققه القوانين الضريبية على اختلافها.

فمن خلال هذا الفصل قمنا بتحديد مفهوم الضريبة في المبحث الأول، وفي المبحث الثاني قمنا بدراسة الإجراءات القانونية المتعلقة بفرض وتصفية الضريبة.

المبحث الأول: مفهوم الضريبة.

إن الوظائف المختلفة التي تقع على عاتق الدولة في سبيل تسيير شؤون الأفراد والنهوض بالاقتصاد الوطني، تتطلب امتلاكها لترسانة مالية كافية، من أجل الاضطلاع بمهامها، ومن أجل توفير هذه الموارد نشأت الضريبة باعتبارها محور العلاقة القائمة بين الفرد والدولة، فبموجبها يقع على عاتق الفرد تحمل الموارد المالية للدولة عن طريق دفع جزء من ممتلكاته وأمواله على شكل ضريبة.

والضريبة كمفهوم مالي وقانوني، يستوجب التحديد الدقيق لجميع المفاهيم المتعلقة بها، والخصائص التي تميزها عن غيرها من المفاهيم الاقتصادية الأخرى والمبادئ التي تقوم عليها، حيث

سنيين ذلك من خلال (المطلب الأول)، تمثل الضريبة الأداة والعامل الأساسي الذي يتعدى تأثيره في جميع المجالات، لذلك فإن الضريبة تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف داخل المجتمع، وهو ما سنعالجه في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف الضريبة ومبادئها.

تحظى الضريبة باهتمام كبير من الفقهاء باعتبارها عنصر رئيسي لبناء التوجه السياسي للدولة في جميع المجالات التنموية، لذلك سنحاول في (الفرع الأول) تحديد مختلف التعاريف التي جاء بها الفقهاء لتحديد مفهومها، وذكر أهم الخصائص التي تمتاز بها الضريبة في (الفرع الثاني)

الفرع الأول: تعريف الضريبة وخصائصها.

تعتبر الضريبة أحد أهم الركائز التي تقوم عليها اقتصاديات الدول، سواء كانت دول متقدمة أو نامية، وقد تعددت التعاريف المحددة لمفهومها، خاصة في المجال الاقتصادي والمالي، إلا أنها تتفق جميعها في أهمية الضريبة في تسيير الشؤون المالية للدولة، كما تركز معظم التعاريف على الخصائص الرئيسية للضريبة.

أولاً: تعريف الضريبة.

الضريبة هي «خدمة مالية أو تأدية نقدية، تفرض على الأفراد جبراً من السلطة العامة دون مقابل، وبصفة نهائية، من أجل تغطية النفقات العامة، وتحقيق الأهداف المحددة من طرف الدولة، ويعتبر تحديد الضريبة ونسبتها وطرق تحصيلها من اختصاص السلطة التشريعية»¹.

وتعرف كذلك بأنها «فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة»².

وفي 1936 عرف Gaston Jéze الضريبة بأنها «أداء نقدي مطلوب من الأفراد بشكل إجباري وبصفة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية النفقات العامة»³.

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 39.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط 4، 2008، ص 14.

³ محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، ط 1، 2017، ص 102.

ونلاحظ بأن كل التعاريف السابقة تتفق على أن الضريبة عبارة عن اقتطاع مالي يدفع جبرا إلى الدولة، وهذه الخاصية تعتبر أهم ميزة للترقة بين الضريبة وباقي المساهمات المالية الأخرى، فالضريبة ورغم كونها مساهمة مالية لتدعيم الخزينة العمومية، إلا أن الفرد يكون مجبرا على تقديم هذه المساهمة المالية.

وعرف الأستاذ Michel Dram الضريبة بأنها «اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف»¹ فهذا التعريف يركز على العدالة الضريبية في توزيع الأعباء الجبائية بين أفراد المجتمع وطبقاته، فالضريبة لا تعد كونها وسيلة لإخضاع جميع أفراد المجتمع لتحمل الأعباء المالية للدولة، بدرجات متفاوتة وذلك بحسب حجم ثروتهم ومدادخلهم.

ويعرف الفكر المالي الحديث الضريبة بأنها «فريضة مالية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص العامة أو الأفراد، جبرا وبصفة نهائية دون أن يقابلها نفع معين، تفرضها طبقا للمقدرة التكلفة للشخص، وتستفيد منها لتغطية النفقات العامة والوفاء بمقتضيات السياسة المالية² العامة للدولة»³.

ومن بين التعاريف المعاصرة للضريبة نجد التعرف التالي «الضريبة أداء نقدي تفرض على الأشخاص الطبيعية والمعنوية حسب مقدرتهم التكلفة وبدون مقابل محدد، بهدف تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي حددتها السلطة العامة»⁴.

نلاحظ بأن التعاريف التقليدية للضريبة ترتكز بالأساس على إبراز الدور المالي لها، والمتمثل في تمويل الميزانية العامة، بغرض تمكين الدولة من ممارسة وظيفتها الإنفاقية، أما في العصر الحديث فقد تطور مفهوم الضريبة وذلك بتطور علم المالية الحديث، حيث تم التوسع في مفهوم الضريبة، وأصبح لديها أهداف أخرى غير الهدف المالي، وتتمثل في تحقيق أهداف وغايات اقتصادية واجتماعية، فالمفهوم المعاصر للضريبة يقوم على أساس اعتبارها أهم وسيلة تمويلية حقيقية، تعتمد عليها الدولة في تنفيذ برامجها التنموية والاقتصادية والاجتماعية، كما أصبح للضريبة دور في توجيه وتنظيم النشاط

¹ محمد ساحل، مرجع سابق ص 102.

² والسياسة المالية هي عبارة عن أداة بيد الدولة تستخدمها للتأثير في النشاط الاقتصادي من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، فالسياسة المالية هي أسلوب أو برنامج عمل في المجال المالي تمارسه الدولة من خلال الإيرادات والنفقات العامة، بالإضافة إلى القروض العامة، يكون الغرض الأساسي منه بعث مشاريع التنمية للنهوض بالاقتصاد الوطني وضمان استقراره، مما يساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية بين طبقات المجتمع والعمل على إزالة الفوارق بينها .

أنظر: دراوسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي (حالة الجزائر 1990-2004)، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الموسم الجامعي، 2005/2006، ص 49.

³ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 41 ص 40.

⁴ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 103.

الاقتصادي، وذلك لأن الدولة غالبا ما تلجأ إلى فرض الضريبة في مجالات معينة باعتبارها أداة لتوجيه الحياة الاقتصادية، وذلك من خلال الزيادة أو التخفيض في قيمة الضرائب المفروضة على أنشطة محددة، بقصد ترقية وتدعيم هذه الأنشطة، ودعم وتشجيع التوجه نحوها.

كما قد يتم استخدام الضريبة لغرض حث الأشخاص أو المتعاملين الاقتصاديين على عدم الاستثمار في أنشطة محددة، ويتجلى ذلك من خلال الزيادة في العبء الضريبي المفروض على مثل هذه الأنشطة، إلا أن هذا التوجه غالبا ما يكون مرتبط بالسياسة التي تنتهجها الدولة في سبيل تدعيم الإنتاج المحلي.

وتضمن المفهوم الحديث للضريبة مصطلح الأشخاص المعنوية وذلك لقصد التحديد الدقيق لمجال فرض الضريبة، كما أن الأشخاص المعنوية لها دور كبير في زيادة حصيلة الواردات الجبائية، واشتمل التعريف الحديث للضريبة كذلك على مصطلح المقدرة التكاليفية، حيث إن الضريبة لا تفرض بقيمة ثابتة على جميع أفراد المجتمع على اختلاف أوضاعهم، وإنما تؤسس بناء على المقدرة المالية لكل فرد، فما تدفعه الطبقات الفقيرة من ضرائب أقل مما تدفعه الطبقات الغنية، مع استفادتهما من نفس حجم الخدمات المقدمة من طرف الدولة، لأنه ورغم التباين في قيمة الضريبة بينهما إلا أنهما يتحملان نفس العبء الضريبي بالمقارنة مع حجم المداخل أو الثروات.

وعرفت محكمة النقض الفرنسية في قرار صادر في 30 نوفمبر 1916 الضريبة بأنها «اقتطاع تقوم به الدولة عبر طريق السلطة على موارد الأشخاص الذين يقيمون في إقليمها أو يتوفرون فيه على مصالح لتوجيهها لصالح المنافع العامة»¹.

ويعرف الباحث محمد لعلاوي الضريبة بأنها «اقتطاع نقدي إجباري دون مقابل لفائدة الدولة يتم فرضه على المكلفين من أجل تغطية النفقات العامة لها، وكذا تنفيذ السياسات المالية المبرمجة»².

ثانيا: خصائص الضريبة.

من خلال ما تم سرده من التعاريف المحددة لمفهوم الضريبة نستخلص بأن للضريبة العديد من الخصائص التي تميزها عن المفاهيم المشابهة لها، وتتمثل أهم خصائص الضريبة في:

¹ عبد المجيد قدي، مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات، دار الخلدونية، الجزائر، 2018، ص 32.

² محمد لعلاوي، مرجع سابق، ص 5.

1- الضريبة اقتطاع نقدي.

والمقصود به أن المكلف يقوم بدفع الضرائب المفروضة عليه في شكل نقدي، على اعتبار أن الضريبة عبارة عن واجب مالي يدفعه الفرد، بالإضافة إلى أن مختلف المعاملات الاقتصادية والمالية تكون بشكل نقدي، وتعتمد الدولة على الضريبة النقدية لأنها تحقق الميزات التالية¹:

- بالعودة إلى الميزانية العامة للدولة نجد بأنه يتم إعدادها على أساس مبالغ مالية، وعليه فإن الضريبة النقدية تسهل من عملية تحصيل الإيرادات الضريبية واحتسابها بغرض إدراجها ضمن بنود الميزانية العامة.

- كذلك فإن الطبيعة النقدية للضريبة تمنع أي شكل من أشكال التلاعب في حصيلتها، كونها تكون محددة بصورة دقيقة، وبالتالي فإن أي خلل في عملية التحصيل يتم كشفه تلقائياً.

- تحصيل الضرائب النقدية لا يكلف الدولة ميزانية كبيرة لغرض تنظيمه، خاصة في حال اعتماد الدولة على طريقة الاقتطاع من المصدر لقيمة الضريبة.

- كما أن الضريبة النقدية تسهل من عملية الرقابة التي تقوم بها المصالح الضريبية، خاصة في مرحلة التحصيل الضريبي.

ونشير إلى أن الضريبة في العصور القديمة كانت ذات طابع عيني، حيث كانت تدفع في شكل أشياء أو جزء من المحاصيل الزراعية المختلفة، وبعد ظهور النقود حلت محلها الضريبة النقدية²، حتى إن تطور المعاملات والأنظمة الاقتصادية أدى إلى تعديل طرق تحصيل الضريبة لتصبح ذا طبيعة نقدية، حيث إن الضريبة العينية لا تتماشى مع الاحتياجات المالية والاقتصادية للدولة، كما يعاب على الضريبة العينية ارتفاع تكلفة تحصيلها، لأنها تشمل عمليات النقل والتخزين والبيع في الكثير من الأحيان، بالإضافة إلى أن قيمة الضريبة العينية غير مستقرة، فقد تنخفض قيمتها إما بسبب إتلافها أو سوء تخزينها أو نقلها، أو بسبب انخفاض قيمتها داخل السوق، وينعكس ذلك سلباً على إعداد الميزانية العامة للدولة، لعدم تمكن المصالح الجبائية من التحديد الدقيق لقيمة الحصيلة الضريبية.

فقد تلجأ الدولة إلى التحصيل العيني للضريبة وذلك في الظروف الاستثنائية كحالة الحرب مثلاً، أو في الظروف التي تمر بها الدولة والتي تستوجب منها ضرورة التوسع في ملكيتها، ويكثر استخدام

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 104.

² محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003، ص 59.

الطابع العيني للضريبة باعتباره شكل من أوجه العقاب المترتب على المكلف المتهرب من دفع الضريبة، حيث يتم التنازل عن جزء من ممتلكاته لصالح الدولة، أو تقوم المصالح الضريبية بالحجز على ممتلكاته قصد بيعها وتحصيل قيمة الضريبة المتأخرة.

ويمس الطابع النقدي للضريبة كافة المراحل الثلاث لسير الجباية الضريبية، ففي مرحلة تحديد الوعاء الضريبي نجد بأن هذا الأخير غالبا ما يكون ذا طابع نقدي كالأرباح والأجور، أو يكون قابل للتقدير النقدي، كالضريبة على المحاصيل الزراعية، إلا أن هذا لا يمنع من فرض ضرائب على أوعية عينية والتي يتم احتسابها عن طريق الحجم وليس التقدير النقدي، أما في مرحلة تصفية الضريبة، وهي المرحلة التي يتم من خلالها تحديد قيمة الضريبة المفروضة وجوبا على الأفراد، فإنه لا بد أن يكون هذا التحديد بمعدل حسابي يتم تطبيقه على الوعاء المقدر نقداً، وفي مرحلة التحصيل الضريبي يظهر بصورة واضحة الطابع النقدي للضريبة، أين يلتزم المكلف بدفع القيمة النقدية لنسبة الضريبة المقررة عليه¹.

وتجدر الإشارة إلى أن الطابع النقدي للضريبة لا يقتصر على الدفع النقدي لقيمة الضريبة، بل يشمل كذلك جميع عمليات الدفع الأخرى كالصكوك البريدية وعمليات التحويل المالية والبنكية.

2- الضريبة مقابل النفع العام.

والمراد به أن الفرد من خلال دفعه للضريبة إنما يقوم بواجبه التضامني تجاه الدولة، وذلك في مقابل الحصول أو الاستفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة لمواطنيها، إلا أنه لا يمكن تحديد هذه الخدمات وتبيان طبيعتها، لأنه ليس بالضرورة أن يستفيد جميع الأفراد من نفس الخدمات، فكل فرد يستفيد من هذه الخدمات وفقاً لما تقتضيه النصوص والتنظيمات القانونية، ومع مراعاة ظروفه المعيشية والمالية والاجتماعية، وعليه فإن المكلف من خلال دفعه لنسبة الضريبة المفروضة عليه لا ينتظر الحصول على مقابل محدد من السلطات العامة للدولة، فالالتزام الضريبي هو واجب وطني يقع على عاتق كل فرد ينتمي للدولة ويحمل جنسيتها.

كما أن المقابل الذي يتحصل عليه المواطن من خدمات عامة توفرها المرافق العامة للدولة لا يكون نتيجة إلتزامه بدفع الضريبة، وإنما يحصل عليه كونه فرد من أفراد المجتمع داخل الدولة، فهذه الأخيرة تلتزم بتقديم خدماتها لكافة مواطنيها دون استثناء أو مفاضلة بينهم، وبالتالي فإنه حتى الفرد المتهرب من أداء واجباته الضريبية تجاه الدولة يكون له الحق كذلك في الانتفاع بهذه الخدمات، وهذا

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 33.

تطبيقاً لمبدأ مساواة الجميع أمام الاستفادة من الخدمات العمومية، فالخدمات التي تقدمها لجميع أفرادها تكون غير قابلة للتجزئة، حيث تكون موجهة لجميع الأفراد، وبصورة دائمة، لأن هذه الخدمات تعتبر ضرورية لسير الحياة العامة وعدم توقفها، ومن ثم فإنه لا يمكن فرض الضريبة من خلال تقدير وقياس مقدار الانتفاع من هذه الخدمات، وفي المقابل كذلك فإنه لا يمكن للدولة مطالبة الأفراد بدفع ثمن هذه الخدمات، وإنما يتم تسيير وتنظيم المرافق العامة من خلال الحصيلة الضريبية، أما دفع ثمن الخدمات العامة فيكون بشكل استثنائي بالنسبة لبعض المنافع الخاصة، والتي يكون الاستفادة منها إختيارياً، أو يكون هذا الثمن عبارة عن مبلغ رمزي مقارنة بنوع الخدمة المقدمة، وهذا على خلاف الضريبة والتي تمتاز بطابعها الإجباري¹.

وهناك بعض الخدمات ونظراً لطبيعتها تشترط الدولة للاستفادة منها ضرورة تقديم وثيقة تثبت إلتزام الفرد بواجبه الضريبي، إلا أنه لا يمكن إعمال هذا الإجراء على جميع الأفراد، وإنما يبقى كاستثناء لعمومية النفع العام يتم تطبيقه في حدود ضيقة.

فالنظام الذي تعتمد عليه الدولة في فرض الضريبة يقوم على مبدأ التضامن الاجتماعي والعدالة الضريبية، فتحديد قيمة الضريبة يكون على أساس الظروف المالية والاقتصادية للفرد، وليس على حجم الخدمات العامة المستفيد منها، وهذا على خلاف الرسم والذي يتم دفعه مقابل الحصول على خدمات معينة، فالأصل أن دفع الضريبة يكون بقصد تغطية النفقات العامة، حيث تنص النظرية الكلاسيكية على أن الهدف الأساسي من الضريبة هو ضمان حماية النفقات والنفع العام للدولة، وبالتالي فإنه لا يمكن اعتبار الضريبة وسيلة للتأثير في الشؤون الاقتصادية، وهو ما كان معمول به في ظل الدولة الحارسة².

إن عدم الاعتماد على فكرة النفع المقابل في تحديد مفهوم الضريبة أدى إلى تغيير الاتجاه المالي نحو فكرة التضامن الاجتماعي كأساس ومعيار لفرض الضريبة، حيث يتعين على أفراد المجتمع التضامن في تمويل الميزانية العامة للدولة، على اعتبار أن الدولة عبارة عن ضرورة اجتماعية واقتصادية تسعى لتحقيق أهداف المجتمع من خلال ممارسة سياستها الإنفاقية، نظراً لما تقتضيه متطلبات المجتمع، وذلك يتطلب منها الإلتزام بالقيام بالعديد من النشاطات والأعمال والاضطلاع لجملة

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 43.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 18.

من المهام في خدمة الصالح العام، وبالتالي فإن حتمية الضريبة يفرضها الواجب التضامني للأفراد بغض النظر عن المنافع التي يمكن أن يتحصل عليها الفرد¹.

3- الضريبة ذات طابع إجباري.

إن إجبارية الضريبة هو مظهر من مظاهر سيادة الدولة، لأن تنظيم وسير القطاع الضريبي يدخل ضمن الاختصاص الأصلي لسلطات الدولة، حيث إن فرض الضريبة يكون بطريقة أحادية، بمعنى أن الدولة وحدها من لها الحق في وضع النظام القانوني للضريبة، فالإدارة الضريبية باعتبارها أحد سلطات الدولة تحتوي على جهاز كامل يتوفر على مجموعة من الوسائل والآليات المتعلقة بالردع والعقاب، فإذا كان الطابع الجبري للضريبة يقتضي إلزامية خضوع المكلف للضريبة ودفع قيمتها بانتظام، فإن هذا الإجبار هو عبارة عن تهديد بسيط لحث الأفراد على الالتزام بواجبهم الضريبي، وقد تلجأ الدولة إلى الإجبار المشدد وذلك من خلال استخدام أساليب العقاب لدفع المكلفين المتهربين أو الممتنعين عن تسديد قيمة الضريبة بالوفاء بها وذلك تحت طائلة العقاب².

وخاصية الجبر في دفع الضريبة لا يخول للدولة الحق في فرض الضرائب بصورة تلقائية نظرا للظروف التي تمر بها، وإنما يتم تحديد أساس الضريبة وتنظيمها وحصر قيمتها من خلال الاستناد إلى ضوابط قانونية، فالضريبة لا تطبق إلا بصدور نص قانوني خاص بها يحدد الأحكام والقواعد المتعلقة بها، كما يتعين على الدولة نفسها ضرورة احترام ومراعاة هذا القانون، وفي المقابل فإن الدولة لها الحق في متابعة كل فرد متهم بخرقه لهذه القواعد³ وهذا ما يجعل من الضريبة مخالفة لمفهوم القرض والذي يخضع لإرادة الفرد، إذ أنه لا يمكن إجبار أي شخص على اكتتاب قرض معين، في حين نجد بأن المشرع قد منح الإدارة الضريبية السلطات الكفيلة بإلزام الفرد بالخضوع للنظام الضريبي على حسب وعائه الجبائي، وفقا لما تنص عليه القوانين الضريبية، فلا يمكن أن تؤسس ضريبة ما إلا إذ تم التصويت على القانون المتعلق بها من طرف البرلمان، والذي بدوره يضم ممثلي الشعب، والغاية من ذلك هي عدم فتح المجال أمام الدولة للتحكم في القانون الضريبي، فعلاقة التضامن الاجتماعي بين الشعب ودولته تقتضي بأن تؤسس الضريبة بصدور قانون وليس بأمر أو قرار إداري⁴.

¹ بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، pages bleues، الجزائر، 2010، ص 13.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 16.

³ بوعون يحيوي نصيرة، مرجع سابق، ص 12.

⁴ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 16.

فالفرد داخل المجتمع يلتزم بدفع الضريبة وذلك على حسب مقدراته المالية وفي حدود أنشطته المصرح بها، وعليه فإن المكلف ليس مخير في دفعها، وإنما يخضع في ذلك لما تشتمل عليه القوانين الضريبية، وتحت رقابة سلطات الدولة.

4- نهائية الضريبة.

فالضريبة باعتبارها ذات طابع نهائي فإنه لا يمكن للمكلف المطالبة باستردادها بعد دفعها، إلا في حدود ضيقة كوقوع خطأ في تصفية الضريبة، كأن تلجأ المصالح الجبائية إلى تحديد قيمة ضريبة أكبر من حجم الوعاء الضريبي المعتمد كأساس لفرضها، أو ينص القانون الضريبي على إمكانية استردادها وذلك وفقا لمعطيات وضوابط محددة، لغرض منع أي مكلف من المطالبة باسترداد قيمة الضريبة إذا كان في وضعية لا تسمح له بالمطالبة بهذا الحق.

إن اتسام الضريبة بخاصية النهائية مستمد من دورها وأهميتها باعتبارها وسيلة لضمان النفقات العمومية، فضلا عن كونها واجب وطني يتعين على كل فرد التقيد به، حتى إن استمرارية الضريبة تقتضي عدم المطالبة بها بعد دخولها إلى الخزينة العامة، فلو اعتبرنا بأن الضريبة تفرض بشكل مؤقت، وذلك على حسب الظروف المالية والاقتصادية للدول، لأدى ذلك إلى زعزعة النظام الضريبي ككل¹، وفقدان هيئته ومكانته بين أفراد المجتمع الواحد، وعليه فإن الضريبة يتم تحصيلها من الدولة بصفة نهائية، ودون أن تلتزم بإرجاع قيمة الضريبة في حال اختلال أوجه الإنفاق العام، فهذا الأخير وإن كان مخالف للمبادئ العامة التي تحكم فرض الضريبة، إلا أنه لا يجرّد الضريبة من صفتها النهائية، فالفرد في مثل هذه الظروف يكون ملزم بدفع الضريبة المفروضة عليه، وله بعد ذلك الحق في المطالبة بتعديل وتصحيح سياسة الإنفاق العام داخل الدولة باعتبارها ملزمة أمام الأفراد بتطبيق العدالة والمساواة أثناء ممارسة سياستها الإنفاقية.

فالضريبة تعتبر نهائية لأن جميع المسائل والعمليات المتعلقة بها تم تقنينها وحمايتها بموجب نصوص قانونية، غايتها تنظيم كل الجزئيات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها.

5- عمومية الضريبة.

وتستمد هذه الخاصية قوتها من مبدأ العدالة الضريبية، فالطابع العام للضريبة يقتضي أن يتم

¹ ويعرف النظام الضريبي بأنه «مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضريبة، تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكامل يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية، من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية»
أنظر: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 18.

فرض الضرائب وتحصيلها لغرض تحقيق النفع العام، وبالتالي فإنه لا يمكن مطلقاً إدخال الظروف الشخصية في المعاملات الضريبية¹.

ويندرج ضمن عمومية الضريبة كذلك المكلفين الخاضعين لها، حيث يتعين على المصالح الضريبية والمالية أثناء سن التنظيمات القوانين الضريبية، سواء تلك المتعلقة باستحداث ضرائب جديدة، أو تعديل في ضرائب سارية، وبغض النظر عن طبيعة هذا التعديل سواء كان بتخفيض قيمة الضريبة أو الزيادة في قيمتها، ففي جميع الأحوال فإن العدالة الضريبية المنبثقة عن مبدأ التضامن الاجتماعي تقتضي بأن يتم تطبيق القوانين الضريبية على جميع أفراد المجتمع ودون تمييز بينهم، ويبقى أن لكل مكلف وضعية جبائية مرتبطة بوضعيته المالية تختلف عن باقي المكلفين، وبالتالي عدم الخضوع لنفس القانون، إلا أن هذا لا يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية والذي ينص على أن نصيب كل فرد من الضريبة يكون بقدر وضعيته المالية والتكليفية القائمة.

إن عمومية الضريبة لا تتنافى مع مبدأ الإقليمية، حيث نجد بأن أهم المبادئ التي تقوم عليها الضريبة هو مبدأ إقليمية الضريبة، وهذا المبدأ بدوره له وجهين:

الوجه الخارجي أو الدولي لإقليمية الضريبة: ويتعلق هذا الوجه بمظاهر السيادة الدولية، فكل دولة لها الحق في ممارسة سيادتها وسلطتها على أقاليمها، وفي المجال الضريبي فإن الدولة تخضع جميع الأفراد المقيمين على أراضيها أو الذين يمارسون أنشطة تجارية أو اقتصادية في حدود إقليمها، للنظام الضريبي المعمول به داخل هذه الدولة، وإن كان هناك بعض الاستثناءات على هذا المبدأ، فقد يتم فرض ضرائب على دخول ذات مصدر أجنبي، كما قد يتم إخضاع بعض الدخول ذات المصدر الداخلي للنظام الضريبي لدولة أخرى، إلا أنه يتم تنظيم مثل هذه الحالات عن طريق إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية، وذلك من أجل تفادي الوقوع في الازدواج الضريبي، بالإضافة إلى محاربة التهرب الضريبي.

الوجه الداخلي لإقليمية الضريبة: وهو مطابق للوجه السابق إلا أنه يختلف عنه في مجال التطبيق وحدوده، فنجد مثلاً بأن الدولة في حد ذاتها تقسم إلى مجموعة من الأقاليم تسمى بالدوائر والبلديات، فيتم إعمال مبدأ إقليمية الضريبة في هذه الحالة نظراً لخصوصية بعض الأقاليم، حيث يتم سن نصوص

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 46.

قانونية تفرض ضرائب بشكل خاص على كل من يقطن داخل هذه الأقاليم أو يمارس أنشطته عليها، بالإضافة إلى المنتجات التي تنتج أو تستهلك في حدود هذه الأقاليم.

وتعتبر الخصائص السابقة أهم ما يميز الضريبة، إذ أن هناك ميزات أخرى للضريبة، نذكر منها¹:

- الضريبة ذات أهداف، ذلك لأن الحصيلة الضريبية يتم إنفاقها في سبيل تحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية ومالية.

- الضريبة تعبير عن السيادة الوطنية، فالدولة تلزم جميع الأفراد المنتمين لها والمقيمين في حدودها بالخضوع للنظم الضريبية المتبعة داخلها.

- الضريبة تعبير عن التضامن الاجتماعي، حيث يتعين على جميع أفراد المجتمع تحمل جزء من مسؤوليات الدولة، ويمتاز هذا الجزء بطابعه المالي، ويتجلى ذلك من خلال الوفاء بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتق الأفراد.

الفرع الثاني: مبادئ العامة التي تقوم عليها الضريبة.

يخضع فرض الضريبة وتحصيلها لمجموعة من المبادئ تلزم السياسة المالية للدولة باتباعها وذلك من أجل المحافظة على هذا المورد الهام، والعمل على استقرار الذمة المالية للدولة، وتمكينها من مواكبة التزايد المستمر في حجم نفقاتها العامة، فاحترام المشرع المالي لهذه المبادئ من شأنه أن ينمي الحس الضريبي لدى أفراد المجتمع، بما يمكنهم من التقيد الفعال بأداء الواجبات والالتزامات الضريبية الملقاة عليهم بموجب الأنظمة الجبائية الخاضعين لها، بحكم إنتمائهم للدولة.

ينظر الكثير من المكلفين إلى الضريبة كونها عبارة عن وسيلة ردعية تستخدمها السلطات من أجل الاقتطاع الجبري من دخولهم، وبالتالي التقليل من حجم ثروتهم، لذلك فإن المبادئ التي تقوم عليها الضريبة تهدف إلى تعديل السلوك السلبي للأفراد تجاه فكرة الضريبة، فتحقيق هذه المبادئ يكون له الأثر المباشر في ترسيخ روح التضامن الاجتماعي المبني على أساسه النظام الضريبي، فتحقيق الأهداف المتعلقة بالضريبة مرتبط بمدى احترام الدولة والسلطات الجبائية للمبادئ الضريبية أثناء فرض وتحصيل الضريبة.

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص من 53 إلى 57.

ويقصد بالمبادئ الضريبية «مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع اتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة»¹ وقد وضع هذه المبادئ الفقيه الاقتصادي آدم سميث في كتابه - ثروة الأمم - سنة 1776، وتتمثل أهم هذه المبادئ في:

أولاً: مبدأ العدالة الضريبية.

ترتبط فكرة العدالة الضريبية ارتباطاً وثيقاً بالمقدرة التكاليفية للأفراد، فمن خلال هذه المقدرة يتحدد نصيب كل فرد من المساهمة المالية تجاه الدولة في شكل ضريبة، حيث يقول آدم سميث في هذا الصدد «يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة»² فالعدالة الضريبية تقتضي توزيع العبء المالي بين أفراد المجتمع، وذلك على حسب دخل وثروة كل فرد، وعليه فإنه لا يمكن إخضاع جميع المكلفين إلى نظام ضريبي واحد، وفرض ضريبة موحدة عليهم.

إن مفهوم العدالة الضريبية في الفكر المالي القديم يقوم على فكرة المقدرة النسبية للأفراد في تحمل الأعباء المالية للدولة، وهو ما يطلق عليه بالضريبة النسبية، أما الفكر المالي الحديث فيرى بأن العدالة الضريبية تركز على فرض الضرائب وفقاً للمقدرة التكاليفية للأفراد، ويطلق عليه بالضريبة التصاعديّة³.

فالعدالة الضريبية حسب آدم سميث تتمثل في الضريبة النسبية، والتي من خلالها يتم تحديد سعر الضريبة وفقاً لنسبة محددة تطبق على جميع المواطنين وبغض النظر عن حجم الوعاء الضريبي، فالنسبة المحددة للضريبة لا تتأثر بالوعاء الضريبي لأنها نسبة موحدة تطبق على جميع الدخل والثروات، وبالتالي يستوي الفقراء والأغنياء في نفس القيمة الضريبية، إلا أن هذا الاتجاه تلقى العديد من الانتقادات، لأنه لا يحقق العدالة الضريبية المطلقة، بحجة أن العبء الضريبي في هذه الحالة تتحمله الطبقات الفقيرة، وبذلك نكون أمام انعدام العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، فإذا كانت الضريبة النسبية تحقق العدالة الظاهرية أو الشكلية، وذلك من خلال مساواة الجميع في قيمة ضريبة موحدة، فإن هذا

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 32.

² محمد ساحل، مرجع سابق، ص 110.

³ محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، مرجع سابق، ص 64.

الاتجاه لا يحقق العدالة الضريبية الفعلية، لأنه يؤدي إلى عدم المساواة في تحمل الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع¹.

ولم يرق فقهاء المالية والاقتصاد في العصر الحديث بتبني فكرة الضريبة النسبية، وبدل من ذلك رأوا بأن العدالة الضريبية تتحقق في الأخذ بالضريبة التصاعدية، حيث إن نسبة الضريبة المفروضة تتغير ارتفاعاً أو انخفاضاً على حسب حجم الوعاء الضريبي، فهذه الطريقة يتساوى جميع المكلفين مهما كان حجم دخلهم في تحمل نفس العبء الضريبي، فالعدالة الضريبية لا تعني المساواة في دفع الضريبة، وإنما تقتضي المساواة في تحمل العبء الضريبي، وبالتالي فإن الضريبة التصاعدية هي الوسيلة الأنجع لتجسيد فكرة العدالة الضريبية، وإعادة توزيع الدخل من أجل التقليل من الفوارق الاجتماعية².

وتتضمن العدالة الضريبية شقين، أحدهما عمودي والثاني أفقي، فالعدالة العمودية تقتضي التمييز بين مستويات الدخل أثناء تحديد النسب الضريبية، حيث إن المعاملة الضريبية تختلف باختلاف الدخل، وهذا لا يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية، لأن الضريبة المقطوعة من الدخل المرتفع تكون نسبتها أعلى مقارنة مع الدخل المنخفضة، وبالتالي تتساوى كلا الدخلين في نفس القدر من التضحيات المالية، أما العدالة الأفقية، فالمراد بها عدم التمييز في المعاملة الضريبية بين أصحاب الدخل الواحد، إذ يجب أن تطبق نفس النسبة الضريبية على المكلفين الذين يتقاضون نفس الأجر³، حتى وإن كان مصدرهما مختلف، فالعدالة الضريبية الأفقية تهدف إلى تكريس مبدأ المساواة الجبائية بين موظفي وعمال القطاع العام والخاص، حيث يراعى في تحديد قيمة الضريبة حجم الدخل وليس قيمة المنصب أو القطاع التابع له.

ويرتبط مبدأ العدالة الضريبية بمبدأ الشمولية، والذي بدوره ينقسم إلى قسمين، شمولية شخصية وشمولية مادية، فالمقصود بالشمولية الشخصية أن الضريبة تفرض على جميع المواطنين الذين يحملون جنسية الدولة أو التابعين لها سياسياً أو اقتصادياً ودون تمييز بينهم، ويشمل هذا المبدأ كذلك المواطنين المقيمين خارج إقليم الدولة إذا كانت لديهم أملاك داخل الدولة، بالإضافة إلى الأجانب الذين ينشطون داخل حدود الدولة، وقد ترد بعض الاستثناءات على هذا المبدأ، لكنها تكون دائماً مبررة وتؤسس بموجب نصوص قانونية أو اتفاقيات جبائية، فهذه الاستثناءات لا تجرد الضريبة من شموليتها.

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 82.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 26.

³ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 110 ص 111.

ويتم تطبيق مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة مع مراعاة أحكام الضريبة الشخصية، والتي تقوم على أساس فرض الضرائب وتحديد نسبتها بالنظر إلى المكلف وليس إلى الوعاء الضريبي، فيتم الأخذ والتركيز على الظروف المادية والمعيشية والصحية للمكلف في عملية الإخضاع الضريبي.

ومبدأ الشمولية المادية للضريبة يراد به أن الضريبة تفرض على كافة الأوعية الضريبية والعناصر المادية المرتبطة بها، سواء كانت دخول أو أرباح أو ممتلكات عقارية أو منقولة أو أراضي فلاحية، ويشمل كذلك جميع الثروات العينية باستثناء حالات الإعفاء التي ينص عليها القانون الضريبي، من أجل تحقيق غايات معينة تبنى عليها سياسة الدولة، فمبدأ الشمولية المادية للضريبة باعتباره أحد أساليب العدالة الضريبية لا يقصد به الضريبة العينية المبنية والتي تقوم على أساس مادي بحت، إذ يتم من خلالها فرض الضرائب على جميع الأوعية الضريبية باختلاف (نقدية و عينية) وبغض النظر عن ظروف أصحابها¹.

إن العدالة الضريبية لا يمكن تحقيقها إلا من خلال القانون، وعليه فإن السلطة التشريعية داخل الدولة هي وحدها من تمتلك صلاحية سن نصوص قانونية وتنظيمية خاصة بالمجال الضريبي، وبالتالي فهي صاحبة الاختصاص الأصلي في فرض الضرائب، أما السلطة التنفيذية ممثلة في الإدارة الضريبية فدورها يقتصر على تنفيذ القوانين الضريبية، بداية من تحديد المادة الخاضعة للضريبة إلى غاية تحصيلها².

ويدخل ضمن مفهوم العدالة الضريبية، ضرورة مراعاة البيئة الخاصة بالدولة، وذلك من خلال الإحاطة بالجوانب الاجتماعية العقائدية للمجتمع، والتأكد من أن الضريبة المفروضة لا تتنافى مع العقائد الدينية، ولا تخالف في مضمونها القوانين الوضعية³.

ثانياً: مبدأ اليقين الضريبي.

يعتبر هذا المبدأ من الوسائل الوقائية لمنع حالات التهرب الضريبي، لأنه مبني على أساس قوة القانون الضريبي، والمقصود بمبدأ اليقين، أن تكون جميع الجوانب والإجراءات المتعلقة بفرض وتحصيل الضريبة محددة على سبيل اليقين ولا غموض فيها، سواء تعلق الأمر بالواقعة المنشئة للضريبة أو نسبتها أو سعرها، وكيفية تحصيلها وآجال الوفاء بها⁴، فينبغي أن تكون جميع هذه الإجراءات محددة

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 27 ص 28.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 44.

³ عبد الحكيم مصطفى الشراقوي، المعاملة الضريبية للدخول غير المشروعة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص 16.

⁴ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 58.

بشكل دقيق ومعلومة لدى جميع المكلفين، والإعلام هنا لا يقصد به إعلام جميع المكلفين بالقوانين والتنظيمات الجبائية السارية المفعول، بل يكفي أن تقوم المصالح الضريبية بنشر هذه القوانين في الوسائل السمعية والبصرية والمقروءة المتاحة، و يبقى المكلف ملزم بالاطلاع عليها لزيادة وعيه الضريبي.

ولا يمكن تحقيق اليقين الضريبي إلا بوجود قانون ضريبي يمتاز بالدقة والوضوح في دراسة وتنظيم جميع الجوانب المرتبطة بالضريبة، خاصة المسائل المتعلقة بطرق احتساب الضريبة والنفقات والتكاليف القابلة للخصم والمنازعات الضريبية، وينبغي أن تكون هذه النصوص محددة بدقة بشكل لا يسمح بإمكانية تأويلها، لأن الضريبة تبنى على قواعد محددة دون فتح المجال أمام اجتهادات الإدارة الضريبية، وذلك نظرا لحساسيتها وارتباطها الوثيق بالمركز المالي للفرد، إلا أن أكبر مشكل يواجه هذا المبدأ هو التعديلات المتكررة للتشريع الضريبي، والتي لا يمكن الاستغناء أو التقليل منها إلا من خلال تغيير السياسة العامة للدولة، والتي تعتمد على الضريبة كمورد مالي رئيسي، وبالتالي فإن أي تغيير في الظروف الاقتصادية للدولة يؤدي بشكل تلقائي إلى تغيير في قوانينها الجبائية، فمبدأ اليقين يقتضي أن يكون المكلف على دراية مسبقة بجميع الجوانب المتعلقة بوضعيته الجبائية، بما فيها سعر الضريبة المفروضة عليه، وهو ما يصعب تحقيقه في ظل التعديلات المتلاحقة للقوانين الضريبية، والتي يستحيل على المكلف متابعتها¹.

فمبدأ اليقين الضريبي هو وسيلة لتنظيم المنازعات الضريبية، وحماية المكلف من أي تعسف قد يصدر من الإدارة الضريبية، فدقة القوانين الضريبية وعلم المكلف بها، يمكنها من اكتشاف أي اختلالات قد تحصل في تقدير الضريبة وتحديد نسبتها، ومن ثم المطالبة بتصحيح هذه الأخطاء أو تداركها، سواء على مستوى الإدارة الضريبية، أو باللجوء إلى القضاء للمطالبة بهذه الحقوق، إلا أن اليقين الضريبي يستلزم التقليل من النزاعات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية، فبوجود قانون ضريبي محدد وسهل الفهم، تتوحد السبل الضريبية بين المكلف، من خلال احترام واجباته الضريبية، وبين الإدارة الضريبية، عن طريق التقيد بالنصوص القانونية في المطالبة بحقوقها من الضرائب.

ولتحقيق مبدأ اليقين يجب « أن تكون الضريبة أو جزء منها الذي يلزم كل فرد بدفعها، أن تكون يقينية وليست عشوائية، فالفترة، النمط، وحجم الدفع كل هذا يجب أن يكون واضحا ودقيقا، سواء للمكلف

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 46.

بالضريبة أو بالنسبة لكل دفع آخر»¹.

ثالثاً: مبدأ الملائمة في التحصيل الضريبة.

بالرجوع إلى أساس نشوء الضريبة نجد بأنها تقوم على نظرية التضامن الاجتماعي، فالفرد وسعيه منه في تمكين الدولة من القيام بوظائفها، يقوم عن طيب خاطر وبرضاه يتحمل جزء من تكاليف الدولة، عن طريق دفع مبلغ مالي على شكل ضريبة كمساهمة منه في تحمل الأعباء المالية للدولة، انطلاقاً من هذا المبدأ فإن الدولة بدورها ملزمة بتوفير مناخ مناسب يسمح للمكلف بالوفاء بالتزاماته الضريبية، وهو ما يسعى مبدأ الملائمة إلى تحقيقه، إذ يتعين أن تكون الإجراءات الضريبية المتخذة تتلاءم مع ظروف المكلف من حيث مواقيت ممارستها، ومن بين ذلك أوقات تحصيل الضريبة، والتي ينبغي أن تتناسب مع مواعيد تحقق الوعاء الضريبي، وعليه فإنه «يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة»².

ويرى آدم سميث بأن ميعاد تحصيل الضريبة يجب أن يتناسب ويتوافق مع ميعاد دفعها، فبالنسبة للضريبة على الدخل مثلاً، فإنه لا يمكن تحصيلها إلا في تاريخ حصول المكلف على راتبه، فمن أجل التيسير على المكلف وتمكينه من دفع الضريبة دون أن يشعر بعبئها، يتعين على المصالح الجبائية تحصيل الضريبة في الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف³.

ونظراً إلى أهمية الإيرادات الضريبية، نجد بأن المشرع الجبائي قد عمل على تكريس هذا المبدأ، فنجد مثلاً بأن الضريبة على الدخل الإجمالي يتم اقتطاعها مباشرة من رواتب العمال والموظفين، دون أن يشعر بها المكلف، كذلك الأمر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات والتي يتم تحصيلها في نهاية الفترة المالية⁴.

ويهدف هذا المبدأ إلى تمكين المكلفين من الالتزام بتسديد قيمة الضريبة المفروضة عليهم في الآجال القانونية المحددة لهذا الغرض، لأن عدم التلاؤم بين آجال التحصيل ومواقيت تحقق الوعاء الضريبي، يدفع بالعديد من المكلفين إلى عدم احترام آجال تأدية الضريبة، وبمرور الوقت يؤدي ذلك إلى عدم تسديدها، مما ينتج عنه تراكم ديون المكلف الضريبية، وعدم مقدرة المصالح الجبائية على تحصيلها بالطرق الودية المتاحة، فأدم سميث لاحظ بأن الضريبة على الاستهلاك تحقق مبدأ الملائمة، حيث يتم

¹ بوعون يحيوي نصيرة، مرجع سابق، ص 17.

² المرجع السابق نفسه.

³ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 111.

⁴ المرجع السابق نفسه.

دفعها في الأوقات المناسبة لها، ودون أن يشعر الفرد بعبئها، لكونها مدرجة ضمن سعر السلع والمنتجات المستهلكة¹.

ويبقى للشريعة الإسلامية الدور الكبير في ترسيخ مبدأ الملاءمة في التحصيل، وذلك من خلال فريضة الزكاة، حيث نجد بأن الزكاة المفروضة على المحاصيل الزراعية يتم دفعها بعد جني المنتج والثمار، وذلك مصداقا لقوله تعالى «وآتو حقه يوم حصاده»².

رابعاً: مبدأ الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة.

ويرتبط هذا المبدأ بالهدف المالي للضريبة، والمتمثل في تمويل الخزينة العمومية للدولة، على اعتبار أن الضريبة تعتبر أهم أداة من أدوات السياسة المالية للدولة³، من أجل مواكبة تزايد مجالات الانفاق العام، وبالتالي فإن هذا المبدأ هو وسيلة لتحقيق الوظيفة المالية للضريبة.

والمقصود بهذا المبدأ أن النفقات التي تستعملها الدولة أو الإدارة الضريبية في فرض وتحصيل الضريبة يجب أن تكون أقل وبشكل كبير من مجموع الضرائب المحصلة فعليا، لأنه كلما زادت تكاليف التحصيل نقص معه حجم الإيرادات الضريبية، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى حدوث اختلالات في الميزانية العامة وعدم توازنها، فقد تستغني الدولة عن الضرائب التي تكون تكاليفها مرتفعة مقابل الاهتمام أكثر بالضرائب منخفضة التكاليف، لأنه لا يمكن وفي جميع الظروف أن تكون تكاليف ونفقات التحصيل أكثر من الحصيلة الضريبية نفسها، فبالنسبة للدول التي تعتمد على الضريبة كمصدر رئيسي للتمويل، فإن تكاليف الجهاز الضريبي يجب أن تكون ضئيلة مقارنة مع حجم الإيرادات الضريبية، وهذا بما يضمن لهذه الأخيرة ممارسة دورها التمويلي بشكل يسمح بتغطية النفقات العامة.

ويطلق الفقهاء على هذا المبدأ مصطلح إنتاجية الضريبة، المقصود به قيمة الضريبة المنتجة بعد خصم تكاليف تحصيلها، فهذه الضريبة تعتبر منتجة لأنها تساهم بشكل مباشر في تمويل الميزانية العامة، فتزداد إنتاجية الضريبة كلما قلت نفقات تحصيلها.

إن التنظيم الفني للضريبة يتطلب مجموعة من الإجراءات تشمل العديد من العمليات الخاصة بتحديد الوعاء الضريبي وتصفيته وتحصيل الضريبة المترتبة عنه، وقد يتخلل هذه المراحل مباشرة

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 89.

² الآية 114 من سورة الأنعام.

³ DOUAH sofiane, la politique fiscale face à la crise financière, these de doctorat en sciences économiques, spécialité sciences économiques, université djillali liabes, faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion, sidi bel abbès, année universitaire 2015/2016, P82.

مجموعة من الإجراءات الأخرى، كالرقابة الجبائية وتنظيم المنازعات الجبائية، كل هذه المهام تتطلب ضرورة توافر هياكل وأجهزة ضخمة، بالإضافة إلى عدد كبير من الموظفين المتخصصين في المجال الضريبي، ومن أجل مواكبة التطورات الاقتصادية تجد الدولة نفسها مجبرة على التوسع والتطوير في أجهزتها وأنظمتها الجبائية، وقد يكون ذلك سببا في القضاء على إنتاجية الضريبة، لذلك ينبغي على الدولة مراعاة الاعتبارات التالية¹:

- عدم اللجوء إلى خلق مناصب وهمية داخل القطاع الضريبي، فلا تلجأ إلى التوظيف إلا في المناصب الشاغرة والمهمة، مع اختيار الموظفين ذو كفاءة مهنية وخبرة في المجال الضريبي.

- تطوير الإدارة الضريبية من خلال استخدام التقنيات والآلات الحديثة، كأجهزة الإعلام الآلي، والعمل على رقمنة الإدارة الضريبية، لأن قيام المكلف بواجباته الجبائية، كالتصريحات الجبائية عن بعد وباستخدام شبكة الانترنت، كل هذا يؤدي إلى تقليص تكاليف أعمال المصالح الضريبية.

- العمل على فرض ضرائب ذات تكاليف منخفضة والاستغناء عن الضرائب المرتفعة التكاليف، لأن الخسائر الناتجة عنها تكون أكثر من نسبتها.

- حسن استعمال وتنظيم الوثائق الجبائية، وهي عبارة عن النماذج التي تحوزها الإدارة الضريبية وتلزم المكلف بضرورة العمل بها، وتقدم مجانا للمكلفين، فطبع هذه الوثائق يكلف الخزينة مبالغ كبيرة بالإمكان الاستغناء عن طبعها، بإتاحة تحميلها من الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية، فنجد مثلا بأن استحداث نموذج (G50) كلف الإدارة الضريبية مبالغ طائلة مع وجود مخزون كبير من النموذج القديم لم يستعمل، ونلاحظ مؤخرا بأن كل النماذج الضريبية متاحة على موقع الإدارة الضريبية، بإمكان المكلف الاستفادة منها، إلا في حال اشتراط المصالح الضريبية للنموذج الأصلي.

إن النظام الضريبي المتطور هو الذي يحقق مصلحة الدولة والمكلف والمجتمع على حد سواء، فتحقق مصلحة الدولة من خلال وفرة الإيرادات الضريبية، ومساهمتها في ضمان استقرار الموازنة العامة، وتحقق مصلحة المكلف من خلال خضوعه لنظام ضريبي مرن، قائم على أسس العدالة الضريبية، بحيث لا يشعر المكلف معه بعبء الضريبة المترتبة عليه، ووقوفها عائقا أمام طموحاته المالية، كما تتحقق مصلحة المجتمع بقيام الضريبة بوظيفتها الاجتماعية، عن طريق تمكين المرافق

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 93.

العامة للدولة من تقديم الخدمات الضرورية لتحسين المستوى المعيشي للأفراد¹.

تعتبر المبادئ الضريبية السابقة مجموعة القواعد الضريبية التي نادى بها آدم سميث ورأى بأنها ضرورية لنجاح الأنظمة الضريبية القائمة داخل الدولة، إلا أن هناك مبادئ أخرى للضريبة تهدف إلى تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين في تحمل الضريبة، وتتمثل أهم هذه المبادئ في²:

- **مبدأ المرونة:** والمقصود به أن قيمة الضريبة يجب أن تتغير بتغير دخل المكلف وثروته، بحيث تزداد نسبتها كلما زاد هذا الدخل، وتتناقص بانخفاضه.

- **مبدأ البساطة:** ويراد به أن تكون القوانين الضريبية بسيطة ومتاحة الفهم لدى جميع أفراد المجتمع، وعلى اختلاف درجة وعيهم وثقافتهم.

- **مبدأ العمومية:** وعمومية الضريبة تقتضي أن تفرض على جميع الأشخاص التابعين للدولة، وعلى جميع الممتلكات والثروات والمداخيل، وذلك وفقا لما تنص عليه القوانين الضريبية.

- **مبدأ الكفاءة الاقتصادية:** ويقوم هذا المبدأ على أساس تخصيص الموارد عن طريق آليات الاقتصاد على النحو الأمثل، بحيث توجه الضريبة لتغيير سلوك الوكلاء الاقتصاديين.

- **مبدأ التنافسية:** يطبق هذا المبدأ بالنسبة للمعاملات الدولية، فتعتبر الضريبة الوطنية غير تنافسية إذا كانت ثقيلة مقارنة مع الأنظمة الضريبية للدول الأخرى، وهذا من شأنه أن يعيق القدرة التنافسية للشركات المحلية³.

المطلب الثاني: الأهداف العامة للضريبة.

تعتبر الضريبة أحد الوسائل التي تستعملها الدولة للحد من حرية الأفراد، ويظهر ذلك من خلال إلزام جميع المكلفين بأداء واجبه الضريبي، ودون أن يكون لذلك مقابل مباشر أو نفع خاص يعود على دافعها، وعليه فإنه ينبغي أن تكون للضريبة أهداف أسمى تمثل دافعا وحافزا للأفراد في سبيل التقيد باحترام القواعد والتنظيمات الضريبية للدولة.

وأشرنا سابقا في تعريف الضريبة إلى أن الهدف المالي للضريبة كان مطمح الدولة الحارسة، حيث كان ينظر إلى الضريبة كونها اقتطاعات مالية إجبارية لزيادة الذمة المالية للدولة، لذلك تمثل

¹ بوعون يحيواوي نصيرة، مرجع سابق، ص 17 ص 18.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص من 90 إلى 94.

³ نفس المرجع السابق، ص 94.

الأهداف المالية والاقتصادية للضريبة بمثابة الأهداف الرئيسية لها، وهو ما تضمنه (الفرع الأول)، إلا أن نظرة الدولة الحديثة للضريبة جعلت لها أهداف أخرى كالأهداف السياسية والاجتماعية، وهو موضوع (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الأهداف الرئيسية للضريبة.

تسعى الحكومات داخل الدولة إلى توفير المورد المالية اللازمة لتأمين السير الحسن لمرافقها، وتلبية متطلبات أفرادها، وتحقيق هذا الهدف يتطلب بدوره ضرورة إحداث الدولة لنظام ضريبي متين وعلى قدر كبير من الفعالية في مواجهة مختلف العقبات التي تعرقل من نشاط المصالح والأنظمة الجبائية، إلا أن الضريبة لوحدها لا يمكن أن تغطي كل الاحتياجات المالية للدولة، لذلك فإن قوة النظام الضريبي للدولة مرتبط بتطور اقتصادها الوطني، على اعتبار أن الضريبة المنتجة هي التي يتم استخدامها واستثمارها في المجالات الاقتصادية لغرض النهوض بالاقتصاد الوطني.

أولاً: الأهداف المالية للضريبة.

وبما أن الضريبة عبارة عن اقتطاع مالي إجباري، فإن الهدف الأول لها ينبغي أن يكون هدفاً مالياً له أبعاد أخرى تتعلق بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية.

ويتمثل الهدف المالي للضريبة في تحصيل الإيرادات الضريبية من أجل تمكين الدولة من القيام بوظائفها المختلفة، والتي تصب جميعها في خدمة وتسيير شؤون المجتمع، فزيادة وظائف الدولة عبر تعاقب العصور، وذلك بفعل تطور مفهوم الدولة أدى إلى زيادة أعبائها، ولمواكبة هذا التغيير الحاصل كان لزاماً على سلطات الدولة العمل على خلق وسائل وسبل لزيادة مواردها المالية، ومن هنا يأتي الدور المالي للضريبة في تعبئة الخزينة العمومية، فالدور المالي للضريبة هو الهدف الذي تنتهجه السياسة الضريبية لأي دولة¹.

إن الهدف المالي للضريبة عرف تطوراً عبر العصور، ففي ظل الدولة الحارسة كان الهدف الأساسي من الضريبة هو تمويل الميزانية بغرض تغطية النفقات العامة²، إلا أن الدولة في هذه المرحلة لم تكن تحتاج إلى ميزانية ضخمة للقيام بأعمالها، ومرجع ذلك إلى محدودية مجالات تدخلها، فقد كان

¹ رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة قسنطينة²، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2013/2014، ص 13.

² وتعرف النفقة العامة بأنها «النفقة العامة مبلغ نقدي يخرج من ذمة الدولة أو أحد المؤسسات التابعة لها، بهدف تحقيق النفع العام»

أنظر: محمد ساحل، مرجع سابق، ص 10.

يقتصر دورها في العدالة والدفاع، وذلك من أجل توفير الأمن والاستقرار بين أفراد المجتمع، إلا أنه ومع تطور دور الدولة من حارسة إلى دولة متدخلة بفعل ظهور الأزمات الاقتصادية والاجتماعية، وجدت الدولة نفسها أمام ضرورة التدخل في شتى المجالات، سوء تعلق الأمر بالجوانب الاجتماعية أو الاقتصادية، فأصبحت الدولة بذلك مسؤولة عن تحقيق التوازن داخل هذه المجالات، ومن أجل عدم المساس بحقوق الأفراد فإن تدخل الدولة لم يكن كلياً، وإنما اقتصر على الحالات الكفيلة بتحقيق هذا التوازن، مع ترك عملية الإنتاج للقطاع الخاص¹.

وحصر أهداف الضريبة في الهدف المالي، أدى إلى ظهور فكرة حيادية الضريبة، أي عدم تدخلها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وحصرها في الوظيفة المالية، إلا أن هذه الفكرة فقدت أهميتها ومكانتها في العصر الحديث، لأنه من غير الممكن إجبار الأفراد على دفع الضريبة دون أن يكون لذلك آثاراً على مختلف المجالات المحيطة بحسن سير مصالح الأفراد، فالضريبة قد تؤدي إلى انتكاسات اقتصادية، فهي تقلص من القدرة الشرائية للمواطن، وهي كذلك سبب مباشر في زيادة أسعار السلع والخدمات، مما يؤدي إلى التأثير في حجم الاستهلاك.

ونشير إلى أنه حتى في العصور التي سادت فيها فكرة الحيادية الضريبية، فقد كان لها أهداف أخرى غير الهدف المالي، حيث تم فرض الضرائب الجمركية من أجل حماية وتشجيع المنتجات المحلية، وفتح المجال أمام منافسة المنتجات الأجنبية، كما تم فرض الضرائب على رؤوس الأموال بهدف إعادة توزيع الدخل، وتم إنشاء نظام تصاعدي الضريبة، وذلك بما يتماشى مع حجم الوعاء الضريبي لكل فرد، وهذا بدوره هدف اجتماعي للتخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية بين طبقات المجتمع، كما كان للضريبة وقتها هدف اقتصادي يتمثل في إعفاء بعض الأنشطة من الضريبة، لذلك نجد بأن الضريبة لم تكن محايدة بالشكل الذي نادى به أصحاب فكرة الحياد الضريبي².

وفي العصر الحديث تم التخفيف من فكرة حيادية الضريبة، حيث أصبح مناصروها ينادون بضرورة تطبيق الحيادية النسبية للضريبة، أي عدم تدخل الضريبة في وسائل الإنتاج، مع التمسك بضرورة عدم التدخل المباشر للضريبة في المجال الاقتصادي، فهم ينظرون إلى الضريبة كونها وسيلة

¹ عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، السنة الجامعية 2015/2016، ص 23.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 39.

اقتطاع وليست أداة توجيهه «فالجباية عبارة عن عملية جراحية، ليست للجسم بل للمحفظة، فلا يمكننا أن نوجه بواسطة مشروط الذي يستعمل أصلا للتقطيع»¹.

وبغض النظر عن الأهداف الأخرى، يبقى الهدف المالي للضريبة هو الهدف الأساسي الذي يسعى إليه أي نظام ضريبي، فإذا كانت الدولة الحارسة تنظر إلى الضريبة كونها وسيلة مالية للتمويل، فإن الدولة المتدخلة الحديثة تعطي أهمية أكبر للهدف المالي للضريبة، خاصة بالنسبة للدول النامية، والتي تجعل من الضريبة الوسيلة الرئيسية للإيرادات المالية، إلا أنها ترفض فكرة الحياد الضريبي، فهذه الأخيرة لها تأثير كبير في المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وتعتبر أداة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف وغايات محددة.

فتدخل الدولة في العديد من المجالات أدى إلى تزايد مستمر في حجم النفقات العامة، وذلك لاتساع وعاء الانفاق العام، حيث أصبحت الدولة بمثابة الأداة التنظيمية لمختلف المشروعات والهيكل، وهذا بدوره يتطلب الزيادة في حجم الإيرادات المالية للدولة، فأصبح اهتمام الدولة أكبر بالهدف المالي للضريبة، وهذا من أجل تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للضريبة، وبالتالي فإن الأهمية المالية تتزايد باتساع مجالات تدخل الدولة، فهي تحتاج إلى موارد مالية إضافية تمكنها من تغطية نفقاتها المتعددة والوفاء بالتزاماتها تجاه مواطنيها.

فالضريبة تعتبر الوسيلة التمويلية الأضمن والأسرع لزيادة حجم الإيرادات المالية للدولة، خاصة إذا تم تنظيمها وفقا لإجراءات وقواعد تضمن تحصيلها، فتنوع الضرائب واتساع مجالات تطبيقها وارتباطها بالمقدرة التكاليفية للمكلف، يجعل منها الأداة المثالية والركيزة الأساسية لتمويل ميزانية الدولة، خاصة بالنسبة للدول التي تعاني من ضعف في اقتصادها الوطني، وذلك في ظل تدهور الحياة الاجتماعية لأفرادها².

ولتحقق الأهداف المالية للضريبة وتحصيل إيرادات ضريبية كفيلا بمواجهة تزايد نفقات الدولة، ينبغي أن تمتاز هذه الضريبة بالإنتاجية والمرونة والثبات، حيث يتعين على المصالح الجبائية اتخاذ إجراءات صارمة يتم اعتمادها كخطة عمل من أجل التقليل من نفقات عمل الإدارة الضريبية في مجال فرض وتحصيل الضرائب، بالإضافة إلى التركيز أثناء سن القوانين الضريبية على الأوعية التي تمتاز

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 32.

² عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 23.

باتساع نطاقها، فزيادة نسبة الضريبة مرتبط باتساع المحل الضريبي، والاعتماد كذلك على الضرائب المتعددة بدلا من الضريبة الوحيدة¹.

وفي هذه المتغيرات فإن الضريبة لا تعد كونها وسيلة تمويل تقليدية تتأثر نسبتها بالظروف المتعاقبة على الوعاء الضريبي، وبالتالي فإن حصيلتها غير ثابتة، لذا يتعين على الدولة عدم الاعتماد عليها في تنفيذ مشاريعها التنموية وأثناء وقوع اختلالات في الموازنة العامة، لذلك نجد بأن العديد من الدول خاصة المتقدمة، تعمل جاهدة إلى التطوير في البرامج والمشاريع التي تهدف إلى النهوض بالاقتصاد الوطني، والاستثمار في مجالات تمويلية هامة، كالزراعة والسياحة والصناعة، بدلا من خلق ضغط ضريبي يرهق كاهل المكلفين، ويكون سببا في انتشار التهرب الضريبي، وينتج عن ذلك عدم تحقق الهدف المالي للضريبة لانخفاض حجم الإيرادات الجبائية.

ثانيا: الأهداف الاقتصادية للضريبة.

نظرا للتطور الحاصل في مفهوم الدولة واتساع مجالات تدخلها، فقد أصبح للضريبة بالإضافة إلى الهدف المالي أهداف أخرى كهدف الاقتصادي، فالضريبة تعتبر الوسيلة الفعالة للنهوض بالاقتصاد الوطني، وذلك لمساعدتها في تمويل وتدعيم عمليات التنمية الاقتصادية، وبالتالي فإن هناك علاقة بين نظام الإخضاع الضريبي والتطور الاقتصادي، فأساليب فرض الضريبة ينبغي أن تتوسع بتطور النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال الزيادة في حجم الوعاء الضريبي، فعدم مواكبة هذا التطور يؤدي إلى انخفاض أو استقرار نسبة الحصيلة الضريبية، مما ينتج عنه قصور في عمليات التمويل، والذي بدوره يتسبب في عرقلة المشاريع الانتاجية وتدهور الأنشطة الاقتصادية²، إلا أن هذا الطرح ينبغي أن يتم دراسته وفقا لمعايير وضوابط دقيقة لأن المغالاة في زيادة قيمة الضريبة أو التوسعة في وعائها ينتج عنه آثارا سلبية، قد تكون السبب الرئيسي في تدهور اقتصاد الدولة.

وتتمثل أهم الأهداف الاقتصادية للضريبة في النقاط التالية:

1- التأثير في شكل وحجم الاستثمار.

تستخدم الدولة الضريبة كآلية لتوجيه المشاريع الاستثمارية، وذلك من خلال اتباع أسلوب التحفيز

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 40.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 3، 2007، ص 154 ص 155.

الجبائية، عن طريق التخفيض أو الإعفاء الكلي من الضريبة المفروضة على بعض الأنشطة الاستثمارية، وفقا لتوجهات السياسة الاقتصادية للدولة.

فالنظام الضريبي له تأثير كبير في مجال الاستثمار، من خلال تحديد أنواع الضريبة ونسبتها وطبيعة القطاعات التي تمتاز بنظام ضريبي خاص، فحسب النظرية الكنزوية فإن الاستهلاك والدخل هما المحددات الأساسية لعمليات الاستثمار والادخار، وذلك بالتحكم في الضريبة على الدخل، حيث تلجأ الدولة إلى زيادة معدلات الضريبة في مجالات محددة لتشجيع الأفراد على عدم توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار في هذه المجالات، والتي عرفت زيادة في نسب الضريبة المتعلقة بها، وفي المقابل نجد بأن هناك من الدول من تنتهج عكس التوجه السابق، وذلك بتقديم تحفيزات ضريبية لجلب المستثمرين من أجل زيادة إيرادات الدولة بزيادة عدد الاستثمارات الأجنبية المنجزة على أراضيها، فتستخدم هذه الدول قوانين ضريبية خاصة تتضمن معاملة تفضيلية لبعض الأنشطة دون أخرى في مجال فرض الضريبة، بتقديم تحفيزات ضريبية بشكل إعفاء أو تخفيض من قيمة الضريبة، بقصد تخفيف العبء الضريبي وتشجيع الاستثمار، وفي سبيل تحقيق هذه الغاية تقوم الدولة بسن تنظيم جبائي خاص بالاستثمارات، يكون له الأثر المباشر في جلب الاستثمارات والدخول الأجنبية، أين يتعين على هذا التنظيم أن يمتاز بالمرونة والبساطة في المعاملات، لأن قوانين الاستثمار ذاتها قد تكون سببا في التأثير السلبي على مجالات الاستثمار، خاصة إذا كانت تتضمن التعقيد في إجراءات منح الرخص والاعتمادات الاستثمارية وإنجازها¹.

والنهوض بالاقتصاد الوطني يتطلب من الدولة ضرورة خلق مناخ استثماري كفيلا يجذب المستثمرين نحو إنجاز مشاريعهم في حدود إقليم الدولة، وأهم محفز للمستثمر في هذا المجال هو مرونة الأنظمة الضريبية، فإذا كان الهدف الأساسي من إقامة الاستثمارات هو زيادة حجم المداخيل الصافية، فإن التحفيزات الضريبية هي الوسيلة التي تضمن تحقيق هذا الهدف.

وأهم غاية تسعى الدولة إلى تحقيقها في المجال الاقتصادي تتمثل في جلب رؤوس الأموال الأجنبية، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال زيادة حجم الاستثمارات الأجنبية، وهذا بدوره يتطلب استقرار التشريع الاستثماري خاصة القوانين الضريبية، فالتعديلات المتلاحقة للتشريع الضريبي يؤدي إلى زعزعة الثقة المتبادلة بين المتعاملين الاقتصاديين والدولة، وبالتالي التأثير في الأنشطة الاستثمارية².

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص من 105 إلى 107.

² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، ط2، 2009، ص 41.

وأدى ظهور العولمة في المجالات الاقتصادية إلى إنشاء منظمة التجارة العالمية¹ وازدياد المعاملات مع المؤسسات المالية الدولية، كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي²، إلى الاندماج الاقتصادي الدولي، فأصبح على الدولة أثناء سن التنظيمات الضريبية مراعاة المعاملات الاقتصادية الدولية، فنجد بأن العديد من الدول تسعى إلى تطوير أنظمتها الجبائية لجعلها مواكبة لهذه المعاملات للإسهام في جلب الاستثمارات الأجنبية، وأداة لتشجيع الاستثمارات المحلية، وزيادة صادرات الدولة من المنتجات الوطنية، عن طريق إقرار إعفاءات أو تخفيضات ضريبية على المواد المصدرة³ وهذا يدخل في إطار سعي الدولة إلى زيادة تنافسية مؤسسات قطاع الأعمال المحلية، على اعتبار أن قيمة الضريبة لها تأثير على أسعار المنتجات، لأنها تدخل ضمن التكاليف العامة للمؤسسة أو الشركة، وبالتالي فإن خفض قيمة الضريبة يؤدي إلى زيادة تنافسية المنتجات داخل الأسواق الخارجية، لذلك تلجأ سلطات الدولة إلى إعفاء المنتجات المصدرة من طرف هذه الشركات من مختلف الضرائب، كالرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة⁴.

¹ وتعرف هذه المنظمة بأنها «منظمة حكومية دولية تنظم وتسهل التجارة الدولية بين الأمم، تستخدم الحكومات المنظمة بهدف وضع القواعد التي تحكم التجارة الدولية ومراجعتها وتنفيذها. بدأت المنظمة عملياتها بصورة رسمية في 1 يناير من عام 1995 وفقاً لاتفاقية مراكش، وبذلك حلت محل اتفاقية جات التي أبرمت في عام 1948. منظمة التجارة العالمية هي أكبر منظمة اقتصادية دولية في العالم، فهي تضم 164 دولة عضواً تمثل ما يزيد عن 98% من التجارة العالمية والناجح المحلي التجاري العالمي».

أنظر : <https://ar.wikipedia.org/wiki/> تاريخ التصفح 2022/02/15.

² ويعرف صندوق النقد الدولي بأنه «هو وكالة متخصصة من منظومة بريتون وودز تابعة للأمم المتحدة، أنشئ بموجب معاهدة دولية في عام 1944 للعمل على تعزيز سلامة الاقتصاد العالمي. ويقع مقر الصندوق في واشنطن العاصمة، ويديره أعضاؤه الذين يشملون جميع بلدان العالم تقريباً بعددهم البالغ 189 بلداً».

أنظر : ar.wikipedia.org/wiki/صندوق_النقد_الدولي، تاريخ التصفح 2022/02/15

أما البنك الدولي فهو «أحد الوكالات المتخصصة في الأمم المتحدة التي تعنى بالتنمية. وقد بدأ نشاطه بالمساعدة في إعمار أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وهي الفكرة التي تبلورت خلال الحرب العالمية الثانية في "بريتون وودز" بولاية نيو هامبشير الأمريكية، ويعد الإعمار في أعقاب النزاعات موضع تركيز عام لنشاط البنك نظراً إلى الكوارث الطبيعية والطوارئ الإنسانية، واحتياجات إعادة التأهيل اللاحقة للنزاعات والتي تؤثر على الاقتصاديات النامية والتي في مرحلة تحول، ولكن البنك اليوم زاد من تركيزه على تخفيف حدة الفقر كهدف موسع لجميع أعماله. ويركز جهوده على تحقيق الأهداف الإنمائية للألفية التي تمت الموافقة عليها من جانب أعضاء الأمم المتحدة عام 2000، والتي تستهدف تحقيق تخفيف مستدام لحدة الفقر.

أنظر : <https://ar.wikipedia.org/wiki/> ، تاريخ التصفح 2022/02/15.

³ فنجد بأن الجزائر وبموجب المرسوم الرئاسي رقم 159/05 المتعلق بالتصديق على الاتفاق الأوروبي المتوسطي لتأسيس شراكة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية من جهة، والمجموعة الأوروبية والدول الأعضاء فيها من جهة أخرى، تضمن ضمن بنوده نصوص تتعلق بممارسة تخفيضات على عمليات التصدير والاستيراد، حيث تنص المادة 8 من هذا الاتفاق على «تستورد المنتجات ذات المنشأ الجزائري في المجموعة معفاة من الحقوق الجمركية والرسوم ذات الأثر المماثل» وفي المقابل تنص المادة 1/9 من نفس الاتفاق على «فور دخول هذا الاتفاق حيز التنفيذ يتم إلغاء الحقوق الجمركية والرسوم ذات الأثر المماثل المطبقة على المنتجات التي يكون منشؤها المجموعة عند استيرادها في الجزائر والتي ترد قائمتها في الملحق 2».

أنظر : المرسوم الرئاسي رقم 159/05 المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1426 الموافق لـ 27 أبريل عام 2005، يتضمن التصديق على الاتفاق الأوروبي المتوسطي لتأسيس شراكة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية من جهة، والمجموعة الأوروبية والدول الأعضاء فيها من جهة أخرى، الموقع بفالونسيا يوم 22 أبريل 2002، وكذا ملاحقه من 1 إلى 6 والبروتوكولات من رقم 1 إلى 7 والوثيقة النهائية المرفقة به، الجريدة الرسمية رقم 31، مؤرخة في 21 ربيع الأول عام 1426 الموافق لـ 30 أبريل سنة 2005.

⁴ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 48 ص 49.

كما تستخدم الدولة الضريبة في التأثير على مجالات الاستثمار، وذلك من خلال توجيه الاستثمارات نحو مجالات وقطاعات معينة، ترى الدولة بأنها ضرورية لزيادة اليد العاملة وامتصاص أكبر لمعدل البطالة، وتحقق واردات أكبر، مما يدفع بالدولة إلى العمل على ترقيتها وتطويرها، وقد يكون هذا التوجه خاص بالمناطق الجغرافية المخصصة لإنجاز المشاريع التنموية، أين تستخدم الدولة سيادتها الضريبية لتوجيه المستثمرين نحو القيام بأنشطتهم في مناطق معينة داخل الوطن، وذلك إما لإقامة التوازن بين الأقاليم، أو لغرض ترقية إقليم محدد لاعتبارات سياسية وأمنية أو اقتصادية، وفي جميع الحالات فإن الضريبة تستخدم كأداة لتنظيم هذا التوجه إما بالزيادة أو النقصان أو الإعفاء من نسبتها¹.

2- تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

ويكون الغرض من الاستقرار الاقتصادي هو التحكم في حجم الانفاق العام الكلي، ويتجسد هذا الاستقرار بارتفاع معدل النمو الاقتصادي، وذلك في ظل استقرار الأسعار، بالإضافة إلى التوظيف الكامل لعناصر الإنتاج، ويتم استخدام الضريبة لتحقيق هذا الاستقرار بتوجيهها في محاربة التضخم²، عن طريق امتصاص الفائض من القدرة الشرائية، وذلك بزيادة قيمتها لتحقيق التوازن بين العرض والطلب، في فترات زيادة الطلب، ويطلق الفقه الاقتصادي على هذه العملية بالسياسة المالية الانكماشية³.

إن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة التضخم يعمل به في إطار السياسة الجبائية الظرفية، والذي تبنته الولايات المتحدة الأمريكية من خلال سياسة المرونة الجبائية في عهد الرئيس - كينيدي - و -جونسون- كما انتهجته الجزائر من خلال الإصلاحات الجبائية لسنة 1990 أين منحت للمؤسسات الاقتصادية امتيازات جبائية في سبيل النهوض بالاقتصاد الوطني⁴.

ويتم تحقيق الاستقرار الاقتصادي في مرحلة الانكماش، وهي المرحلة التي يكون فيها العرض أكبر من الطلب، بفعل انهيار القدرة الشرائية للمواطنين، ويكون ذلك إما بسبب ارتفاع أسعار السلع والخدمات بالتزامن مع زيادة معدلات البطالة، حيث تقوم الدولة بالاعتماد على السياسة الضريبية للتخفيف من هذا الوضع، عن طريق التخفيض أو الإعفاء من الضرائب المفروضة على السلع

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 48 ص 49، ص 48.

² DOUAH Sofiane, op.cit, p 214.

³ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 26.

⁴ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 33.

والخدمات، من أجل تمكين الأفراد من اقتنائها والاستفادة منها، مما يؤدي إلى زيادة الطلب، إلى أن يتساوى مع العرض الإجمالي¹.

3- تنظيم عملية الاستهلاك.

والمقصود به هو توجيه سلوك الأفراد نحو استهلاك منتجات معينة دون سواها، بالتأثير في سلوكهم الاستهلاكي بما يخدم السياسة المتبعة من طرف الدولة، ويتجلى ذلك من خلال التحكم في الأسعار، فقد تقوم الدولة بزيادة سعر المنتجات الأكثر استهلاكاً من المواطنين، ويتعلق الأمر هنا بالمنتجات والسلع الأجنبية التي تسعى الدولة إلى تقليل تواجدها داخل السوق، والقضاء على مكانتها التنافسية، كما يمكن أن يطبق هذا الإجراء على المنتجات المحلية، والتي تبين علمياً بأن لها أضرار غير مباشرة على صحة المستهلكين في حال كثرة استهلاكها، أو لتأثيرها على منتجات أخرى تسعى الدولة إلى إعطائها مكانة تنافسية داخل السوق.

فبم استخدام الضريبة كوسيلة لزيادة أسعار المنتجات، بالزيادة في معدلات الضريبة المفروضة على هذه المنتجات، فارتفاع أسعارها كقيل بنزوح الأفراد عن اقتنائها، وغالباً ما يكون السبب من وراء اتباع هذا الأسلوب هو تشجيع المنتجات المحلية وحماية مخزون الدولة من العملة الصعبة، لأن الزيادة في أسعار المنتجات المستوردة يكون الغرض منه توجيه الأفراد نحو استهلاك المنتجات البديلة عنها، والتي غالباً ما تكون من صنع محلي، وعلى النقيض الآخر تقوم الدولة بإقرار تحفيزات ضريبية على المنتج المحلي، مما يؤدي إلى انخفاض أسعاره، مما ينتج عنه زيادة الطلب عليها من طرف الأفراد².

ويلعب السلوك الاستهلاكي داخل المجتمع دوراً كبيراً في عملية التنمية الاقتصادية، فكثرة الطلب على المنتجات المحلية يؤدي إلى زيادة مداخيل المؤسسات أو الشركات المنتجة لها، مما يفتح المجال أمام توسع استثماراتها وتحقيق الاكتفاء الذاتي، ومن ثم اللجوء إلى تصدير هذه المنتجات، وهذا مع مراعاة عامل الجودة والسعر، فالدولة تسعى جاهدة إلى التقليل من فاتورة الاستيراد لأنها تستنزف أموالها من العملة الصعبة، لذلك تقوم بانتهاج سياسات معينة للنهوض بالقطاع الصناعي المحلي وتشجيع المنتجات والسلع المحلية.

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 26.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 49.

4- ترشيد القرارات داخل مؤسسات الأعمال.

تمثل الضريبة العامل الأساسي والمتغير الذي ينبغي مراعاته أثناء القيام بأي عمليات تنظيمية أو تحويلية أو تطويرية داخل المؤسسة، وهذا لما لها من تأثير كبير على المداخيل أو الأرباح الصافية للمؤسسة، فلا يخلو أي تنظيم إداري أو مؤسسي من جهاز خاص بتسيير العمليات الجبائية والمحاسبية، فحتمية الضريبة والتصاقها الدائم بالنشاط الممارس، دفع بالعديد من مسيري المؤسسات والشركات إلى اتخاذ جميع السبل القانونية من أجل جعل الضريبة أداة لتحقيق أهداف وغايات معينة، فتغيرت النظرة للضريبة من كونها وسيلة إكراه وإلزام قانوني ثقيل، إلى أداة فاعلة في التسيير وتنفيذ الاستراتيجية العامة للمؤسسة، وبخصوص هذه المسألة فإن المؤسسة تعمل على¹:

- تنظيم وتسيير الأعباء الضريبية والتي تنتج آثارها على سعر المنتجات لأنها تدخل ضمن التكاليف الخاصة بعملية الإنتاج.

- العمل على تحقيق الأمن الضريبي، فالمؤسسة ومن أجل استمراريتها وضمان مكانة داخل السوق وبين أفراد المجتمع، ينبغي أن تلتزم بالتطبيق الكلي للقوانين والتنظيمات الضريبية الخاضعة لها، حيث يتعين عليها القيام بعمليات رقابة داخلية منتظمة لمحاسبتها الجبائية، والتحقق من مدى التزامها بدفع كافة الضرائب المفروضة عليها، وذلك لتجنب الرقابة الجبائية التي تقوم بها المصالح الضريبية.

- مراعاة الأحكام الضريبية أثناء إنشاء المؤسسة أو ممارسة الأنشطة، لأن كل مؤسسة تخضع لنظام ضريبي معين على حسب شكلها وطبيعتها وأماكن تواجدها.

الفرع الثاني: الأهداف التكميلية للضريبة.

والمقصود بالأهداف التكميلية للضريبة، تلك الأهداف التبعية التي يتم تحقيقها بتحقيق الأهداف الرئيسية للضريبة، أي أن تكريس الوظيفة المالية والاقتصادية للضريبة، يساهم بشكل كبير في تحسين الظروف المعيشية للأفراد، وبالتالي تحقيق الضريبة لهدفها الاجتماعي، بالإضافة إلى التأثير المجالات السياسية داخل الدولة وخارجها.

أولاً: الأهداف الاجتماعية للضريبة.

إن قيام أي تنظيم ضريبي واستمراره مرتبط بالأساس بمدى تحقيق العدالة الضريبية، المبنية

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 50.

على مبدأ التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، لترسيخ فكرة التضامن الاجتماعي في تحمل أعباء الدولة، وبما أن موضوع الضريبة هو الفرد، فإن الأهداف الاجتماعية للضريبة تعتبر أهم غاية للسياسة الجبائية للدولة¹.

وينظر إلى الضريبة كونها أساس العلاقة القائمة بين الفرد والسلطة، ولنجاح هذه العلاقة وتحقيق الأهداف المتعلقة بها، ينبغي أن تعمل الضريبة على تجسيد العدالة الاجتماعية، سواء من خلال المشاركة العادلة في تحمل الأعباء الضريبية، بتمكين كل فرد من دفع ضريبة تتناسب مع قدرته التساهمية ومراعاة حجم مداخله وثرواته أثناء تحديد نسبة الضريبة، أو من خلال التوزيع العادل للحصائل الضريبية على طبقات المجتمع².

وتتمثل أهم الأهداف الاجتماعية للضريبة في النقاط التالية³:

- تعمل الضريبة على توجيه السلوك الاستهلاكي للأفراد، على النحو الذي تم ذكره في الأهداف الاقتصادية لها، ويتعلق الأمر هنا بالمنتجات المضرة كالكحول والسجائر وغيرها، حيث تعتمد الدولة إلى زيادة معدلات الضريبة المفروضة على مثل هذه المنتجات لغرض الزيادة في سعر بيعها، مما يدفع بالعديد من الأفراد إلى الاستغناء عنها لارتفاع تكاليفها.

- تعمل الضريبة كذلك على التقليل من الفوارق بين الأفراد، عن طريق التقسيم العادل للأعباء العامة للدولة على حسب مداخل كل فرد، ودرجة استفادته من خدماتها، إلا أن هذه الأخيرة لا يتم إعمالها بشكل مطلق، وإنما في حدود ضيقة تتحكم فيها طبيعة هذه الخدمات، فالمنفعة العامة حق مخول لجميع الأفراد دون تمييز بينهم، حيث يتم خلق نوع من التوازن بين طبقات المجتمع عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على أصحاب الثروات والمداخل الكبيرة، مع التخفيض في قيمتها بالنسبة لذوي الدخل المنخفضة أو حتى الإعفاء منها، بالنسبة لأصحاب الدخل الهش أو مراعاة للأوضاع الصحية الخاصة لبعض الأفراد، فتستفيد الطبقات الفقيرة من الإيرادات الضريبية المحصلة من الأوعية الضريبية للطبقات الغنية.

¹ والمقصود بالسياسة الجبائية «عملية تحديد للإجراءات الجبائية التي تسمح بتطبيق النظام الجبائي وتسهيل عملية دراسة أشكال النشاط المالي لتحقيق الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها بناء على رغبات أفراد المجتمع، ولها علاقة مباشرة مع باقي السياسات الأخرى، وهي تسمح بالبحث عن الظواهر الضريبية وتحليل أوجه النشاط المالي».

أنظر: رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 487.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 120.

³ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 112 ص 113.

- وتستخدم الضريبة كذلك كوسيلة للتحكم في نسبة السكان، إذ يمكن الاعتماد عليها لتشجيع التنازل بالنسبة للبلديات التي تعاني من نقص الكثافة السكانية، من خلال إقرار تخفيضات أو إعفاءات ضريبية في مجالات محددة، لها علاقة بالإنجاب، كأن تقوم الدولة بتخفيض نسبة الضريبة كلما زاد عدد الأولاد، وفي الوضع المعاكس فإنه يتم استخدام الضريبة للحد من التزايد السريع لعدد السكان، خاصة بالنسبة للدول التي تعاني من الكثافة السكانية، حيث تعمل الضريبة في هذه الحالة على ترسيخ فكرة تنظيم وتحديد النسل، ولو أن هذه الفكرة ينبغي أن تخضع لقواعد مضبوطة وآراء فقهية، فالضريبة لوحدها لا يمكن أن تحقق هذا الهدف على النحو المخطط لها، وإنما بإمكان التقليل من حدته.

- تعتبر الضريبة وسيلة لحل أزمة السكن، عن طريق إعفاء المداخيل والأموال المعاد استثمارها في إنجاز مشاريع وتجمعات سكنية، من الضريبة على الدخل أو على رأس المال أو تخفيضها، وغالبا ما يكون ذلك لفترة زمنية محدودة، تتعلق بمدة إنجاز هذه المشاريع، أو لغاية القضاء على هذه المشكلة، ومن الأساليب الضريبية المعتمدة في هذا المجال، هي التقليل من مدة إهلاك الوسائل والأجهزة المستخدمة في إنجاز المشاريع السكنية من أجل تشجيع الاستثمار في هذا المجال.

ف نجد مثلا بأن ألمانيا بعد الحرب العالمية الثانية لجأت إلى فرض ضرائب مرتفعة على العقارات القديمة، ومن أجل القضاء على أزمة السكن قامت بتخصيص ثلاث أرباع إيراداتها لإنشاء مجمعات سكنية لمواطنيها، وبأسعار منخفضة، كما سلكت فرنسا نفس هذا التوجه بإصدار مرسوم في 11 أكتوبر 1945 يقضي بفرض ضرائب جديدة على المساكن غير المشغولة، وذلك في ظل وجود أزمة السكن، مما دفع بأصحابها إلى استغلال هذه المنازل أو تأجيرها.

- وأهم هدف اجتماعي للضريبة يتمثل في إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، بفرض ضرائب تصاعدية على حسب ارتفاع حجم الوعاء الضريبي، وبذلك تدفع الطبقات الفقيرة ضرائب أقل مما تدفعه الطبقات الغنية، لذلك تعتمد معظم النظم الضريبية على نظام الضريبة التصاعدية، بتقسيم الدخل إلى عدة شرائح تصاعدية وكل شريحة تفرض عليها معدل ضريبي معين يتناسب مع حجمها، مع إقرار تخفيضات إضافية أو إعفاءات لبعض فئات الدخل، وهذا ما أقرته الجزائر من خلال إلغاء الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للدخول التي لا تتجاوز مبلغ 30000 دج¹، ففي هذا المجال تعمل الضريبة على تصحيح الاختلالات الحاصلة على مستوى دخول الأفراد، إلا أن هذا التصحيح يبقى نسبي، فقيمة

¹ أنظر المادة 31 من القانون رقم 21-16، المؤرخ في 25 جمادى الأولى عام 1443 الموافق 30 ديسمبر سنة 2021، المتضمن قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية عدد 100، الصادرة بتاريخ 25 جمادى الأولى عام 1443 الموافق 30 ديسمبر سنة 2021، ص 12.

الضريبة لا يمكنها أن تؤدي إلى تحقيق التوازن المطلوب، كما أن الفوارق بين دخول الأفراد حتمية تفرضها طبيعة الوظائف والتي تختلف أجرتها من وظيفة لأخرى، لما تتطلبه من إمكانيات ومهارات مهنية وتكوينية لا يتوفر عليها جميع أفراد المجتمع، وإنما تسعى الدولة من وراء ذلك إلى تحسين المقدرة الشرائية لأصحاب الدخل الضعيف، بتقرير معاملات ضريبية تفضيلية لهم.

إن تحقيق الأهداف الاجتماعية للضريبة السابقة الذكر، يؤدي إلى التقليل من نسبة التهرب الضريبي، لأن المكلف حينها يكون على علم بأماكن ومجالات إنفاق الحصيلة الضريبية، ودورها الكبير في تحسين الظروف المعيشية، فترشيد الانفاق العام مع ضمان توفير الحد الأدنى من الخدمات العامة، وصرفه في المجالات التي هي في أمس الحاجة إلى عمليات تمويلية لغرض تطويرها وضمان السير الحسن لها، يكون له الأثر في نشر الوعي الضريبي، واقتناع الأفراد بفكرة الضريبة لازدياد الثقة في الدولة.

وبالتالي فإن الهدف الاجتماعي للضريبة ضروري لنجاح السياسة الجبائية للدولة، من خلال إلتزام غالبية أفراد المجتمع بالتقيد والعمل بالإجراءات الضريبية المتخذة، فتحقق الهدف الاجتماعي يعني أن ما يدفعه الفرد من ضريبة يعود إليه في شكل خدمات موجهة لتحسين ظروفه المالية والمعيشية.

ثانياً: الأهداف السياسية للضريبة.

تمثل الضريبة الأداة الأساسية التي تمارسها الدولة لتمير وتنفيذ سياستها العامة، لذلك ينظر إلى الضريبة كونها صورة لسياسة الدولة المطبقة خلال فترة زمنية محددة¹، كما يمكن من خلالها معرفة السياسة التمويلية التي تنتهجها سلطات الدولة أثناء تمويل العجز في ميزانيتها، فقد تلجأ إلى سلوك الطريق التقليدي للتمويل بفرض ضرائب جديدة أو الزيادة في قيمة الضرائب المفروضة، وبالتالي اللجوء إلى التمويل بالضغط والعبء الضريبي، أما بالنسبة للدول المتقدمة فإنها تعمل على إيجاد بدائل تمويلية للضريبة.

فالضريبة تقوم بتوجيه سياسة الدولة التنموية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، فحسب حجم العائدات الضريبية تقوم الدولة بتسطير برامجها التنموية، أو تلجأ إلى الزيادة في قيمة الضريبة من أجل تمويل المشاريع الضرورية في برنامجها المسطر، وهذا بالنسبة للدول التي تعتمد على الضريبة كعنصر تمويلي رئيسي، وبالتالي فإن الضريبة تعكس السياسة العامة للبلاد.

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 113.

كما تستخدم الضريبة لتوجيه السياسة الخارجية للدولة في مجال التجارة الدولية، فالحكومة تسعى دائما إلى تعزيز سبل التعاون التجاري والاقتصادي مع باقي الدول، وذلك في إطار العولمة الاقتصادية وحرية المعاملات التجارية بانفتاح الأسواق الدولية، أين يتعين على الدولة العمل على تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الأطراف الدولية، وذلك باتباع أسلوب التحفيز الجبائي، كالتخفيف من نسب الضريبة الجمركية المطبقة على السلع المصدرة أو المستوردة من وإلى هذه الدول، وهذا يؤدي إلى تعزيز الاتفاقيات التعاونية بين الدول، وإضفاء المرونة في المعاملات التجارية، والسرعة في اتخاذ الإجراءات المتعلقة بها، كما قد تلجأ الدولة كذلك إلى التقليل من مجال المعاملات التجارية مع دول معينة أو الحد منها، وغالبا ما يأخذ ذلك شكل العقوبات الدولية التي يتم فرضها بموجب القرارات الصادرة عن المنظمات الدولية، أو قد يكون ذلك لاعتبارات سياسية أو سيادية خاصة، تبنى بالأساس على وجود عداوات مع هذه الدول، أو قد يأخذ هذا الانحياز الطابع الإنساني أو الديني، وذلك بالنسبة للدول التي تمتاز بطابعها الاجرامي والاستبدادي.

وتعتبر الضريبة كذلك وسيلة لتحقيق الديمقراطية، لأن النظام الضريبي المبني على أساس العدالة الضريبية هو نظام ديمقراطي، فالفرد يدفع الضريبة عن قناعة ووعي بأهميتها، مع علمه بكافة الإجراءات الضريبية، والدولة بدورها تقوم بالتوزيع العادل للمداخل الضريبية، وتحقيق النفع العام، ليشمل جميع طبقات المجتمع، وعليه فإن الديمقراطية هي السبب في ضمان تحصيل الإيرادات الضريبية، فمن خلال هذه الضرائب يكون المكلفون مشاركون بشكل غير مباشر في وضع القرارات السياسية وممارسة الدولة لوظائفها السيادية، من خلال تكريس مبدأ المواطنة المبني أساسا على الالتزام بالواجب الضريبي، الناتج عن ثقة الأفراد بالسياسة العامة للدولة¹.

وتتمثل الأهداف السياسية للضريبة كذلك في تنمية الوعي الضريبي وسط الأفراد، من أجل حثهم على التقيد بأداء واجباتهم الضريبية، عن قناعة بتحقيق الضريبة لأهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، لأنه من خلال الضريبة يتم وضع الاستراتيجية المناسبة والضرورية لتسيير شؤون المجتمع، والتخطيط لها وتنفيذها سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي².

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 123 ص124.

² بوعون يحيوي نصيرة، مرجع سابق، ص 30.

المبحث الثاني: قواعد فرض وتصفية الضريبة في النظام الجبائي الجزائري.

يعتبر النظام الضريبي الركيزة الأساسية لقيام أي كيان أو تنظيم دولي، فلا يمكن تصور دولة بدون منظومة جبائية تعمل على بناء أسس وقواعد نظامها المالي والموازني، وذلك لما للضريبة من دور رئيسي في العملية التمويلية، حتى بالنسبة للدول المتطورة اقتصاديا والتي لا يمكنها الاستغناء عن الضريبة باعتبارها مصدر تمويل جوهري.

إن أهمية الضريبة تستوجب من الحكومات ضرورة إنشاء نظام ضريبي متين مبني على أساس قواعد ونصوص قانونية، تختص بتنظيم كل الإجراءات المتعلقة بالضريبة، سواء من حيث فرضها أو تصفيتها أو تحصيلها، لأنه لا يمكن وتحت أي ظرف مطالبة المواطنين بالزامية دفع ضريبة معينة، دون أن يكون لها مرجع وسند قانوني ساري المفعول.

ومن هذا المنطلق نجد بأن المشرع المالي الجزائري قد سن العديد من القوانين الضريبية، وبشكل مفصل لتنظيم كل المسائل الضريبية، والعمليات والمهام الموكلة إلى المصالح الجبائية عبر كامل التراب الوطني، كل ذلك يندرج ضمن تثبيت مشروعية الضريبة، باعتبارها حق من حقوق الدولة¹.

وتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين (المطلب الأول) خصصناه لدراسة الإجراءات المتعلقة بتأسيس الضريبة أما (المطلب الثاني) فيتعلق بقواعد تصفية الضريبة.

المطلب الأول: الإجراءات والضوابط المتعلقة بتأسيس الضريبة.

تخضع عملية تأسيس الضريبة إلى العديد من الإجراءات تتعلق بالوعاء الضريبي سواء كان ذلك من خلال تحديده باستخدام المعيار الشخصي والمالي (فرع أول) أو عن طريق الدخل (فرع ثاني) أو عناصره والطرق المستعملة في قياسه (فرع ثالث).

الفرع الأول: المطرح الشخصي والمالي في تحديد الوعاء الضريبي.

يعتبر المطرح أو الوعاء الضريبي أول مرحلة في طريق فرض الضريبة فمن خلاله يتم تحديد قيمة الضريبة التي يلزم المكلف بدفعها لدى قباضة الضرائب المختصة.

¹ فمشروعية الحق في الشريعة الإسلامية يقصد به «أن يكون الشارع قد أدن به وسمح بممارسته والحصول على ثمراته ونتائجه وجميع ما يترتب عليه من فوائد وميزات مشروعة» أما في نظر القانون فهو «ثبوت قيمة معينة لشخص بمقتضى القانون فيكون لهذا الشخص أن يمارس سلطات معينة يكفلها له القانون بغية تحقيق مصلحة جديرة بالحماية والرعاية».

أنظر: عبد الحكيم مصطفى الشراقوي، مرجع سابق، ص 19.

أولاً: تعريف الوعاء الضريبي.

والوعاء الضريبي هو موضوع الضريبة أو المادة أو النشاط الخاضع للضريبة، ويطلق عليه فقهاء المالية في العصر الحديث بالثروة، لذلك يعرف الوعاء الضريبي بأنه «الثروة التي تخضع للضريبة والتي تقاس الضريبة بها»¹ ويسمى كذلك بمطرح الضريبة، وهو العنصر الاقتصادي الذي تفرض عليه الضريبة، سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع تحديد الإجراءات الخاصة بالوصول إلى هذا العنصر، وتحديد حجمه².

ويعرف الوعاء الضريبي كذلك بأنه «المادة الخاضعة للضريبة، وهذا المطرح قد يكون إيراد شخص أو المال بحد ذاته، وقد يكون واحداً ومتعدداً، وكما عرفنا الضريبة أنها استقطاع نقدي، لذلك فإن مخرج الضريبة العصري هو مال دخلاً أم نفقة أم ثروة»³.

كما يقصد بالوعاء الضريبي، بنطاق الضريبة أي تحديد الأشخاص والمداخيل والثروات الخاضعة للنظام الضريبي، وكذا المواد التي تفرض عليها الضريبة.

إن مطرح الضريبة هو عبارة عن الأساس القانوني للضريبة، وهو يشمل جميع العناصر المادية التي تدخل في تكوين وإنشاء المحل الضريبي للمكلف، ويضم جميع الثروات والمداخيل والأنشطة التي نص القانون الجبائي على ضرورة إخضاعها للاقتطاع الضريبي.

ونظراً إلى اتساع رقعة الضريبة وشموليتها فإن الوعاء الضريبي لا يقتصر على فئة معين، بل يتعدى ليشمل العديد من الجوانب والمجالات، فقد يكون موضوع الوعاء الضريبي هو الفرد، أو قد يكون الثروة بما في ذلك النشاط المنتج لها، كما قد يشمل الوعاء الضريبي الدخل، والذي يعتبر المصدر أو الأساس القانوني الأكثر خضوعاً للضريبة، لذلك فإن الوعاء الضريبي يتعدد بتعدد أنواع الضرائب ونطاق تطبيقها، ومن هنا فإن مطرح الضريبة ينقسم إلى ثلاث أنواع، تتمثل في مطرح الشخصي والمطرح المالي ومطرح الدخل.

ثانياً: مطرح الشخصي للضريبة.

في بداية فرض الضريبة كان مطرح الشخصي هو المعيار الأساسي لتأسيس الضريبة وتحديد

¹ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص 98.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 182.

³ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 160.

قيمتها، فالفرد يلزم بدفع الضريبة بمجرد كونه مواطن تابع للمجتمع، ومن أجل إضفاء بعض الاستثناء والعدالة الضريبية تم الأخذ كذلك بالوعاء المالي في تحديد سعر الضريبة.

من العنوان يتضح بأن الوعاء الشخصي هو الذي يعتمد على الفرد بحد ذاته كأساس أو معيار لفرض الضريبة، وهذا بغض النظر عن دخله أو ثروته، ويطلق عليه بالضريبة الشخصية ويقصد بالضرائب على الأشخاص «تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاء لها، أي تلك الضرائب التي تتخذ وعاء لها مجرد وجود الفرد نفسه في إقليم الدولة»¹.

ويعتبر الفرد أول عنصر يخضع للضريبة، وذلك في إطار الضريبة على الرؤوس أو الضريبة المفردة، وعن طريق أعمال معيار الإقليمية، أي أن الضريبة تفرض على الأشخاص المقيمين أو المتواجدين داخل الحدود الجغرافية للدولة.

وقد ظهر الوعاء الشخصي للضريبة منذ العصور القديمة، وذلك في عصر اليونان والرومان، واستمر هذا المعيار حتى بعد ظهور الديانة الإسلامية وانتشارها، أين كانت الزكاة تعتبر أحد أركان الإسلام ويتم فرضها على الفرد المسلم ويتحملها شخصيا، وفي المقابل اعتمد الإسلام كذلك على الجزية والتي تعتمد على المعيار الشخصي في إقرارها، حيث يدفعها الشخص غير المسلم، واستمر العمل بهذا المعيار حتى في عصرنا الحديث، حيث نجد بأن بعض الدول والحكومات تفرض ضرائب على الأفراد في حال مغادرتهم لأقاليمها².

إن الأخذ والعمل بالمعيار الشخصي لا يقتضي بالضرورة حتمية إخضاع جميع الأفراد لنظام ضريبي واحد، ودفع نفس القيمة الضريبية، بل إن هذا المعيار يمتاز ببعض المرونة، حيث أنه يراعي فيه بعض الظروف الموضوعية للأفراد، وبالتالي فإنه لا يمكن فرض ضرائب على جميع أفراد المجتمع، بل يتم ذلك وفقا لضوابط محددة، أين يتم وضع شروط معينة لخضوع الأفراد للاقتطاع الضريبي، كشرط السن مثلا أو الحالة العائلية³.

ويبقى هذا القدر من المرونة غير قادر للوصول إلى العدالة الضريبية، لأن المعيار الشخصي يهدم أهم عنصر مكون للعدالة الضريبية وهو مراعاة الظروف الشخصية للمواطنين، فبحسب هذا الوعاء يتم فرض الضريبة دون مراعاة لمقدار الثروة أو الدخل الخاصة بالفرد، باستثناء حالات محددة كفرض

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 99.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 59.

³ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 116.

ضرائب متفاوتة يتحملها كل من الرجال والنساء والأطفال، إلا أن هذا يعتبر خرق صريح لمبدأ التكافل الاجتماعي، فهذا المبدأ لا يعني إلغاء عبء كبير على الفرد بدفع مبالغ لا يستطيع تأمينها، أو تشكل تهديدا لظروفه المعيشية، بل يقتضي أن تكون الضريبة بحسب قدرة تحمل الفرد وظروفه المالية، لأن الضريبة لا تعدو كونها مساهمة مالية من أفراد المجتمع لتحمل جزء من أعباء الدولة.

ويعاب على هذا المعيار كذلك بأن الضريبة فيه غير تصاعدية، أي أن نسبتها تبقى ثابتة ولا تتزايد بارتفاع أو اتساع مصدر الدخل أو الثروة، ضف إلى ذلك أن الضريبة الشخصية دائما ما تكون حصيلتها منخفضة ولا تساهم بشكل كبير في تمويل الميزانية العامة للدولة¹، وأهم ما يعاب على الوعاء الشخصي ما يلي:

- أنه يعتمد على الأفراد دون مراعاة لظروفهم المالية وقدراتهم التكليفية، لأنه لا يمكن أن يكون الفرد هو المعيار الوحيد لفرض الضريبة، فالمكلف هو جزء مهم من النظام الضريبي إلى جانب المحل الجبائي بكل مشتملاته.

- المعيار الشخصي لا يراعى فيه التطور الاقتصادي والاجتماعي داخل الدولة، بل يعتمد على الفرد دون سواه، وهذا الأخير يرتفع بزيادة معدلات النمو الديمغرافي، وقد ينخفض بالوفاة، لذلك فهو يعتبر معيارا غير ثابت.

- لا يمكن الاعتماد على المعيار الشخصي في فرض الضريبة، واستخدامها كوسيلة للتأثير في الأوضاع المالية والاقتصادية والاجتماعية، لذلك نجد بأن هذا المعيار قد تلاشى وجوده في وقتنا المعاصر، لأنه لا يمكن الاعتماد عليه في البرامج التنموية التي تسطرها الدولة للإسراع في وتيرة النمو الاقتصادي.

ثالثا: المطرح المالي للضريبة.

حسب هذا الوعاء فإن الضريبة يتم فرضها على أساس رأس المال، ويعرف هذا الأخير بأنه « مجموع الأموال العقارية المنقولة، المادية أو المعنوية القابلة للتقدير النقدي، والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء نتيجة لدخل نقدي أو عيني للخدمات، أم كانت عاطلة عن الانتاج»² ويقصد برأس

¹ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسى السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، المالية العامة والضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون سنة نشر، ص 25.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 185.

المال كذلك « مجموع ما يملكه الفرد من قيم، استعمل في لحظة معينة يستوي في ذلك أن تأخذ الشكل العيني كأرض أو عقار أو بيت، أو سلع إنتاجية أو أدوات مالية (أسهم وسندات) أو مبلغ من النقود»¹.

والضريبة المالية هي التي تعتمد على المال بحد ذاته كوعاء لها، وبغض النظر عن المعيار الشخصي، ولا يشترط في هذا المال أن يكون له شكل معين، أو ناتج عن نشاط محدد، بل يشمل كل ما يدخل في وصف الأموال، فقد يكون عقار أو سيارات أو آلات، كما قد يكون عبارة عن دخل يحققه الشخص من أنشطته سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدماتية أو تعليمية، أو الوظائف التي يمارسها، فنجد مثلا بأن الضريبة المالية تصيب العقار بحد ذاته وليس الإيرادات المتأتية منه، وفي المقابل قد يفرض هذا النوع من الضرائب على الأموال عند استهلاكها في اقتناء حاجات معينة كالسلع والمنتجات، أو الاستفادة والانتفاع من الخدمات المتوفرة،² وهو ما يطلق عليه بالضرائب على الانفاق، والتي يتم فرضها عند انفاق المال، وغالبا ما تكون نسبة الضريبة مدرجة في قيمة السلع والخدمات، وهي أقل عبئا من باقي الضرائب لأنها تدخل ضمن مكونات أو مشتقات السعر النهائي.³

يرجع ظهور المعيار المالي للضريبة إلى كثرة الانتقادات التي طالت المعيار الشخصي، وأمام قصور هذا المعيار فقد لجأت العديد من الدول إلى تبني المعيار المالي للضريبة من أجل الزيادة في حجم الإيرادات الضريبية، حيث تم الاعتماد على الثروة أو المال كوعاء رئيسي لفرض الضريبة وتحديد قيمتها.⁴

فالضريبة على الثروة يمكن أن تفرض على رأس المال بحد ذاته، فيكون سعرها منخفضا، وقد يرتفع في حالات استثنائية، مما يؤدي إلى الانقاص والاقتطاع من قيمته.⁵

وقد يأخذ المطرح المالي شكل الضريبة على الثروة، والتي تفرض على مدخرات الفرد من الأموال والثروة، ويقصد به «صافي المركز المالي للفرد في لحظة معينة»⁶ وتعتبر الضرائب المفروضة على الثروة العقارية من أول الضرائب التي تم الاعتماد عليها داخل الدول والمجتمعات، وما يميز هذا النوع من الضرائب هو سهولة تحديد وحصر وعائها، طالما أن هذا الوعاء هو عبارة عن عقار، ومن ثم فإنه يصعب التهرب من الضرائب المفروضة عليه، باستثناء حالات الامتناع عن تسديد الضريبة بعد ربطها،

¹ بوعون يحيياوي نصيرة، مرجع سابق، ص 100.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 164 ص 165.

³ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 29.

⁴ بوعون يحيياوي نصيرة، مرجع سابق، ص 24.

⁵ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 60 ص 61.

⁶ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 28.

إلا أن معدلات هذه الضريبة غالبا ما تكون حصيلتها منخفضة، وذلك راجع إلى محدودية نطاق تطبيقها، فهي تقتصر على فئة معينة ومحددة من طبقات المجتمع، ويعاب كذلك على ضريبة الثروة أنها يمكن أن تكون سبب في هجرة رؤوس الأموال نحو الخارج، وذلك في حال كثرة ارتفاع معدل الضريبة المفروضة على الأموال والثروات، حيث يدفع ذلك بالعديد من الملاك والممولين ورجال الأعمال إلى تحويل أموالهم وإعادة استثمارها خارج حدود الدولة¹.

ويلاحظ بأن الضريبة على رأس المال أو الثروة أدت إلى انقسام الفقه الجبائي والمالي بين مؤيد ومعارض لهذا النوع من الضريبة، فالإتجاه المؤيد لها يرى بأن هذه الضريبة تؤدي إلى دفع الأصول العاطلة إلى مجالات النشاط الاقتصادي، مستدلين بذلك بأن رأس المال باعتباره وعاءا ضريبيا يكون سهل التقدير وذلك مقارنة بوعاء الدخل الصافي، بالإضافة إلى أن وعاء رأس المال يتضمن العديد من العناصر لا تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كالعقارات بمختلف أنواعها.

أما الإتجاه الثاني فهو يعارض فكرة الضريبة على رأس المال، وذلك استنادا إلى العيوب التالية:

- أن اعتماد الثروة كميّار لفرض الضريبة يؤدي إلى هدم جزء من القدرة الإنتاجية للدولة، على اعتبار أن هذه العملية تؤدي إلى عرقلة الادخار.
- إذا كان الإتجاه الأول يقر بسهولة تقدير رأس المال، فإن هذا الإتجاه يرى صعوبة في هذا التقدير، وذلك لأنها ترتبط بالعديد من العوامل التي يصعب تحديدها وضبطها.
- وكامتداد للعيب السابق، فإن الاعتماد على المطرح المالي يؤدي إلى هروب بعض أنواع الأصول الرأسمالية من الخضوع للنظام الضريبي².

مما سبق نلاحظ بأن الوعاء المالي يعتمد على الثروة كمحل لفرض الضريبة، ومهما كان نوع أو مصدر هذه الثروة، حيث ترتفع وتنخفض قيمة الضريبة على حسب الظروف المحيطة بالثروة، وكذا العوامل المحددة لحجمها، لذلك تعتبر الضريبة على الأموال أكثر تحقيقا للعدالة مقارنة بالضريبة الشخصية، بدليل أنها تراعي حجم الوعاء الضريبي في تحديد معدل المساهمة في تحمل أعباء الدولة المالية، ويعاب على هذا النوع من الضريبة إمكانية التهرب منه عن طريق إخفاء العناصر المكونة لرأس المال.

¹ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 28 ص 29.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 61.

الفرع الثاني: مطرح الدخل كأساس لتحديد الضريبة.

وهو عبارة عن أهم وعاء يتم العمل به في مجال فرض الضريبة، وأكثره انتشارا، حيث يتم الأخذ به من طرف معظم التشريعات الجبائية، فهو يعتبر أساس النظام الجبائي، وهو الوجه المعبر عن العدالة الضريبية.

أولا: مفهوم الدخل الخاضع للضريبة.

إن الأخذ بمطرح الدخل يقتضي وضع تعريف دقيق ومرن للدخل لأنه يعتبر من المقترضات الأساسية لفرض الضريبة، وأهم عامل من عوامل نجاح هذه الضريبة، وبالتالي فإن أهم مشكل يواجه الدخل باعتباره وعاء لفرض الضريبة، هو حتمية وضع تعريف دقيق للدخل يسمح بإخضاع عدد كبير من الدخول للضريبة، ودون المساس بمبادئ العدالة الضريبية¹.

ويعتبر هذا الوعاء أهم معيار لفرض الضريبة، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بالضريبة على الدخل الإجمالي²، ويعد من أكثر الضرائب انتشارا، وذلك نظرا للخصائص التي تتميز بها، ومساهمتها الفعلية في تغطية واحتواء مجالات الانفاق العام، ووفقا لهذا المطرح فإن الضريبة تفرض على أساس دخل الفرد.

وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي أحد ثمار الإصلاح الجبائي الذي قامت به الجزائر على منظومتها الضريبية³، حيث تم اعتماد هذه الضريبة محل مجموعة من الضرائب النوعية، والتي كانت

¹ محمد إبراهيم الشافعي، الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل الإجمالي، دراسة مقارنة وتطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي، ملخص خاص بالمؤتمر السنوي الرابع، بعنوان القانون أداة الإصلاح والتطوير، مجلة كلية القانون الكويتية، جزء 1، عدد 2، مايو 2017، ص 334.

² وقد تأسست هذه الضريبة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، والتي نصت على «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون لضرائب المباشرة الرسوم المماثلة».

أنظر: المادة 38 من القانون رقم 90-36، المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية عدد 57، الصادرة بتاريخ 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990، ص 1842.

وهي ضريبة يتم تحصيلها لصالح ميزانية الدولة، وتؤثر على دخل الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص، وذلك بعد خصم التكاليف المقررة قانونا.

KHARROUBI kamel, op.cit, p 6 .

³ بدأ الإصلاح الضريبي في الجزائر سنة 1992، وذلك لتأثره بالظروف الوطنية والدولية كسقوط النظام الاشتراكي مقابل تمكن النظام الرأسمالي، وظهور أزمة النفط الأولى لسنة 1986، بالإضافة إلى كثرة المديونية الخارجية، وتراجع معدلات النمو، كل هذه الأحداث بلورة إلى ظهور نظام اقتصادي عالمي جديد، مما دفع بالعديد من الدول إلى تبني نهج الإصلاح الجبائي لتنسيق السياسات الاقتصادية، وهو ما حصل في دستور 1989 أين كرس المشرع الدستوري الجزائري ضرورة التوجه نحو اقتصاد السوق، وجمع الفقهاء في المجال الاقتصادي أن هذا التوجه كان ضرورة حتمية كرسها الضغوطات التي مارسها الهيئات المالية الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتنمية.

أنظر: محمد لعلاوي، مرجع سابق، ص 103 ص 104.

تفرض على كل نوع من أنواع الدخل، لذلك لجأت السلطات الجبائية إلى جمع كل هذه الدخول في وعاء واحد يخضع لضريبة واحدة تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي¹.

ويقصد بالدخل في المجال الاقتصادي بأنه « الفائض الذي يمكن للإنسان الراشد أن يعتبر نفسه قادرا على انفاقه في فترة زمنية معينة، بدون أن ينقص من قيمة رأس ماله في تلك الفترة»² وجه الفقهاء العديد من الانتقادات لهذا التعريف أساسها أنه يشترط في الدخل أن يكون عبارة عن أموال منتجة، إلا أن الدخل قد يتكون من أموال غير منتجة.

أما التعريف الكلاسيكي للدخل فينظر إليه باعتباره مبلغ ذا طابع نقدي ينتج من مصدر ثابت، قد يكون رأس مال أو عمل أو تركيبتها معا، وبصفة دورية ومنتظمة، وبصورة متجددة³، أما الضريبة على الدخل الإجمالي⁴ فتعرف بأنه « ضريبة تقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة، خلال فترة زمنية، سواء كانت شهر أو سنة، وهذه الضريبة تكون إما نوعية على الرواتب والأجور، الأرباح التجارية والصناعية، وإما أن تكون ضريبة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها ومصادرها»⁵.

وترجع أسباب الإصلاح الجبائي في الجزائر إلى ضعف النظام الضريبي وعدم مواكبته للتطورات الاقتصادية الدولية، خاصة بعد التوجه نحو اقتصاد السوق

الحر، أين طالت المنظومة الجبائية العديد من العيوب، تتمثل في:

- ضعف الإدارة الضريبية وقصور مدلول العدالة الضريبية وتجسيدها.
- اتساع رقعة التهرب الضريبي.
- ثقل العبء الضريبي.
- تعقد النظام الجبائي وعدم استقراره.

وتتمثل أهم أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر في النقاط التالية:

- العمل على سن تنظيم قانوني يمتاز بالمرونة والبساطة.
- التوزيع العادل للأعباء الضريبية من أجل التخفيف من العبء الضريبي.
- إنشاء وتكوين هيكلية ضريبية متينة قادرة على تنفيذ المهام الضريبية الموكلة بها.
- توفير جميع الوسائل والآليات القانونية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي.
- العمل على إعادة توجيه النشاط الاقتصادي وفقا لما تتطلبه التطورات الاقتصادية الدولية والأسواق العالمية.

أنظر: بلوافي عبد المالك، أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992-2008، مذكرة ماجستير في مالية الدولة، جامعة وهران، المدرسة الدكتورالية للإقتصاد والتسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، السنة الجامعية 2011-2012، ص من 18 إلى 29.

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 120.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 165.

³ بوعون يحيى نصيرة، مرجع سابق، ص 37.

⁴ ظهرت الضريبة على الدخل أول مرة في إنجلترا سنة 1799 ليصل انتشارها بعد ذلك إلى العديد من الدول الأوروبية واليابان والولايات المتحدة الأمريكية، بعد ذلك تم الأخذ بها من طرف العديد من الدول خاصة النامية منها، ذلك لأن الضريبة على الدخل تعتبر من بين أهم الضرائب المعمول بها لدى الأنظمة الجبائية للدول، لما لها من دور كبير في التأثير على المتغيرات الاقتصادية، وضمان سير العملية التنموية، كما أن هذا النوع من الضريبة يعتبر أداة لتحقيق العدالة الاجتماعية.

أنظر: صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، ط1، 1987، ص 28 ص 29.

⁵ بوعون يحيى نصيرة، مرجع سابق، ص 38.

ونظرا لأهمية الدخل في المجال الضريبي، فإن المشرع الجبائي لم يتطرق إلى تحديد مفهوم الدخل، والحكمة من ذلك هي عدم حصر الوعاء الضريبي على اعتبار أن مفهوم الدخل يختلف من دولة إلى أخرى، وتتحكم فيه مجموعة من العوامل مبنية على اعتبارات اجتماعية واقتصادية ومالية، وبالرغم من ذلك فقد أقر الفقهاء بأن الدخل هو «إيراد يتجدد أو يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر واستمراره، وهو ينتج عن مصادر مختلفة، فقد يكون رأس مال كريع العقارات والودائع، وقد يكون مصدره العمل كأجرة العامل والموظف، وقد يكون مصدره رأس المال والعمل معا كأرباح التجارة والصناعة والخدمات الزراعية»¹.

ونلاحظ بأن المشرع الجبائي قد اكتفى بوضع تعريف شامل للدخل الخاضع للضريبة، وذلك بموجب المادة 9 من قانون (ض.م) والتي تنص على «تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة خلال السنة نفسها» أما المادة 10 في فقرتها الأولى من نفس القانون، فقد حددت مكونات الدخل الخاضع للضريبة، حيث بينت هذه المادة بأن الدخل الخاضع للضريبة يتكون من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلا، بما في ذلك مقدار الأرباح والامتيازات العينية التي تمتع بها المكلف الجبائي، على النفقات المخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه.

ونظرا إلى صعوبة تحديد الدخل كوعاء لفرض الضريبة، فقد اعتمد الفقه في تحديد مفهوم الدخل على معيارين يتم استخدامهما في قياس الدخل، تتمثل في نظرية المصدر ونظرية الإثراء.

1- نظرية المصدر كمعيار لتحديد مفهوم الدخل.

وتسمى كذلك بنظرية المنبع، حسب هذه النظرية يعرف الدخل بأنه «كل قوة شرائية نقدية تتدفق بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة، من مصدر قابل للبقاء، بحيث يمكن استهلاكها دون المساس بمصدرها»² أو هو عبارة عن ثروة جديدة أو مال يتم الحصول عليه من طرف المكلف بصورة منتظمة ودورية، ويكون ذلك خلال مدة زمنية محددة، ومن مصدر قابل للبقاء، بحيث يستطيع صاحبه التصرف فيه دون المساس بمصدره، فبموجب هذه النظرية فإن الدخول العرضية لا تدخل ضمن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، وهذا يؤدي إلى تضيق حدود الدخل.³

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 165.

² محمد ساحل، مرجع سابق، ص 124.

³ عبد الرحمن عقلة علي السلفيتي، تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطني بنابلس فلسطين، كلية الدراسات العليا، السنة الجامعية 2004-2005، ص 32 ص 33.

وحسب نظرية المنبع فإن الدخل ينبغي أن يخضع لمجموعة من الشروط ليصح اعتماده كوعاء للضريبة، وتتمثل هذه الشروط في:

الطابع النقدي للدخل: والمراد به أن الدخل يجب أن يكون عبارة عن نقود، ويدخل ضمن مفهوم النقود الأشياء العينية القابلة للتقويم¹، وتظهر أهمية الطابع النقدي للدخل في تحديد نسبة الضريبة المفروضة عليه، بالإضافة إلى سهولة اقتطاعه من طرف السلطات الضريبية، وهنا تظهر التفرقة بين الزكاة باعتبارها فريضة إسلامية واجبة على جميع المسلمين بشروطها وأحكامها، وبين الضريبة التي تعتبر إلزامية على كل فرد ينتمي إلى الدولة، وذلك بموجب القوانين الوضعية الضريبية، وإذا كانت الزكاة تتخذ عدة أشكال، سواء كانت عينية أو نقدية، على حسب طبيعة نشاط ودخل الفرد، فإن الضريبة لا تكون إلا ذا طابع نقدي، ويتم دفعها أو اقتطاعها نقدا من دخل المكلف الجبائي.

ونشير إلى أن الأشياء العينية لا يمكن أن تحل محل الطابع النقدي للضريبة، فنرى مثلا بأن المصالح الضريبية عند حجزها على الممتلكات العينية للمكلف الممتع أو المتهرب من دفع قيمة الضريبة، فإنها لا تعتبر هذه المحجوزات بمثابة استيفاء لدين الضريبة، وإنما تقوم ببيعها واستقطاع قيمة الضريبة من ثمنها.

الطابع الزمني للدخل: إن الدخل الذي يعتبر كميّار أو وعاء لفرض الضريبة هو الذي يتحصل عليه الفرد خلال فترة زمنية معينة، فقد يكون هذا الدخل شهريا يتقاضاه الفرد كل شهر، وقد يكون سنويا كحالة الأرباح التي غالبا ما تقوم شركات المساهمة بتوزيعها سنويا على المساهمين بعد غلق الحسابات السنوية، ففي هذه الحالة يخضع الدخل للضريبة بمجرد تحديد تاريخ توزيع هذه الأرباح، وبالتالي فإن الدخل الخاضع للضريبة قد يكون قد تحقق فعليا ودخل في الذمة المالية للمكلف، أو ينتظر تحققه في تاريخ محدد².

دورية الدخل واستمراريته: ويعتبر هذا كذلك من بين شروط الدخل الخاضع للضريبة، والمقصود به أن الدخل الذي يحصل عليه الشخص متكرر أكثر من مرة، أي يحصل عليه المكلف بصفة مستمرة، كأجرة العامل التي يتقاضاها كل شهر باستمرار طيلة فترة التعاقد، أو المحاصيل الزراعية والتي يجنيها الفلاح في كل موسم حصاد، أو أجرة كراء العقارات، والتي غالبا ما يحصل عليها المالك كل شهر طيلة فترة تملكه لهذا العقار.

¹ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 26.

² محمد ساحل، مرجع سابق، ص 124.

ولتحقق هذا الشرط يكفي أن يكون الدخل قابل للتحقق مرتين على الأقل في السنة، فإذا كانت الأجرة التي يتقاضاها العامل أو الموظف تمتاز بالدورية والانتظام الدقيق والمستمر، وقد تستمر في معظم الحالات لسنوات، وحتى بعد الانقطاع عن العمل كمعاش التقاعد أو منحة الوفاة أو التعويضات عن العطل المرضية، فإن هناك بعض الدخول لا تمتاز بهذه الخاصية لأنها لا تتعلق مباشرة بصاحبها، كأجرة الكراء والتي لا يتحكم فيها مالك العقار، بل ترتبط بمدى وجود مستأجر من عدمه، كما أن طبيعة هذا الأجر تقتضي عدم انتظامه بشكل دائم، فهو قابل للانقطاع في أي لحظة.

ودورية الدخل ينبغي أن تكون متكررة أو قابل للتكرار شهريا أو سنويا، ويكون الغرض من ذلك محاولة المشرع الجبائي إخضاع عدد كبير من الدخول للنظام الضريبي، من أجل المساهمة في اتساع الأوعية الضريبية، فتظهر أهمية الدخل المنتظم في استمرارية إيرادات الميزانية العامة من الضرائب، مما يمكن الدولة من الحصول على موارد مالية منتظمة، إلا أن خاصية دورية الدخل تحرم الدولة من إخضاع العديد من الدخول العرضية، والتي تشمل جميع ما يتحصل عليه الفرد في ظل ظروف وحالات ظرفية، تتعلق بجزء من أفراد المجتمع، وغالبا ما تكون هذه الظروف نادرة التحقق، إلا أنها تقوت موارد مالية معتبرة لخزينة الدولة، ومن بين هذه الدخول ما يتحصل عليه الباحث أو الأستاذ أو الرياضي من الجوائز المالية، أو المبالغ المالية المتعلقة بالمسابقات وغيرها¹.

ويبقى التساؤل المطروح حول مدى تحقق العدالة الضريبية في إخضاع مثل هذه الدخول للضريبة، خصوصا وأن الفرد يتحصل عليه نتيجة جهد إضافي قد يكون فكريا أو بدنيا، وفي اعتقادنا أن إخضاع مثل هذه الدخول للضريبة هو تجسيد فعلي للعبء والثقل الضريبي، وهو خرق صريح للأساس التضامني للضريبة، لأنه لا يمكن مطالبة الفرد بأن يتضامن بجزء من كل دخل يتحصل عليه مهما كان مصدره، وفي النهاية فإن مثل هذه المعاملات تؤدي حتما إلى التهرب الضريبي، وانعدام الثقة في المنظومة الجبائية والمالية، فالدولة في تعاملاتها مع أفرادها ملزمة بالحفاظ على مستوى معين من الاقتطاعات الضريبية مع التوسع في الإيرادات غير الضريبية لتدعيم ميزانيتها، لأنه مهما كانت نسبة الضريبة المقررة، فإنه لا يمكن في جميع الأحوال والظروف أن تكون بديلا عن إيرادات الدولة من أنشطتها واستثماراتها في الميادين الصناعية والتجارية والزراعية، فالالاقتصاد الوطني المتين والمتطور هو أكبر عامل لتدعيم وتطوير ميزانية الدولة، أما الضريبة فلا تتعدى كونها أحد الوسائل المستعملة للوصول إلى هذه الغاية.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 62.

إن دورية الدخل خاصة تسمح باستمرارية الواردات الضريبية وتجدها، كما أنها تساعد بشكل كبير في تخفيف العبء الضريبي عن المكلف، لأن انتظام دخله يدفعه إلى الالتزام بدفع قيمة الضريبة الناتجة عنه وعدم الاحتجاج عليها عند اقتطاعها مباشرة من مصدر الدخل.

بقاء مصدر الدخل: وهذه الخاصة مرتبطة بخاصية دورية الدخل، لأن استمرارية الدخل تكون مرتبطة بمصدر دخل مستمر، فيشترط في هذا المصدر أن يكون دائما، ولا ينتقي بمجرد حصول الفرد على دخله، كما أن هذه الاستمرارية تتعلق بالعمل أو الوظيفة أو صاحب العمل الذي يشغل عنده المكلف، ولا تخص العامل نفسه، فقد يضطر هذا الأخير إلى الانقطاع عن العمل بسبب المرض أو الوفاة مثلا، ومع ذلك فإن مصدر الدخل يبقى قائما.

وبقاء مصدر الدخل لا يكون بصورة مطلقة، بل يكفي أن يكون قابلا للبقاء، لأن هناك بعض الظروف خارجة عن إرادة المالك قد تتسبب في انتهائه أو توقفه، كاحتراق المنزل المعد للكراء مثلا أو انهيار المبنى المخصص لإدارة الشركة، أو فساد المحاصيل الزراعية بفعل العوامل الطبيعية¹، ولا يشترط في الدخل الخاضع للضريبة أن يكون مصدره ذا طبيعة معينة، بل يكفي أن يكون مشروعاً، فقد يكون هذا المصدر عبارة عن كيان مادي كشركة أو مؤسسة أو منزل أو أرض فلاحية، وقد يكون فكرياً ومعنوياً كأصحاب المهن الحرة كالطبيب والمحامي².

ويدخل ضمن مفهوم بقاء مصدر الدخل ضرورة صيانتته واستغلاله بشكل صحيح وفقاً لما تقتضيه القواعد والنصوص القانونية³، فمصدر الدخل هو أحد عوامل وأسباب استمرارية الدخل، وصيانة هذا المصدر هو الوسيلة الأمثل للمحافظة عليه ومنع انتفائه، أو اهتلاكه قبل المدة القانونية المحددة لذلك، فإذا كان مصدر الدخل هو عبارة عن شركة أو مؤسسة فإن الدخل لا يستمر إلا إذا قام العامل بأداء وظائفه وفقاً لما تقتضيه لوائح الشركة، وذلك من أجل المحافظة على استمرارية الشركة، أما إذا كان مصدر الدخل عبارة عن أرض فلاحية فإن الدخل لا يتحقق إلا بعد جني المحصول، وذلك يتطلب ضرورة العناية بهذه الأرض وتوفير جميع الوسائل والامكانيات التي تساهم في جودة المنتجات الزراعية⁴.

¹ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 26.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 166.

³ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 125.

⁴ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 166.

2- نظرية الإثراء كمعيار لتحديد مفهوم الدخل.

جاءت هذه النظرية لتحد من ضيق مفهوم الدخل الذي تبنته نظرية المنبع، حيث قامت هذه النظرية بالتوسع في مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، فحسب هذه النظرية فإن الدخل هو « الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي خلال فترة زمنية محددة، وبغض النظر عن طبيعة هذا الدخل سواء أكان بشكل منتظم أو غير منتظم، ومهما كان المصدر الذي يتولد منه هذا الدخل»¹ ويعتبر كذلك «قيمة الزيادة الصافية في ثروة الممول بين تاريخين»² فحسب نظرية الإثراء يدخل في مفهوم الدخل كل من³:

- مجموع الإيرادات العرضية التي تمتاز بالاستقرار والدورية.

- كل الإيرادات الرأسمالية المتولدة عن عمليات بيع الأصول الثابتة، حيث يعتبر ذلك بمثابة ثروة.

- الأرباح الناجمة عن إعادة تقدير الأصول بتاريخ إعداد الميزانية.

فمن خلال هذه النظرية تم الإحاطة بمختلف مصادر الدخل، سواء كان نشاطا أصليا للشخص، وهذا المصدر يمتاز بالدورية والاستمرارية، حيث كان يندرج ضمن نظرية المنبع، أما نظرية الإثراء فقد شملت نوعين إضافيين من مصادر الدخل، وتتمثل في الأعمال المنجزة في إطار انشاء فروع للنشاط الرئيسي، وبما أنها تعتبر توسعا للأنشطة الرئيسية فقد تم إخضاعها للضريبة باعتبارها شكل من أشكال الدخل، وما يميز نظرية الإثراء هو التوسع في مجال الدخل وعدم ارتباطه بالأرباح والإيرادات المتعلقة بالنشاط الأصلي، وعليه فقد تم إخضاع الدخول العرضية للضريبة، وهي الدخول الناتجة عن عمليات عارضة وغير متكررة، ولا تدخل ضمن النشاط الرئيسي أو الفرعي⁴.

إن خضوع العديد من الدخول للضريبة بموجب مفهوم الدخل الذي تبنته نظرية الإثراء، جعل العديد من الدول تأخذ بهذه النظرية في ضبط الدخل الخاضع للضريبة، مع عدم إهمال نظرية المنبع، حيث يتم الأخذ بها في بعض الحالات، وذلك بما يتماشى مع طبيعة دخول الأفراد والسياسة الجبائية المعتمدة من طرف الدولة.

ويبقى لنظرية الإثراء الدور الأكبر في زيادة حجم الإيرادات الضريبية، بتوسيعها في تحديد المادة

¹ عبد الرحمن عقلة علي السلفيتي، مرجع سابق، ص 33.

² يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسى السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 27 ص 28.

³ بوعون يحيى نصيرة، مرجع سابق، ص 39.

⁴ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 125.

الخاضعة للضريبة، ويرجع الفقهاء ذلك إلى الاعتبارات التالية¹:

- ضيق وعاء الضريبة وفقا لنظرية المصدر، وذلك لعدم اعتبارها الدخول العرضية بمثابة دخل خاضع للضريبة، وهذا مناف للعدالة والتضامن الضريبي، لأنه لا يمكن إخضاع صاحب دخل محدود وصغير للضريبة، مقابل إعفاء أصحاب الثروات من الضريبة بحجة أن مصدر هذه الثروة هو دخل عرضي.

- أن الدولة في حاجة دائمة إلى زيادة ثرواتها، وضمان التمويل الحسن لموارد الميزانية العامة، وهذا لا يمكن تحقيقه إلا من خلال الأخذ بنظرية الإثراء، خاصة بالنسبة للدول الضعيفة والتي تعتمد على الإيرادات الضريبية كمصدر رئيسي لتمويل ميزانيتها.

- إن الأخذ بنظرية الإثراء من شأنه إخضاع العديد من دخول الأفراد للنظام الضريبي، لأن تفضيل دخل على حساب آخر نظرا لطبيعته، قد يؤدي إلى اختلال التوازن بين طبقات المجتمع من جهة، وبين الإدارة الضريبية من جهة أخرى، إلا أن هذا لا يعني العمل المطلق بنظرية الإثراء، فهناك دخول عرضية بطبيعتها لا يمكن إخضاعها للضريبة.

ثانيا: أنظمة فرض الضريبة على الدخل.

ترتكز معظم الأنظمة الجبائية على الضريبة على الدخل الإجمالي، لأن حصيلتها تكون مرتفعة ومتجددة ومستمرة، كما أنها تحوي معظم أفراد المجتمع وطبقاته، لذلك نجد بأن الإدارة الضريبية ومصالحها تعتمد إلى تنظيم هذه الضريبة، وتجسيد كل الإجراءات القانونية والإدارية المتعلقة بها، وذلك من أجل ضمان تحصيلها، ومحاربة كل العراقيل التي تحول دون تحقيق ذلك.

ويتم فرض الضريبة على الدخل وفقا لأحد النظامين:

1- نظام الضريبة الواحدة.

وتسمى كذلك بالضريبة الفذة والمقصود بها هو إخضاع المكلف لضريبة واحدة، أي أنه يتم فرض ضريبة واحدة على مجموع الإيرادات التي يتحصل عليها الفرد، ومن دون التمييز بين مصادر هذه الدخول، سواء كانت عبارة عن راتب ووظيفة أو أرباح على اختلافها، أو إيرادات فلاحية وغيرها، حيث يتم جمع كل هذه المصادر وإخضاعها لضريبة واحدة وبمعدل واحد.

¹ عبد الرحمن عقلة علي السلفيتي، مرجع سابق، ص 34.

وبعد الانتهاء من الخلاف المتعلق بتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، وذلك عن طريق العمل بنظريتي المصدر والإثراء، وعلى حسب طبيعة الوعاء الضريبي، ظهر خلاف آخر يتعلق بالمعاملة الضريبية للدخول المتعددة، وإن كان في الوقت الراهن لا يشكل هذا الخلاف مشكلة مطروحة، لأن مبدأ تعددية الضريبة يعتبر أحد المبادئ الضريبية المعمول بها في المجال الجبائي، حيث أصبح بإمكان السلطات الضريبية فرض عدة ضرائب على المكلف استنادا إلى مصادر دخله، إلا أن هذه المسألة أثارت جدلا كبيرا في القرنين السابع عشر والثامن عشر، أين كان الفرد مطالب بدفع ضريبة واحدة كمساهمة للدولة¹.

ويطبق هذا النظام كذلك على ما يسمى بـ "السكن الضريبي" وهو نظام ضريبي يعتمد على إخضاع جميع الدخل التي يتحصل عليها أفراد الأسرة الواحدة لضريبة واحدة، بجمع كل دخل العائلة وتفرض عليه ضريبة واحدة، ويعتبر السكن الضريبي أحد أشكال النظام الضريبي الموحد، وهناك من ينظر إليه على أنه استثناء لهذا النظام، لأنه لا يقوم على جمع الدخل التي يتحصل عليها كل فرد وإخضاعها للضريبة، بل يقوم على أساس جمع مجموعة من الدخل ترتبط بسكن عائلي واحد مع تطبيق ضريبة موحدة عليه².

ونجد بأن المشرع الجزائري قد أخذ بنظرية السكن الضريبي، وذلك من خلال إخضاع أفراد الأسرة الواحدة للضريبة على الدخل، وهو ما نصت عليه المادة 6/1 من قانون (ض.م)، والتي جاء فيها « 1) تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتة.

ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخل متميزة عن تلك المعتمدة أساس لفرض الضريبة على المكلف بها:

أ- أولاده إذا قل عمرهم عن 18 عاما أو عن 25 عاما إذا أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي.

ب- وفقا لنفس الشروط الأولاد الذين يأويهم في بيته.

(2) يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاضون دخلا من

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 100.

² محمد ساحل، مرجع سابق، ص 126.

عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته.

3) إن فرض ضريبة مشتركة يمنح الحق في تخفيض 10% من الدخل الخاضع للضريبة» ونلاحظ من خلال هذه المادة أن الضريبة على الدخل بالشكل الوارد أعلاه، لا تأخذ الطابع الشخصي، لأنه يتم إقرارها بشكل مشترك بين مداخل أفراد الأسرة الواحدة، وفرض ضريبة موحدة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع يجيز للمكلف في ظل هذه الوضعية أن يطالب بفصل مداخل أولاده عن وعائه الضريبي، وفقا للشروط المبينة في هذه المادة، وينتج عن ذلك فقدانه لنسبة التقدير المقدرة بـ 10%.

ويخضع النظام الموحد لمبدأ شخصية الضريبة، لأن الضريبة بمقتضاه تفرض على أساس مجموع الدخل، وهذا الدخل يعبر عن المقدرة التكليفية للفرد¹، لذلك فإن نسبة الضريبة تتأثر بالعوامل الشخصية لدافعها، لارتباطها بحجم المداخل.

أ- مميزات الضريبة الواحدة.

وبما أن الضريبة الموحدة تصيب مجموع الدخل الذي يتحصل عليه الفرد، فإن هناك من يطلق عليها تسمية " الضريبة التركيبية"، ويعتبر هذا النوع من الضرائب من أفضلها، ويرجع ذلك للأسباب التالية:

- مراعاتها للجانب التكليفي للمكلف، والوقوف على مدى مقدرته عن الوفاء بالتزاماته الضريبية، مع ضمان قضاء احتياجاته الرئيسية والضرورية للعيش، فمجموع دخل المكلف هو أحسن معيار لتحديد قدرة الالتزام الضريبي، والمساهمة المالية التي يمكن أن يتحمل عبئها الفرد، حيث إن المقدرة التكليفية للفرد لا يمكن التحقق منها بشكل دقيق إلا من خلال الإحاطة بجميع المداخل الخاصة بالفرد ومقابلتها بالأعباء المالية والعائلية اللازمة.

- بموجب هذا النظام يسهل تطبيق الضريبة التصاعدية بشكل مناسب ومنسجم، وقد ينتج عن ذلك ارتفاع في الشرائح، مرجعه إلى اتساع حجم الوعاء الضريبي، ضف إلى ذلك أن جمع الدخل يساعد في تخفيف العبء الضريبي على المكلف، وذلك مع مراعاة نسب الضريبة المفروضة عليه، والتي تختلف من دولة إلى أخرى على حسب الظروف المالية والاقتصادية والاجتماعية السائدة، حتى إنها تشهد تغييرا متكررا بتغيير هذه الظروف.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 63.

- إن أكثر ما يميز الضريبة الموحدة هو وحدة التكاليف الإدارية، لأن جميع الإجراءات المتخذة لتنظيم هذا النوع من الضريبة تفرض مرة واحدة وعلى جميع مداخيل المكلف، وبالتالي فإنه لا يمكن إخضاع نوع معين من مصادر الدخل لإجراءات استثنائية، ويشكل هذا الظرف جانبا إيجابيا لكل من المكلف والإدارة الضريبية، فيترتب عن الضريبة الموحدة نقص تكاليف تحديد الدخل وجمعه وهذا بالنسبة للمكلف، إما الإدارة الضريبية فإنها تستفيد من نقص أعباء وظائفها في مجال تنظيم الوعاء الضريبي وتصفيته، حيث تستطيع مصلحة واحدة تنظيم جميع الدخول التي يتحصل عليها المكلف، وذلك دون الحاجة إلى دراسة وتنظيم كل دخل على حدى، لأن ذلك يتطلب ضرورة توافر موارد بشرية وهيكلية ووسائل إضافية.

ب- عيوب الضريبة الواحدة.

إن تطبيق نظام الضريبة الموحدة أثار العديد من التساؤلات تتعلق بطبيعة الدخل الخاضع للضريبة، وصفة المكلف الجبائي فيما إذا كان شخص طبيعي أم معنوي، ومدى خضوع كلاهما للضريبة الموحدة، ومن أبرز الانتقادات التي وجهت إلى الضريبة الموحدة، هو ارتفاع قيمتها بسبب شدة التصاعد المعمول به، وهذا الارتفاع قد يكون دافعا لانتشار الغش والتهرب الضريبي، كما أن نجاح تطبيق الضريبة الموحدة مرتبط بمدى توافر مجموعة من الإمكانيات والعوامل، نذكر منها¹:

- إن نجاح تطبيق الضريبة الموحدة يتطلب إقامة هيكلية ضريبية على قدر عال من التطور، ومبينة على كوادر بشرية متخصصة، لأن تنظيم جميع الدخول في وقت واحد يتطلب مهارات إدارية وفنية عالية، ولا ننسى الدور الكبير للمعلوماتية في هذا المجال.

- إن الإدارة الضريبية المتطورة لا يكون لها أي أثر في ظل ضعف التشريع الجبائي، ومن ثم فإن نظام الضريبة الموحدة يتطلب وجود قوانين ضريبية متناسقة مع هذا النوع من الضرائب، وذلك من أجل الإحاطة بجميع هذه الدخول، ومنع عمليات الإخفاء التي قد ينتهجها بعض المكلفين، فالتشريع والتنظيم الضريبي المتماسك هو الأداة الفعالة في مجال تنظيم وتحصيل الضرائب.

- وإذا لم يكن الفرد على قدر كبير من الوعي الضريبي، فإن الإدارة الضريبية المتطورة والتشريع الضريبي المتين، قد يواجهها العديد من العراقيل في سبيل إخضاع الفرد للضريبة، فمعرفة هذا الأخير بأهمية الضريبة وضرورتها في العملية التنموية هي التي تدفع به إلى الوفاء بواجبه التضامني تجاه

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 170.

الدولة، عن طريق جمع كل المداخل المتحصل عليها والتصريح بها لدى المصالح الضريبية المختصة، ومن ثم التقيد بالنسبة الضريبية المقررة، مع التأكد من صحة ربطها.

ويرى بعض الفقهاء بأنه ينبغي الأخذ بنظام الضريبة الموحدة وذلك بغض النظر إلى المساوئ المتعلقة بها، لأن ضعف الإدارة الضريبية قد يصيب كذلك الضرائب المتعددة، أما بالنسبة لانتشار التهرب الضريبي بفعل ارتفاع نسبة الضريبة الموحدة، فإن الدراسات والاحصائيات أثبتت بأن التهرب الضريبي ينتشر حتى بالنسبة للضرائب المنخفضة النسبة، ونجد بأن هناك مجموعة من الدول أخذت بالنظام الموحد للضريبة دون المرور بنظام الضريبة المتعددة، وفي المقابل فإن هناك من الدول من عملت بالضريبة المتعددة ثم انتقلت بعد ذلك إلى نظام الضريبة الموحدة، وتتحكم الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها البلاد في تغيير الأنظمة الضريبية¹.

2- نظام الضريبة المتعددة.

وتسمى كذلك بنظام الضرائب النوعية، والمراد بها فرض ضريبة خاصة بكل نوع من أنواع الدخل، بحيث يخضع الفرد لعدة ضرائب وذلك بتعدد مصادر الدخل، وبالتالي فإنه تطبق ضريبة على كل دخل، فنظام الضريبة المتعددة يسمح بأن يخضع كل مصدر دخل سواء كان رأس مال أو عمل أو مختلط بينهما، لنظام ضريبي منفرد ولإجراءات مختلفة حسب طبيعة هذا الدخل، وحسب الظروف الخاصة بالمكلف، ونشير إلى أن ظروف المكلف قد يكون لها تأثير على ضريبة معينة دون أخرى، فقد يخضع نفس الفرد للعديد من المعاملات الضريبية، يدفع من خلالها مقدار الضريبة كاملا، كما قد يستفيد من امتيازات ضريبية كالتخفيض والإعفاء الضريبي، فيمكن أن يخضع الفرد للضريبة على الدخل من مصدر العمل كالضريبة على الأجور والمرتببات، ويخضع كذلك لضريبة على دخل رأس المال كالضريبة على أرباح الأسهم والسندات، كما قد يخضع لضريبة أخرى على دخل المصدر المختلط كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، حيث يطلق على كل ضريبة من الضرائب السابقة بالضريبة النوعية².

فتعدد مصادر الدخل ينتج عنه تعدد في الضريبة وتعدد في الإجراءات الضريبية، بالإضافة إلى تعدد في المعاملات الضريبية، فالإجراءات المطبقة على ضريبة الدخل الناتجة عن العمل تختلف عن تلك المطبقة على ضرائب دخل رأس المال والأعمال المهنية الحرة³.

¹ صباح نعوش، مرجع سابق، ص 33 ص 34.

² يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 30.

³ صباح نعوش، مرجع سابق، ص 29.

أ- مميزات الضريبة المتعددة.

ويمتاز نظام الضرائب النوعية أو المتعددة بمجموعة من الخصائص تتمثل في:

- يساعد نظام الضريبة المتعددة في التقليل من حدة وانتشار التهرب الضريبي، فتعدد الضرائب لا يعني الضرورة تعدد جرائم التهرب الضريبي من طرف نفس المكلف، فإذا استطاع الفرد التهرب من الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية فإنه لا يمكنه التهرب من ضريبة الراتب أو الأجر، ضف إلى ذلك أن تقنيات التهرب الضريبي المستعملة تختلف من ضريبة إلى أخرى، وذلك يشكل عبئا على المكلف من أجل الإحاطة بكل تقنيات التهرب الضريبي، كذلك فإن الضريبة النوعية تساهم في التخفيف من العبء الضريبي، وذلك بفعل اختلاف الإجراءات واختلاف أوقات التحصيل والنسب الضريبية، وفي اعتقادنا فإن الضريبة النوعية هي سبب في العبء الضريبي، لأن تعددها يؤدي إلى إرهاق المكلف، كما أن تعدد أوقات التحصيل قد يدفع بالمكلف إلى دفع ضرائب عديدة في السنة، وهذا يؤدي إلى استيائه وعدم رضاه بالنظام الضريبي المتبع، حتى وإن كانت النسب الضريبية ومعدلاتها منخفضة¹.

- وأهم ميزة لنظام الضريبة النوعية، أنها لا تحتاج إلى كفاءات ضريبية عالية من طرف موظفي الإدارة الضريبية، وهذا على عكس نظام الضريبة الموحدة، حيث إن الضريبة النوعية تقتضي توزيع المهام بين المصالح الضريبية، فكل مصلحة داخل الجهاز الجبائي تختص بنوع معين من الضريبة، وهذا يؤدي بدوره إلى تخفيف العبء عن الإدارة الضريبية، إلا أن ذلك يتطلب احتواء الإدارة الضريبية على عدد كبير من الموظفين².

- يقوم نظام الضرائب المتعددة على مبدأ التلاؤم والتناسق في عملية الإخضاع الضريبي، إذ تطبق على كل ضريبة إجراءات خاصة بها، تتناسب مع طبيعة مصدر الدخل الخاضع للضريبة³، وذلك يسهل من عملية تنظيم الوعاء الضريبي وفرض الضريبة المترتبة عليه، فالتلاؤم والتعدد في الإجراءات الضريبية المعمول بها على كل نوع من الدخل، مبني على أساس العدالة الضريبية، لأنه لا يمكن إعمال نفس الإجراءات على جميع أنواع الضرائب والدخول، كما أن هذا الإجراء يسمح بمراعاة ظروف المكلف تجاه كل دخل، والأخذ بها في حدود ما يسمح به القانون وبالشكل والقدر الذي يوجبه.

- تعتبر الضريبة النوعية كأداة تستخدمها السلطات العليا للدولة للتأثير في النشاط الاقتصادي، بتوجيهه

¹ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسى السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 30.

² نفس المرجع السابق، ص 31.

³ محمد إبراهيم الشافعي، مرجع سابق، ص 336.

على حسب ما تقتضيه الظروف الاقتصادية والمالية للدولة، وذلك في مجال الاستثمارات وعمليات الاستهلاك¹.

ب- عيوب الضريبة المتعددة.

ومع كثرة المحاسن والمميزات التي تمتع بها الضريبة المتعددة، إلا أنها لم تسلم من الانتقادات، حيث أثرت بسببها العديد من التساؤلات، ويعاب على هذا النظام ما يلي²:

ضعف في حصيلته الإجمالية: ومن بين ميزات النظام المتعدد التي أشرنا إليها سابقا، أنه لا يحتاج إلى كفاءات ومهارات مهنية معينة، وفي المقابل فإن نجاح هذا النظام يتطلب التجديد وتعدد مصالح الإدارة الضريبية، واحتوائها على عدد كبير من الموظفين والمصالح الفرعية التابعة لها عبر كامل التراب الوطني، وهذا ما يعاب على الضريبة المتعددة، لأن العمل بها ينتج عنه تحمل مصاريف ونفقات إضافية، على اعتبار أن ازدياد نفقات الدولة مرتبط بزيادة عدد مصالحها الإدارية.

ومما لا شك فيه أن الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة يعتبر من أهم المبادئ الضريبية، لأن الناتج الصافي من الإيرادات الضريبية يتم احتسابه بعد خصم تكاليف التحصيل، كما أن انخفاض حصيلة الضريبة النوعية مرتبط كذلك بمجموع الإعفاءات الشخصية التي يستفيد منها المكلف، فتعدد الضرائب ينتج عنه تعدد هذه الإعفاءات الخاصة بكل ضريبة، فقد يستفيد نفس المكلف من عدة تخفيضات وإعفاءات تتعلق بكل مصدر من مصادر الدخل، فقد يستفيد المكلف من إعفاء خاص بالضريبة على الراتب وإعفاء آخر بالضريبة على رأس المال مثلا، فكثرة الضرائب وتعددتها يقتضي ضرورة إقرار مجموعة من التخفيضات والإعفاءات الجبائية، لغرض إضفاء نوع من العدالة في المعاملات الضريبية، ضف إلى ذلك أن تعدد الضرائب المفروضة على الأفراد، يدفع بالدولة إلى تعديل قوانينها الضريبية بإقرار امتيازات ضريبية على المكلفين، لمنح ثقة إضافية في المعاملات القائمة بين المصالح الجبائية والأفراد، وكل ذلك يدخل ضمن سياسة الدولة لمنع التهرب الضريبي، كما أن نظام الضريبة النوعية يكون سببا في عدم خضوع بعض المداخل للضريبة.

كثرة الإجراءات الجبائية المتعلقة بالضريبة النوعية: وهذا يعتبر تحصيل حاصل وعبء مفترض التحقق، لأن تعدد الضرائب ينتج عنه تلقائيا تعدد الإجراءات الضريبية، وتتنوع الضرائب يترتب عنه اختلاف في القواعد، فتجد الإدارة الضريبية نفسها أمام إلزامية ممارسة العديد من الإجراءات الجبائية

¹ عبد الرحمن عقلة علي السلفيتي، مرجع سابق، ص 25.

² صباح نعوش، مرجع سابق، ص 30 ص 31.

على نفس المكلف، ولنفس السنة المالية، وكثرة الإجراءات هذه تطال حتى المكلف، أين تلزمه المصالح الضريبية بضرورة إيداع العديد من الإقرارات الضريبية، حيث إن التشريع الجبائي يخضع كل نوع معين من الضريبة أو من مصدر الدخل إلى إجراءات ضريبية محددة تتماشى مع طبيعة هذا الدخل، ومع مرور الزمن يؤدي ذلك إلى تراكم الملفات الجبائية لدى المصالح الضريبية، لاستحالة دراسة كل هذه الملفات في وقتها المحدد وإخضاعها للأنظمة الضريبية، وقد ينتج عن ذلك أضرار وخيمة تتمثل في اعتماد الإدارة الضريبية على أسلوب المفاضلة في دراسة الملفات، وتطبيق إجراءات الرقابة الجبائية، فيتم التركيز على الملفات الجبائية التي تعود عليها بإيرادات ضريبية مرتفعة، في مقابل إهمال الملفات المتعلقة بالضرائب ذات الحصيلة المنخفضة، وهذا يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد ضريبية هامة¹.

التمييز غير العادل في المعاملات الضريبية: وهذا التمييز راجع إلى اختلاف طبيعة مصدر الدخل، سواء كان العمل أو رأس المال أو مختلط، ونلاحظ كذلك بأن الدولة غالباً ما تلجأ إلى معاملة دخول رأس المال معاملة تفضيلية، بحجة تنمية الاستثمارات، بإقرارها لتحفيزات ضريبية مختلفة على الأرباح المعاد استثمارها، وهذه المعاملة نادراً ما تقرها الدولة بالنسبة للضريبة المفروضة على دخل الوظيفة أو العمل، باستثناء ما تقرره الدولة في بعض الحالات من تخفيضات واعفاءات ضريبية تمس على وجه الخصوص الدخل المنخفضة².

فنجد مثلاً بأن الضريبة على رأس المال تكون ذات سعر نسبي وثابت، بينما تخضع الضريبة على دخل الأجر أو الراتب إلى النظام التصاعدي، وبالتالي فهي غير ثابتة وتزيد نسبتها بارتفاع حجم الدخل الخاضع للضريبة، ودائماً ما تكون نسبتها مرتفعة ويشعر المكلف بعبئها.

إن العدالة في المعاملات الضريبية للدخول المختلطة تقتضي فرض نسب ضريبية ثابتة على جميع أنواع مصادر الدخل، حيث نجد بأن الضريبة على دخل العمل تكون مرتفعة وتختلف حسب الدخل، وبالتالي فإن المكلف الذي يكون مصدر دخله مختلط، يتكون جزء كبير منه من دخل العمل والجزء الآخر من دخل رأس المال، يدفع ضريبة أكبر ويتحمل عبء أثقل، وهناك بعض من المكلفين

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 168 ص 169.

² ونلاحظ بأن المشرع الجبائي الجزائري قد أقر تخفيضات على معدل الضريبة على الدخل بالنسبة للمرتبات والأجور، وهو ما جاء في المادة 31 من قانون المالية لسنة 2022.

أنظر: القانون رقم 21-16 مؤرخ في 25 جمادى الأولى عام 1443 الموافق 30 ديسمبر سنة 2021، يتضمن قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية عدد 100، الصادرة بتاريخ 25 جمادى الأولى عام 1443 الموافق 30 ديسمبر سنة 2021، ص 12.

من يكون الجزء الأكبر من دخلهم متأتي من رأس المال، وجزء صغير من دخل العمل، ففي هذه الحالة يدفعون ضريبة أقل من سابقهم، وينتج عن ذلك تفاوت في تحمل الأعباء الضريبية بين مكلفين يمتلكون نفس حجم الدخل المختلط.

ويظهر التباين في حجم الاخضاع الضريبي كذلك، بالنسبة للمكلفين باختلاف مصدر دخلهم، أين يظهر لنا ثلاث فئات من المكلفين وبنفس حجم الدخل، لنفترض مثلا أن لدينا دخل يبلغ 200000 دج، نتحصل عليه هذه الفئات على الشكل الآتي:

الفئة الأولى: يكون مصدر دخلها واحد وثابت، فقد يكون إما دخل العمل أو رأس مال.

الفئة الثانية: تحوز على مصدر دخل مختلط، إلا أن دخل العمل يكون أكبر من دخل رأس المال.

الفئة الثالثة: يكون مصدر دخلها مختلط كذلك، إلا أن دخل رأس المال يكون أكبر من دخل العمل.

فالعادلة الضريبية تقتضي تحمل جميع الفئات الثلاث لنفس العبء الضريبي، وبسعر ضريبي واحد، ويكون ذلك إما على شكل تصاعدي أو بنسبة ثابتة، وهذا ما يمكن تطبيقه في ظل الإجراءات الضريبية المتعلقة بالضريبة النوعية، حيث تخضع كل فئة إلى إجراءات ضريبية خاصة، وينتج عن ذلك تباين في قيمة الضريبة المفروضة على هذه الفئات، مع امتلاكهم لنفس حجم الدخل، وهذا يتلائم مع مبدأ الملاءمة في فرض الضريبة، والذي يقوم على أساس مراعاة المقدرة المالية والتكليفية في تحديد قيمة الضريبة وبغض النظر عن مصدر الدخل، فالعبرة بالحجم النهائي للدخل، لأن هذا الأخير هو الذي يبين المقدرة التكليفية للفرد، وهو ما يدفع بالعديد من المكلفين إلى تكييف وضعيتهم حسب الفئة التي تخضع لأقل اقتطاع ضريبي.

وفي الجزائر نجد بأن المشرع الجبائي في البداية كان يأخذ بنظام الضريبة النوعية، أين كانت تفرض ضريبة مستقلة لكل نوع من أنواع الدخل رغم تعددها، إلا أن هذا النظام لاقى العديد من الانتقادات، خاصة ما تعلق بضعف الحصيلة الجبائية، لذلك فقد كان موضوع الإصلاح الجبائي في الجزائر هو العمل بنظام الضريبة الموحدة على الدخل، باعتباره أحد أوجه تحقيق العدالة الاجتماعية، من خلال المساواة بين جميع الأفراد في تحمل نفس العبء الضريبي، فضلا عن تبسيط الإجراءات المتعلقة بهذه الضريبة، بالعمل على سن قوانين ضريبية تمتاز بالبساطة والمرونة، إلا أن المشرع الجبائي لم يستمر بالعمل بنظام الضريبة الموحدة لفترة طويلة، حيث شهدت المنظومة الجبائية إدخال العديد من

التعديلات على الإجراءات والأنظمة الضريبية المعمول بها¹، شملت هذه التعديلات القواعد الأساسية التي يبنى عليها نظام الضريبة الموحدة على الدخل الإجمالي، سواء تعلق الأمر بتحديد المكلفين الخاضعين للضريبة، أو حتى تلك المتعلقة بتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

فالجزائر عند اعتمادها على نظام الضريبة الموحدة كانت تخضع مجموع الدخل إلى شرائح تصاعدية محددة²، بعدها شهدت المنظومة الجبائية العديد من التغيرات ولفترات متعاقبة، أدت إلى إخراج مجموعة من الدخول من نظام الشرائح التصاعدية، وإخضاعها لنظام ضريبي خاص بها، وهذا أدى إلى اقتصار الضريبة على الدخل بشكل رئيسي على دخل العمل، والاعتماد بشكل كبير على نظام الضريبة النوعية، وبذلك أصبح الأصل في النظام الجبائي هو الضريبة النوعية، أما الاستثناء فهو الضريبة الموحدة³.

بالإضافة إلى النظامين السابقين (نظام الضريبة الواحدة ونظام الضريبة النوعية) ظهر نظام آخر يسمى بالنظام المختلط أو نظام الضرائب على طابقين، واستعمل هذا النظام في إنجلترا سنة 1910 وفي فرنسا سنة 1914 وفي إيطاليا سنة 1925، ويقوم هذا النظام على أساس إخضاع نفس المكلف لنوعين من الضريبة، حيث تفرض عليه ضرائب نوعية على حسب مصدر دخله، ثم بعد ذلك تجمع كل مداخيله وتفرض عليها ضريبة تكميلية ثابتة، فنلاحظ بأن هذا النظام هو مزيج بين النظامين السابقين، فيخضع المكلف لنظام الضريبة النوعية ولنظام الضريبة الموحدة، إلا أن هناك العديد من الدول لم تستطع فرض ضريبة تكميلية على الدخل، لأن ذلك يؤدي إلى زعزعة النظام الجبائي والمالي للدولة، فمبدأ العدالة الضريبية ينافي إخضاع المكلف لضريبتين على نفس الدخل، لذلك فإن الدول التي أخذت بالنظام المختلط عملت به بشكل مؤقت مراعاة للظروف التي تمر بها، في انتظار التوجه إلى نظام آخر أكثر ملاءمة، حتى إن المفكر الفرنسي جوزيف كايو وهو من أنشأ النظام المختلط، كان غرضه هو تهيئة الظروف الملائمة لتطبيق نظام الضريبة الواحدة، حيث كان يقول « إن الضريبة العامة على الدخل هي أكثر الضرائب عدالة»⁴.

¹ ناظور خالد، حمر العين محمد، قراءة في نظام الضريبة على الدخل الإجمالي، بواد الرجوع إلى نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها، مجلة الحقيقة، جامعة أحمد دراية، أدرار، عدد3، 30/09/2015، ص 309.

² أنظر المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ ناظور خالد، حمر العين محمد، مرجع سابق، ص 316 ص 317.

⁴ صباح نعوش، مرجع سابق، ص 31 ص34.

الفرع الثالث: عناصر الوعاء الضريبي وطرق تقديره.

يمثل الوعاء الضريبي العنصر الأساسي الذي من خلاله تنشأ العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، والتي بموجبها يتم تحديد قيمة الضريبة المترتبة على ذمة المكلف، لأن قيمة هذه الضريبة مرتبطة بحجم الوعاء الضريبي المعتمد كأساس لفرض الضريبة والذي يتم تقديره إما من طرف المكلف أو الإدارة الضريبية.

أولاً: عناصر الوعاء الضريبي.

وتتمثل في الواقعة المنشئة للضريبة، و المادة الخاضعة للضريبة.

1- الواقعة المنشئة للضريبة.

تدرج المادة الخاضعة للضريبة ضمن قواعد تأسيس الضريبة وفقاً للقوانين الجبائية، فالضريبة تعتبر بمثابة مشروع مالي تنتهجه الدولة، يبدأ من فرض الضريبة إلى غاية دفعها للخزينة العمومية، وكل هذه المراحل تتم ممارستها باتباع الإجراءات المنصوص عليها بموجب القوانين الضريبية، فهذه القوانين هي التي تقوم بفرض ضريبة معينة وتحديد الإجراءات المتعلقة بها وشروط تطبيقها، حيث إنه لا يمكن مطالبة المكلف بدين الضريبة إلا بعد تحقق شروطها، وهو ما يطلق عليه بالواقعة المنشئة للضريبة¹، والتي تعرف بأنها « الحدث والواقعة التي بموجبها يتم انشاء الدين الضريبي، أي الوقت الذي يمكن فيه للسلطات العمومية إلزام الأفراد على التنازل عن جزء من المادة التي تم اختيارها أساساً لفرض الضريبة، وفق مبدأ الملاءمة في التحصيل»² وتعرف كذلك بأنها « تحديد المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الضريبي الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة»³.

فالواقعة المنشئة للضريبة قد تكون إما تصرفاً قانونياً كأجرة الموظف، أو واقعة اقتصادية كأرباح المهن الصناعية والتجارية، ويخضع تحديد الواقعة المنشئة للضريبة لمجموعة من الاعتبارات تتمثل في:

- ضمان تحصيل أكبر قدر من الإيرادات الضريبية ينبغي على السلطات الجبائية تحديد الوقت المناسب لمطالبة المكلفين بدفع الضريبة أو اقتطاعها، إذ يتعين أن يكون هذا الوقت هو نفسه وقت نشوء أو تحقق

¹ عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد الدولي، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2013-2014، ص 11.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 63.

³ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 129.

المادة الخاضعة للضريبة، أي في يوم تحقق الأرباح السنوية بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية وغيرها، وفي تاريخ قبض الراتب بالنسبة للضريبة على الأجور، وتمثل لحظة نشوء الدين الضريبي أهمية كبيرة في تنظيم المعاملات الضريبية بين المكلف والمصالح الضريبية، وتعزيز الثقة المتبادلة بينهما، وبالتالي فإنه يتعين على المصالح الجبائية مراعاة مواعيد التحصيل، والتي يجب أن تبدأ في اللحظة التي تتحقق فيها الواقعة المنشئة للضريبة، كما أن سعر الضريبة هو النسبة التي حددتها الإدارة الضريبية للواقعة الجبائية المحققة، فنجد بأن المواعيد الضريبية محددة بدقة وبموجب نصوص قانونية، حتى إن التقادم الضريبي يسري ابتداءً من تاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة¹.

- إن الضريبة هي عبارة عن أداة تستخدمها الدولة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، سواء تعلق الأمر بالتنمية الاقتصادية أو تحسين الظروف المعيشية لأفراد المجتمع، فتحديد الواقعة المنشئة للضريبة ينبغي أن يعمل على تدعيم و خدمة هذه الأهداف وتحقيقها، لأن حجم الإيرادات الضريبية مرتبط بحجم ونوعية المادة الخاضعة للضريبة، وكلما زادت الحصيلة الجبائية تقدمت الدولة أشواطاً كثيرة في سبيل تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة والمنظومة الجبائية ككل².

وعموماً فإن الواقعة المنشئة للضريبة قد تكون إما دخلاً شهرياً بالنسبة للضريبة على الأجور، أو ربحاً سنوياً بالنسبة للضريبة على رأس المال، كما قد تكون عبارة عن عبور للسلع عبر الحدود بالنسبة للضريبة الجمركية.

2- تحديد المادة الخاضعة للضريبة.

بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة تقوم المصالح الجبائية بعد ذلك بتصفية هذه الواقعة وغربلتها، وذلك بالتحديد الدقيق للمادة الخاضعة للضريبة، من أجل ضبط نسبة الضريبة المفروضة قانوناً على المكلف، عن طريق خصم ما يسمح القانون بخصمه من حجم الوعاء الضريبي، ويكون موضوع هذا الخصم خاص بنفقات الحصول وصيانة الدخل أو الثروة، والتي تكون دائماً محددة بموجب نصوص قانونية.

فنجد مثلاً بأن المادة الخاضعة للضريبة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون (ض.م) تتمثل في كل المرتبات والتعويضات والأتعاب والمنح والأجور، بالإضافة إلى الربوع العمرية³,

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 119.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 63.

³ أنظر المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

بعد قيام المشرع بتحديد هذه الواقعة، يقوم بعد ذلك بتصنيفها، وذلك بإخراج بعض أنواع الدخول من المادة الخاضعة للضريبة، وهو ما نصت عليه المادة 68 من قانون (ض.م) فحسب هذه المادة لا يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخل التالية:

- المكافآت والأجور المدفوعة في إطار الاستفادة من برامج تشغيل الشباب.
 - التعويضات الخاصة بمصاريف التنقل أو المصاريف الخاصة في إطار تكليف الموظفين والعمال بمهام خارج القطاع.
 - المنح العائلية حسب قانون الضمان الاجتماعي، ومنحة الأمومة ومنحة العجز.
 - التعويضات المؤقتة والربوع والمنح العمرية المستفيد منها ضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.
 - المنح المدفوعة من طرف الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية وكذا منح البطالة.
 - تعويضات الأضرار الجسمية الممنوحة بموجب حكم قضائي، وذلك في حالة العجز الدائم والكلي.
 - معاشات الأرمال والمجاهدين.
 - تعويضات التسريع.
 - التعويضات المتعلقة بالشروط الخاصة بالإقامة والعزلة، وذلك في حدود 70 % من الأجر القاعدي.
- وبعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة يستفيد المكلف من خصم المبالغ التالية من مجموع الدخل، والمتمثلة في¹:

- المبالغ التي ينفقها المكلف في إطار تكوين ملف المعاشات أو منح التقاعد.
 - المساهمة العمالية في التأمينات الاجتماعية.
- وتنص المادة 85 من قانون (ض.م) على « يقرر أساس الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي المتوفر لدى كل مكلف بالضريبة حيث يتعلق هذا الدخل الصافي بمجموع المداخل التي يمتلكها المكلف، باستثناء تلك التي كانت موضوع فرض محرر مع خصم التكاليف».

ومن خلال تنظيم التشريع الجبائي للضريبة على أرباح الشركات²، فقد قام بتحديد الواقعة المنشئة للضريبة والمتمثلة في الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو عند انقضاء مدة 12 شهر التي استعملت فيها النتائج المحققة لإعداد آخر حصيلة، وذلك في حال عدم تزامن هذه المدة مع السنة

¹ أنظر المادة 73 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² تأسست هذه الضريبة بموجب المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بنصها على «تؤسس ضريبة على مجمل الأرباح التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات"».

المدنية، وفي المرحلة الثانية قام المشرع بتحديد المادة الخاضعة للضريبة بخصوص الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما نصت عليه المادة 141 من قانون (ض.م) حيث بينت بأن هذه الضريبة تفرض على الأرباح الصافية للمؤسسة أو الشركة، وذلك بعد خصم الأعباء والتكاليف التلية:

- المصاريف العامة كأجور المستخدمين، ومصاريف كراء العقارات التي تدخل في إطار السير الحسن للمرفق.

- الإهلاكات الحقيقية التي تمت ضمن الحدود المعقولة، وذلك حسب الاستعمال العادي داخل المجال الصناعي أو التجاري أو الاستغلال¹.

- الضرائب المترتبة على نشاط الشركة أو المؤسسة المدفوعة خلال السنة المالية بإنشاء الضريبة على أرباح الشركات.

- الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية.

ثانيا: طرق تقدير حجم الوعاء الضريبي.

يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة باتباع مجموعة من الطرق تتم مباشرتها إما من طرف الإدارة الضريبية أو من طرف المكلف.

1- دور الإدارة الضريبية في تقدير حجم الوعاء الضريبي.

تمتلك المصالح الجبائية مجموعة من الأساليب والآليات التي تمكنها من التقدير الحسن للمادة الخاضعة للضريبة، الخاصة بكل مكلف، وذلك باتباع إجراءات وقواعد تنظيمية محددة، فيكون تقدير الإدارة الضريبية إما بشكل مباشر أو غير مباشر.

أ- التقدير المباشر من طرف المصالح الضريبية.

تعتبر الإدارة الضريبية السلطة المخولة للقيام بجميع المعاملات الضريبية وفقا لما هو وارد في القوانين الضريبية، ومن ذلك إمكانية لجوئها مباشرة إلى تقدير حجم الوعاء الضريبي للمكلف، ونشير إلى أن هذا الإجراء تختص به المصالح الضريبية دون سواها، حيث تلجأ إلى استعمال كل الوسائل المتاحة لغرض الوصول إلى القيمة الحقيقية للمادة الضريبية، كالقيام بعمليات المعاينة الميدانية للمحل الجبائي والتحري عنه، بالإضافة إلى المعلومات الضريبية والمالية المتحصل عليها، ونلاحظ بأن هذه الطريقة

¹ أنظر المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تعطي حرية أكبر للإدارة الضريبية في التعامل مع الوضعيات الجبائية¹، والتي قد تدفع بالمكلف إلى الطعن في عمل الإدارة الضريبية وقراراتها، وهو حق من حقوقه المكفولة قانوناً، وهذا الحق هو وسيلة لحماية المكلف من أي تعسف قد تمارسه الجهات الضريبية في عملية التقدير الضريبي.

ويتعين على المكلف مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية بشكل منتظم بحيث تدون فيها جميع العمليات والممارسات المالية المنجزة، وهذا لتفادي تدخل المصالح الجبائية في شؤونه الشخصية، وذلك في حال عدم كفاية أو عدم اقتناعها بالمعلومات والوثائق والدفاتر المحاسبية التي يحوزها المكلف.

ونظراً لخطورة التقدير المباشر، على اعتبار أنه يفتح المجال أمام الطعن في عمل الإدارة، فإن المصالح الجبائية لا تلجأ إليه إلا في الحالات الاستثنائية، كامتناع المكلف عن تقديم إقراراته الضريبية، أو عدم مراعاة آجال دفعها، ففي مثل هذه الحالات تكون الإدارة الضريبية ملزمة بالتدخل من أجل التقدير المباشر لحجم الوعاء الضريبي².

ونلاحظ بأن المشرع الجبائي يجيز للإدارة الضريبية القيام بالتقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة وذلك في الحالات التالية³:

- عندما تؤدي أفعال المكلف أو غير المكلف إلى استحالة ممارسة المصالح الضريبية للرقابة والتحقق الجبائي.

- تعمد المكلف عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل اليومي المتعلق بالعمليات المنجزة، أو للسجل الخاص بمنظمي الحفلات الفنية⁴.

- عدم قيام المكلف بتقديم تصريحاته الجبائية لدى المصالح الضريبية المختصة.

- وفي إطار الرقابة ودراسة الملفات الجبائية، فإن المصالح الضريبية ممثلة في المفتش أو المحقق قد تطالب المكلف بضرورة تقديم توضيحات أو تبريرات حول بعض المسائل المتعلقة بوعائه الضريبي، فعدم استجابة المكلف لهذا الطلب يعتبر سبباً من أسباب التقدير المباشر للوعاء الضريبي من طرف المصالح الجبائية.

- امتناع المكلف عن تقديم محاسبته، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة، وبعد انقضاء أجل ثمانية أيام من

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 120.

² محمد ساحل، مرجع سابق، ص 130.

³ أنظر المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ أنظر المادتين 66 و 69 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

تاريخ الإعذار المرسل من طرف المصالح الضريبية بهذا الخصوص¹.

- إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية والمدخيل العينية إجمالي الإعفاءات الضريبية، ولم يتم التصريح بها، أو تقديم تصريح مخالف للحقائق.

ب- التقدير الغير مباشر من طرف الإدارة الضريبية.

حسب هذه الطريقة فإن المصالح الضريبية تقوم بتقدير الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة للضريبة للمكلف، بالاستناد إلى عناصر خارجية، ويكون ذلك بإحدى الطريقتين:

- التقدير عن طريق المظاهر الخارجية.

إن أي ثروة أو دخل يمتلكه المكلف يكون له مجموعة من العوامل والمظاهر التي تدل عليه، لذلك فإن هذه الطريقة تقوم على أساس البحث والكشف عن هذه المظاهر وإصاقتها بالوعاء الضريبي للمكلف، فمن خلالها تتمكن الإدارة الضريبية من التقدير النسبي لحجم المادة الخاضعة للضريبة، لأن هذه المظاهر في حال توافرها فإنها تساهم بطريقة أو بأخرى في رسم معالم حدود ثروة المكلف، ومن بين هذه المظاهر أجرة كراء العقارات والمنقولات، وعدد المنازل التي يمتلكها المكلف ومساحتها، وعدد سياراته وغيرها، وفي القديم كان يتم تقدير الدخل الخاضع للضريبة عند استخدام هذه الطريقة بحساب عدد النوافذ التي يشتمل عليها المنزل².

فحجم هذه المظاهر يعبر عن حجم الثروة، إلا أن هذا التقدير تقريبي ولا يعكس الحجم الحقيقي للوعاء الضريبي، ومن ثم فهو لا يعتبر وسيلة فعالة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، بل يمكن استعماله كوسيلة لتدعيم أساليب التقدير المباشر السابقة، وعليه فإنه من غير المعقول الأخذ بهذه المظاهر كأساس لتقدير الوعاء الضريبي.

ويعاب على هذه الطريقة عدم عدالتها، لأنه ليس بالضرورة أن يكون هناك ارتباط وثيق بين المظاهر الخارجية وذمة الشخص المالية، فهناك أملاك وإن كانت ملك للمكلف إلا أنها لا تعبر عن قدرته المالية، كما أن هناك بعض المظاهر تكون مخالفة للحقيقة، كالأملاك الوهمية أو التي تم تملكها بطرق غير قانونية، ضف إلى ذلك أن هناك العديد من الدخول ليس لها مظاهر خارجية تعبر عنها³.

¹ أنظر المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

² يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 48.

³ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 65.

وتتميز هذه الطريقة بسهولة وبساطتها، كما أنها تدعم أهم المبادئ الضريبية وهو الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي، فهي لا تتطلب ضرورة تمتع المصالح الجبائية بمهارات فنية ومهنية وتقنية معينة، كما أن المعلومات المتحصل عليها تلعب دورا كبيرا في حصر وتحديد هذه المظاهر، كما أن هذه الطريقة تحمي المكلف من تدخل الإدارة الضريبية في مصالحه الشخصية، والقيام بعمليات رقابية واطلاع على دفاتره وسجلاته المحاسبية، كما أنها لا تتطلب من المكلف ضرورة تقديم تصريحاته الجبائية، لأن وجود الإقرار الضريبي يقيد عمل الإدارة الضريبية بالأخذ بالمظاهر الخارجية، إلا في حالة الرقابة الجبائية، والتحقيق في صدق هذه الإقرارات.

وأهم ميزة لهذه الطريقة أنها تحد من الانتشار الواسع للتهرب الضريبي، والمقصود هنا هو التهرب من الوعاء الضريبي وليس التهرب من دفع الضريبة، وهناك من يرى بأن المظاهر الخارجية يصلح استخدامها داخل المجتمعات التي تعاني من الأمية وانخفاض مستوى الوعي الضريبي¹.

ورغم الميزات السابقة إلا أن طريقة المظاهر الخارجية لا يمكن الاعتماد عليها بشكل مطلق في تقدير الوعاء الضريبي، لأن جميع الاحتمالات المنبثقة منها هي احتمالات نسبية ولا تعبر عن الحجم الحقيقي للوعاء الضريبي، لأن مظاهر الإنفاق تختلف من شخص لآخر وليس لها ارتباط مباشر بثروة المكلف، فليس كل من يملك ثروة يقوم بإنفاقها، فإذا كان حجم الدخل أو الثروة يتحكم في حدود الإنفاق، فإن حجم الإنفاق لا يعبر بالضرورة عن حجم الدخل.

حيث إن تحديد الوعاء الضريبي يخضع لقواعد محددة بموجب نصوص قانونية، مبنية على أساس التصريحات الجبائية للمكلف، أما الإدارة الضريبية فوظيفتها هي تسيير هذه التصريحات وفقا لمضامينها، أما طرق التقدير الأخرى فهي استثناء عن الأصل وتشمل كل الوقائع التي تدل على وعاء المكلف وحجمه.

- طريقة التقدير الجزافي.

وفقا لهذه الطريقة فإنه يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة بناء على بعض الدلائل والقرائن التي لها ارتباط وثيق بالوعاء الضريبي للمكلف، فقرينة الدخل الزراعي مثلا هو متوسط انتاج الهكتار، وقرينة دخل المحامي هو عدد القضايا التي ترفع عنها خلال السنة، وقرينة دخل الطبيب هو عدد الفحوصات

¹ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 12.

التي أنجزها، وقرينة دخل البائع هو حجم المبيعات التي قام بها¹.

فطريقة التقدير الجزافي تشبه إلى حد كبير طريقة المظاهر الخارجية، فكلاهما يقوم بتحديد حجم الدخل أو الثروة من خلال عوامل أخرى، أي أنهما يحددان حجم الوعاء الضريبي بالتحقيق، والفرق بينهما أن طريقة التقدير الجزافي تعتمد في تحديد حجم الوعاء الضريبي على عوامل لها صلة مباشرة بالمدة الخاضعة للضريبة، لذلك تعتبر هذه الطريقة أكثر دقة من المظاهر الخارجية لأن القرائن التي تعتمد عليها تكون أكثر موضوعية وتعتبر بشكل أوضح عن حجم الوعاء الضريبي².

ويتم استخدام التقدير الجزافي وفقا لأحد الأسلوبين³:

الجزاف القانوني: فمن خلاله يتم تحديد حجم الوعاء الضريبي بشكل قانوني، حيث إن القانون الضريبي هو الذي يحدد هذه القرائن وتنظيمها حسب طبيعة كل قرينة.

الجزاف الاتفاقي: فبموجبه يتم الاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف على حجم الوعاء الضريبي، ومن ثم تقوم المصالح الضريبية بتحديد قيمة الضريبة، حيث يتم الاتفاق على رقم معين يمثل حجم المادة الخاضعة للضريبة، لذلك فإن هذا الأسلوب يمتاز بقدر كبير من المرونة، مبنية على أساس الثقة المتبادلة بين طرفي العلاقة الضريبية، إذ أنه لا يمكن للمكلف أن يحتج على نسبة الضريبة، إلا إذا كانت هناك أخطاء مادية في حساب قيمة الضريبة.

ويتم اللجوء إلى التقدير الجزافي في تحديد حجم الوعاء الضريبي في حالات خاصة يقتضيها طبيعة المحل الضريبي من جهة، وتصرفات المكلف من جهة أخرى، كعدم مسك الدفاتر المحاسبية بشكل منتظم، ذلك لأن التقدير الجزافي لا يؤدي إلى فرض ضريبة كاملة على حجم الوعاء الضريبي الحقيقي، كما أن هذه الطريقة بإمكانها أن تؤدي إلى تعسف الإدارة الضريبية بالمغالاة في تقديرها لحجم الوعاء الضريبي⁴.

وبالرجوع إلى التشريع الضريبي الجزائري، نجد بأنه يطبق أسلوب الضريبة الجزافية الوحيدة وهو ما نصت عليه المادة 282 مكرر من قانون (ض.غ.م) والتي تنص على « تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني » ويتم

¹ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 13.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 147.

³ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 120.

⁴ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 147.

تطبيق هذه الضريبة في مجالات محددة تتمثل في الشركات المدنية ذات الطابع المهني، وكذا الأشخاص الطبيعيين والذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا وغير تجاري، وحرفي، بالإضافة إلى التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية مبلغ 15 مليون دج¹.

أما الأنشطة التي لا يمكن خضوعها للنظام الجزائي، فتتمثل في:

- الأنشطة المتعلقة بالترقية العقارية وتقسيم الأراضي.
- الأنشطة الخاصة باستيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
- أنشطة شراء وإعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة.
- جميع الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة.
- الأنشطة التي يمارسها القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والفضة والبلاتين.
- أنشطة الأشغال العمومية والري والبناء.

وحددت المادة 282 مكرر 4 من قانون (ض.م) معدل الضريبة المطبقة على المكلفين الخاضعين للنظام الجزائي، وتقدر هذه النسبة بـ 5% بالنسبة للأنشطة الإنتاج وبيع السلع، و12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

وتجدر الإشارة إلى أن الخضوع للنظام الجزائي اختياري، فالتشريع الضريبي يجيز للمكلفين الذين يخول لهم القانون الحق في الخضوع لهذا النظام، بأن يختاروا الخضوع للنظام الحقيقي²، ويتم هذا

¹ أنظر المادة 282 مكرر 1 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² والمقصود بالنظام الحقيقي أن معدل الضريبة يتم احتسابه على حسب الربح الحقيقي للمكلف، حيث تنص المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على « يخضع الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق ». ويطبق النظام الحقيقي على الشركات بجميع أشكالها باستثناء:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للنظام الحقيقي.
 - الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للنظام الحقيقي.
 - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول به.
 - المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- أنظر: المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الاختيار وفقا لإجراءات قانونية محددة¹.

2- دور المكلف في تحديد حجم الوعاء الضريبي.

إن الأصل في النظام الجبائي هو قيام المكلف بتحديد حجم وعائه الضريبي، والتصريح به لدى المصالح الضريبية، لتقوم بعد ذلك بتحديد النسب القانونية للضريبة الواجبة الأداء وفقا للمعدلات الضريبية المعمول بها، أما تقدير الإدارة الضريبية فهو استثناء عن هذا الأصل، ولا يكون إلا في حدود ضيقة، ويتم تقدير الوعاء الضريبي من طرف المكلف باتباع إحدى الطريقتين:

أ- طريقة الإقرارات الضريبية.

فبمقتضاها يقوم المكلف بتحديد وعائه الضريبي، وذلك من خلال تقديمه تصريح إلى المصالح الجبائية، يحدد فيه الحجم الحقيقي لمداخيله وثرواته وأنشطته، والعمليات التي قام بها في إطار الأنشطة المصرح بها، والأرباح التي تحصل عليها، ويتم تدعيم هذه التصريحات بالوثائق والدفاتر المحاسبية المتعلقة بالمحل الضريبي.

يعتبر الإقرار الضريبي الأداة الرئيسية التي يقوم عليها النظام الجبائي، فمن خلاله يتم تحديد حجم الإيرادات الضريبية ودورها في تمويل الميزانية العامة للدولة، إذ أنه لا يمكن للإدارة الضريبية أن تقوم بتحديد جميع الأوعية الضريبية لأفراد المجتمع وفرض الضريبة المناسبة لها، حتى وإن كانت تمتلك مؤهلات وظيفية وتقنية وهيكلية عالية ومتطورة، وعلى درجة كبيرة من الأداء والكفاءة، لذلك فإن التشريع الضريبي يخول للمكلف الحق في تحديد وعائه الضريبي عن طريق الإقرارات الضريبية، إلا أن هذه الأخيرة لا يعني بالضرورة أن تكون صادقة في مضامينها، لأن الثقة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية هي ثقة مفترضة، وهو ما دفع بالمشرع الجبائي إلى تكريس حق الإدارة الضريبية في الرقابة على محل المكلف وتصريحاته المودعة، للتحقق من حجم الوعاء الضريبي المصرح به.

ومن مزايا هذه الطريقة كونها وسيلة لتحقيق العدالة الضريبية، فالطابع التضامني للضريبة يمنح للمكلف الحق في تحديد حجم المادة الخاضعة للضريبة، ويقتصر دور الدولة في تحديد نسب الضريبة المستحقة عملا بالوعاء الضريبي للمكلف المصرح به، والمكلف غالبا ما يكون على علم بالنسب

¹ حيث يتعين على المكلف إبلاغ المصالح الضريبية برغبته في اختيار النظام الحقيقي، وذلك قبل الأول من فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بتطبيق النظام الحقيقي على وضعيته الجبائية، وفي حال قبول الإدارة لطلب المكلف، فإنه لا يمكنه الرجوع مرة أخرى إلى النظام الجزائي. أنظر المادة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

والمعدلات الضريبية المطبقة عليه، هو ما لا يفتح أي مجال أمام المكلف للاعتراض على قيمة الضريبة المدين بها لدى الإدارة الضريبية.

ويعاب على هذه الطريقة كونها تفتح المجال أمام المصالح الجبائية للتدخل في الشؤون الخاصة بالمكلف، بالاطلاع على جميع العناصر المادية والقانونية التي تساهم بشكل كبير في تكوين وتحديد الربح الصافي أو الدخل الحقيقي للمكلف، حتى إن الضمانات الممنوحة للمكلف تجاه عمليات الرقابة الجبائية والاطلاع، التي تقوم بها المصالح الرقابية التابعة للإدارة الضريبية، لا تحول دون حرمان أعوان الرقابة من الاطلاع على بعض الجوانب الشخصية للمكلف، طالما أن لها ارتباط بمحله الجبائي، ومن عيوب هذه الطريقة كذلك، أن نجاحها مرتبط بمدى امتلاك الدولة لإدارة ضريبية متينة، وهذا لا يتحقق إلا من خلال تدعيمها بيد عاملة مؤهلة في الميادين الجبائية¹.

وأهم عيب يطال طريقة التصريحات الجبائية، أنها تمثل المناخ الملائم أمام المكلفين للتهرب الضريبي، فإذا كان المكلف هو الذي يقوم بتحديد وعائه الضريبي، فإن بإمكانه القيام بعمليات وممارسات تدليسية، لإخفاء جزء من وعائه الضريبي، وعدم إدراجه في الإقرار الضريبي، وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر الأداة الرئيسية لكشف عمليات الإخفاء والتدليس، إلا أن ممارستها تكون في حدود ضيقة، وذلك لعدة اعتبارات تتعلق بطبيعة النظام الضريبي وضعف الإدارة الضريبية، وبالتالي فإن العديد من المكلفين ينجحون في التهرب من الضريبة سواء عند تقديرها أو دفعها، وإن كان التهرب من دفع الضريبة أقل انتشاراً لأن بإمكان المصالح الضريبية اكتشافها.

إن طبيعة الضريبة باعتبارها تدفع جبراً دون مقابل من أجل تغطية النفقات العامة، فإن نجاح النظام الضريبي مرتبط بمدى تحقق العدالة الضريبية، وفي ظل العيوب التي تطال الطرق السابقة لتقدير الوعاء الضريبي (التقدير الإداري المباشر، التقدير بالمظاهر الخارجية، التقدير الجزافي) فإن معظم الدول تأخذ بالنظام التصريحي في تحديد الوعاء الضريبي، لأن العدالة الضريبية تقتضي أن يقوم الفرد بتحديد حجم ثرواته ومداخيله، والتصريح بها لدى الدولة لتقوم بتحديد قيمة الضريبة بالنسب المقررة قانوناً، فالتصريح الضريبي يسمح بالتحديد الدقيق للوعاء الضريبي، مع مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، بخصم جميع الأعباء والتكاليف وفي حدود ما يسمح به القانون.

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 121.

ب- طريقة التصريح عن طريق الغير.

والمقصود بها أن شخص آخر غير المكلف هو من يقوم بالتصريح بالتمتلكات الخاصة بالمكلف وثرواته ودخله وأرباحه، ولا يمكن لأي شخص ممارسة هذا التصريح إلا إذا كانت تربطه علاقة قانونية بالمكلف، وعلى صلة مباشرة بمحله الجبائي¹، ومن أمثلة ذلك قيام رب العمل بالإقرار عن مرتبات وأجور موظفيه أو عماله، أو قيام المدين بتقديم إقرار عن نسبة الفائدة التي قدمت لدائنه، أو إقرار المستأجر عن قيمة الإيجار الذي دفعه لمالك العقار، أو إقرار مدير الشركة عن الأرباح التي وزعت على المساهمين².

فالإقرار من طرف الغير يقتضي وجود علاقة قائمة بينه وبين المكلف، وبالتالي فإنه لا يمكن تطبيق هذه الطريقة على جميع المكلفين، كأصحاب المهن الحرة، والأنشطة الفردية³، لذلك يعاب على هذه الطريقة بمحدودية مجال تطبيقها، رغم كونها أهم وسيلة جبائية للتحديد الدقيق للوعاء الضريبي، كما أنها تلعب دورا كبيرا في زيادة حجم الإيرادات الضريبية.

وبما أن الضريبة تقتطع من الذمة المالية للمكلف، فإن الغير صاحب الإقرار الضريبي لن تكون له أي مصلحة في تقديم تصريح متناقض مع الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف، وفي حالات عديدة يكون الغير ملزم بموجب القانون بالصدق في الإقرارات المودعة لدى المصالح الضريبية، وذلك تحت طائلة تطبيق العقوبات والجزاءات الجبائية، لذلك نجد بأن الدولة تعتمد كثيرا على إقرارات الغير في تحديد الوعاء الضريبي متى توافرت العلاقة القانونية بينه وبين المكلف، لأن هذا الغير غالبا ما يكون تابعا للدولة أو أحد مؤسساتها، من الإدارات العمومية والخاصة، والتي يتعين عليها الإلتزام بالدقة في هذه الإقرارات، أما بالنسبة للشركات فإنها تخضع لرقابة دورية من طرف المصالح الرقابية الجبائية، حتى إن إقرارها بمرتبات وأجور عمالها يندرج ضمن التكاليف العامة القابلة للخصم من الربح الحقيقي الخاضع للضريبة.

ويطبق هذا الأسلوب بشكل كبير في تحديد وعاء الضريبة على الأجور بمختلف أنواعها، والضريبة على نتائج القيم غير المنقولة، والضريبة على دخل إيجار الملكيات العقارية، بالإضافة إلى الضريبة على الديون والتأمينات⁴.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 148.

² محمد ساحل، مرجع سابق، ص 132.

³ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 50.

⁴ محمد عباس محززي، مرجع سابق، ص 149.

المطلب الثاني: قواعد تصفية الضريبة.

والمقصود بتصفية الضريبة هو تحديد قيمة الضريبة التي يتعين على المكلف دفعها، وذلك بعد اتخاذ جميع الإجراءات المتعلقة بتنظيم وتحديد الوعاء الضريبي، سنحاول في هذا المطلب تحديد سعر الضريبة في (الفرع الأول) ، وطرق تطبيق هذا السعر في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تحديد سعر الضريبة.

وتعتبر أهم مرحلة في العملية الضريبية، وآخر مرحلة في عملية تنظيم المسار الضريبي للمكلف، وذلك من حيث إجراءات التأسيس وفرض الضريبة، فلا تقوم المصالح الضريبية بتحديد سعر الضريبة إلا بعد استكمال جميع الإجراءات المتعلقة بالوعاء الضريبي، حيث إنه لا يمكن فرض سعر ضريبي معين على وعاء غير محدد، فيتعين على المصالح الضريبية التأكد من الوضعية الجبائية للمكلف، وفيما إذا كانت الإجراءات وشروط الضريبة تنطبق على المكلف، وإتمام جميع عمليات غرلة المادة الخاضعة للضريبة، وتطبيق نظام التحفيزات الضريبية متى أمكن إعماله، بعد ذلك تقوم الإدارة الضريبية بتحديد سعر الضريبة، وهذا الأخير هو عبارة عن المبلغ الذي يتم اقتطاعه من حجم الوعاء الضريبي، وهو نسبة الضريبة إلى وعائها¹، ويعرف كذلك بأنه « نسبة ما يدفعه المكلف كضريبة إلى مقدار الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة للضريبة»².

وهناك من يطلق على هذه المرحلة بمرحلة تصفية الضريبة، من خلال تحديد الدين الضريبي المترتب على ذمة المكلف المالية، حيث يتم حساب قيمة الضريبة المستحقة بتطبيق معدل الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة، ويعرف معدل الضريبة بأنه « نسبة مئوية أو ألفية من مطرح الضريبة، و يمكن أن تكون نسبة الضريبة مبلغا مقطوعا تحدده الدوائر المالية وفقا لمجموعة من المعايير بحسب مطرح الضريبة»³.

أولاً: المعدل الضريبي التوزيعي.

منذ ظهور الضريبة بنشأة الدولة وتبني نظرية التضامن الاجتماعي، أصبح الفرد ملزماً بتسديد جزء من ممتلكاته وثرواته على شكل ضريبة تدفع جبراً إلى الدولة، باعتبارها المسؤولة عن عملية الإنفاق العام، وطغى على هذه الضريبة الطابع النقدي، مما دفع بالدولة إلى تسعير الضريبة، بتحديد قيمة

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 133.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 189.

³ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 179.

الضريبة التي يدفعها كل فرد من المجتمع، فعرف هذا السعر العديد من التطورات كرسها الظروف المالية والاقتصادية للفرد والدولة، سواء كان ذلك على المستوى الداخلي أو الخارجي، أين تم في البداية تحديد قيمة الضريبة عن طريق السعر التوزيعي، وهو ما يعرف بالضريبة التوزيعية، فحسب هذه الطريقة فإن الإدارة الضريبية لا تلجأ إلى تحديد سعر الضريبة المستحقة على كل فرد بشكل مباشر، وإنما تقوم بالتحديد الكلي لحجم الحصيلة الجبائية المتوقعة، ثم تقوم بتوزيع هذه الحصيلة على المناطق التابعة للدولة¹، ففي هذه الحالة يكون معدل الضريبة هو قيمة الحصيلة الجبائية الخاصة بكل منطقة، لذلك تعرف هذه الطريقة بأنها قيام السلطة الجبائية داخل دولة ما بتحديد حصيلتها الإجمالية من الضرائب وتوزيعها جغرافياً²، ويتم تحديد مساهمة كل فرد من الضريبة من خلال توزيع الحصيلة الجبائية لكل إقليم على قاطنيه.

وانتشرت هذه الطريقة في القديم، وكان يطلق عليه حينها بنظام الإلتزام³، أين كانت الدولة تعاني من ضعف أجهزتها الإدارية والمالية، فلم تكن تتوفر على إدارة ضريبية قادرة على تنظيم الضريبة وتحصيلها، كما أن الظروف التي كانت تمر بها الدولة وقتها، جعلتها تسعى إلى معرفة حجم الإيرادات الضريبية قبل تحصيلها فعلياً⁴.

وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها وسهولة ممارستها، فهي لا تحتاج إلى تنظيم إداري معين للقيام بهذه الوظيفة، كما أنها تقلل وبشكل كبير من حدة التهرب الضريبي، لأن الدولة تلزم المقاطعة الإدارية بدفع حصتها من الضريبة، لذلك فإن أي تهرب من المكلف يتم اكتشافه، وإجبار صاحبه على دفع دين الضريبة.

ويعاب على هذه الطريقة انحيازها عن العدالة الضريبية، لأنها لا تراعي المقدرة التكليفية للأفراد عند توزيع الأعباء الضريبية، حتى وإن كان هناك مجال للأخذ بالظروف المالية والشخصية للأفراد، فإن بإمكان القائمين على عملية التوزيع تفضيل فرد على حساب آخر، كما أن الدولة بإمكانها المحاباة بين المناطق الجغرافية في توزيع الحصيلة الجبائية، ضف إلى ذلك كون الحصص الضريبية الموزعة على كل منطقة جغرافية تكون على الغالب ثابتة، وبالتالي فإنها لا تتأثر بالتغيرات الاقتصادية والديمقراطية

¹ ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مذكرة ماجستير، مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، الموسم الجامعي 2011-2012، ص 28.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 190.

³ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 180.

⁴ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 108.

الحاصلة على مستوى هذه الأقاليم، فالعبء الضريبي يكون على حسب المناطق الجغرافية وليس على حسب المقدرة المالية للأفراد، أين بإمكان الدولة الاستفادة من هذه التغيرات بزيادة الحصة الضريبية لهذه المناطق، لذلك فإن الضريبة التوزيعية لا تتسم بالمرونة، لأن حصيلتها تبقى ثابتة فلا تزيد في فترة الرخاء ولا تتخفف أثناء الركود، مع أنه يمكن الاعتماد عليها في تحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي¹.

ولم يستمر العمل بالضريبة التوزيعية نظرا لعدم عدالتها، مع أن السلطات الاستبدادية قد دافعت

عنها، وذلك في إطار سعيها لكسب المال بالطرق البسيطة والمضمونة²، إلا أن جميع الدول الفقيرة

منها والغنية قد استغنت عن هذه الطريقة، ولجأت إلى تطبيق السعر النسبي للضريبة.

فسعر الضريبة التوزيعي وإن كان يخدم الدولة من خلال ضمان تحصيل قيمة الإيرادات الضريبية المحددة، إلا أن هذا التحصيل ليس بالضرورة أن يستمر لفترات طويلة، فالتطورات والتغيرات التي تطرأ على الدولة، وانفتاحها على الدول الأخرى، تجعلها بحاجة إلى موارد مالية إضافية، وهو ما يدفعها إلى الزيادة في الحصيلة الإجمالية للضريبة، وذلك في ظل قصور مصادر التمويل الأخرى، فهذه الزيادات تشكل عبئا ثقيلا على الأفراد، كما أنها منافية للعدالة الضريبية، مما يدفع بالعديد من الأفراد إلى الاعتراض عن مثل هذه القرارات وعدم الخضوع لها، وفي المقابل فإن استمرارية الضريبة التوزيعية مرتبط بانخفاض الحصيلة الضريبية المحددة مسبقا.

ثانيا: معدل الضريبة القياسي.

وعلى عكس الطريقة السابقة فإن الضريبة القياسية هي التي يتم تحديد سعرها مقدما، ودون أن يتم تحديد حصيلتها الإجمالية، فحسب هذا الأسلوب يقوم المشرع الضريبي بتحديد النسبة المئوية التي يخضع لها سعر الضريبة المعتمدة على الأفراد على حسب المادة الخاضعة للضريبة.

وهذه الطريقة تتطلب تدخل الإدارة الضريبية في تنظيمها، فهي التي تقوم بعملية تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وإخضاعها للنسب الضريبية المقررة، ويتم تطبيق معدل الضريبة النسبي على الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وهذا على خلاف السعر التوزيعي، والذي لا يمكن تطبيقه إلا في مجال الضرائب غير المباشرة، لأنه لا يمكن للدولة أن تقوم بتحديد العمليات الخاضعة للضريبة وفرض ضريبة توزيعية عليها³.

¹ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسى السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 52.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 180.

³ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 134.

وتتماز هذه الطريقة بمرونتها، فحصيلتها لها علاقة بالظروف الاقتصادية الراهنة، إما بالزيادة أو بالنقصان، وتخدم الضريبة القياسية مبدأ المساواة في توزيع الأعباء الضريبية، فهي تقيس العبء الضريبي ودرجة مساهمة الفرد على حسب حجم المادة الخاضعة للضريبة، حيث يتم تحديد سعر الضريبة على الوعاء الضريبي بفرض نسبة مئوية تقطع من إجمالي المادة الخاضعة للضريبة، أو في شكل قيمة معينة، تكون عبارة عن مبلغ نقدي على كل مكون من عناصر الوعاء الضريبي، وأهم ما يميز هذا الأسلوب هو مراعاته للظروف التكاليفية للأفراد، فيكون الفرد مطالب بدفع قيمة الضريبة على حسب مقدرته المالية، بما في ذلك الظروف الشخصية، والتي يتم الأخذ بها في حال إقرار تخفيضات أو إعفاءات ضريبية، لذلك فإن معدل الضريبة القياسية يختلف من مكلف إلى آخر على حسب حجم الوعاء الضريبي¹، وهذا على عكس المساهمة الضريبية للأفراد على حسب المنطقة الجغرافية التابعين لها، والتي كان معمول بها في ظل الضريبة التوزيعية.

فسعر الضريبة القياسية غير ثابت، فهو يتغير باختلاف وتغير حجم الوعاء الضريبي لذات المكلف، لذلك نرى بأن قيمة الضريبة ترتفع مع مرور السنوات، ونادرا ما تشهد انخفاضا، إلا في حالات وظروف خاصة تطرأ على حجم الوعاء الضريبي للمكلف.

وعلى عكس الضريبة التوزيعية، فإن سعر الضريبة القياسي يفتح المجال أمام لجوء الأفراد إلى التهرب الضريبي، وهذا الأخير يعتبر من الآثار المرتبطة بطبيعة الضريبة ذاتها، فهو عامل ملازم للنظام الضريبي، إذ يتعين على الإدارة الضريبية اتخاذ جميع الإجراءات واتخاذ كل الوسائل المتاحة للحد من خطورته، طالما أن القضاء عليه هو أمر بالغ الصعوبة، إذ يتطلب نشر الوعي الضريبي، واقتناع الأفراد بأهمية الضريبة، ودورها في تحقيق التنمية الاجتماعية، ويبقى على الدولة العمل على إنشاء منظومة جبائية عادلة لزرع الثقة داخل أفراد المجتمع.

الفرع الثاني: طرق تطبيق سعر الضريبة.

نظام الضريبة القياسي هو الأسلوب الذي يتم العمل به من طرف معظم الدول، وهو الأداة التي تركز عليها المنظومة الجبائية، لذلك فإن الإدارة الجبائية تلجأ إلى قياس الضريبة بدل من توزيعها، فطريقة القياس هي التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية من الضريبة، ويتم قياس الضريبة باتباع إحدى الأسلوبين:

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 81.

أولاً: أسلوب الضريبة النسبية.

ويعتبر هذا الأسلوب أحد أكثر الأساليب تطبيقاً في المجال الضريبي، فهو يعتمد في تحديد قيمة الضريبة على نسب معينة على حسب طبيعة الوعاء الضريبي.

1- تعريف الضريبة النسبية.

والمقصود بالضرائب النسبية تلك الضرائب التي تفرض عليها نسب ضريبية ثابتة، ليس لها أي علاقة بحجم الوعاء الضريبي، وبالتالي فإن النسبة المفروضة تطبق على جميع أنواع المادة الخاضعة للضريبة المعنية بهذه الضريبة، وليس على حجمها، فهذه النسبة تطبق على الدخل المرتفع والدخل المنخفض على حد سواء، والسعر النسبي هو عبارة عن النسبة المئوية الثابتة المطبقة على الاقتران الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، فحسب هذا الأسلوب فإن حجم الإيرادات الضريبية يكون متغير رغم ثبات النسب الضريبية، فترتفع قيمة الضريبة وتتنخفض بالتوسع أو ضيق الوعاء الضريبي، ففرض ضريبة معينة بنسبة 20% مثلاً، فإن هذه النسبة تطبق على الفرد الذي لديه دخل يقدر 10000 دج، وتطبق كذلك على من يبلغ دخله 100000 دج، وبالتالي فإن حصيلة هذه الضريبة تزداد بالنسبة للدخل الثاني، لذلك فإن هذا الأسلوب يسمح بارتفاع حجم الإيرادات الضريبية بارتفاع حجم الدخل¹.

2- تقييم السعر النسبي للضريبة.

ويرى مؤيدو الضريبة النسبية بأنها تمتاز بالخصائص التالية:

- أن الضريبة النسبية أداة لتحقيق العدالة الضريبية، لأن مقدار الضريبة النهائية التي يتحملها كل فرد تختلف من مكلف إلى آخر، رغم ثبات نسبتها، فإذا كان الفرد الذي يتقاضى دخل 1000 دج يدفع ضريبة بقيمة 10 دج مثلاً، فإن الفرد الذي يبلغ دخله 10000 دج يدفع ضريبة قدرها 100 دج، وبالتالي فإن نسبية الضريبة هي الوسيلة الأمثل للتعبير عن التضامن الضريبي، بمراعاة المقدرة التكليفية للأفراد، فالفرد هنا يدفع الضريبة بقدر المنفعة المتحصل عليها من الدولة، على اعتبار أن الدخل هو أحد الخدمات المقدمة منها، وإن كان هنا بمقابل العمل، وهو ما تتادي به نظرية العقد الاجتماعي².

¹ محمود جمام، النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، الموسم الجامعي 2009-2010، ص 36، ص 37.

² وهي أحد النظريات المفسرة لنشأة الضريبة وقانونيتها، التي تحول للدولة الحق في فرضها وإلزام الأفراد بدفعها، فأدم سميث مثلاً يرى بأن هذا العقد يكيف على أنه عقد بيع خدمات، على أساس أن الدولة تبيع خدماتها للأفراد، مقابل تقديدهم بدفع ثمنها عن طريق الضريبة.

أما معارضي هذا الأسلوب فيردون على عدالة الضريبة النسبية بقولهم، بأن هذه العدالة ظاهرية، لأنها تتعلق بحساب الضريبة، فقيمة الضريبة المفروضة تختلف باختلاف حجم المادة الخاضعة للضريبة، أما العدالة الحقيقية فتقتضي أن تفرض على المكلفين نسب مئوية متفاوتة بتفاوت حجم الدخل، لأن النسب الثابتة تخدم كثيرا أصحاب الدخل المرتفع، لكنها تجعل ذوي الدخل الضعيف يعانون من الحرمان، لأنهم لا يتوفرون على المتطلبات الضرورية للعيش، ويتحملون أكثر عبء الضريبة، وعليه ينبغي أن يدفعوا الضريبة بنسب أقل من سابقهم، وذلك مراعاة لظروفهم المالية والاجتماعية، أما صاحب الدخل المرتفع فهو ميسور الحال ويتوفر على جميع ضروريات العيش وكمالياته، وبالتالي فإن الضريبة التي يتحملها يتعين أن تكون بنسب أعلى، وهذه هي العدالة الفعلية للتضامن الاجتماعي في فرض الضريبة¹.

- كما تمتاز الضريبة النسبية بالمرونة والبساطة، وهذه البساطة تمس حتى الإدارة الضريبية، فهي بذلك لا تحتاج إلى أجهزة إدارية وموظفين كثر للقيام بهذه الوظيفة، حيث إن النسب الضريبية تطبق بشكل تلقائي على الأفراد، طالما أنها لا تراعي فيها حجم الوعاء الضريبي، فعند تحديد النسب المئوية يصبح من السهل تطبيقها على الأوعية الضريبية، خاصة إذا تم تحديدها بشكل دقيق، وتكتفي المصالح الضريبية بعملية التحصيل، أما بالنسبة للمكلف فإن قيمة الضريبة التي يدفعها يكون على علم بقيمتها، وتزداد هذه السهولة إذا كانت قيمة الضريبة تدخل ضمن عناصر تكوين الثروة أو الدخل، ويرد على هذه الميزة كونها غير كافية لتكوين نظام ضريبي فعال، قادر على إخضاع جميع الأفراد للضريبة، طالما أنه لا يحقق العدالة الضريبية بالشكل السابق الذكر².

- ومن ميزات الضريبة النسبية أنها لا تشكل تهديدا على الدخول والثروات وبالتالي فهي لا تضر بالأوضاع الاقتصادية، وهذا على عكس الضريبة التصاعدية والتي لها تأثير على هذه الأوضاع، مما يعتبر سببا لهروب رؤوس الأموال نحو الخارج، ويرد على هذه الميزة، كون إضرار الضريبة التصاعدية بالنشاط الاقتصادي ليس مطلقا، فهو متوقف على سير الأنشطة الاقتصادية، ودرجة التصاعد الذي تنتهجه الدولة، فتأثير الضريبة النسبية على الأوضاع الاقتصادية أكبر من تهديد الضريبة التصاعدية إذا كانت بشكل معتدل أو منخفض.

أنظر: محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 20.

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 110 ص 111.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 181 ص 182.

3- تطبيقات الضريبة النسبية في التشريع الجبائي الجزائري.

ومن أمثلة الضريبة النسبية في التشريع الجزائري، نجد الضريبة على أرباح الشركات، والتي تم النص عليها بموجب المادة 135 من قانون (ض.م) حيث تنص على « تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة " الضريبة على أرباح الشركات" وتعتبر هذه الضريبة نسبية لأنها تفرض بمعدلات ثابتة، ويحدد هذا المعدل على النحو التالي¹:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري والأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات السفر.

- 26% بالنسبة لباقي الأنشطة الأخرى.

ونفس الأسلوب تم تطبيقه على الرسم على النشاط المهني، والذي تم النص عليه بموجب المادة 217 من قانون (ض.م) ونصت الفقرة الأولى من هذه المادة على «يستحق الرسم بصدد رقم أعمال² يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات» ويحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2%.

ونلاحظ بأن المشرع الجزائري وإن كان قد أخذ بالسعر النسبي في تحديد الضريبة، إلا أنه تعامل مع هذه الأسلوب بنوع من المرونة، فمعدل 2% المفروض على الرسم السابق، غير ثابت، ويخضع للعديد من التغييرات على حسب النشاط المهني الممارس، حيث يتخفف هذا المعدل إلى 1% بالنسبة لأنشطة الإنتاج، ويخفف هذا المعدل كذلك بالنسبة لأنشطة الأشغال العمومية والري ويقدر هذا التخفيض بـ 25%، بينما يرتفع معدل هذا الرسم إلى 3% بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب³، ونلاحظ كذلك بأن هذه المرونة مطبقة حتى بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، أين لاحظنا بأن معدلها يختلف باختلاف طبيعة الأنشطة، فتغير معدلات الضريبة المفروضة على ضريبة واحدة، لا ينفي عن هذه الضريبة طابع النسبية، فهناك نوع آخر من الضريبة وهو الضريبة التصاعدية.

¹ أنظر المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² وبينت نفس المادة في فقرتها المقصود برقم الأعمال، وهو عبارة عن مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع والخدمات وغيرها، والتي تدخل في إطار نشاط الشركة أو المؤسسة.

³ أنظر المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: سعر الضريبة التصاعدي.

وهي أهم وسيلة للتعبير عن العدالة الضريبية، وأكثرها استخداما داخل المنظومة الجبائية، حيث إن جميع البرامج المتعلقة بتطوير المنظومة الجبائية، تركز بشكل كبير على هذا النوع من الضريبة.

1- تعريف الضريبة التصاعدية.

والسعر التصاعدي للضريبة هو الذي يأخذ بحجم الوعاء الضريبي في إقراره، ويتغير بتغيره، فكلما زاد حجم الوعاء الضريبي يرتفع معه هذا المعدل، وبالتالي فإن درجة التضامن الضريبي تختلف من شخص إلى آخر على حسب المقدرة المالية والتكليفية للأفراد، لذلك يتم حساب سعر الضريبة التصاعدي بالملاءمة بين حجم المادة الخاضعة للضريبة والمعدل الضريبي.

وتأخذ معظم التشريعات الضريبية بهذا الأسلوب في تحديد سعر الضريبة، لأنه يسمح بتحقيق أكبر قدر من الإيرادات الضريبية، وذلك مقارنة مع الحصيلة الإجمالية للإيرادات المحققة من الضريبة النسبية، فثبات معدل الضريبة النسبية يدفع بالدولة إلى فرض نسب اقتطاع ضريبية منخفضة لمنع تهرب الأفراد من دفعها، كما أن العديد من الفقهاء ينظرون إلى الضريبة التصاعدية كونها وسيلة للحد من التفاوت الحاصل في عملية توزيع الدخل والثروات¹، فمن خلالها يتحمل صاحب الدخل المرتفع عبئا ضريبيا أكبر من صاحب الدخل المنخفض، حتى إن هذه الفئة الأخيرة تستفيد في العديد من الحالات من تخفيضات أو إعفاءات ضريبية، وذلك على حسب الأوضاع المالية الاقتصادية للدولة.

2- نظريات نشأة السعر التصاعدي للضريبة.

إن الأخذ بالتصاعد الضريبي مبني على أساس عدة نظريات، تتمثل في:

1- نظرية المنفعة الحدية.

وتستند هذه النظرية إلى مبدأ تناقص المنفعة الحدية، والتي تتخفف بازياد حجم الدخل أو الثروة، وفي الضريبة التصاعدية فإن منفعة الدخل أو النقود تتناقص من شريحة إلى أخرى، فمنفعة الشريحة الأولى تكون أكبر من منفعة الشرائح الأخيرة، ويفسر أصحاب هذه النظرية هذا الطرح، بأن الدخل التي تصنف في الشريحة الأولى يكون دخلها منخفض، وبالتالي فإن هذا الدخل ينفق في اشباع الحاجات الضرورية، وما يتبقى منه يصرف على الحاجات الأقل ضرورية، أما الحاجات الكمالية أو

¹ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 55.

الترفيهية فلا يمكن الاستفادة منها إلا في حدود ضيقة، لأن الدخل لا يكفي لإشباع مثل هذه الحاجات، أما الشرائح الأخيرة فهي تمتاز بارتفاع دخلها، على اعتبار أن الشرائح تدرج على حسب تصاعدية حجم الدخل أو الثروة، ومن ثم فإن دخلها يكفي لإشباع الحاجات الضرورية والكمالية والترفيهية على حد سواء، وذلك دون التأثير على المقدرة المالية للأفراد، فوفرة الدخل تقابلها تغطية النفقات على عمومها، ومهما كان نوعها¹.

وفي حال إصاق التبريرات السابقة على الضريبة التصاعدية، فإن الضريبة المفروضة على

الشريحة الأولى وإن كانت منخفضة، إلا أنها تشكل عبئا كبيرا على دافعيها، لأن قيمة الضريبة قد تم اقتطاعها من دخله المخصص لإشباع حاجاته الضرورية، فالضريبة في هذه الحالة تساهم في تأزم الأوضاع المعيشية لهذه الفئة، في حين أن الضريبة التي يتحملها أصحاب الدخل المرتفع والمنتمين إلى الشرائح الأخيرة، وإن كانت معدلاتها مرتفعة مقارنة مع الشريحة الأولى، إلا أن المكلف لا يشعر بعبئها، لأن قيمة الضريبة تم اقتطاعها من جزء من دخله الإجمالي المخصص لإشباع حاجياته الكمالية، أو من مدخراته، وعليه فإن المنفعة الحدية للنقود تتخفض مع ازدياد حجم الدخل أو الثروة، وبالتالي فإن الضريبة التصاعدية تقوم على أساس توزيع الأعباء الضريبية، فالشرائح التصاعدية تسمح بإخضاع الدخل المرتفعة لأعباء ضريبية أكبر من الدخل المنخفضة².

فالعدالة الضريبية تقتضي بأن يتساوى الأفراد في نفس درجة العبء الضريبي، ومن ثم فإنه ينبغي أن تخضع الدخل المنخفضة لمعاملات تفضيلية، وإلى درجات إعفاء أو تخفيض معينة، لأنه من غير الممكن اقتطاع الضريبة من المداخل المخصصة لقضاء ضروريات الحياة، وهو ما انتهجته العديد من الدول خاصة المتقدمة منها، وذلك بإعفاء أصحاب الدخل المنخفض من دفع الضريبة، إلا أن هذه الإعفاءات لا يمكن أن تقرها جميع الدول، فهناك مجموعة من الدول يعتبر الإيراد الضريبي هو شريان الحياة بالنسبة لها، ويعتمد عليه كمصدر رئيسي لتمويل ميزانيتها، فانخفاض الحصيلة الضريبية يلقي بظلاله على جميع المعاملات خاصة الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

ونلاحظ كذلك بأن نظرية تناقص المنفعة الحدية تقوم على المساواة في التضحية، بإقرار معدلات ضريبية متفاوتة حسب حجم الدخل، إلا أن هذه المساواة لا يعني بالضرورة تحققها في السعر التصاعدي للضريبة، لأن ذلك مرتبط بدرجة التصاعد التي تعتمده الدولة على معدل الضريبة، ومدى استنادها على

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 112.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 183.

معايير وعوامل دقيقة مبنية على أسس تعنى بجميع الجوانب المتعلقة بدخل الفرد، وظروفه الشخصية، وذلك يستلزم معرفة الدخل الحقيقي للفرد، لأن السعر التصاعدي يطبق على مجموع دخل الفرد، وليس على كل مصدر دخل بشكل مستقل عن الآخر¹.

مما سبق نستخلص بأن نظرية تناقص المنفعة الحدية، وإن كانت إيجابية في بعض جوانبها، فهي بذلك تداركت عيب عدم الملاءمة بين حجم الدخل ومعدل الضريبة الذي يبني عليه سعر الضريبة المستحقة الدفع، فهذه النظرية تقوم على أساس توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين، إلا أن تطبيقها يتم وفقا لضوابط وقواعد محددة لتحقيق العدالة الضريبية.

ب- نظرية توزيع الدخل.

تعمل الضريبة التصاعدية على إعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع، وذلك على حسب القدرة المالية لكل فئة، لأن تمركز الثروة في يد فئة معينة من المجتمع، يكون سببا في الركود الاقتصادي، لأن الطلب في هذه الحالة ينحصر في هذه الفئة فقط، مما يؤدي إلى انخفاضه، لذلك فإن الميل الحدي للاستهلاك ينخفض كلما ارتفع حجم الدخل أو الثروة، مما يفتح المجال أمام أصحاب الدخل المرتفعة إلى ادخار جزء مهم من دخلهم، في حين أن فئة الدخل المنخفضة يكون ميلها الحدي للاستهلاك مرتفعا، ومن هنا تظهر أهمية توزيع الدخل في التخفيف من حدة هذه المشكلة الاقتصادية، من خلال الزيادة في حجم الدخل للفئات الضعيفة، واقتطاع أكبر نسبة ضريبية من دخل الفئات الغنية، ويؤدي ذلك في النهاية إلى الزيادة في الطلب وانخفاض حجم الادخار².

كما أن الاختلاف في حجم الدخل يؤدي إلى التفاوت الكمي بين طبقات المجتمع، ب بروز طائفتين، الأولى فئة غنية تمتاز بقلة عددها، والثانية فئة منتشرة ذات دخل منخفض، وذلك يزيد من حدة الصراع بين الطبقتين، وبالتالي فإن توزيع الدخل يلعب دورا هاما في إعادة التوازن بين الطبقتين، حيث إن الضريبة التصاعدية تعمل على هذا الأساس، فمعدل الاقتطاع الضريبي يساهم في إعادة توزيع الدخل³.

ونشير إلى أن الضريبة التصاعدية لوحدها لا يمكن أن تساهم بشكل كبير في تحقيق التوازن الفعلي بين طبقات المجتمع، لأن الفوارق المالية بين الأفراد هي ضرورة حتمية كرسنها طبيعة الوظائف

¹ يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسى السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 56.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 83.

³ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 113.

داخل الدولة، فكل وظيفة يترتب عنها دخل معين، قد يكون منخفضا أو مرتفعا، فقيمة الضريبة لا تؤثر بشكل كبير على حجم الدخل، بالشكل الذي يؤدي إلى إعادة توزيعه بشكل متناسق، فمعدل الضريبة ورغم تصاعده إلا أنه لا ينبغي أن يتجاوز حدا معيناً، فالضريبة تعتبر بمثابة مساهمة وليست مشاركة في تحمل الأعباء، وعليه فإن السعر التصاعدي للضريبة يعتبر من بين الأساليب التي تساهم نسبياً في إعادة توزيع الدخل، بتمييزها في حجم الاقتطاع الضريبي بين الطبقات الغنية والفقيرة داخل المجتمع.

ج- نظرية تدرج الحاجات الجماعية.

إن ما يبرر أهمية الضريبة هي دورها الكبير في تغطية النفقات العامة للدولة، فهذه النفقات تتفاوت درجتها على حسب أهمية القطاعات، فهناك قطاعات ضرورية كالأمن والصحة والتعليم، وهناك قطاعات تدعيمية كالإعلام والثقافة والمواصلات، وهناك قطاعات تكميلية أو ترفيهية كالسياحة والرياضة، وتدرج هذه القطاعات تتدرج الخدمات المقدمة للأفراد، ومن هذا المنطلق فإنه لا يمكن حرمان الفرد من إشباع حاجاته الضرورية من أجل تغطية نفقات الدولة الموجهة للقطاعات التدعيمية أو الترفيهية، فدرجة الحرمان الضرورية تقابلها تغطية النفقات في سبيل السير الحسن للمرافق الضرورية، والتي بدورها تلتزم بتقديم خدماتها لأفراد المجتمع، فتصاعدية الضريبة تعتمد على فرض معدلات ضريبية متفاوتة، بحيث يتحمل أصحاب الدخل المرتفعة أعباء تغطية نفقات القطاعات التدعيمية والترفيهية، لأن حجم الدخل الذي يحوزون عليه، يكفي لإشباع حاجاتهم الضرورية والكمالية، وحاجات الدولة التدعيمية والترفيهية¹، وبناءً عليه فإن التصاعد في معدلات الضريبة ينتج عنه المفاضلة في درجات الإنفاق العام.

إن المفهوم الذي تبنته نظرية تدرج الحاجات الجماعية صعب التجسيد في أرض الواقع، لأن التشريع الجبائي لا يأخذ بالتخصيص الضريبي، أي إنفاق حصيلة ضريبة معينة في تدعيم قطاع خاص، بحيث يصبح لكل قطاع داخل الدولة ضريبة محددة تموله، وإن كان المشرع يأخذ بالتخصيص الضريبي النسبي، وذلك من خلال تخصيص بعض العائدات الضريبية للدولة أو الجماعات المحلية²،

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 114.

² فالرسم على النشاط المهني مثلا، توزع حصيلته على النحو الآتي:

- 66% لفائدة البلدية.

- 29% لفائدة الولاية.

- 5% لفائدة صندوق الضمان والتضامن الاجتماعي للجماعات المحلية.

أنظر المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفي ذات الموضوع تنص المادة 197 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على « تتوفر الولايات والبلديات والصندوق المشترك للجماعات المحلية على

الضرائب الآتية:

فالتخصيص الضريبي يؤدي إلى اختلال التوازن الإنفاقي، فقد ينتج عنه نوعين من القطاعات، فئة صغيرة ولديها موارد مالية مرتفعة تزيد عن احتياجاتها، وفئة أخرى تعاني من أزمة إنفاقية لقلة مواردها المالية، وبالتالي فإنه لا يمكن للدولة أن تخصص الإيرادات الضريبية المتأتية عن الدخل المنخفضة في تغطية نفقات القطاعات الضرورية للدولة، نفس الطرح ينطبق على الضرائب المفروضة على الدخل المرتفعة، والتي لا يمكن تخصيصها لصالح القطاعات التدميرية والتكميلية.

فالحصيلة الضريبية وإن كان يمكن التنبؤ بها، إلا أنه لا يمكن تحديدها، فما تقوم به الدولة هو جمع الحصائل الضريبية وإنفاقها على مختلف القطاعات، سواء كانت ضرورية أو غيرها، وعلى حسب احتياجات كل قطاع، وفي حال قلة الإيرادات وعجز الميزانية، فإنها تطبق أسلوب المفاضلة بين القطاعات في عملية الانفاق.

3- أنماط تصاعدية الضريبية.

يتم حساب معدل الضريبة التصاعدية باتباع إحدى الطريقتين، التصاعدية بالطبقات، والتصاعدية بالشرائح.

1- تصاعدية الضريبة بالطبقات.

وهناك من يطلق عليها بالتصاعدية الإجمالية، والمقصود بها أن يتم وضع جدول محدد تدون فيه دخول المكلفين على حسب حجم الدخل، وذلك على شكل طبقات، بحيث تفرض على كل طبقة معدل ضريبي ثابت، وهذا المعدل يرتفع بارتفاع كل طبقة، وارتفاع الطبقة مرتبط بارتفاع الدخل، ويتم توزيع الطبقات بإحدى الطريقتين، إما أن تبدأ كل طبقة من الصفر إلى رقم معين، ومثال ذلك:

الطبقة	معدل الضريبة
من 0 إلى أقل من 10000	0%
من 0 إلى 10000 دج	05%
من 0 إلى 20000 دج	10%

(1)- الضرائب المحصلة لفائدة الولايات والبلديات والصندوق المشترك للجماعات المحلية:

- الرسم على النشاط المهني.

(2)- الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها:

- الرسم العقاري.

- رسم التطهير»

وللتفصيل أكثر في هذا الموضوع أنظر: دنيدي يحي، المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، ط2، 2014، ص من 197 إلى 201.

من 0 إلى 30000 دج	15%
من 0 إلى أكثر من 30000 دج	20%

أما الطريقة الثانية فإن الدخل فيها تكون محددة بدقة، وذلك على حسب المثال التالي:

الطبقة	معدل الضريبة
من 0 إلى 10000 دج	0%
من 10001 إلى 20000 دج	5%
من 20001 إلى 30000 دج	10%
أكثر من 30000 دج	15%

إن حجم الدخل المحددة في الجدولين، هي على سبيل المثال فقط، وسنرى لاحقاً الطبقات التي يعتمدها التشريع الجبائي الجزائري.

ويتم احتساب قيمة الضريبة باتباع هذا الأسلوب بإخضاع كل طبقة لمعدلها الضريبي، لنفترض مثلاً أن شخص يقدر دخله بـ 10000 دج وبالتالي فهو ينتمي للطبقة الأولى حسب الجدول السابق، فقيمة الضريبة المطالب بها هي 10000 دج $\times 100/5 = 500$ دج، وشخص آخر يتقاضى دخل قدره 40000 دج، فهو بذلك ينتمي للطبقة الرابعة، فالضريبة المفروضة عليه هي 40000 دج $\times 100/20 = 8000$ دج.

وتمتاز طريقة التصاعد بالطبقات بالسهولة في التطبيق، حيث تفرض على كل دخل المعدل الضريبي المحدد للطبقة التي صنف فيها على حسب حجم دخله، إلا أن هذه السهولة لم تجعله بمنى عن الانتقادات التي وجهت إليه، فهذا الأسلوب يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية، ولا يراعي المقدرة المالية للمكلفين بشكل دقيق، فنلاحظ أن بإمكان الفرد الانتقال من الطبقة الأولى إلى الطبقة الثانية مثلاً مع زيادة بسيطة في حجم الدخل، ليصبح دخله الصافي بعد اقتطاع الضريبة أقل من دخله السابق مع زيادة الدخل، فمثلاً الشخص الذي يتقاضى دخل قدره 10000 دج، ثم ارتفع دخله ليبلغ 10050 دج، فإنه يخضع للطبقة الثانية من الاقتطاع حسب الجدول السابق، وبالتالي يطبق عليه معدل الطبقة الثانية، فيخضع لمعدل اقتطاع ضريبي قدره 10% فتصبح قيمة الضريبة المفروضة عليه هي $10050 \times 100/10 = 1005$ دج، فبعد اقتطاع هذه الضريبة يصبح دخله أقل من الدخل السابق، لأن

مقدار الزيادة في الضريبة كان أكثر من قيمة الزيادة في الدخل، وفي هذا إجحاف كبير في حق المكلف¹.

إن المثال السابق يدفع بالعديد من النقابات إلى الدراسة المعمقة لكل طلبات الزيادة في الأجور التي تتادي بها، لأن أي زيادة تطالب بها قد ينتج عنها نقصان في الدخل الصافي، مما قد يدفع بالموظفين والعمال إلى عدم قبول الترقيات التي تمنح لهم بمناسبة المنصب أو الوظيفة².

وأمام هذه السلبيات فإن غالبية التشريعات الضريبية تأخذ بطريقة التصاعد بالشرائح.

ب- تصاعدية الضريبة بالشرائح.

وتسمى كذلك بالتصاعدية بالأجزاء، وهذه الطريقة تشبه الطريقة السابقة، حيث يتم تقسيم دخول المكلف إلى شرائح، على حسب تقسيم الطبقات في التصاعدية بالطبقات، ويخضع المكلف لمعدل الضريبة المطبق على كل شريحة بقدر الدخل المنتمي لهذه الشريحة، بمعنى أن المكلف الذي يتقاضى دخلا ينتمي إلى الشريحة الثالثة، فإن الضريبة المفروضة عليه تطبق بثلاث معدلات، معدل الشريحة الأولى ومعدل الشريحة الثانية ومعدل الثالثة، فدخل المكلف يخضع للضريبة على حسب تطور دخله بين الشرائح، إلى غاية الوصول إلى الشريحة التي ينتمي إليها.

ولتوضيح هذه الطريقة نفترض أن المكلف لديه دخل قدر 45000 دج، فهو بذلك ينتمي إلى الشريحة الرابعة حسب جدول الطبقات السابق، فمن خلال هذه الطريقة يتم حساب قيمة الضريبة المفروضة على هذا الدخل على النحو التالي:

- الجزء الأول من دخله يخضع للشريحة الأولى، فتحسب الضريبة بـ 10000 دج $\times 100/0 = 00$ دج.
- الجزء الثاني من دخله يخضع للشريحة الثانية، فتحسب قيمة الضريبة بـ 10000-20000 دج $\times 100/5 = 500$ دج.
- الجزء الثالث من دخله يخضع للشريحة الثالثة، فتحسب قيمة الضريبة بـ 20000-30000 دج $\times 100/10 = 1000$ دج.

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 192.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 69 ص 70.

- الجزء الرابع من دخله يخضع للشريحة الرابعة، وذلك بعد خصم مبالغ الشرائح السابقة، أي 45000-30000 دج $\times 15/100 = 2250$ دج، وبالتالي فإن قيمة الضريبة التي يدفعها هذا المكلف، تقدر بـ $500 + 1000 + 2250 = 3750$ دج.

فلاحظ بأن الضريبة التي يدفعها المكلف في إطار التصاعدية بالشرائح، تكون دائما أقل من الضريبة المفروضة عليه في إطار التصاعدية بالطبقات، وتتساوي قيمة الضريبة بالنسبة للطريقتين بخصوص الأشخاص الذين ينتمون إلى الشريحة أو الطبقة الأولى، لخضوعهم لمعدل ضريبي واحد، لذلك يعاب على الضريبة التصاعدية بالشرائح بقلة حصيلتها مقارنة مع التصاعدية بالطبقات.

فطريقة التصاعدية بالشرائح تم اعتمادها لتدارك الخلل الموجود في التصاعدية بالطبقات، والمتمثل في إمكانية الخضوع لطبقة أعلى بمجرد الزيادة الطفيفة في حجم الدخل، مما ينتج عنه عبء ضريبي إضافي، لذلك فإن التصاعدية بالشرائح تعتمد على إخضاع كل جزء من الدخل للمعدل المناسب لكل شريحة، فأى زيادة في الدخل تؤدي إلى إخضاع تلك الزيادة فقط لمعدل الشريحة الأعلى، وعليه فإن هذه الطريقة تجسد مبدأ العدالة الضريبية، والشرائح التصاعدية كذلك تسمح بثبات الدخل داخل كل شريحة، أما الزيادات التي تطرأ على الدخل، فإنها تؤدي إلى التغيير في حجم الدخل الخاص بآخر شريحة، دون التأثير على الشرائح السابقة، فالزيادة في الدخل تقل بشكل ضئيل عن الزيادة الصافية بعد الاقتطاع الضريبي¹.

وبالإضافة إلى الطريقتين السابقتين لتصاعدية الضريبة، فإن هناك طريقة أخرى أقل انتشارا، وتتمثل في التصاعدية بالنزول، حيث يتم معاملة الشرائح أو الطبقات بطريقة عكسية، أي أنه كلما زاد الدخل قلت معه الضريبة، وفي هذه الطريقة فإن المشرع لا يقوم بتحديد شرائح معينة، بل يكفي بفرض معدل نسبي ثابت على جميع الدخول، ثم بعد ذلك يبدأ هذا المعدل بالانخفاض كلما انخفض الدخل، وتعرف هذه الطريقة بأنها « السعر التصاعدي المتدرج تدرجا عكسيا بتخفيض سعر الضريبة كلما تناقص دخل المكلف »²، وهناك من يطلق على هذه الطريقة بالضريبة التنازلية، وهي عبارة عن « الضريبة التي يكون سعرها نسبيا أي ثابت عند مستوى معين من وعاء الضريبة كأساس لها، وعندما يأخذ وعاء الضريبة بالزيادة يبدأ سعرها بالتناقص »³.

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 138.

² عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 118.

³ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 194.

فالفرق بين الضريبة التصاعدية والتنازلية أن الأولى تبدأ فرض الضريبة بمعدل منخفض، ويرتفع هذا المعدل بارتفاع الدخل، أو الضريبة التنازلية فإن معدل الضريبة فيها يكون مرتفعا ثم يتخفف بالنسبة للدخول المنخفضة، وكلا الأسلوبين يقومان على أساس التناقص والانسجام، إلا أن تنازلية الضريبة تظهر بشكل أوضح سعي الدولة نحو التخفيف من العبء الضريبي عن طبقات المجتمع ذات الدخل المنخفض، لذلك فإن المنظومة الجبائية أو السياسة الجبائية للدولة ينبغي أن تبنى على أساس العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، لأن أصحاب الدخل المنخفض حتى وإن كانت معدلات الضريبة المفروضة عليهم منخفضة، إلا أنها تشكل عبئا كبيرا عليهم، وأصحاب الدخل المرتفعة يتحملون عبء أخف رغم اقتطاع الضريبة منهم بمعدلات مرتفعة، لذا يتعين على الدولة اتخاذ جميع الإجراءات القانونية اللازمة من أجل الوصول إلى التوازن في الأعباء الضريبية بين طبقات المجتمع.

4- تطبيق الضريبة التصاعدية في التشريع الجبائي الجزائري.

يعتمد المشرع الضريبي بشكل كبير على الشرائح التصاعدية في الضريبة على الدخل الإجمالي، وقد قام المشرع بتغيير هذه الشرائح، حيث كانت قبل التعديل تقسم على النحو التالي:

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1440.000 دج
35%	أكثر من 1440.000 دج

حسب هذا الجدول فإن الضريبة التصاعدية على الدخل الإجمالي تفرض بثلاث نسب، وذلك بعد إخراج الفئة الأولى المعفية من الضريبة، ونلاحظ بأن المشرع الجبائي يطبق التصاعدية بالشرائح، حيث إن الانتقال لشريحة أعلى بسبب الزيادة في الدخل، ينتج عنه خضوع تلك الزيادة فقط إلى معدل الضريبة المفروض على الشريحة الجديدة، وقد وجهت العديد من الانتقادات إلى الشرائح السابقة، تتمثل في¹:

- أن الدخل المعفى من الضريبة ضئيل ولا يتماشى مع الأوضاع الاقتصادية والمالية للأفراد، فهناك دخول أعلى من هذا الدخل وتعاني من الحرمان، وجديرة بأن تستفيد من إعفاءات ضريبية.

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 139.

- عدم التجانس في تسلسل الشرائح، حيث إن طول الشريحة الأولى محدد بـ 10000 دج، بينما طول بقية الشرائح محدد بـ 240000 و 108000 دج على التوالي، لذلك ينبغي على الأقل الزيادة في طول الشريحة الأولى.

وقد تم تعديل هذه الشرائح بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2022، حيث تم تقسيم الشرائح التصاعدية للضريبة على الشكل الآتي:

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	لا يتجاوز 240 000 دج.
23%	من 240.001 إلى 480.000 دج
27%	من 480.001 إلى 960.000 دج.
30%	من 960.001 إلى 1920.000 دج.
33%	من 1920.001 إلى 3840.000 دج.
35%	أكثر من 3840.000 دج.

حسب هذا التعديل فإن الضريبة على الدخل الإجمالي أصبحت تفرض على خمس معدلات، بدلا من ثلاث معدلات حسب التقسيم القديم، ونلاحظ كذلك بأن المشرع قد تدارك الانتقادات السابقة، وذلك من خلال الزيادة من قيمة الدخل المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن هذا التقسيم غير متجانس، فإذا كان طول الشريحة الأولى والثانية متساويا، فإن طول الشرائح المتبقية غير متجانس، حيث إن طول الشرائح حسب التقسيم الجديد تحدد على التوالي بـ 240000 دج و 240000 دج و 480000 دج و 960000 دج و 1920000 دج.

وإذا كان هذا التقسيم تضمن الزيادة في حجم الداخل الغير خاضع للضريبة، فإنه جاء كذلك ليخدم أصحاب الدخل المرتفع، ففي ظل التقسيم القديم كانت هذه الدخول تخضع لمعدل ضريبي يقدر بـ 35% بداية من دخل 1440.00 دج، أما في التعديل الجديد فإن هذا المعدل يطبق بداية من دخل 3840.00 دج.

الفصل الثاني:

التهرب الضريبي بين المشروعية والتجريم.

إن التطورات الاقتصادية والمالية التي يشهدها العالم، أدت إلى كثرت المعاملات المالية والتجارية وتعددها، وفي المقابل نتج عن ذلك تنوع في الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي، حيث يعتمد العديد من المكلفين، سواء كانوا عبارة عن شخص طبيعي أو معنوي، إلى التهرب قدر الإمكان من الالتزامات الضريبية، دون أن يكون في ذلك خرق لأي قاعدة أو تنظيم قانوني متعلق بالضريبة، وذلك من خلال تجنب الخضوع للنظام الضريبي، وعليه فإنه ليس كل تهرب ضريبي جريمة يعاقب عليها القانون، إلا إذا كان هذا التهرب مبني على أساس تعدي صريح للقوانين الضريبية والتشريعات المتعلقة بها.

لذلك سنقوم في (المبحث الأول) من هذا الفصل بتحديد مختلف أنواع التهرب الضريبي، وبما أن التهرب الضريبي وليد العلاقة الضريبية القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، فسنعلم كذلك بتحديد أهم الأسباب والدوافع المؤدية إليه، مع تبيان الآثار المترتبة عنه باعتباره أهم مورد مالي لميزانية الدولة، أما (المبحث الثاني) فسنعلمه لدراسة التهرب الضريبي باعتباره جريمة مالية معاقب بموجب القوانين الضريبية والجزائية، وذلك من خلال تحديد أهم الخصوصيات الإجرائية المتعلقة بهذه الجريمة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.

يرتبط مصطلح التهرب الضريبي بطبيعة المنظومة الجبائية المعمول بها داخل الدولة، فهو يعتبر نتيجة للنظام الضريبي المعقد، حيث يمتاز هذا النوع من الأنظمة بكثرة الضرائب المفروضة على الأفراد، وبتعدد الإجراءات المتعلقة بفرض وتحصيل الضريبة، وعليه فإنه كلما انخفضت نسبة العبء الضريبي، تقلص معه حجم التهرب الضريبي.

إن تحديد مفهوم التهرب الضريبي يتعلق بنوع الحق المعتدى عليه، والمتمثل في الوعاء الضريبي، فهذا الأخير يختلف على حسب طبيعة الدخل أو النشاط الممارس وأماكن ممارسته، وهو ما أدى إلى تعدد التعاريف المحددة لمفهوم التهرب الضريبي وتعدد أنواعه، وهو ما سنبينه في (المطلب الأول).

وبما أن موضوع التهرب الضريبي يتمثل في الضريبة، باعتبارها أساس الإيرادات المالية للدولة، والأداة المؤثرة في جميع الميادين، فإن التهرب الضريبي بدوره يؤثر في جميع هذه المجالات، وهو ما

سنعالجه في (المطلب الثاني) من خلال تحديد الأساليب المعتمدة في التهرب الضريبي والآثار الناجمة عنه.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه.

أدى الضعف الاقتصادي للعديد من الدول إلى البحث عن مورد مالي حقيقي لزيادة إيراداتها المالية على المستوى الداخلي والخارجي، وهو ما توفره الجباية الضريبية، إلا أن الاعتماد الكبير على الضريبة في التمويل أدى إلى توسع الوعاء الضريبي، وذلك نتيجة لاستحداث ضرائب جديدة أثقلت كاهل المكلفين بها، مما تسبب في انتشار التهرب الضريبي.

فكثرت الضرائب واختلافها، أدى إلى ظهور العديد من الأسباب والدوافع لعدم التقيد بدفع الضريبة، وذلك باستخدام مختلف الأساليب المتاحة، سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، فمن خلال هذا المطلب سنقوم بتحديد مفهوم التهرب الضريبي (فرع أول) والأسباب المؤدية إليه (فرع ثان) وأهم أنواعه (فرع ثالث).

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي وتمييزه عن المفاهيم المشابهة له.

لم يتطرق المشرع الضريبي إلى تحديد مفهوم التهرب الضريبي، وإنما اكتفى بذكر بعض الممارسات على سبيل المثال تعتبر بمثابة مناورات تدليسية لغرض التهرب الضريبي¹، فهو بذلك يمثل كل فعل ينتج عنه الإخلال بالالتزامات الضريبية المفروضة على المكلف بموجب التشريع الجبائي المعمول به داخل الدولة، لذلك سنقوم بسرد مختلف التعاريف الفقهية له، مع تمييزه عن بعض المصطلحات الجبائية المشابهة له.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي.

تختلف التعاريف المحددة لمفهوم التهرب الضريبي باختلاف وتعدد الأهداف المتعلقة بالضريبة، والتي تعتبر موضوع التهرب الضريبي، فنجد بأن التعاريف المتعلقة بالتهرب الضريبي تختلف بين المجال القانوني والاقتصادي والمالي، فإذا كانت جميع هذه التعاريف تتفق في النتيجة النهائية للتهرب والمتمثل في التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة، فإن كل مجال من المجالات السابقة ينظر إلى التهرب الضريبي من وجهة نظر معينة.

¹ أنظر مثلاً المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

فالتهرب الضريبي في المجال القانوني يركز على خرق المكلف لقواعد قانونية تم النص عليها بموجب التشريع الضريبي والقوانين المتعلقة به، والتي تختص بتنظيم العلاقة الضريبية التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية بمناسبة فرض وتحصيل الضريبة، فالمشرع الجبائي يلجأ إلى تقنين جميع التصرفات المالية والجبائية وإخضاعها للأنظمة الضريبية المناسبة لها، وبالتالي فإن أي تعدي على هذه القوانين، سواء من حيث تطبيقها أو من حيث الخضوع لها، من خلال التكييف القانوني للوضعية الجبائية القائمة، يعتبر تهرب ضريبي ممارس من طرف المكلف عن طريق عدم احترام التشريع الضريبي المعمول به.

والتهرب الضريبي من الناحية المالية يركز على الإيرادات الضريبية باعتبارها مورد مالي أساسي لتمويل الميزانية العامة للدولة، يستوجب ضرورة الإحاطة به وحمايته من جميع التجاوزات التي قد تلحق به، فالتهرب الضريبي هو عبارة عن كل فعل يباشره المكلف للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة، ينتج عنه انخفاض في حجم الإيرادات المالية للدولة، فحسب الفكر المالي فإن الوظيفة المالية للدولة هي أهم وظيفة لها، لأن نجاح جميع الوظائف الأخرى متوقف على مقدار وحجم الذمة المالية للدولة، وعليه فإن التهرب الضريبي هو العارض الذي يؤدي إلى التأثير بشكل سلبي على وظيفة الدولة المالية، لذلك يعتبر التهرب الضريبي سبب لعجز الموازنة العامة للدولة، لذلك فإن التهرب الضريبي في علم المالية العامة يعرف بأنه «تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها»¹.

أما التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية، فهو يركز على موضوع التنمية الاقتصادية، وبما أن هذه التنمية تمارس في ظل الموارد المالية المتاحة، وعلى رأسها الإيرادات الضريبية، فإن نقص هذه الموارد يؤدي إلى عدم فعالية برامج التنمية الاقتصادية التي تباشرها الدولة، لذلك فإن التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية هو الفعل الذي يؤدي إلى عرقلة برامج التنمية الاقتصادية داخل الدولة، وذلك لتأثيره على حجم الانفاق العام المخصص لمثل هذه البرامج، نتيجة لانخفاض واردات الدولة المالية².

فنلاحظ بأن التهرب الضريبي من الناحية القانونية يأخذ بالوسائل التدليسية المستعملة فيه، أما من الناحية المالية، فهو يأخذ بالوظيفة المالية للدولة، في حين أنه من الناحية الاقتصادية يأخذ بأهداف الوظيفة المالية للدولة، وعليه فإن التهرب الضريبي هو مجموعة الأساليب والآليات التدليسية المتخذة

¹ خالد عيادة عليجات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 9، جامعة خميس مليانة، الجزائر، سبتمبر 2013، ص 19.

² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 21، ص 22.

خرقا للقواعد القانونية، لغرض التهرب من الالتزامات الضريبية، وذلك إما بالتقليل من نسب الضريبة أو الامتناع عن دفعها، مما يتسبب في نقص الإيرادات المالية للدولة، والتي تنعكس على حجم الانفاق العام الموجه لمختلف القطاعات.

ويتوقف تحديد تعريف دقيق للتهرب الضريبي على حسب الوسائل المستعملة فيه، وأماكن تواجد الوعاء الضريبي، لأنه لا يمكن وضع تعريف واحد يشمل جميع الأساليب والمجالات المتعلقة بالتهرب الضريبي¹، فكل تعريف يختص بشكل من أشكال التهرب الضريبي، وهو ما سنبينه في الفرع الثاني.

ثانيا: تمييز التهرب الضريبي عن المفاهيم المشابهة له.

نظرا إلى تشعب مجالات الضريبة وارتباطها بالعديد من الميادين، فإن هناك بعض المفاهيم المتعلقة بالضريبة لها ارتباط بالتهرب الضريبي، ومن بين هذه المفاهيم ما يلي:

1- الفرق بين التهرب الضريبي والانعكاس الضريبي.

المقصود بالانعكاس الضريبي هو لجوء المكلف إلى استرجاع المبالغ المالية التي قام بدفعها في صورة ضريبة، ويطلق عليه كذلك بنقل العبء الضريبي، فالمكلف وسعيا منه لتخفيف عبئه الضريبي يقوم بنقل هذا العبء إلى طرف آخر، ويكون ذلك غالبا عن طريق الزيادة في أسعار المنتجات والخدمات، فينتقل العبء من المكلف الرئيسي إلى طرف ثان، فهنا المكلف الرئيسي يقوم بدفع ما عليه من الضرائب عن طريق الأموال المتحصل عليها من الطرف الثاني، فيكون المكلف بذلك قد إلتزم بالواجب الضريبي المفروض عليه دون تحمل العبء الضريبي.

ويأخذ الانعكاس الضريبي أحد الشكلين، إما الانعكاس إلى الأمام، وذلك عن طريق الاعتماد على التسلسل الهرمي لعلاقة المكلف بالطرف الثاني، حيث يكون هذا الأخير في الدرجة الثانية من الترتيب، كأن يتم نقل العبء الضريبي من المستخدم إلى العامل، أو من المنتج إلى المستهلك، ويكون ذلك بالزيادة في الأسعار، إلا أن هذا النوع من الانعكاس لا يتم تحقيقه بالصورة الفعلية إلا في مراحل الازدهار والرفاهية، ففي هذه المرحلة يمكن للأفراد تحمل أعباء ارتفاع الأسعار، أما في مرحلة الركود والانكماش الاقتصادي، فينتشر العمل بالنوع الثاني من الانعكاس الضريبي، وهو الانعكاس إلى الخلف،

¹ Cécile BAZART, la fraude fiscale (modelisation du face a face etat-contribuables), these pour le doctorat ès sciences économiques , universite montpellier i, faculte des sciences économiques, école doctorale « économie gestion », équipe d'accueil : creden – laser, p12.

وعلى عكس النوع الأول من الانعكاس، فإن هذا النوع يكون بنقل العبء من الطرف الثاني إلى الطرف الأول، أي أنه يكون من العامل إلى المستخدم، ومن المستهلك إلى المنتج، وفي كلا الحالتين فإن الانعكاس الضريبي إما أن يكون كلياً، إذا تم نقل كل العبء من الطرف الآخر، وقد يكون جزئياً، وذلك بنقل جزء من العبء وتحمل الجزء المتبقي¹.

من خلال تحديد مفهوم الانعكاس الضريبي نستخلص بأنه يشبه إلى حد كبير التهرب الضريبي، فهما يتفقان في النتيجة النهائية لهذا السلوك، والتمثل في عدم الإلتزام بدفع الضريبة، إلا أنهما يختلفان في الطريقة المستعملة للوصول إلى هذه النتيجة، ففي إطار التهرب الضريبي نجد بأن المكلف يتخذ مختلف الأساليب سواء مشروعة أو غير مشروعة لتجنب أو عدم دفع الضريبة المترتبة عليه، أما في مجال الانعكاس الضريبي فالمكلف الرئيسي يقوم بدفع ضرائبه كاملة، لكنه لا يتحمل شخصياً قيمة الضريبة، وإنما يقوم بدفعها عن طريق اقتطاعها من أموال الطرف الآخر.

2- الفرق بين التهرب الضريبي والفجوة الضريبية.

يعتبر مصطلح الفجوة الضريبية من بين المصطلحات القديمة في المجال الضريبي، ويرجع استعماله سنة 1982 على لسان مفوض مصلحة المراقبة في IRS، Roscoe L'egger حيث تضمن هذا المصطلح في تصريحه بقوله « إن توقعات الفجوة الضريبية ستستمر في الزيادة إن لم تكن هناك تحسينات في قانون الضرائب، وسوف تصل إلى 100 مليار دولار في 1985...»²

وهناك العديد من التعاريف للفجوة الضريبية نذكر منها:

تعرف الفجوة الضريبية بأنها « الاختلاف بين الضرائب التي يقوم المكلفون بتسديدها فعلاً من واقع إقراراتهم، والضرائب التي يجب أن يسددها على أرباحهم الحقيقية»³.

وحسب IRS الأمريكية فإن الفجوة الضريبية تنقسم إلى قسمين⁴:

النوع الأول عبارة عن فجوة ضريبية إجمالية، وتعرف بـ « الفرق بين الضرائب المستحقة التي

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 208، ص 209.

² بومدين منال، بن عمارة منصور، الفجوة الضريبية المسببات طرق ونتائج القياس في الاتحاد الأوروبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 1، 2020/07/28، ص 256.

³ شكر محمود مصطفى، مثنى روكان جاسم، مدى تأثير المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كركوك، العراق، العدد 3، 2018، ص 25.

⁴ بومدين منال، بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 256، ص 257.

كان يجب على دافعي الضرائب دفعها في غضون فترة زمنية محددة، ومقدار الضرائب التي ساهمت بالفعل في ميزانية الدولة».

أما النوع الثاني، فهو عبارة عن فجوة ضريبية صافية، وتعرف بأنها « جزء من الفجوة الضريبية الإجمالية التي من المستحيل استردادها بعد خصم الضرائب التي يمكن استردادها من خلال إجراءات التنفيذ والدفعات المتأخرة».

وعرف صندوق النقد الدولي الفجوة الضريبية بأنها « الفرق بين الإيرادات المحتملة من الأنشطة الاقتصادية الأساسية، والإيرادات الفعلية»¹

والملاحظ من خلال التعاريف السابقة أنها تتفق جميعها في تحديد مفهوم الفجوة الضريبية، وتعتبرها كأداة تستخدم في المجال المالي والتمويلي، فمن خلالها يتم قياس حجم التهرب الضريبي، فبتطبيق مفهوم الفجوة الضريبية يتم تحديد قيمة الضرائب المتهرب منها، على اعتبار أن الفجوة الضريبية تساوي قيمة الوعاء الضريبي المصرح به، منقوص منه النسبة الحقيقية للضريبة المدفوعة فعلياً.

وتعتبر الفجوة الضريبية والتهرب الضريبي مصطلحان لمفهوم واحد يتمثل في الامتناع الكلي أو الجزئي عن دفع الضريبة، ويتضح ذلك جلياً من خلال تعريف Konrad RaczKowski (وهو اقتصادي ومدير بولندي ويشغل كذلك استاذ في الاقتصاد) للفجوة الضريبية، حيث عرفها بأنها « الدرجة التي تهرب دافعي الضرائب من الضرائب، مما يؤدي إلى تخفيض غير ضروري في القاعدة الضريبية وانخفاض في المساهمات المستحقة لميزانية الدولة»² وبالتالي فإن هناك ارتباط وثيق بين التهرب الضريبي والفجوة الضريبية، لأنه كلما زاد حجم التهرب الضريبي زادت معه نسبة الفجوة الضريبية والعكس، والفرق الوحيد بينهما يتمثل في أماكن ومجالات استخدام المصطلحين، فيطلق مصطلح التهرب الضريبي للتعريف بهاته الجريمة وتحديد معالمها وتحليل أسبابها وآثارها، في حين يستخدم مصطلح الفجوة الضريبية لحساب الأثر المالي للتهرب الضريبي، بتحديد نسبة الضرائب المتهرب منها مع بيان قيمة الضرائب المتحصل عليها فعلياً من الإدارة الضريبية.

3- الفرق بين التهرب الضريبي والغلط الضريبي.

الغلط عموماً هو « حالة تقوم بالنفس تحمل على توهم غير الواقع، وغير الواقع إما أن يكون

¹ شكر محمود مصطفى، مثى روكان جاسم، مرجع سابق، ص 26.

² بومدين منال، بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 257.

واقعة غير صحيحة يتوهم الإنسان صحتها، أو واقعة صحيحة يتوهم عدم صحتها»¹.

والغلط الضريبي هو لجوء المكلف إلى مباشرة بعض التصرفات أو الأساليب تؤدي إلى دفع ضريبة أقل من قيمتها الحقيقية، دون أن تكون له نية في الوصول إلى هذه النتيجة، كأن يغفل المكلف عن التصريح بجزء من أرباحه، أو أن يرتكب خطأ حسابيا أثناء إعداده للمحاسبة العامة لأنشطته، فهنا المكلف ورغم التخفيف من عبئه الضريبي، إلا أنه لم يسعى لذلك، ولم يتخذ أي أساليب معدة مسبقا لهذا الغرض.

والغلط الضريبي يشبه الجهل بالقانون في المجال الجزائي، أين يتم العمل بمبدأ عدم العذر بجهل القانون، حيث ينص هذا المبدأ على « عدم العذر بالجهل بقواعد القانون ككل وبقواعد القانون الجنائي على وجه الخصوص»² إلا أنه في مجال الغلط الضريبي لا تلجأ الإدارة الضريبية إلى التكليف الجزائي لتصرفات المكلف، بل تقوم غالبا بمباشرة إجراءات الصلح مع المكلف، عن طريق منح المكلف أجل لإعادة التصريح بممتلكاته وثرواته، بتدارك الخطأ الذي المسجل على مستوى التصريح الأول، فالمصالح الجبائية تسعى دائما إلى تحصيل المبالغ الضريبية بأي وسيلة قانونية متاحة، فإذا كان إعادة تنظيم الوعاء الضريبي يحقق هذا الغرض، فلا جدوى من اللجوء إلى المحاكم للمطالبة بحقها من الضرائب، كما أن سلوك الطريق القضائي يأخذ وقتا طويلا.

ويتشابه التهرب الضريبي مع الغلط الضريبي في أن كلاهما يؤدي بالمكلف إلى دفع أقل ضريبة، ففي مجال الغلط الضريبي لا يمكن للمكلف أن يتخلص من الضريبة كليا، على اعتبار أن هذا الغلط يمس جزء من الوعاء الضريبي، أما في التهرب الضريبي فقد يلجأ المكلف الامتناع عن دفع جزء من الضريبة أو كلها.

ويختلف التهرب الضريبي والغلط الضريبي في الدافع المعنوي، والمتمثل في الإرادة والإدراك، فأثناء الغلط الضريبي نجد بأن المكلف قام باستخدام أساليب نتج عنها دفع أقل ضريبة، إلا أن إرادته لم تتجه نحو إحداث هذه النتيجة، فتصرفاته كانت عن حسن نية، أما في مجال التهرب الضريبي، فالامتناع عن الإلتزام الكلي أو الجزئي بدفع الضريبة يكون عن قصد، فالمكلف ورغبة منه في التهرب

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات البلدان النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 32.

² شوبري خالد، سليمان النحوي، ثنائية الجهل والغلط في القانون الجنائي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، العدد 3، 2017/09/15، ص 124.

وتم النص على هذا المبدأ بموجب المادة 78 من الدستور، حيث نصت الفقرة الأولى والثانية منها على « لا يعذر أحد بجهل القانون. لا يحتج بالقوانين والتنظيمات إلا بعد نشرها بالطرق الرسمية».

أنظر: المادة 78 من الدستور، جريدة رسمية عدد 82، الصادرة بتاريخ 15 جمادى الأولى 1442، الموافق لـ 30 ديسمبر 2020، ص 18.

من الضريبة المفروضة عليه، يلجأ إلى استخدام أساليب تدليسية معينة بغرض الوصول إلى نتيجة محددة، تتمثل في التخفيف أو إزالة العبء الضريبي¹.

4- الفرق بين التهرب الضريبي والفساد الضريبي.

ويعرف الدكتور **عوف محمود الكفراوي** وهو استاذ في الاقتصاد الإسلامي المشارك بجامعة الاسكندرية، الفساد بأنه « سوء استخدام السلطة العامة من أجل تحقيق ربح شخصي بسبب ضياع وتعطيل برامج التنمية الاقتصادية، كما يمكن القول بأن الرشوة هي ما يقدم لموظف يتخذ إجراءات يستفيد منها الشخص المانح، ويضر بالمصلحة العامة أو بالجهة التي يعمل فيها»².

وعرفت منظمة الشفافية الدولية³ الفساد على أنه « سوء استخدام السلطة العامة لربح منفعة خاصة»⁴ أما المشرع الجزائري فإنه لم يتطرق إلى تحديد مفهوم الفساد، وإنما اكتفى بذكر الجرائم التي تندرج ضمن الفساد، حيث نصت المادة 2/أ من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته⁵ على «... "الفساد": كل الجرائم المنصوص عليها في الباب الرابع من هذا القانون».

ونلاحظ من خلال التعاريف السابقة أن العنصر الأساسي والجوهرى في عملية الفساد هو الموظف العمومي⁶، فالجرائم والتجاوزات التي يرتكبها في إطار ممارسته للأعمال المخولة إليه يطلق عليها بالفساد، ومن خلال تعريف الفساد نستنتج منه مفهوم الفساد الضريبي، والذي يعتبر أحد أنواع

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 32.

² ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 8، 2008، ص 143 ص 144.

³ وهي عبارة عن منظمة غير حكومية، وتمثل حركة عالمية لمكافحة الفساد، فمن خلالها أجمع المجتمع الدولي على محاربة الفساد والحد من انتشاره، تأسست سنة 1993، ويوجد مقرها في ألمانيا، وتضم هذه المنظمة العديد من الأعضاء، وتتولى المنظمة مكافحة الأسباب والآثار المتعلقة بالفساد والرشوة لدى الحكومات والدول. أنظر: علي بقشيش، أمير بلوشة، جهود المنظمات الدولية غير الرسمية في مكافحة الفساد، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، العدد 1، 01/01/2021، ص 403.

⁴ رميساء بنادي، السعيد خويدي، العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، العدد 1، 01/01/2020، ص 463.

5 القانون رقم 06-01، مؤرخ في 21 محرم 1427، الموافق لـ 20 فبراير سنة 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، جريدة رسمية عدد 14، الصادرة بتاريخ 8 صفر 1427 الموافق لـ 8 مارس سنة 2006، ص 4، المعدل والمتمم.

⁶ وتم تعريف الموظف العمومي بموجب المادة 2/ب من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، حيث نصت على:

« ب) "موظف عمومي":

- 1- كل شخص يشغل منصبا تشريعيا أو تنفيذيا أو إداريا أو قضائيا أو في أحد المجالس الشعبية المحلية المنتخبة، سواء أكان معينا أو منتخبا، دائما أو مؤقتا، مدفوع الأجر أو غير مدفوع الأجر، بصرف النظر عن رتبته أو أقدميته.
- 2- كل شخص آخر يتولى ولو مؤقتا، وظيفة أو وكالة بأجر أو بدون أجر، ويساهم بهذه الصفة في خدمة هيئة عمومية أو مؤسسة عمومية أو أية مؤسسة أخرى تملك الدولة كل أو بعض رأسمالها، أو أية مؤسسة أخرى تقدم خدمة عمومية.
- 3- كل شخص آخر معرف بأنه موظف عمومي أو من في حكمه طبقا للتشريع والتنظيم المعمول به».

الفساد المرتكب في المجال الجبائي، فأبي موظف أو عون تابع للإدارة الضريبية يقوم بتجاوزات، مستغلا بذلك صفته الوظيفية لغرض التقليل أو الإعفاء الغير قانوني من الضريبة لصالح مكلف معين، يطلق على تصرفه هذا بالفساد الضريبي.

وقد تطرق المشرع الجزائري لجريمة الفساد الضريبي بموجب المادة 31 من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، والتي تفرض عقوبة على كل موظف عمومي، يمنح بغير وجه حق إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم.

فالتهرب الضريبي والفساد الضريبي يؤديان إلى نفس النتيجة الجرمية، والمتمثلة في التخفيض أو الإعفاء من الضريبة، ويختلفان من حيث الأساليب المستخدمة في ذلك، فأثناء لجوء لمكلف إلى التهرب الضريبي فإنه يستخدم مختلف الآليات والمناورات التدليسية المتوفرة، لهدف التقليل من العبء الضريبي، إما بدفع ضريبة أقل أو التخلص الكلي من الوعاء الضريبي، ففي هذه الحالة يكون التهرب الضريبي مرتكب من طرف شخص واحد وهو المكلف، أما في إطار الفساد الضريبي، فالمكلف يستعين بأحد موظفي القطاع الضريبي للتهرب من الإلتزامات الضريبية، مستغلا بذلك السلطات الممنوحة لهذا الموظف في مجال تحديد الوعاء الضريبي وفرض وتحصيل الضريبة، فهنا التهرب الضريبي ارتكب من طرفين، أحدهما المكلف والطرف الآخر هو الموظف أو العون الضريبي.

وعليه فإن الفساد الضريبي هو تهرب ضريبي مرتكب بتواطؤ مع موظفي المصالح الجبائية، حتى إنه من الناحية الاقتصادية لا يتم التفرقة بين التهرب والفساد الضريبي، فالتهرب الضريبي من المنظور الاقتصادي يأخذ بالنتيجة المترتبة عليه، والمتمثلة في نقص الإيرادات الضريبية، مما يخلق مخاطر مالية تصل إلى حد عجز الميزانية.

ويختلف التهرب الضريبي عن الفساد في مجال المتابعات القضائية، فتتم متابعة المكلف لارتكابه لجريمة التهرب الضريبي وفقا لإجراءات محددة بموجب القوانين الجبائية والجزائية، بينما تتم متابعة الموظف الضريبي لارتكابه أحد جرائم الفساد وفقا للإجراءات المنصوص عليها في القوانين الجزائية.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

ينقسم التهرب الضريبي إلى عدة أنواع يمكن حصرها في معيارين:

المعيار الأول: معيار المشروعية.

المعيار الثاني: معيار النطاق الجغرافي.

أولاً: معيار المشروعية.

ويعتمد هذا المعيار في تحديد أنواع التهرب الضريبي إلى مدى مخالفة أو عدم مخالفة أحكام القانون في الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي، حيث ينقسم التهرب الضريبي حسب هذا المعيار إلى قسمين: تهرب ضريبي مشروع (التجنب الضريبي) وتهرب ضريبي غير مشروع (العش الضريبي).

1- التجنب الضريبي:

إن الضريبة تفرض على واقعة معينة كالبيع والشراء مثلاً، فالمكلف وسعياً منه لتقاضي دفع الضريبة يلجأ إلى اتخاذ سلوك سلبي يتمثل في عدم ممارسة هذا البيع أو الشراء، فهنا المكلف تهرب من أداء الضريبة، لكن باستخدام أساليب لا يجرمها التشريع، ففي هذه الحالة نقول بأنه تجنب الضريبة من خلال الابتعاد عن الواقعة المنشأة لها، وبالتالي لا يمكن مساءلة الشخص عن هذا الفعل لعدم انتهاكه للقانون، فالتجنب الضريبي يقوم على أساس الالتفاف حول القانون¹.

ويعرفه الكاتب J.C MARTINEZ (وهو سياسي وقانوني يشغل بجامعة باريس)، بأنه « فن تقادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي »².

فالتجنب الضريبي هو عبارة عن عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشأة للضريبة، عن طريق اللجوء إلى بعض السلوكات والأفعال، كالامتناع عن استهلاك المنتجات التي تفرض عليها ضريبة أكثر، أو ممارسة نشاط إنتاجي تفرض عليه ضريبة أقل مقارنة بباقي الأنشطة³، فالمكلف له الحق في حرية الاختيار استناداً إلى القاعدة التي تقول « إن للمكلفين حق تنظيم أعمالهم وثرواتهم ومستوى معيشتهم، بحيث يدفعون أقل ضريبة أو لا يدفعونها بالمرة، بشرط ألا يخالفوا في ذلك الأحكام القانونية المقررة »⁴.

و قد نجد بأن المشرع نفسه قد يدفع بالمكلفين نحو التجنب الضريبي في مجالات محددة، ويتضح ذلك من خلال النصوص التنظيمية لهذه المجالات، ودائماً ما يكون هذا الإجراء لغرض تحقيق أهداف معينة، فالضريبة تعتبر أداة هامة تستخدمها الدولة في سبيل الوصول لغايات محددة، عن طريق توجه

¹ Mohammed Abdelaziz BENKAMLA, L'impact de la simplification des règles sur l'évasion fiscale en Algérie entre 2010 et 2019 (The impact of simplification the fiscal rules on tax evasion in Alegria between 2010 and 2019), Revue les cahiers du POIDEX, Université Abdelhamid Ibn Badis de Mostaganem, N 02 (2021),p 484.

² سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 7.

³ نفس المرجع السابق، ص 8.

⁴ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 30.

سياسة الدولة نحو إقرار جملة من التخفيضات أو الإعفاءات الضريبية على مجموعة من المنتجات أو الأنشطة أو أماكن جغرافية خاصة، فنلاحظ مثلا بأن المشرع ورغبة منه في تشجيع الاستثمار قد يلجأ لفرض ضرائب أقل بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها مقارنة بباقي الأرباح، لغرض تشجيع الاستثمار، وهو ما يفتح المجال أمام المكلفين لتوسيع استثماراتهم لدفع أقل ضريبة، وهنا نكون بصدد تجنب ضريبي منظم من طرف التشريع¹.

ويمكن أن يلجأ المكلف إلى التجنب الضريبي عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في القانون، مستفيدا بذلك من ضعف القوانين والأنظمة الجبائية، فنجد مثلا بأن القانون لا يخضع الهبة للضريبة فالمكلف قد يلجأ إلى استغلال هذه الثغرة بتوزيع ثرواته على أصوله أو فروعته وذلك على شكل هبة، فهنا ورغم توفر سوء نية الشخص فلا يمكن اعتباره متهربا من الضريبة في نظر القانون، وذلك لعدم توافر السلوك المجرم²، ويعرف هذا النوع من التجنب الضريبي بأنه تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، الذي ينتج عنه التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، وهنا نشير إلى أنه وإن كان التجنب الضريبي المنظم من طرف المشرع، يحقق مكاسب للدولة، فإن التجنب الضريبي عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في القانون، يفوت مكاسب ضريبية كبيرة من مجمل الإيرادات العمومية، مما يستوجب تظافر الجهود قصد مكافحته.

وقد يأخذ هذا النوع من التجنب صورة التجنب الضريبي الدولي³، كأن يقوم شخص ما بتحويل مقر شركته إلى دولة أخرى تفرض ضرائب أقل أو حتى تعفي من الضريبة⁴.

2- الغش الضريبي.

ويسمى أيضا بالتهرب غير المشروع، أو الاحتيال الضريبي، ويعرف بأنه « التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، وذلك باستعمال طرق الغش والاحتيال

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 9.

² محمد عباس محززي، مرجع سابق، ص 170.

³ KHARROUBI kamel, le controle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister en sciences commerciales, specialite management des entreprises, université d'oran, faculte des sciences économiques, sciences de gestion, et sciences commerciales, école doctorale d'économie et de management, année universitaire 2010 / 2011, p 12.

⁴ محمد عباس محززي، مرجع سابق، ص 9.

مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون»¹.

يلاحظ أنه وعلى خلاف التجنب الضريبي، فإن الغش الضريبي يرتكز بالأساس على استعمال وسائل غير مشروعة في عملية التهرب الضريبي.

ويعرف كذلك بأنه « كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف لتفادي وقوع الضريبة، فيذكر أن الغش الضريبي يضم كل حركة مادية، وكل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات»².

ويعرف الغش الضريبي أيضا بأنه « مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي»³.

ويعرف Pierre Beltrame الاحتيال الضريبي بأنه انتهاك القانون يترتب عنه إما الهروب من الضرائب أو تخفيضها⁴.

ومن خلال هذا التعريف نلاحظ بأنه لتحقيق الغش الضريبي لابد من وجود الوعاء الضريبي أو الواقعة المنشأة للضريبة، وهو الأساس الذي من خلاله يتم تحديد أسس فرض الضريبة وقيمتها، فضلا على أنه لا يمكن اعتبار الشخص مكلفا بالضريبة إلا بعد ربطه بالوعاء الضريبي الخاص به، فالغش الضريبي يعتبر سلوكا غير مشروع تتجه فيه إرادة المكلف إلى عدم احترام القانون، من خلال التأثير على القواعد المحددة للضريبة، وخفض قيمة الوعاء الضريبي.

ويمكن التمييز بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي من خلال العناصر التالية:

- الغش الضريبي هو جزء من التهرب الضريبي.
- كلاهما تتجه فيه إرادة المكلف إلى التملص من فرض الضريبة، وبالتالي تحقق العنصر المعنوي والمتمثل في سوء نية الشخص.
- كلاهما يمكن تحققهما سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.
- كلاهما يقوم به المكلف بالضريبة.

¹ نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، 2013، ص 36.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 9.

³ المرجع السابق نفسه.

⁴ Rapport du syndicat national, Evasions et fraudes fiscale contrôle fiscal, Solidaires Finances Publiques, paris, Janvier 2013

- الوسائل المستعملة في التهرب الضريبي مشروعة، وفي الغش الضريبي تكون غير مشروعة.
- في الغش الضريبي يكون الوعاء الضريبي محددًا، أما في التهرب الضريبي فلا يشترط أن يكون الوعاء الضريبي محدد.
- الوسائل المستعملة في التهرب الضريبي لا يترتب عليها عقاب، في حين أن المشرع الجبائي والجزائي، يقر عقوبات على مرتكبي الغش الضريبي.
- ويعتمد بعض الفقهاء في التمييز بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي بالاستناد إلى ثلاث معايير¹:

المعيار الأول: ويمثله M. Rosier وفقا لهذا المعيار فإن التهرب الضريبي يمثل القاعدة العامة، أما الغش الضريبي فلا يتعدى كونه جزء من التهرب الضريبي، يتم عن طريق مخالفة الأحكام القانونية والتشريعية، فالغش الضريبي هو نوع من أنواع التهرب الضريبي.

المعيار الثاني: ويمثله M.A.Piatier و M. Letouge يرى أصحاب هذا المعيار أن التهرب الضريبي ينقسم إلى قسمين، غش ضريبي داخلي وغش ضريبي دولي، وهذا الأخير يطلق عليه مصطلح التهرب الضريبي، وبالتالي فليس هناك تهرب ضريبي داخلي، فالغش الضريبي هو الذي يتم على المستوى الداخلي، بينما التهرب الضريبي يحدث خارج إقليم الدولة، وعليه فإنه وحسب هذا المعيار يعتبر التهرب الضريبي جزء من الغش الضريبي.

المعيار الثالث: ويمثله M. Gaudement يشبه هذا المعيار إلى حد كبير المعيار الأول، وهو الأكثر شيوعا واستخداما.

ثانيا: معيار النطاق الجغرافي.

يعتمد هذا المعيار في تقسيم التهرب الضريبي على أساس الأماكن التي تم فيها هذا التهرب، أو أماكن تواجد الوعاء الضريبي، فقد يتم التهرب الضريبي خرقا للقوانين الضريبية الداخلية للدولة، المطبقة على الوعاء الضريبي الداخلي، ويطلق عليه بالتهرب الضريبي الداخلي، وقد يمارس التهرب الضريبي خارج حدود الدولة، ويكون ذلك إما خرقا للقوانين الضريبية الداخلية من خلال تحويل المادة الخاضعة للضريبة إلى دولة أخرى، أو خرقا للاتفاقيات الجبائية الدولية في هذا المجال، ويطلق عليه بالتهرب

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 27، ص 28.

الضريبي الدولي¹.**1- التهرب الضريبي الدولي.**

يعتبر التهرب الضريبي الدولي أحد أكثر صور التهرب شيوعاً، ويرجع السبب الرئيسي في ظهوره إلى الانفتاح الاقتصادي والعولمة، وما صاحبها من تعدد الأسواق الخارجية الدولية، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات (الشركات دولية النشاط) والشركات العابرة للقارات، حيث تقوم فكرة التهرب الضريبي الدولي بالأساس على تحويل الأرباح المحققة داخل دولة ما إلى دولة أخرى ذات أنظمة جبائية مرنة قصد الاستفادة من الامتيازات الضريبية، وهو ما ينتج عنه تقليص في حجم الوعاء الضريبي المعتمد في الدولة الأصل (الدولة التي يوجد فيها مقر الوعاء الضريبي).

ويعرف التهرب الضريبي الدولي بأنه « يغطي كل انتهاك إرادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب الدخل ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليه التشريع الضريبي لأي دولة»²

نستخلص من هذا التعريف أن للتهرب الضريبي الدولي طابعين، الأول اقتصادي يتمثل في عدم دفع ما لي الدولة من مبالغ مالية، والثاني قانوني والمتمثل في اتباع أساليب مخالفة للقانون في هذا التهرب، ويعتبر مبدأ إقليمية الضريبة أحد أهم الدوافع التي تؤدي إلى التهرب الضريبي الدولي، ذلك أن هذا المبدأ يقوم على حصر الوعاء الضريبي للمكلف داخل إقليم الدولة، استناداً إلى مبدأ سيادة الدولة على أراضيها، فالدولة لا تقبل بأي شكل من الأشكال أن يتم تطبيق نظام ضريبي خاص بدولة أخرى داخل حدودها، حتى وإن كان المكلف المعني لا يحمل جنسيتها، وهذا ما يدفع بالمكلف إلى تحويل نشاطه أو مقر شركته إلى دولة أخرى، قصد الاستفادة من الامتيازات الضريبية أو الإعفاءات والحوافز الجبائية التي تقدمها الدولة المضيفة، مستفيداً من اتساع رقعة التجارة الدولية، ويطلق على هذه الدول تسمية _ الجنات الضريبية _ ويعتبر المكلف في هذه الوضعية مرتكباً للتهرب الضريبي الدولي على اعتبار أن الوعاء الضريبي خارج حدود الدولة³.

¹ JONATHAN BURGER, les delits penaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux, these doctorant, droit privé, ecole doctorale des sciences juridiques, politiques, economiques et de gestion, universite nancy 2, franc ,2011, p20-24.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 23.

³ زهرة حيو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 1، 2011، ص 420.

وعرف J.J NEUER التهرب الضريبي الدولي بأنه « كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرق مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أو لا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره، مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي، أو التخلص منه تماما»¹.

ويمثل هذا التعريف وجهة نظر الاقتصاديين للتهرب الضريبي الدولي، والتي تقوم على أساس الأثر المترتب عن التهرب الضريبي، والمتمثل في ضياع حقوق الدولة المالية من الضرائب، بغض النظر عن طبيعة الأساليب المستخدمة فيه، سواء كانت مطابقة للقانون الضريبي أو مخالفة له، حتى إنه لا ينظر إلى نية المكلف، سواء كان عن قصد أو غير قصد طالما تحققت النتيجة.

ويعرف كذلك بأنه « ذلك النوع من التهرب الضريبي الذي يستند إلى آليات، سواء أكانت قانونية أم غير قانونية، والتي تعكس النية الواضحة للشخص الذي يديرها سواء أكان طبيعي أم معنوي، للتحايل على التشريع الضريبي للدولة أو الدول المستهدفة، والهدف الوحيد الذي يسعى إليه هو التقليل من الضرائب إلى أدنى حد ممكن»².

وعلى عكس التعريف السابق فإن هذا التعريف يركز على سوء نية الشخص تجاه التهرب من الضريبة، ووفقا لهذا التعريف فإن التهرب الضريبي الدولي قد يرتكب من طرف الشخص المعنوي والمتمثل في الشركات، كما قد يرتكب من طرف الأفراد الطبيعيين.

2- التهرب الضريبي الداخلي.

وبخلاف التهرب الضريبي الدولي الذي يكون فيه الأساس الضريبي خارج إقليم الدولة، فالتهرب الضريبي الداخلي يتحقق إذا كان الوعاء الضريبي داخل الدولة، فهذا النوع من التهرب يخضع لسيادة الدولة وقوانينها الضريبية المختلفة، فأى مخالفة لهذه القوانين تعتبر تهرب ضريبي داخلي، بغض النظر عن جنسية مرتكب الفعل، سواء كان شخص تابع للدولة أو أجنبي، فالعبرة هنا بمكان تواجد الوعاء الضريبي³.

¹ مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمحاربة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفتار السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مراح ورقلة، العدد 12، جانفي 2015، ص 4.

² مهى حاجي شاهين، آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي، Route Educational Social Science Journal، العدد 3، فيفري 2019، ص 528.

³ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 11.

ويعرف التهرب الضريبي الداخلي بأنه الذي « يتم داخل حدود السيادة الجبائية، وهو المعبر عنه بالغش المحلي، في هذه الحالة فإن الأعمال التي يقوم بها المكلف تكون داخل حدود جغرافية واحدة، ويكون هذا المكلف مسئولا أمام الجهاز الضريبي الموجود بمكان إقامته أو مكان تواجد مركزه المالي»¹.

وتتم التفرقة بين التهرب الضريبي الدولي والداخلي في عنصرين أساسيين:

- التهرب الضريبي الداخلي يحدث عن طريق مخالفة أحكام القانون داخل دولة معينة، في حين أن التهرب الضريبي الدولي يكون بنقل الأرباح خارج إقليم الدولة، حيث يرى بعض الفقهاء بأن التهرب الضريبي الداخلي يمتاز بطابعه القانوني، كون المتهرب خالف قوانين الدولة، أما التهرب الضريبي الدولي فهو ذو طابع اقتصادي بحت، لتأثيره على الاقتصاد الوطني، بتسببه في ضياع موارد مالية للدولة، كما لا يشترط في التهرب الضريبي الدولي أن تكون الوسائل المستعملة فيه مشروعة أو غير مشروعة، لذلك فغالبا ما تكون الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي الدولي مشروعة، غرضها الاستفادة تصدعات القانون الضريبي، فالطابع الاقتصادي للتهرب الضريبي الدولي ينتج عن الأثر المترتب عليه، في حين أن الطابع القانوني للتهرب الضريبي الداخلي، يأخذ بالوسيلة المستعملة في هذا التهرب².

- تمثل الطرق المستعملة في مكافحة التهرب الضريبي أهم العوامل المعتمدة في التفرقة بين التهرب الضريبي الداخلي والدولي، فالتهرب الضريبي الدولي يمكن دحضه عن طريق تكاثف الجهود الدولية، وتعزيز علاقات التعاون بين الدول في مجال مكافحة التهرب الضريبي وكيفيات تطبيق الأنظمة الضريبية، ويتجسد ذلك بإبرام العديد من الاتفاقيات الثنائية، والتي يطلق عليها بالاتفاقيات الجبائية الدولية، إذ تعتبر الوسيلة الأنجع لمحاربة التهرب الضريبي الدولي، لما تمتاز به من شفافية في المعاملات، ويظهر ذلك جليا من خلال سماح هذه الاتفاقيات بتبادل المعلومات المصرفية والمالية والجبائية المتعلقة بالمكلفين، قصد التحديد الدقيق للوعاء الضريبي، وهو ما لا يقدمه القانون الداخلي في مثل هذه الحالات، فالتبادل الدولي للمعلومات يساهم بشكل كبير في التقليل من حجم التهرب الضريبي الدولي³.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 97.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 18، ص 19.

³ زهرة حيو، مرجع سابق، ص 421.

أما التهرب الضريبي الداخلي فيمكن التصدي له عن طريق قوة التشريع الضريبي المعتمد، ومتانة الإدارة الضريبية.

الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي.

تعددت أسباب التهرب الضريبي وتتنوع وذلك مؤاده إلى أهمية موضوع التهرب الضريبي، واتساع رقعته، سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، هذا الاتساع نتج عنه عدم الاتفاق على أسباب محددة للتهرب الضريبي، خاصة على المستوى الدولي، فالعولمة الاقتصادية وما ينتج عنها من ظهور تقنيات اقتصادية وإنتاجية جديدة، تؤدي بدورها إلى ظهور حالات وأسباب جديدة للتهرب الضريبي. وبناءا عليه سنعمد إلى ذكر مجمل الأسباب التي حددها الفقهاء في هذا المجال.

أولا- الأسباب القانونية للتهرب الضريبي.

وتتمثل في الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي والتشريعات الجبائية، وتتلخص في:

1- عدم الاستقرار في القانون الضريبي:

يمتاز التشريع الضريبي بكثرة التعديلات المتلاحقة عليه، فقوانين المالية السنوية والتكميلية دائما ما تتضمن تعديلات لبعض النصوص القانونية الضريبية أو إلغاؤها، وهذه التعديلات تؤدي إلى وجود تناقضات بين النصوص القانونية، مما يدفع بالمكلف إلى استغلال هذه الثغرات قصد التهرب من أداء الضريبة، كما أن هذه الثغرات تعتبر تجسيدا واقعيا لضعف القانون الضريبي، وبالتالي هشاشة الهيكلة الإدارية الجبائية ككل.

وتلعب وسائل الاعلام دروا هاما في هذه المسألة، فبطبيعة الحال لا يمكن للمكلف بالضريبة الإلمام بجميع النصوص القانونية الضريبية وتعديلاتها، وعليه فإن الإدارة الجبائية ملزمة بإعلام المكلف عن أي تعديل يطرأ على النصوص الضريبية المنظمة لعلاقة الفرد بالإدارة الضريبية،¹ كما قد تشمل هذه التعديلات على إلغاء لبعض النصوص القانونية، مما يستوجب على الإدارة في هذه الحالة التعديل في إجراءاتها، والذي يتطلب وقتا لضبطه، لهذا فإن التشريع الضريبي يلعب دورا كبيرا في دفع المكلف إلى التخفيف من عبئه الضريبي عن طريق التهرب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا،² إضافة إلى أن

¹ بوشخي عائشة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد الأول، 2014/06/14، ص 154.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 12، ص 13.

استقرار التشريع يمثل أهم المبادئ القانونية في سبيل تحقيق العدالة الاجتماعية، والتي لها دور فعال في تصويب سلوك المكلف نحو أداء واجباته الضريبية¹.

2- غموض القوانين الضريبية.

تتسم القوانين الجبائية عموماً بطولها وصعوبة تفسيرها وتحليلها، فتجد الإدارة الضريبية نفسها عاجزة في بعض الأحيان عن تطبيق بعض هذه النصوص، وذلك راجع إلى عدم الوجود الكافي للنصوص والقرارات التنظيمية التي تعمل على تحليل وتفسير القوانين الضريبية، ضف إلى ذلك كون التشريع الضريبي غير عام في تطبيقه، لتمييزه بين المكلفين الخاضعين لنفس القانون، وهذا مراعاة لظروفهم الاجتماعية والاقتصادية، وبالتالي فإن عدم وجود نصوص تنظيمية واضحة وشاملة لهذا التمييز يؤدي بالمكلف إلى محاولة الاستفادة من هذه الميزة عن غير وجه حق.

ويتعين على النظام الجبائي عموماً أن يمتاز بالمرونة والبساطة في مجمل الإجراءات المتخذة، سواء أثناء فرض الضريبة أو تحصيلها، فكلما كثرت هذه الإجراءات أو تعقدت ينتج عنه تهرب ضريبي « فالتهرب الضريبي هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة² » وهناك من الفقهاء من يرى بأن الصياغة القانونية للنصوص الضريبية هي السبب الرئيسي في غموض نصوصه، خاصة تلك المتعلقة بفرض ضريبة جديدة أو تعديلها أو إلغائها، وهذا يؤدي إلى عدم رضا المكلف بالنظام أو الحالة الضريبية المفروضة عليه، مما يدفعه إلى التهرب من أداء واجباته الضريبية³، وعليه فكلما كانت الصياغة ضعيفة تباينت الفجوات القانونية، مما ينتج عنه تصدعات في المنظومة الجبائية، يؤدي في النهاية إلى زيادة نسبة التهرب الضريبي داخل الدولة، ضف إلى ذلك كون التشريع الضريبي لا يحقق توازناً بين المكلف والإدارة الضريبية، والتي تستمد قوتها من الدولة نفسها، فأى نزاع ضريبي ينشأ بين المكلف والإدارة الجبائية يعتبر فيه المكلف الطرف الأضعف في مواجهة المنظومة الجبائية للدولة⁴.

كما أن من أسباب غموض التشريع الضريبي وضعف صياغته هو احتكار صياغة القوانين الضريبية في هياكل محددة متمثلة في الإدارة الضريبية، وعدم السماح بالمشاركة في الصياغة من طرف

¹ عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، الموسم الجامعي 2018-2019، ص 68.

² بوزيد سفيان، التهرب الضريبي (مفهوم وقياس)، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، العدد 15، جوان 2016، ص 145.

³ عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 68.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 69.

القطاعات الاقتصادية الفاعلة داخل الدولة، بالإضافة إلى الخبراء المختصين في المجال الضريبي خارج الإدارة الضريبية¹.

3- اتساع الوعاء الضريبي.

ويحدث ذلك عندما تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة بموجب نصوص قانونية، فيؤدي هذا إلى الزيادة في حجم الوعاء الضريبي للمكلف، ينتج عنه تلقائياً زيادة في معدل الضريبة، حيث تعتبر الضريبة في هذه الحالة عبئاً على المكلف بها، على اعتبار أن كل زيادة في قيمة الضريبة يصاحبها نقص في الموارد المالية الصافية للمكلف، والذي يشكل مبرراً أساسياً يدفعه إلى سلوك طريق التهرب الضريبي، وبالتالي فإنه كلما ارتفع مستوى الضغط أو حجم الاقتطاع الضريبي ينتج عنه زيادة في حجم المواد المالية المتهرب منها لفائدة الدولة².

4- عدم كفاية العقوبات.

تتنوع العقوبات المفروضة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي بين عقوبات جزائية تتم بموجب قانون العقوبات، وأخرى جبائية تفرض بالاستناد إلى القوانين الضريبية، وتكون هذه العقوبات في الغالب عبارة من غرامات مالية، أو المنع من مزاولة الأنشطة المعتمدة كأساس في تحديد الوعاء الضريبي، إلا أن هذه الغرامات المالية تكون أقل من القيمة الفعلية للضرائب المتهرب منها، فهنا يعتمد المكلف بالضريبة إلى الامتناع عن دفع الضريبة المفروضة عليه إذا كانت أكثر من قيمة الغرامات المالية التي يدفعها كعقوبة لهذه الممارسات، وهذا كله في حال ما إذا ثبت ارتكابه لجريمة التهرب الضريبي، فالمكلف في هذه الحالة يراعي ارتفاع احتمال عدم إمكانية ربطه بالتهرب الضريبي وانخفاض معدل العقوبة³، فنلاحظ بأن هناك علاقة عكسية بين التهرب الضريبي والعقاب المفروض عليه، فكلما ارتفع حجم العقاب قل معدل التهرب الضريبي، والعكس إذا انخفض العقاب ترتفع معه نسبة التهرب الضريبي⁴.

5- طبيعة النظام الضريبي.

تندرج معظم الضرائب ضمن النظام الحقيقي، والذي يعتمد في تحديد الوعاء الضريبي على أساس التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين، ويشترط القانون الضريبي في هذه التصريحات أن

¹ صخر عبد الله الجندي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، (دراسة قانونية مقارنة في "الضريبة العامة على المبيعات. الجمارك. الدخل" قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 72.

² بوشخي عائشة، مرجع سابق، ص 154.

³ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 13.

⁴ بوشخي عائشة، مرجع سابق، ص 154.

تكون مطابقة للمعطيات والوقائع الاقتصادية والمالية للمكلف، فتفترض الإدارة المعنية في التصريحات أن تكون حقيقية وتعتبر حسن نية صاحبها،¹ وتعتبر التصريحات الجبائية من أبرز الوسائل المجسدة لفكرة العدالة الضريبية في فرض الضريبة، والتي تعتبر من أهم المبادئ الضريبية، فالإدارة الجبائية تعطي للمكلف الحق في تحديد وعائه الضريبي، والذي من خلاله يتم تحديد نسبة الضريبة المفروضة عليه، لكن هذا بدوره يدفع بالعديد من المكلفين إلى تزوير هذه التصريحات عن طريق اغفال عدد كبير من الأرباح والأنشطة وعدم ذكرها في التصريح الجبائي، مما ينتج عنه ربط الضريبة ربطاً خاطئاً، ودفع المكلف أقل ضريبة مقارنة بالأرباح المحققة، ويقع على عاتق الإدارة الجبائية إثبات صحة هذه التصريحات من عدمها باللجوء إلى استخدام أساليب الرقابة والتحقيقات الجبائية.

كما يعتمد النظام الجبائي على ما يسمى بالسرائح التصاعدية، حيث تقوم الإدارة الجبائية بتقسيم المداخل المعتمدة كوعاء ضريبي إلى سرائح تصاعدية، بحيث أنه كلما ارتفعنا إلى شريحة أعلى زاد معدل الضريبة، ومن هنا يلجأ المكلف إلى التصريح بمداخله بما يتماشى مع الشريحة الأقل وهذا لأجل دفع ضريبة أقل.²

إن النظام الضريبي المعتمد من طرف الدولة قد يكون الدافع الأساسي نحو التهرب الضريبي، خاصة بالنسبة للأنظمة الضريبية التي تعتمد على فرض ضرائب متعددة لغرض توفير موارد مالية إضافية، لذلك فإن هناك من الفقهاء من يرى بأن الضريبة تؤدي حتماً إلى التهرب الضريبي.³

6- ضعف الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة، لما لها من دور فعال في كشف حالات التهرب الضريبي والتقليل من حجمه، وتهدف الرقابة الجبائية إلى التأكد من مدى مطابقة الأنشطة والمداخل للتصريحات المدفوعة من طرف المكلف، ذلك أن عبء الإثبات في هذه الحالة يقع على عاتق الإدارة الضريبية، لكن الملاحظ أن هذه الأخيرة لا تلجأ تلقائياً إلى ممارسة الرقابة الجبائية إلا في حال وجود قرائن تدل على استخدام المكلف لممارسات تدليسية الغاية منها التهرب من الالتزامات الضريبية⁴، ولا تلجأ إليه في باقي الحالات، فعدم وجود رقابة دورية

¹ العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط3، 2008، ص 24.

² عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 69.

³ KHARROUBI kamel, op.cit, p 15.

⁴ أنظر المادة 34 من القانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79 الصادر في 23 ديسمبر 2001، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

لمداخل المكلف يدفعه إلى استخدام معظم الوسائل المتاحة لدفع أقل ضريبة أو عدم دفعها.

ثانيا- الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي.

وتتمثل في الأسباب المتعلقة بظروف المكلف، باعتباره الفاعل الأصلي في هذا الجرم، وترتكز هذه الأسباب على جميع العوامل المحيطة بالفرد، والتي من شأنها التأثير على علاقته الجبائية تجاه التقيد بالالتزامات الضريبية المفروضة عليه، ونذكر منها:

1- ضعف المستوى الخلفي.

إن الشعور الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزامات الضريبية لا يزال ضعيفا في العديد من الدول، وذلك حسب رأي harles lamp (كاتب وناقد انجليزي) راجع إلى الاعتقاد السائد « أن المدلس (الغشاش) الضريبي هو سارق نزيه، لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا»¹.

فتهرب بعض الأفراد من أداء واجباتهم الضريبية إنما يؤدي المكلفين الأمناء الذين يؤدون ما عليهم من ضرائب على أحسن وجه، فضلا على أنه يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على هؤلاء الأمناء لتعويض الحصيلة الضريبية التي تم التهرب منها².

ونستخلص من ذلك أن ضعف المستوى الخلفي يؤدي إلى زيادة نسبة التهرب الضريبي وزيادة العبء الضريبي، ويزداد سوء السلوك الخلفي تجاه الضريبة بانتشار الفساد وانعدام الضمير المهني، ذلك لأنه قد يطال حتى موظفي الإدارة الضريبية، فالسلوك الخلفي للأفراد يدفعهم إلى الاعتقاد بعدم أهمية الضريبة وبالتالي التهرب منها.

2- ضعف الوعي الضريبي.

يقصد بالوعي الضريبي الاعتقاد الراسخ لدى الأفراد بأن الضريبة هي حق من حقوق الدولة وجب الالتزام والتقيد بها من طرف المواطنين، فالوعي الضريبي يلعب دورا هاما في استجابة الأفراد لدفع الضريبة، لأنه يرسخ في ذهن المكلف مبدأ أهمية المساهمة في تحمل أعباء الدولة، فالوعي الضريبي الحقيقي يولد لدى المكلف اقتناع راسخ يدفعه إلى التفكير بالزامية الضريبة تجاه الدولة وأهميتها في احتواء حجم النفقات العامة المختلفة، فضعف الوعي الضريبي يدفع بالأفراد إلى الاعتقاد بأن الضريبة ما

¹ بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص 144.

² المرجع السابق نفسه.

هي إلا مبالغ مالية تقتطعها الدولة من أموالهم الخاصة ودون مقابل، وهو ما يرسخ لديهم فكرة التهرب الضريبي¹.

إن البيئة الاجتماعية للمكلف لها دور كبير في انتشار التهرب الضريبي، فالمكلف الموجود في مجتمع غالبية أفرادته يتهربون من التزاماتهم الضريبية، ينجذب نحو هذا التيار، ومن هنا يأتي دور الإعلام الضريبي في تعديل سلوك المكلفين، وذلك من خلال محاربة الاعتقادات الخاطئة تجاه الضريبة والراسخة لدى المكلفين، ومن بين هذه الاعتقادات:

- الاعتقاد بأن الضريبة تدفع جبرا دون مقابل.
 - الاعتقاد بعدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية، والاكتفاء بأداء الزكاة، والتي في نظرهم تحقق أهداف اجتماعية ودينية، تتمثل في تحمل بعض أعباء الطبقة الفقيرة والالتزام بواجبهم الديني، وبالتالي فإن أداء الزكاة يغني عن الضريبة².
 - الاعتقاد بأن الضريبة أداة لافتنار الشعوب، تستعمل من طرف المستعمر، ومن أجل مقاومته لا بد من عدم الالتزام بها³.
 - الاعتقاد بأن الجباية الضريبية يتم انفاقها في مجالات لا تساهم في تحقيق المنفعة العامة.
 - الاعتقاد بأن الاحتفاظ بالمال (مال الضريبة) يجلب الربح.
- ونشير إلى أنه كلما زاد الوعي الضريبي زادت معه نسبة تقيد الافراد بالتزاماتهم الضريبية، وتقبل فكرة الضريبة، غير أن هناك من الفقهاء من يرى بأن الوعي الضريبي نفسه قد يؤدي إلى تهرب المكلفين من دفع الضريبة، مستنديين في ذلك إلى أن درجة الوعي والإلمام بالقواعد والتنظيمات الضريبية يدفع الفرد إلى التساؤل عن مصير الحصائل الضريبية في حال قلة الخدمات والنفقات العامة الممنوحة، خاصة إذا كانت الدولة تتوفر على موارد مالية أخرى غير الضريبة كالجباية البترولية⁴.

3- الظروف المالية للمكلف بالضريبة.

ويتحقق ذلك إذا ما كان للمكلف دخل مالي ضعيف، فإن الضريبة في هذه الحالة تزيد من معاناته المالية عن طريق الانقاص من مداخله، حيث يجد المكلف نفسه عاجز عن الوفاء بالتزاماته

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 14.

² بويكر مصطفى، أسباب التهرب الضريبي ومدى نجاح الدولة في التصدي له، مجلة القانون العقاري، مخبر القانون والعقار، جامعة البليدة، العدد 1، 2015/12/12، ص 316، ص 317.

³ عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 67.

⁴ بويكر مصطفى، مرجع سابق، ص 317، ص 318.

المالية والاجتماعية، واشباع حاجاته الأساسية، ويختلف الوضع إذا كان للمكلف مورود مالي كبير، لأن الضريبة لا تؤثر بشكل كبير على حجم مداخله، ففي هذه الوضعية يستطيع المكلف الالتزام بدفع ما عليه من الضرائب، مع إمكانية تغطية حاجياته المعيشية، مما يدفع المكلف إلى عدم التفكير في التهرب من الضريبة، وهذا على عكس الحالة الأولى، أين يجد المكلف نفسه أمام حتمية عدم دفع الضريبة لزيادة حجم مداخله، بما يتماشى مع ظروفه المادية¹.

إن الوضعية المالية للمكلف غالبا ما ترتبط بظروفه الاجتماعية، وهذه الظروف تختلف باختلاف مراحل العمرية، وهو ما بينته دراسة Yarbrough و Song و كان موضوع هذه الدراسة هو محاولة ربط عمر المكلف بالضريبة بمدى قابليته للتهرب الضريبي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة أن التهرب الضريبي يقل بالنسبة للمكلفين الذين تتحصر أعمارهم ما بين 40 و 65 سنة، وهذا لوجود غالبيتهم في وضعية اقتصادية مريحة، في حين تزيد نسبة التهرب الضريبي بالنسبة للأفراد الذين تقل أعمارهم عن 40 سنة، على اعتبار أن هذه المرحلة هي أهم فترة يمر بها الإنسان، خاصة من الناحية المالية، فهي مرحلة صنع الأسرة، ومن ثم فهي تحتاج إلى موارد مالية مرتفعة، وهو ما يدفع بالمكلف إلى التوجه نحو التخلص من الضريبة، ونفس الشيء ينطبق على المكلفين الذين تزيد أعمارهم عن 65 سنة، وحسب الدراسة فإن هذه المرحلة تحتاج إلى مال أكثر نظرا لمرورهم بأمراض الشيخوخة، خاصة في ظل قصور نظام التأمينات الاجتماعية².

ثالثا - الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي.

يتمثل الدور الأساسي للإدارة الضريبية في التطبيق الفعلي لمختلف القوانين والأنظمة الجبائية، وذلك من أجل تحقيق الفعالية في تحصيل الإيرادات الضريبية، فنجاح أي نظام جبائي يتطلب وجود إدارة ضريبية متينة مدعومة بهيكله بشرية متخصصة في المجال الضريبي، لذلك تعتبر الإدارة الضريبية بمثابة السلطة التنفيذية الأولى لمختلف القوانين الجبائية، وبالتالي فإن ضعف الإدارة الضريبية³ يتسبب في زيادة نسبة التهرب الضريبي، ومن أهم عوامل ضعف الإدارة الجبائية مايلي:

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 17.

² بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص 145.

³ لذلك فإن أهم غاية تسعى الدولة إلى تحقيقها في المجال الضريبي تتمثل في تحديث الإدارة الضريبية، ويكون ذلك من خلال تكييف العمل العام لإدارة الضرائب مع التحديات الاقتصادية الجديدة، من أجل تحسين الخدمات لصالح المواطنين ودفعي الضرائب، وبالتالي فإن تحديث الإدارة الضريبية يتعلّق بالجوانب الاجتماعية والمالية والقانونية.

1- فساد الإدارة الضريبية.

يعرف الفساد عموماً بأنه « ظاهرة اجتماعية خطيرة تتسم بطابع استخدام الفاسدين إدارياً من

موظفي أجهزة الدولة، لدوافع مغرضة تتمثل في تجبير صلاحياتهم الرسمية وما يتعلق بها من نفوذ وإمكانيات وعلاقات لتحقيق مصالحهم الذاتية، أو مصالح جماعة ضيقة أو طائفة محددة»¹ ويعتبر الموظف العمومي العنصر الأساسي في عملية فساد الإدارة الضريبية، لذلك فإن المقصود بفساد هاته الإدارة هو سوء استخدام الموظف الضريبي لمهامه، والخروج عن القيم والقواعد الأخلاقية الأساسية التي تتطلبها مقتضيات الوظيفة، ويتحقق التجسيد الفعلي لفساد الإدارة عن طريق رشوة موظفي مصالح الضرائب، وهناك أسباب عديدة لانتشار الرشوة في المجال الضريبي، نذكر منها:

أ- **تدني الأجور:** بما أن الغرض من قبول الرشوة هو الحصول على مبالغ مالية، أو امتيازات اقتصادية، فإن تدني أجور الموظفين تعتبر السبب الرئيسي الذي يدفع بالموظف إلى اتباع سلوك الرشوة، فالأجر الممنوح لموظفي القطاع الضريبي لا يتناسب مع طبيعة أعمالهم وصعوبتها، وتراكم الأعمال، والضغط الوظيفي المفروض عليهم.

ب- **طبيعة الإدارة الضريبية:** تعتبر الإدارة الضريبية المحيط الذي في حدوده تتم عملية الرشوة، وهذه الأخيرة تزداد وتنقص حسب نوع وطبيعة هذه الإدارة، ويرى بعض الفقهاء بأن هناك ثلاث أنواع من الإدارة تساعد على انتشار الرشوة، وهي²:

ج- **إدارة الموقف:** ويقصد بها تلك الإدارة التي تعتمد في معالجة مواضيعها على حسب رؤية وقناعة موظفيها، وبغض النظر عن النظام القانوني للمؤسسة، وبالتالي فإن عدم وجود تنظيم قانوني يقود مسار الموظف في أداء مهامه، بالإضافة إلى انعدام إجراءات الرقابة السلمية على أداء الإدارة وموظفيها، يفتح المجال أمام معظم الموظفين للانحياز عن المبادئ الأخلاقية والوظيفية للمهنة الممارسة.

د- **الإدارة المعيارية:** على عكس الإدارة السابقة فإن هذه الإدارة تقوم بتطبيق القانون في إطار مباشرة مهامها، إلا أنه لا يتم تطبيقه على كافة المعاملات الإدارية، فيتم إعماله في مجالات محددة دون سواها، وهو ما يخلق نوعاً من عدم العدالة في المعاملات الإدارية تجاه المواطنين، مما يفتح المجال أمام انتشار الرشوة داخل المصالح الإدارية.

¹ صخر عبد الله الجندي، مرجع سابق، ص 58.

² نفس المرجع السابق، ص 60، ص 61.

هـ - الإدارة الميكانيكية: وتقوم هذه الإدارة على مبدأ الغاية تبرر الوسيلة، وهو ما ينتج عنه اختلاف في الأداء الوظيفي للإدارة، لأنها تنتهج فكرة وضع الرجل المناسب في المكان غير المناسب، فيتم إقصاء أصحاب المؤهلات العلمية والعملية عن المناصب التي تتماشى وطبيعة تكوينهم وخبرتهم، وهذا كفيل بأن يؤدي إلى إحباط أصحاب الكفاءات، ومنعهم من ابتكار سبل ووسائل لتطوير أداء الإدارة.

تمثل مصالح التحقيق والتحري أهم جهاز داخل الإدارة الضريبية، لما له من دور كبير في الكشف عن أي ممارسات غير مشروعة ترتكب من طرف المكلفين بغرض التهرب من دفع الضريبة الواجبة عليهم قانونا، وبالتالي فإن فساد هذا الجهاز يؤدي بالموظفين الضريبيين إلى عدم التصريح عن أي تجاوزات للنظام الضريبي مقابل الحصول على الرشاوي، وينتج عن ذلك عزوف الأفراد عن تقديم البلاغات والشكاوى في حال وجود خروقات للأنظمة الجبائية، بسبب فساد الجهة المختصة بمتابعة هذه البلاغات، ونشير إلى أن فساد الإدارة الضريبية لا ينصب بالضرورة على موظف معين، فقد يكون هذا الفساد منظما عن طريق اشتراك مجموعة من الموظفين العاديين والسامين في هذه العملية، ويمثل هذا النوع أخطر أنواع الفساد لصعوبة كشفه ومحاربتة، وهو ما يشكل عائقا أمام باقي الموظفين النزهاء، ففساد الإدارة الضريبية يؤدي إلى انعدام القيم الأخلاقية لدى الموظفين، وذلك راجع لغياب الأسس والضوابط التي تحكم سلوك الموظفين داخل القطاع وخارجه.

وفي دراسة ميدانية أجريت في إندونيسيا عن العلاقة بين الفساد الضريبي وسلوك المكلف، أثبتت هذه الدراسة عن وجود علاقة عكسية بينهما، فكلما زاد الفساد داخل الإدارة الضريبية قلت معه الحصائل الجبائية، بسبب ارتفاع نسبة التهرب الضريبي، لأنه يؤثر سلبا على تصرفات المكلفين ويدفعهم إلى عدم الاقتناع بأهمية الضريبة، طالما أن سلوك الموظفين يؤدي إلى منح بعض المكلفين إعفاءات ضريبية غير قانونية¹.

2- ضعف الإدارة الضريبية.

والمقصود به عدم قدرة الإدارة الضريبية على أداء مهامها وفقا لما تقتضيه متطلبات اختصاصها، فهذه الإدارة هي أهم تنظيم في القطاع المالي للدولة، لما لها من دور فعال في تحصيل الإيرادات الضرورية لتمويل الميزانية العامة للدولة، وهو ما يتطلب وجود إدارة صارمة في تطبيق القوانين، وفعالة في أداء أجهزتها، ويرجع سبب ضعف الإدارة الجبائية إلى عدة عوامل منها:

¹ راقي دراجي، لراذي سفيان، تحليل العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية للتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد الأول، 2019، ص

- ضعف أساليب الرقابة والتحري، وهي أهم عملية في المجال الضريبي، باعتبارها الوسيلة الأنجع في كشف ومحاربة التهرب الضريبي.

- ضعف التكوين في المجال الجبائي، وذلك راجع إلى عدم عصنة المناهج المعتمدة في تكوين إطارات الضرائب، وافتقارها إلى مضامين جديدة كأخلاقيات المهنة الضريبية والتسويق الاجتماعي والعلاقات العامة.

- عدم عصنة الأداء الوظيفي للإدارة الضريبية، عن طريق استخدام أساليب حديثة في معالجة ودراسة الملفات الضريبية للمكلفين، بغرض التحديد الدقيق والعاقل للأوعية الضريبية، فالملاحظ أن الإدارة الجبائية ما زالت تعتمد على المراجعة اليدوية للملفات¹.

- بعد الإدارة الضريبية عن المكلفين، ويكون ذلك إما بسبب الفساد الإداري أو تعقيد الإجراءات الإدارية داخل الهيكلية الجبائية.

- قصور الإعلام الجبائي، وعدم مقدرته على نشر الوعي الضريبي بين الأفراد، وتبيان أهمية الضريبة في تحسين ظروف الأفراد ومعيشتهم، وعدم مشاركة أجهزة الإعلام السمعية والبصرية في هذه العملية بشكل فعال².

- تجد الإدارة الضريبية غالبا صعوبة في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف، والذي يمثل الأساس القانوني لفرض الضريبة، مما يدفع بالإدارة الجبائية في الكثير من الأحيان إلى ربط الضريبة ربطا جزافيا.

¹ ومن بين الجهود التي بذلتها الجزائر في مجال عصنة الإدارة الضريبية، تتمثل في إجازة العمل بالتصريح الإلكتروني، ويعرف هذا النوع من التصريحات بأنه «إلتزام يقوم به المكلف بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية يبين فيه المبالغ والأوعية الخاضعة للضريبة وذلك باستبدال الطريقة التقليدية باستعمال الورق بطريقة عصرية تعتمد على خدمة الاعلام الآلي والانترنت».

أنظر: فلة محتال، أثر تطبيق نظام التصريح الإلكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية (دراسة حالة المراكز الضريبية بالأغواط)، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة عمر تليجي، الأغواط، العدد 2، 2020/06/18، ص 61.

وفي هذا الصدد أطلقت إدارة الضرائب بوابة "مساهمتك" وهي عبارة عن برنامج تم اتخاذه في إطار الخطط الاستراتيجية التي تبنتها الدولة من أجل عصنة الإدارة الضريبية، حيث تسمح هذه البوابة للمكلفين بالتصريح والدفع الضريبي عن بعد عبر الانترنت.

أنظر: موقع المديرية العامة للضرائب [!#https://www.mfdgi.gov.dz/moussahamaticar](https://www.mfdgi.gov.dz/moussahamaticar)

Et: Mustapha IDDIR, Mohamed ZERGOUNE, Impact de la Modernisation de l'administration Fiscale sur l'efficacité de l'administration Fiscale et la Conformité Fiscale des Contribuables en Algérie (Impact of the Modernization of Tax Administration on Efficiency of Tax Administration and Tax Compliance of Taxpayers in Algeria), Revue algérienne de développement économique, Université Kasdi Merbah de Ouargla, Numéro 1, 08/01/2021, p 294.

ونلاحظ بأن المشرع الجمركي سلك نفس التوجه باعتماد التصريح الإلكتروني وذلك بموجب المادة 91 مكرر 1 من قانون الجمارك، والمضافة بموجب المادة 44 من الأمر رقم 04/17 المعدل والمنتم للقانون رقم 07/79، المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق 21 يوليو سنة 1979، المتضمن قانون الجمارك، جريدة رسمية عدد 30، الصادرة بتاريخ 24 يوليو 1979، المعدل والمنتم، والتي نصت في فقرتها الأولى على «يمكن أن تكتتب التصريحات لدى الجمارك المنصوص عليها في هذا القانون بالطريق الإلكتروني».

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 15، ص 16.

- تعتبر العدالة الضريبية أهم العوامل التي تدفع بالمكلفين إلى الالتزام بالواجب الضريبي، إلا أن عدم مساواة الإدارة في تطبيق الإجراءات بين الأفراد يؤدي إلى انعدام الثقة في الإدارة الجبائية، مما يدفع بالمكلفين إلى عدم التقيد بالالتزامات الضريبية¹.

- ضعف الإمكانيات والوسائل المادية والبشرية، ونقص الخبرة المهنية لدى الموظفين، بسبب نقص المعاهد المتخصصة في التكوين الضريبي².

رابعا- الأسباب السياسية للتهرب الضريبي.

يربط العديد من الفقهاء الأسباب السياسية للتهرب الضريبي بالنظام المتبع من طرف الدولة في إنفاق الحاصلات الجبائية، فكلما كان الانفاق منظما وعادلا، وموجها إلى الفئة التي تستحقه، كلما شعر المكلف بمدى أهمية الضريبة، ودورها في تحقيق التوازن الاجتماعي، من خلال التوزيع العادل للمداخل الضريبية على الفئات الهشة في المجتمع، بالإضافة إلى تمويل المشاريع التي لها دور كبير وفعال في النهوض بالاقتصاد الوطني، وتحسين الظروف الاقتصادية والمعيشية للمواطنين، وهذا حافز يدفع بالمكلف إلى الاستجابة لدفع الضريبة المترتبة عليه عن رضى واقتناع، بينما ينتشر التهرب الضريبي في حال عدم التزام السلطات العليا في البلاد بالعدالة الاجتماعية في توزيع الموارد الجبائية، وهو ما ينتج عنه سوء تسيير في النفقات العامة³.

إن الهدف الأساسي من الاقتطاع الضريبي هو مواجهة الانفاق العام، بما يعود بالنفع المباشر وغير المباشر على طبقات المجتمع، حيث أنه إذا أحس الأفراد بظلم السلطة وعدم عدالتها في مجال النفقات العامة، خاصة إذا ما تم انفاق الموارد الضريبية في سبيل تحقيق المصالح الخاصة لجهات معينة، والتي غالبا ما تكون موجهة للشخصيات الممثلة للدولة، وهذا يتنافى مع الهدف الأسمى والأساسي من فرض الضريبة، والمتمثل في تغطية النفقات العامة، وبالتالي فإنه لا يمكن إجبار المواطنين على دفع الضريبة إذا حادت هذه الأخيرة عن تحقيق الصالح العام، وإلا فإن الضريبة في هذه الحالة تعتبر نوع من الظلم تجاه الأفراد⁴، فالتهرب الضريبي بالنسبة لهم يعتبر شكل من أشكال المقاومة

¹ راقي دراجي، لراذي سفيان، مرجع سابق، ص 114.

² بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص 146.

³ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات وخدمات التعلم، العدد 14، 2010/01/01، ص 157.

⁴ بويكر مصطفى، مرجع سابق، ص 317.

بغرض تغيير الوضع القائم، وهو وسيلة للتعبير عن عدم الرضا بالسياسية الضريبية المنتهجة داخل الدولة¹.

وتعتبر سياسة التمويل العام في الدولة أهم سبب للتهرب الضريبي، فنجد بأن الدولة تعتمد بشكل كبير على الموارد الطاقوية في تمويل ميزانيتها، وهو ما ينعكس سلبا على القواعد المنظمة للجباية العادية، باعتبارها مصدرا ثانويا للتمويل، و ينتج عن ذلك ضعف في الإجراءات والأنظمة المعتمدة في تحديد وتحصيل الضرائب، بالإضافة إلى عدم فعالية الأساليب المستعملة في الكشف عن الجرائم الضريبية ومحاربتها².

كما ينتشر التهرب الضريبي في الدول التي تعاني من عدم الاستقرار السياسي، أين تجد الدولة نفسها غير قادرة على القيام بوظائفها، وهو ما يولد لدى الأفراد الإحساس بأن الدولة لا تمتلك الأساليب الكفيلة بالزامهم ومطالبتهم بدفع الضريبة، حيث تبين الدراسات بأن التهرب الضريبي يزداد كلما ساد المجتمع نوع من السخط العام على الضرائب، ويحدث ذلك نتيجة لعدم قدرة الدولة على التوزيع العادل للمداخل والدخل القومي³.

خامسا - الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي.

تعتبر الضريبة أداة للاقتطاع النقدي من دخل أو أرباح المكلف، وبالتالي فإن الظروف الاقتصادية تلعب دورا كبيرا في تقاوم ظاهرة التهرب الضريبي، سواء تعلقت هذه الظروف بالدولة أو الأفراد.

فنلاحظ بأن التهرب الضريبي يزداد وينخفض حسب مراحل الدورة الاقتصادية للدولة، فينخفض التهرب في مرحلة الرخاء والانتعاش الاقتصادي، لما تمتاز به هذه المرحلة من اتساع في مجال الممارسات التجارية، نتيجة زيادة حجم حركة التجارة الداخلية والخارجية، مما يخلق فرص إضافية لعمليات الاستيراد والتصدير، كل هذا يؤدي إلى انتعاش الحياة الاقتصادية للدولة، وينتج عن ذلك ارتفاع في الدخل القومي، وتحسن القدرة المالية والمعيشية للأفراد، حيث ينعكس ذلك إيجابا على استجابة الأفراد للالتزام بواجبهم الضريبي، كما يقل التهرب الضريبي بين المنتجين، ذلك لأن غالبيتهم يلجأ في هذه المرحلة إلى نقل العبء الضريبي للأفراد عن طريق الزيادة في قيمة السلع والمنتجات الاستهلاكية، وفي

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 422.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 19.

³ بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص 144.

المقابل فإن التهرب الضريبي يزداد في مرحلة الكساد والانكماش الاقتصادي، نتيجة لقلّة الموارد المالية وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، بالإضافة إلى صعوبة نقل العبء الضريبي بالنسبة للمنتجين بسبب الظروف المالية الصعبة للأفراد، حيث تمثل الضريبة في هذه الظروف عبئاً على المكلفين بها، أين يجد الكثير منهم أنفسهم مجبرين على عدم أداء ما عليهم من الضرائب لتوفير قدر إضافي من الموارد المالية لسد حاجاتهم الأساسية¹.

وتمثل طبيعة النظام الاقتصادي للدولة أحد العوامل المؤثرة في حجم التهرب الضريبي، فيزداد التهرب في النظام الاقتصادي العيني وينخفض في النظام الاقتصادي النقدي، حيث نجد بأن هناك من الدول من تعتمد على الأنشطة الزراعية في تمويل اقتصادها، فيؤدي ذلك إلى الركود الاقتصادي نتيجة عدم وجود الأسواق المالية، لأن معظم الدخل الناتجة عن الأنشطة الزراعية يغلب عليها الصورة العينية، بالإضافة أن أغلب هذه المنتجات يتم استهلاكها ذاتياً، وهذا بدوره يؤدي إلى التهرب الضريبي لانعدام الأرباح المالية، ونجده بصورة أقل بالنسبة للدول التي تعتمد في النهوض باقتصادها على الأنشطة التجارية والصناعية، لما تمتاز به كثرة المعاملات المالية، والسرعة في حركة رؤوس الأموال، على اعتبار أن هذه المجالات يغلب عليها الطابع النقدي، ويعتبر النظام الاقتصادي النقدي أهم الدعائم التي تركز عليها الدول في سبيل النمو الاقتصادي، وتحسين الظروف المالية للمواطنين، وبالتالي التقليل من نسبة التهرب الضريبي².

وفي المجال الاقتصادي أيضاً هناك عائق كبير يحد من جهود السلطات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي والتقليل من آثاره، والمتمثل في الاقتصاد غير الرسمي، والذي يعتبر البيئة المناسبة لممارسة التهرب الضريبي، وفي ظل انتشار الاقتصاد غير الرسمي فإنه يصعب على الدولة تحديد الوعاء الضريبي لغرض تحديد قيمة الضريبة من ثم تحصيلها، رغم وجود مبالغ مالية ضخمة تتداول بكل حرية، بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، وانعدام الشفافية في المعاملات التجارية، وتجده الدولة صعوبة في القضاء عليه لأنه قد يساهم في تحسين ظروف بعض المواطنين عن طريق امتصاص نسبة من معدلات البطالة³.

¹ راقي دراجي، لراذي سفيان، مرجع سابق، ص 110.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 17، ص 18.

³ نفس المرجع السابق، ص 18.

أدى انتشار العولمة وتعدد الأسواق والمعاملات التجارية إلى ظهور التجارة الإلكترونية¹، والتي عرفت توسعا كبيرا وانتشارا في شتى مجالات التجارة، إذ أن جزء كبير من التجارة الدولية وحتى الداخلية يتم عن طريق الانترنت، حيث تجد الإدارة الضريبية صعوبات بليغة في تحديد وفرض الضريبة على المداخل المتحصل عليها من التجارة الإلكترونية، وذلك بسبب انتقال المعاملات الورقية والمتمثلة في الفوترة، إلى معاملات إلكترونية افتراضية، مما يصعب على إدارة الضرائب ممارسة حقها في الرقابة على هذه المعاملات، وهو ما يؤدي إلى انتشار التهرب الضريبي في هذا المجال، وهناك العديد من العوامل التي تعيق عمل السلطات الجبائية في فرض الضرائب والرسوم على المعاملات التجارية الإلكترونية، نذكر منها:

- صعوبة بسط الرقابة على التجارة الإلكترونية لأنه تتم عبر شبكات الانترنت.
 - عدم إمكانية التحديد الدقيق للوعاء الضريبي المعتمد كأساس لفرض الضريبة على المعاملات الإلكترونية.
 - في الغالب تتم عمليات الرقابة الجبائية على الوثائق والمستندات، وهو ما لا توفره المعاملات الإلكترونية.
 - ضعف التعاون الدولي في مجال تبادل المعلومات المتعلقة بالتجارة الإلكترونية، ويعتبر تبادل المعلومات من بين أهم الأهداف التي تدفع بالدول إلى إبرام الاتفاقيات الجبائية.
 - ضعف الوسائل والإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الضريبية، وعدم تحيينها بما يتماشى وتطور المعاملات الإلكترونية.
 - الحرص على حرية التجارة الإلكترونية وعدم إحاطتها بالعراقيل والعوائق.²
- المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه.**

يعتبر التهرب الضريبي من بين الجرائم أو الظواهر التي لا تقتصر على مجال واحد، حيث إن الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة، وتتجدد على حسب التطورات الاقتصادية والمالية للدول، فكثرت أنواع الضرائب، أدت إلى ظهور العديد من الطرق المستعملة في التهرب الضريبي، وذلك على حسب طبيعة كل ضريبة، فنجد بأن هناك طرق يتم العمل بها للتهرب من

¹ تعرف التجارة الإلكترونية على أنها «مفهوم جديد يشرح عملية بيع أو شراء أو تبادل المنتجات والخدمات والمعلومات من خلال شبكات الاتصال من ضمنها الانترنت، وهي إجراء عمليات تجارية بمختلف أشكالها، بين متعاملين اقتصاديين عن طريق تقنية الاتصال الحديثة، والمتمثلة في الانترنت، بما يتضمن الفعالية والسرعة في الأداء».

أنظر: جعيجع نبيلة، التجارة الإلكترونية في العالم العربي وأهم المعوقات التي تحد من تطويرها، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد2، 2018/12/30، ص 279.

² ولهي بوعلام، عجلان العياشي، مرجع سابق، ص 154.

الضرائب الداخلية (فرع أول) وهناك نوع آخر من أساليب التهرب الضريبي لا يتم استخدامه إلا في مجال التهرب الضريبي الدولي (فرع ثان) أما آثار التهرب الضريبي فهي متعلقة بالأهداف العامة للضريبة، حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى التقليل من أهمية الضريبة في الميادين والمجالات التنموية، وبالتالي فإن آثار التهرب الضريبي تلحق بالعديد من المجالات، وهو ما سنلاحظه في (الفرع الثالث).

الفرع الأول: طرق التهرب الضريبي الداخلي.

تختلف أساليب التهرب الضريبي باختلاف مكان تواجد الوعاء الضريبي، فهناك أساليب يتم استخدامها للتهرب من الضرائب الداخلية، وطرق أخرى يصلح تطبيقها في مجال التهرب الضريبي الدولي.

ويتم التفرقة بين التهرب الضريبي الدولي والداخلي، باتباع معيار الوعاء الضريبي، فيعتبر التهرب الضريبي داخليا إذا كان الوعاء الضريبي المعتمد كأساس لفرض الضريبة متواجد داخل الدولة، ويخضع لنظامها الضريبي، وتتعد طرق التهرب الضريبي الداخلي بتعدد أنواع الأوعية أو المحلات الضريبية، وبحجم التهرب الضريبي الممارس، حيث تختلف هذه الطرق بين التهرب الكلي والجزئي من الضريبة، وتتمثل هذه الطرق في:

أولاً: التهرب المادي.

ويسمى كذلك بالإخفاء المادي، ويقصد به تغيير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية¹، ويعرف كذلك بأنه « إخفاء المكلف لأملكه بصفة جزئية أو كلية حتى يبقى بعيدا عن كل اقتطاع ضريبي»²، فالغرض من هذه الطريقة هو إخفاء الواقعة المنشأة للضريبة، حيث يعتمد المكلف إلى عدم التصريح بالأنشطة التي يمارسها، أو إخفاء السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، لمنع المصالح الجبائية من فرض رقابتها عليها، ويرى الباحثين في المجال الاقتصادي أن هذه الطريقة تنتج عنها مخاطر كبيرة تضر بالاقتصاد الوطني، لأنها وسيلة من وسائل انتشار الاقتصاد غير الرسمي أو السوق الموازية. والإخفاء المادي للوعاء الضريبي قد يكون إما كلياً أو جزئياً.

1- الإخفاء الكلي للوعاء الضريبي.

ويكون الغرض من هذا الإخفاء هو التهرب من دفع الضريبة كلياً، فيلجأ المكلف إلى عدم التصريح بالوجود لدى الإدارة الضريبية للأنشطة التي يزاولها، مستفيداً بذلك من ضعف أجهزة الرقابة الجبائية المعتمدة من طرف المصالح الجبائية، ففي هذه الحالة لا يمكن فرض ضريبة على المكلف

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 106.

² ولهي بوعلام، عجلان العياشي، مرجع سابق، ص 150.

لانعدام الأساس القانوني لفرضها، وذلك راجع لعدم وجود الوعاء الضريبي، فالإخفاء الكلي يتجسد في ممارسة المكلف لأنشطة معينة دون أن يكون للإدارة الضريبية علم بها، فقد يلجأ المكلف إلى إنشاء مصانع أو فتح محلات تجارية أو مكاتب خدمات في المناطق الريفية أو الأحياء الجديدة، أو تلك التي تعرف اكتظاظ بالسكان، فهذه المناطق يصعب على الإدارة الضريبية أن تمارس حقها في الرقابة عليها، وهو الدافع الذي يحفز العديد من المكلفين إلى اختيار مثل هذه المناطق لممارسة أنشطتهم عليها، دون التصريح بها لدى المصالح الضريبية، حيث يعتمد المكلف على الإنتاج والبيع دون فوترة، ثم يقوم بتغيير المحل في حال تمكن المصالح الجبائية من الوصول إلى هاته المناطق، وقد يكون الإخفاء الكلي في صورة عدم الإقرار والتصريح بالمداخيل، فهنا الإدارة الضريبية لا يمكنها استيفاء ضرائبها لعدم وجود دخل¹.

2- الإخفاء الجزئي للوعاء الضريبي.

ويقصد بهذا النوع من الإخفاء هو لجوء المكلف إلى عدم التصريح بجزء من المداخيل والأنشطة التي يزاولها، فقد يلجأ المكلف إلى إخفاء جزء من أملاكه أو مخزونات أو بعض السلع عن رقابة الإدارة الضريبية، ثم يعاد بيعها والتصرف فيها بطرق غير مشروعة²، ويكون الغرض من هذا الإخفاء هو تقليل العبء الضريبي وليس التخلص منه، لأن المكلف أخفى جزء من الوعاء الضريبي، ومن أمثلة هذا الإخفاء التصرفات التالية³:

- قيام المكلف قبل وفاته بالتصرف ببعض ممتلكاته على الورثة.
- لجوء الورثة إلى إخفاء جزء من أموال التركة لغرض التهرب من دفع الضرائب المفروضة عليها، ويتعلق الأمر هنا بالممتلكات المنقولة كالمجوهرات والنقود.
- التصريح بالنشاط الرئيسي والالتزام بأداء كل الضرائب المترتبة عنه، مقابل إخفاء باقي الأنشطة الفرعية، لزيادة المداخيل وتعويض الضرائب الناجمة عن النشاط الرئيسي.

ثانيا- التهرب القانوني.

ويطلق عليه أيضا مصطلح - المدينون بالتظاهر - ويعرف هذا النوع من التهرب بأنه «العملية التي يتم من خلالها خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية»⁴ وتمتاز هذه الطريقة بالدقة والتنظيم، حيث يمارس المكلف هذه الطريقة بالاستناد إلى خبراء مختصين في المجال القانوني

¹ عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 51.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 27.

³ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 107.

⁴ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 27.

والمحاسبي، للاستفادة من الثغرات القانونية، وخلق وضعيات قانونية للاستفادة من مزايا هي في الأصل ليست من حقه، وتعتمد هذه الطريقة على استخدام أساليب أكثر مردودية لممارسة عمليات وهمية، وبناء محاسبة غير حقيقية، عن طريق ممارسة نشاطات تجارية دون فوترة، بهدف تجنب الالتزام الكامل بالواجب الضريبي¹.

ويأخذ التهرب الضريبي القانوني أحد الشكلين:

1- التهرب الوهمي من المعاملات الممارسة.

والمراد به لجوء المكلف إلى الإقرار الصريح بوضعيته الجبائية القائمة، بواسطة إخفاء جزء من الوعاء الضريبي، وذلك باستعمال معاملات وهمية، تركز بالأساس على الوثائق والملفات المحاسبية الخاضعة لرقابة المصالح الضريبية²، فقد يلجأ المكلف إلى التهرب من الرسم على القيمة المضافة باستخدام فواتير مزيفة مغايرة للمعاملات التجارية المبرمة، حيث يمسك المكلف في هذه الحالة محاسبة متكاملة ومدعمة بالوثائق الثبوتية اللازمة، إلا أنها معدة استنادا إلى فواتير ووثائق مزورة، فيتمكن المكلف من دفع نسبة أقل من القيمة الفعلية للضريبة³.

ويتجسد التطبيق الفعلي لهذا النوع من التهرب في مؤسسات -TAXIES- حيث تقوم هذه المؤسسات بتأليف الرسم القابل للتعويض وبيعه لمؤسسات أخرى اعتمادا على وثائق قانونية، للقيام بعمليات وهمية لصالح مؤسسات وهمية، مما يسمح للمتعامل الاقتصادي في هذه الحالة بالاستفادة من تعويضات الرسم على القيمة المضافة، واسترجاعه من الفواتير المزورة، وتكمن أهمية الفواتير الوهمية في التقليل من قيمة الربح الخاضع للضريبة، ويصعب كشف هذا النوع من التهرب لاحتماء مثل هاته المؤسسات بالغطاء القانوني⁴.

إن التهرب الضريبي عن طريق العمليات الوهمية هو خصم من قيمة العناصر المكونة للوضعية

¹ عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 51، ص 52.

² Lounes HARZI, L'abus de droit en matière fiscale : Un moyen de lutte contre l'évasion fiscale, Revue algérienne de droit et de sciences politiques, Université de Tissemsilt, N1, 2016, p 162.

³ عباس عيد الرزاق، مرجع سابق، ص 107، ص 108.

⁴ ولتوضيح هذا النوع من التهرب نورد المثال التالي: مؤسسة (أ) تشتري بضاعة غير مفوترة من مؤسسة (ب) ويأقل ثمن مقارنة بسعر السوق، ثم تلجأ بعد ذلك المؤسسة (أ) إلى التعامل مع مؤسسات وهمية أخرى لبيع البضاعة التي اشترتها وبأسعار مرتفعة باستخدام فواتير وهمية، حيث تعتمد المؤسسة (أ) لمنح صك بنكي لمؤسسة وهمية أخرى ليعود لها نقدا بعد ذلك، وهذا يمكن المؤسسة (أ) من تخفيف الربح الخاضع للضريبة عن طريق زيادة قيمة السلعة المشتراة وبالتالي دفع أقل ضريبة.

أنظر: عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 53، ص 54.

الجبائية للمكلف، مع توافر كل الوثائق الثبوتية لذلك، من أجل التأثير على النتيجة الجبائية النهائية، بما يمكن المكلف من تحمل عبء ضريبي أقل من العبء الحقيقي¹.

2- التكيف الخاطئ للوضع القانونية الجبائية.

تهدف هذه الطريقة بالأساس إلى الاستفادة المكلف من الامتيازات الضريبية المتمثلة في التخفيض والإعفاء من الضريبة، مع وجوده في وضعية جبائية لا تسمح له من الاستفادة من هذه الامتيازات، فيلجأ المكلف إلى تزييف وضعيته الجبائية الخاضعة لضريبة كاملة، وتكييفها على أساس وضعية جبائية أخرى، تكون خاضعة لنظام ضريبي مخفف أو معفاة منه²، أي إيجاد وضعية قانونية صورية محل وضعية قانونية حقيقية³، فنجد مثلاً بأن بعض الوحدات الاقتصادية الخاضعة للضريبة تقوم بإبرام اتفاقيات مع وحدات اقتصادية أخرى معفاة من الضريبة، بغرض التقليل من نسبة الضريبة، ويتم ذلك من خلال إبرام عقود شراء مع هذه الوحدات الاقتصادية، وبسعر أعلى بكثير من سعرها الحقيقي، وفي هذه الحالة تكون الوحدات الاقتصادية الخاضعة للضريبة قد قامت بتحويل أرباحها إلى مؤسسة أخرى معفاة من الالتزامات الضريبية⁴.

كما نجد هذا النوع من التهرب في عقود الهبة، حيث يلجأ المتعاقدين في هذا العقد إلى تكييفه على أساس عقد بيع صوري، وبالتالي عدم دفع الحقوق المترتبة عنه قانوناً، فهنا العقد يكون قائماً وصحيحاً إلا أنه تم تكييفه بصوره مخالفة للواقع، وقد تلجأ كذلك بعض الشركات لممارسة هذا النوع من التهرب الضريبي، عن طريق توزيع الأرباح على المساهمين في شكل رواتب، لتخفيض قيمة الربح الصافي الخاضع للضريبة، والملاحظ أن هذا النوع من التهرب يحتاج إلى الاستعانة بخبراء في المجال القانوني والجبائي، للإفلات من الوضعية الجبائية القائمة، والتمركز داخل وضعية جبائية أخرى مخففة ضريبياً⁵.

ويكثر استخدام هذا النوع من التهرب في مجال الاستثمارات، عن طريق تغيير مجالات الأنشطة الممارسة، حيث تتجه معظم السياسات الاقتصادية داخل دولة ما إلى إقرار جملة من التحفيزات الجبائية لجلب المستثمرين، وغالباً ما تكون هذه التحفيزات ذات طابع مؤقت، فتعمل المؤسسات الاقتصادية على الاستفادة بأكبر قدر من هذه الحالة، فتلجأ إلى تكييف الاستثمارات القائمة والتي انتهت فترة خضوعها

¹ مليكاوي مولود، الاتفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد 2، 2015/12/10، ص 224.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 28.

³ ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 11.

⁴ مليكاوي مولود، مرجع سابق، ص 223.

⁵ عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 52.

لتخفيضات ضريبية، إلى استثمارات جديدة للاستفادة مرة أخرى من الامتيازات الضريبية الممنوحة، من خلال إعطاء اسم مختلف لهذا النشاط مع الاحتفاظ بملكيته¹.

ثالثاً: التهرب المحاسبي.

إن طبيعة النظام الجبائي التصريحي تستلزم قيام المكلف بالإقرار عن جميع أرباحه الناتجة عن مختلف الأنشطة التي يباشرها، وذلك يتطلب وجود محاسبة مالية للمكلف أو المؤسسة، لأن المحاسبة تتوفر على جميع البيانات والمعطيات، بالإضافة لجميع الوثائق المثبتة لقيمة ونسبة الربح المصرح به لدى الإدارة الضريبية، وهنا تكمن أهمية النظام المحاسبي سواء بالنسبة للمكلف من خلال تنظيم أعماله وأرباحه، وحتى بالنسبة للإدارة الضريبية من خلال منحها بيئة رقابية دقيقة ومنتظمة، فمن خلال العمليات المحاسبية للمكلف تتمكن المصالح الجبائية من الوقوف على نتائج النشاط الصناعي و التجاري للمكلف، ثم ربطها بوعائه الضريبي، لفرض الضريبة القانونية عليه، حيث يسهل على الإدارة الضريبية رقابتها على محاسبة المكلف، لما توفره من بيانات حول حركة رؤوس أموال المكلف الجبائي خلال السنة المالية المعنية، وتحتوي المحاسبة على وثائق مالية مهمة كالفواتير ووصلات التسليم والسجلات، وهنا يأتي دور الرقابة الجبائية في ربط هاته الوثائق بالتصريحات الجبائية للمكلف، وللتهرب من الضريبة يسعى المكلف إلى مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها وبين الوثائق الثبوتية، فهذه الأخيرة يتم استخدامها كدليل لصحة المحاسبة وصدق تصريحاته الضريبية، وفي نفس الوقت هي وسيلة للتحايل على النظام الجبائي، لتخفيف الالتزام الضريبي الملقى على عاتق المكلف².

ويتم استخدام أسلوب التهرب المحاسبي عن طريق التلاعب المحاسبي في محاسبة المكلف، إما بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات، ويقول MARTINEZ عن هذا الأسلوب بأنه «ممارسة التهرب تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات، مروراً بتضخيم التكاليف القابلة للخصم»³.

1- زيادة نسبة التكاليف.

بالعودة إلى نصوص القوانين الضريبية نجد بأنها تخول للمكلف الحق في خصم الأعباء والتكاليف التي يتحملها عند القيام بأنشطته من قيمة الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وذلك ضمن شروط محددة بموجب نصوص قانونية، إذ يشترط في هذه الأعباء أن تكون ناتجة أثناء أو بمناسبة القيام بالنشاط الخاضع للضريبة، وتتمثل شروط الأعباء القابلة للخصم في⁴:

¹ مليكاوي مولود، مرجع سابق، ص 224.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 25.

³ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 100-101.

⁴ وقد تم النص على هذه الشروط بموجب المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة الخاضع للضريبة.
 - أن يتم تبرير هذه الأعباء بموجب وثائق رسمية، ومستندات ثبوتية.
 - أن تكون هذه الأعباء ضرورية للسير العادي لنشاط المؤسسة.
 - أن تكون في حدود السقف المحدد قانونا.
 - أن تكون هذه الأعباء مقيدة ضمن حسابات الميزانية.
 - يجب أن تؤدي الأعباء إلى انخفاض صافي الأصول.
- وبالرجوع إلى نص المادة 169 من قانون (ض.م)¹ نجدها تحدد الأعباء الغير قابلة للخصم، والتمثلة في:

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا على اختلافها، باستثناء الهدايا ذات طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها 500 دج.
- جميع الإعانات والتبرعات، باستثناء تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز قيمتها سنويا مبلغ 2.000.000 دج.
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها الاطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا، عندما يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج مع احتساب كل الرسوم.
- مصاريف التكفل المدفوعة من قبل مؤسسة بدل طرف ثالث دون أن يكون هذا التكفل له علاقة بالنشاط الممارس.

ومن هذا المنطلق يلجأ المكلف إلى إضافة تكاليف ليس لها أي علاقة بالنشاط الممارس، أو يقوم بالتضخيم من قيمة هذه التكاليف، وذلك للتقليل من قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة، وهناك ثلاث طرق تستخدم في هذا المجال، وهي كالتالي:

أ- التسيير الوهمي للمعاملات.

تتجسد المعاملات الوهمية من خلال قيام المتعامل الاقتصادي بتوظيف عمال بشكل وهمي، على الورق فقط، وعدم تجسيدهم الفعلي ضمن موظفي المؤسسة، فلا وجود لهم على أرض الواقع، مع توافر

¹ المادة 1/169 من الأمر رقم الأمر رقم 101 / 76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج. ر. عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم.

الوثائق القانونية لتوظيفهم، أو يقوم بإنشاء وظائف يفترض أنها مهمة ويرتب عنها أجور ضخمة، لكن في الأصل أن هاته الوظائف ليس لها أي تأثير على سير المؤسسة، ويرى (M) André في هذا الشأن بأن «هناك حالة رواتب جوهرية مسجلة من طرف المؤسسة لصالح مستخدمين مقيمين، هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يقوموا بأعمال جد مهمة، لكن في الحقيقة فإنهم لا يقومون بأي نشاط داخل المؤسسة»¹، فبعد إتمام المستخدم للإجراءات القانونية المتعلقة بالوظائف الوهمية، يقوم بتسجيل أجورهم ضمن تكاليف المؤسسة، وينتج عن ذلك زيادة في التكاليف يقابله انخفاض في الربح الصافي، يكون سبب في انخفاض قيمة الضريبة².

ب- الاعتماد على التكاليف غير المبررة.

يمنح المشرع الضريبي للمكلف الحق في خصم الأعباء المتعلقة بالنشاط الممارس، والتكاليف العامة القابلة للخصم تشمل جميع النفقات والمصاريف المتعلقة مباشرة بنشاط المؤسسة، فيقوم المتعامل باستحداث تكاليف إضافية ليس لها علاقة بنشاطه وإدراجها ضمن تكاليف المؤسسة للتقليل من قيمة الأرباح³.

وحسب (M) André فإن «هناك العديد من المكلفين الذين يسجلون غالباً العبء في حساب الأعباء العامة، أي نفقات ومصاريف متعلقة بالشؤون المستحقة لممتلكي أو مسيري المؤسسة، وهذا بهدف تخفيضها على أساس مصاريف متعلقة بالاستغلال»⁴.

وهناك عدة أساليب لتطبيق هذا النوع من التهرب، نذكر منها⁵:

- القيام بترميمات لصالح مسيري المؤسسة وتكييفها على أساس أنها ترميمات لمباني تابعة للمؤسسة، ومن ثم إدراجها في التكاليف.
- شراء مستلزمات شخصية كالأثاث والأجهزة الإلكترونية، وإدراجها ضمن مستلزمات المؤسسة.
- قيام مسؤولي المؤسسة برحلات سياحية إلى الخارج، وتسجيلها ضمن نفقات المؤسسة، على اعتبار أنها تندرج ضمن متطلبات السير الحسن للمؤسسة.
- القيام بعمليات الإشهار والدعاية وتضخيم الفواتير المتعلقة بهذه العمليات.
- إصلاح سيارات شخصية وإدخال مصاريفها ضمن نفقات صيانة مركبات المؤسسة⁶.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 102.

² عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 44.

³ نفس المرجع السابق، ص 45.

⁴ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 102.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 102، ص 103.

⁶ ونشير إلى أن المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قد حددت المصاريف القابلة للخصم، ونسبها ومعدلاتها.

- تقديم إعانات أو هبات أو هدايا نقدا إلى الجمعيات والمنظمات الإنسانية وإدراجها في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة وبمبالغ كبيرة¹.

- الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة كالأجور ومصاريف الخدمات.

فالمصاريف والأعباء السالفة الذكر تمتاز بطابعها الشخصي، ويتعين على المسؤول تحملها شخصيا، إلا أنه يتم إدراجها ضمن بنود العمليات المحاسبية للمؤسسة في شكل تكاليف عامة مرتبطة باستغلال نشاط محدد، وهذا يؤدي إلى زيادة مصاريف الخصم الخاصة بالمؤسسة، لغرض الإنقاص من الربح الصافي الخاضع للضريبة².

ج- الاستعمال الغير قانوني لتقنية الإهلاكات.

والمقصود بالإهلاكات، هو تدني قيمة الوسائل والأدوات والهيكل المستخدمة في الاستثمارات، وذلك بفعل الاستخدام المتكرر والتقدم، فمثل هذه الأدوات تكون مخصصة للاستغلال وليس للبيع، إلا أنه مع مرور الوقت تتناقص فعاليتها ودرجة أدائها، فتضطر المؤسسة إلى تغييرها، إما بسبب تدهورها أو عدم إمكانية صيانتها وإصلاحها، أو لأن هذه الأدوات أصبحت غير مواكبة لمتطلبات التطور الحاصل في مجال النشاط الممارس، مع ظهور أدوات إنتاجية حديثة تتماشى مع طبيعة النشاط، ويمكن تعريف الإهلاك بأنه « القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة، أي الأصول المملوكة للمؤسسة، والمتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكاتب»³.

ويتم حساب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الأدوات القابلة للإهلاكات والمستعملة في سير المؤسسة، وينقص منها قيمة الرسم على القيمة المضافة إذا كان قابلا للإسترجاع، فتقنية الإهلاك⁴ تسمح باسترجاع قيمة شراء المواد الخاضعة للإهلاك، وذلك بعد نهاية المدة العادية لاستعمالها، ويتم إدراج قيمة الإهلاك ضمن تكاليف المؤسسة، حيث أن هذه التقنية تدفع ببعض المكلفين إلى الاستفادة منها بطرق غير قانونية، وباستخدام عدة أساليب نذكر منها:

- تضخيم مخصصات الإهلاكات السنوية عن طريق تطبيق معدلات ونسب مالية مرتفعة وغير مسموح بها قانونا، فيعمد المكلف إلى التغيير في سنوات الإهلاك، مثلا آلة قيمتها الإنتاجية 10 سنوات، أي أنها تهتك نسبة 10% من قيمة الاستثمار كل سنة، فيتم إدراجها في المحاسبة على أساس إهلاكها

¹ أنظر المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 103.

³ عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 46.

⁴ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 104.

لمدة سنتين، وينتج عن ذلك إهلاك 50% من قيمة الاستثمار كل سنة¹.

- عدم خصم الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على الإهلاك، ويقوم المكلف بهذه العملية لزيادة الأقساط السنوية للإهلاك.

2- تخفيض الإيرادات.

من خلال هذا الأسلوب يلجأ المكلف أو المتعامل الاقتصادي إلى التقليل من نسبة الأرباح المحققة خلال السنة، ويتأتى ذلك من خلال التصريحات الجبائية التي تتضمن نسبة أرباح أقل مما هو محقق فعليا، وتعتبر هذه الطريقة من الأساليب التقليدية للتهرب الضريبي، باعتبار أنها تقوم بتقليل حجم الوعاء الضريبي، عن طريق خفض قيمة الربح المصرح به، الأمر الذي يؤدي تلقائيا إلى خفض قيمة الضريبة، ويمارس هذا الأسلوب في مجال المحاسبة، وذلك عن طريق عدم التسجيل الكلي والدقيق للمعاملات المالية والمحاسبية المنجزة من طرف المكلف أو المؤسسة²، فالتشريع الجبائي يلزم المتعاملين بمسك وثائق ودفاتر محاسبية منتظمة، مما يدفع بالمكلف إلى التلاعب في محاسبته باستخدام كافة الوسائل والطرق التدليسية المتاحة، قصد التأثير في معدل الضريبة الواجبة الأداء³. وهناك عدة طرق لتخفيض الإيرادات، منها⁴.

- الاعتماد على البيع دون فوتر، أو البيع نقدا، هذا الإجراء يسمح بإخفاء جل عمليات البيع المنجزة، فيتحصل البائع على ثمن السلعة ولكن لا يتم تسجيله في العمليات المحاسبية، بما يمكن المتعامل من اكتناز جزء من رأس ماله الحقيقي.

- والأسلوب الأكثر شيوعا هو لجوء المتعامل إلى إجراء عمليات بيع صحيحة ومفوترة، إلا أن سعر البيع يكون أقل من ثمنه الحقيقي، ويكون هذا النوع من البيع غالبا لصالح أشخاص مقربين من البائع، أو تجرى عمليات بيع بفواتير منخفضة وبتواطؤ مع الزبون، إلا أن هذه الحالة قد تجذب نظر مراقبي المصالح الجبائية، وذلك من خلال تحقيقهم في ثمن شراء السلع المباعة، وهذا إذا كان ثمن البيع أقل من ثمن الشراء، وهذه قرينة تستخدمها الإدارة الضريبية لربط سلوك المكلف بالتهرب الضريبي.

- وقد يلجأ المكلف أيضا إلى التخفيض المحاسبي في مبلغ المبيعات عن طريق العودة الوهمية للبضائع، أو إجراء تخفيضات للزبائن، وإدراجها في الدفاتر المحاسبية، والحقيقة أنه لم تكن هناك أو تخفيضات ممنوحة.

¹ عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 48.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 26.

³ عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 48.

⁴ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 105.

- كذلك عدم التسجيل المحاسبي للتنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي الدولي.

ترتكز الطرق المستعملة في التهرب الضريبي الدولي بشكل كبير على إخفاء الأرباح والمبالغ الخاضعة للضريبة، بتحويلها إلى خارج حدود الدولة، وذلك إما في إطار النشاطات التي تقوم بها المؤسسة، وهو ما يطلق عليه بالمنشأة الثابتة، أن عن طريق استخدام أسعار التحويل¹.

أولاً- المنشأة الثابتة كوسيلة للتهرب الضريبي الدولي.

يعتبر مصطلح المنشأة الثابتة من بين المصطلحات الحديثة، والتي ظهرت بظهور الشركات دولية النشاط أو الشركات المتعددة الجنسيات، وتظهر أهمية المنشأة الثابتة من خلال تحديد نوع وطبيعة النظام الضريبي الخاضعة له، حيث ثارت العديد من التساؤلات في هذه المسألة، وظهرت العديد من الاختلافات حول الدولة التي لها الحق في فرض وتحصيل الضريبة من المنشأة الثابتة، بين إمكانية خضوع هذه المنشأة للنظام الضريبي للدولة الأم التي يوجد فيها المقر الرئيسي لهذه المنشأة والتي تسمى بالمنشأة الأم²، أم تفرض عليها الضرائب بموجب القوانين الضريبية للدولة المضيفة، عملاً بمبدأ السيادة الضريبية للمشروعات الأجنبية، واستقر الفقه الدولي على مبدأ هام يتمثل في « ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة³ » ولأجل تفادي الازدواج الضريبي تلجأ العديد من الدول إلى إبرام اتفاقيات جبائية ثنائية لتنظيم مسألة المنشأة الثابتة، والنظام الضريبي التي تخضع له بموجب الاتفاق المبرم بين الدولتين.

1- تعريف المنشأة الثابتة.

لم يستقر الفقه الاقتصادي على تحديد دقيق للمنشأة الثابتة، نفس الشيء ينطبق على القوانين الداخلية والاتفاقيات الجبائية الدولية، والتي وإن لم تحدد بدقة فكرة المنشأة الثابتة إلا أنها تبنت هذا المصطلح لمحاسبة الشركات المتعددة الجنسيات ضريبياً، وإخضاعها للضرائب مع العمل على تفادي الازدواج الضريبي، وتوصل الفقه الاقتصادي إلى تبني معياريين يتم الأخذ بهما في تحديد مفهوم المنشأة الثابتة، ويتمثل ذلك في :

¹ إن أهم طريقة للتهرب الضريبي الدولي الأكثر انتشاراً في العصر الحديث، تتمثل في الجناات الضريبية، والتي تقوم على أساس التحويلات المالية لمناطق تمتاز بالسرية المصرفية في المعاملات، أو الاستثمار في مناطق الملاذات الجبائية، وسنقوم بدراسة هذه الطريقة ضمن عمليات الاخفاء الخارجي للوعاء الضريبي وذلك في الفصل الأول من الباب الثاني.

² CAUSSADE Thomas, La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude, thèse doctorat de l'universite de TOULOUSE, Spécialité Droit Privé et Sciences Criminelles, École doctorale Sciences Juridiques et Politiques, UNIVERSITE DE TOULOUSE capitol1, franc, janvier 2017, P 369 , P 370 .

³ ضافري ريمة، محمد سعد الدين بلخيري، الجناات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي (حالة الإيرلندية المزدوجة والساندويتش الهولندي لشركة غوجل)، مجلة اقتصاد المال والأعمال، معهد الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي، ميلة، العدد 1، 2020/04/30، ص 86.

أ- نظرية تحقق الدخل.

بمقتضى هذا المعيار يتم تعريف المنشأة الثابتة على أنها «تلك المنشأة التي تمارس نشاط يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح»¹ والملاحظ من خلال هذا التعريف أنه لا يمكن اعتبار أي مشروع منشأة ثابتة إلا إذا كان النشاط الممارس يحقق دخلا وربحا مباشرا، أي أن المنشأة الثابتة تختص بالمشاريع ذات الطابع الصناعي والتجاري والزراعي، حيث أنه يتم ربط المنشأة الثابتة بمدى تحقق الربح، فهي عبارة عن المشروعات الإنتاجية التي يتم إنشاؤها لغرض تحقيق الأرباح، وبالتالي فإن المشاريع التي لا تحقق ربحا أو تحقق ربح غير مباشر، لا يمكن اعتبارها منشأة ثابتة، كمكاتب الشراء والاعلان والدعاية ومراكز البحث العلمي².

ب- نظرية التبعية الاقتصادية.

وفقا لهذه النظرية تعتبر المنشأة الثابتة جميع المنشآت التي لها ارتباط باقتصاد الدولة، وبغض النظر عن الربح المحقق، سواء كان مباشرا أو غير مباشر، وبدون اشتراط نوع الأنشطة والمشاريع الممارسة، فنجد بأن هذه النظرية قد وسعت من مفهوم المنشأة الثابتة، واعتبرت أي نشاط يمارس داخل إقليم دولة ما بمثابة منشأة ثابتة، ويتم فرض الضريبة على هاته المنشأة عن طريق الربط بين الدخل المحقق وإقليم الدولة، حيث تخضع المنشأة الثابتة للقوانين الضريبية للدولة التي يتم في حدود أراضيها تحقيق هذا الربح³.

وعرف الفقه المنشأة الثابتة بأنها «كل شخص معنوي أو طبيعي يقوم بدور الوسيط عن أو الممثل للشركة الأم، ويكون مركزه القانوني في بلد أجنبي يمارس فيه نشاطا خاصا أو تابعا للشركة الأم، بحيث لا يرجع إليها عند اتخاذ القرار فيما يتعلق بهذا النشاط، ويحصل في مقابل ذلك على أجر متفق عليه»⁴. وقد حاولت العديد من المنظمات تحديد تعريف للمنشأة الثابتة، فعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها «التنظيمات الثابتة للأعمال التي تزاول المنشأة من خلالها كل أو بعض النشاط»⁵، وبينت هذه المنظمة على سبيل المثال لا الحصر الأنشطة التي تعتبر بمثابة منشأة ثابتة، وتتمثل في (مقر الإدارة، الفروع، المصانع، الورشات، المناجم، بئر البترول أو الغاز، مواقع استخراج الموارد الطبيعية، مواقع البناء أو التركيب، المكاتب) واشترطت المنظمة أن يتم ممارسة هذه النشاطات

¹ محمد طارق ملال، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة عمر تليجي، الأغواط، العدد 1، جانفي 2013، ص 130.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 99.

³ فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحتها، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد 2، ديسمبر 2020، ص 80.

⁴ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 111.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 100، ص 101.

لمدة 12 شهرا دون انقطاع¹ ونجد بأن نفس المنظمة قد حددت على سبيل الحصر الأنشطة التي لا يمكن اعتبارها منشأة ثابتة، وتمثل في² :

- إذا كان نشاط المنشأة يتعلق بعمليات التخزين أو عرض السلع أو تسليم البضائع المملوكة للشركة الأم.

- إذا قامت الشركة بإيداع بضائعها لدى المنشأة الثابتة لاستخدامه في مشاريع أخرى.

- إذا كان عمل المنشأة يتمثل في عمليات الشراء للبضائع، وجمع المعلومات التي تفيد المشروع.

- إذا كان نشاط المنشأة يقتصر على عمليات الإعلان والاستعلامات والتوريدات والبحث العلمي، أو الأنشطة المماثلة التي تأخذ وصف الأعمال التحضيرية أو التمهيديّة.

وحددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية العناصر الأساسية التي تتوفر عليها المنشأة الثابتة، وهي:³

- التجسيد المادي للأنشطة، أي إنشاء الهياكل والمقرات التي من خلالها تباشر المنشأة الأنشطة التي أنشأت لغرضها.

- لإنشاء أي مشروع داخل دولة ما، ينبغي الحصول على الإقامة وفقا لقوانين الدولة المضيفة، ويشترط أن تكون هذه الإقامة ثابتة ودائمة نسبيا، فلا يمكن للمنشأة مباشرة أعمالها إلا بعد حصولها على الإقامة داخل الدولة.

وعرفت اتفاقية منع الازدواج الضريبي المبرمة بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية المنشأة الثابتة بأنها «المكان الثابت الذي يزاول فيه المشروع كل نشاطه أو بعضه»⁴.

وبالرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة بين الجزائر وبقا الدول، نجد بأن معظمها ينص على نفس التعريف الخاص بالمنشأة الثابتة، فتعرف الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر ودولة الكويت لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب بالنسبة للضرائب على الدخل، المنشأة الثابتة بأنها «المقر الثابت للعمل الذي يتم من خلاله مزاوله نشاط المشروع كليا أو جزئيا»⁵.

¹ زهرة حبو، مرجع سابق، ص 429.

² سوزي عنلي ناشد، مرجع سابق، ص 105.

³ زهرة حبو، مرجع سابق، ص 429.

⁴ أنظر المادة 05 من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، الموافق عليه بموجب القرار رقم 66د/1069، بتاريخ 1997/12/03، المتوفرة على الرابط <https://dftp.gov.ps/uploads/1623320693.pdf>

⁵ مرسوم رئاسي رقم 15-337 مؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27 ديسمبر سنة 2015، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، جريدة رسمية عدد 1، بتاريخ 06 يناير 2016، ص3.

2- عناصر المنشأة الثابتة.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بأن هناك عناصر لا بد من توفرها داخل المشروعات الأجنبية ليطلق عليها مصطلح المنشأة الثابتة، وتتمثل في:

أ- العمل والتنظيم المادي.

والمقصود به تمتع المنشأة الثابتة بهيكل مادية ثابتة تمارس عليها نشاطاتها، وتكون هذه المنشأة إما ملكا للشركة الأصل أو مستأجرة باسمها، فأى منشأة ينبغي أن يكون لها مقر تمارس في حدوده مختلف الأنشطة التي تدخل في نطاق اختصاصها، بحيث يصبح هذا المقر صفة ملازمة لهاته المنشأة، ويشترط في هذا الهيكل البنائي الاستقرار المكاني والزمني، من خلال تجسيد مقر ثابت ودائم تزاوّل عليه هذه المنشأة كل أعمالها لمدة زمنية معينة، ويتم تحديد الاستقرار الزمني للمنشأة بالنظر إلى طبيعة المشروع، وبغض النظر عن المدة الزمانية لممارسة النشاط، فقد تكون طبيعة المشروع تفترض الاستمرارية والدوام، إلا أنه يتم وقف هذا المشروع لحالات خاصة، كوفاة مالكه أو مروره بأوضاع مالية صعبة، وفي المقابل هناك مجموعة من الأنشطة تظل تلازمها صفة الأعمال الوقتية حتى ولو استمرت لفترات زمنية طويلة¹.

وبتطبيق الشرط أعلاه، فإنه تجرد صفة المنشأة الثابتة عن جميع الأنشطة التي تمارس بدون وجود مقر أو هيكل يقوم بتنظيم وسير هذه الأعمال، فالمنشأة هي تنظيم مادي أساسه مقر المشروع، أيضا لا تعتبر منشأة ثابتة تلك الأنشطة التي تمارس بصفة وقتية، أي أنها تنتهي بعد مرور فترة زمنية محدودة، كالمعارض والأسواق المؤقتة والموسمية².

ب- تحقيق الأرباح.

أي أن الغرض من إنشاء هذه المنشأة هو تحقيق مزيد من الأرباح، هذا الأخير هو الذي يؤخذ به في تحديد قيمة الضريبة، ومن هنا تأتي أهمية المنشأة الثابتة في التهرب الضريبي، من خلال السعي إلى التلاعب والتزوير في العمليات المحاسبية للمنشأة، عن طريق الزيادة في قيمة النفقات والتقليل من نسبة الأرباح، أو قد يلجأ مالكي هذه المنشآت إلى التكيف المخالف للواقع، بجعل أعمال المنشأة تدرج ضمن الأنشطة غير الربحية، فإنشاء منشأة معينة لغرض غير ربحي لا يمكن اعتبارها وسيلة للتهرب الضريبي الدولي، لانعدام الأساس أو الوعاء الضريبي، ونستخلص من ذلك أن مجال تخصص المنشأة الثابتة هو الأعمال الربحية، سواء كانت صناعية أو تجارية أو استخراجية أو زراعية، ومن هنا أثير

¹ فاتح أحمية، مرجع سابق، ص 81.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 107.

التساؤل حول طبيعة هذا الريح، هل هو ربح مباشر، أم أن المنشأة عرضها المساهمة فيه؟ وهو ما جاءت به نظريات تعريف المنشأة الثابتة التي تم الإشارة إليها سابقا، ففي المجال الدولي نجد أن العديد من الحكومات تلجأ إلى إبرام الاتفاقيات الجبائية لمنع الأزواج الضريبي بالاستناد إلى نظرية تحقق الريح كمعيار لتحديد مفهوم المنشأة الثابتة، وإخضاعها للنظام الضريبي للدولة المتفق عليها، ونادرا ما يتم العمل بنظرية التبعية الاقتصادية¹.

ج- التمتع بالاستقلالية.

يشترط لإضفاء صفة المنشأة الثابتة على المشروعات الأجنبية أن تكون مستقلة عن الشركة الأم، بحيث تتمتع هذه المنشأة بنظام قانوني مستقل عن الأنظمة التي تخضع لها الشركة الرئيسية، ذلك أن المنشأة الثابتة تخضع للنظام القانوني والضريبي للدولة المضيفة- حسب الاتفاقيات الجبائية المبرمة- والتي تمارس نشاطها في حدودها الجغرافية، وبالتالي لا يمكن إعمال قوانين الشركة الأصل داخل هذه الدولة، وفي المقابل تبقى تابعة للشركة الأم اقتصاديا، من خلال تنظيم حركة رؤوس الأموال والأرباح المحققة، ولتحقق استقلالية المنشأة الثابتة لا بد من إدارتها من قبل شخص أو سلطة تمنح لها كامل الصلاحيات في مجال تنظيم وسير المشروع، دون طلب الموافقة المسبقة من الشركة الرئيسية، بما في ذلك سلطة إبرام العقود والصفقات التي تدخل في إطار تطوير وازدهار المنشأة، أما المشروعات التي تخضع قانونا للشركة الأم فلا يمكن اعتبارها منشأة ثابتة، نفس التوجه ينطبق على المشروعات المستقلة قانونيا واقتصاديا عن الشركة الأصلية، فالمنشأة الثابتة هي عبارة فرع تمنح له امتيازات قانونية في إدارة أعمالها، مع خضوعه اقتصاديا لتوجيهات وسياسة الشركة الأصل².

3- طرق التهرب الضريبي باستخدام المنشأة الثابتة.

تلجأ العديد من الشركات المتعددة الجنسيات إلى توزيع أنشطتها الإنتاجية والتسويقية على عدة دول، عبر إنشاء فروع لها داخل هذه الدول، لغرض تخفيف العبء الضريبي، وتلجأ الشركات إلى هذا الأسلوب باتباع إحدى الطريقتين:

- **الطريقة الأولى:** وهو الأسلوب التقليدي الأسهل، ويتمثل في لجوء الشركة الرئيسية إلى إنشاء فروع لها داخل دول معينة تمتاز بتقديمها لامتيازات ضريبية للمشروعات الأجنبية الناشطة فوق أراضيها³، سواء كانت هذه الامتيازات موجهة لجميع المشروعات، أم تخص مشروعات محددة حسب نوع وطبيعة النشاط الممارس، وفي حالة التخصيص تلجأ المنشأة الثابتة إلى الاستثمار في المجالات الخاضعة للتخفيضات

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 111.

² نفس المرجع السابق، ص 107، ص 108.

³ فاتح أحمية، مرجع سابق، ص 82.

والإعفاءات الضريبية دون غيرها، ويشبه هذا الأسلوب التهرب الضريبي المشروع، والذي يكون عن طريق الامتناع عن ممارسة الأنشطة أو عدم اقتناء المنتجات الخاضعة للضريبة.

- **الطريقة الثانية:** وعلى عكس الطريقة الأولى، فإن هذا الأسلوب تلجأ إليه الشركات دولية النشاط في إطار سعيها لفتح فروع لها داخل دول تمتاز بنظام ضريبي مشدد، أو داخل الدول التي لا تقدم تحفيزات ضريبية للمشروعات الأجنبية، فيتم التهرب الضريبي في هذه الوضعية عن طريق إضفاء صفة غير حقيقية لنشاط المنشأة، وأشرنا سابقا إلى أن هناك مجموعة من الأنشطة لا يمكن اعتبارها بمثابة منشأة ثابتة، وبالتالي لا يمكن إخضاعها للنظام الضريبي المعمول به داخل الدولة، فيتم التصريح القانوني بهذه المنشأة على أساس أنها تختص في مثل هذه الأنشطة كمنشآت (شراء البضائع، وجمع المعلومات، وخدمات الإعلان والاستعلامات... الخ) وفي أرض الواقع نجدها تمارس أنشطة اقتصادية أو تجارية غرضها تحقيق الربح، وفي ذات التوجه قد تلجأ الشركة الأم إلى انشاء منشأة اقتصادية ربحية داخل دولة ما، إلا أنها تقوم بتقسيم الأعمال على عدة منشآت أخرى، تختص كل منها بنشاط معين، فتختص إحداها مثلا بأعمال التوزيع والإعلان وتختص أخرى بعمليات الإشراف والمتابعة، فكل منشأة من المنشآت السالفة لوحدها لا يمكن اعتبارها منشأة ثابتة، وبالتالي فإن جميع الأرباح التي تحققها هذه المنشأة لا تخضع للضريبة¹.

ثانيا: آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل.

يتم استخدام هذا الأسلوب داخل شركة واحدة، أي يتم العمل به في إطار العلاقات القائمة بين الشركة الأم وفروعها، خاصة في مجال التبادلات الاقتصادية والمالية، كالإيرادات والنفقات، فيتم التلاعب في القيمة الحقيقية لهاته المعاملات حسب طبيعة النظام الجبائي المطبق، حيث يتم تضخيم فاتورة الإيرادات بالنسبة للفروع المتواجدة داخل دول ذات عبء ضريبي، نفس التوجه ينطبق على النفقات، والتي يتم تضخيمها للتقليل من حجم الضرائب خصوصا داخل المقر الرئيسي للشركة، ذلك أن هذا المقر غالبا ما يكون في حدود الدول ذات نظام ضريبي مثقل، بينما يتم تقليل النفقات بالنسبة لفروع المنشأة لغرض الاستفادة من التحفيزات الجبائية².

كما يتم استخدام هذا الأسلوب من خلال التحويل غير المباشر للأرباح المتحصل عليها لغرض تجنب خضوعها للضريبة، عن طريق التلاعب في أسعار السلع والخدمات المبرمة بين الشركة دولية النشاط وأحد فروعها، أين يتم رفع هذه الأسعار وتخفيضها حسب قيمة الضريبة المفروضة على الأرباح،

¹ زهرة حيو، مرجع سابق، ص 430.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 139.

وهو ما يفتح المجال أمام مسيري هاته الشركات لتنظيم أرباحهم بما يتماشى مع النظام الضريبي الخاضع له¹، فيتم تحديد قيمة الأرباح مسبقا بناءا على قيمة أسعار التحويل، لذلك تعتبر هذه الطريقة من أهم الآليات المرتكبة في التهرب الضريبي الدولي، لأنها تتيح لصاحبها إمكانية تحديد حجم الأرباح الخاضعة للضريبة.

1- تعريف أسعار التحويل.

هناك العديد من التعاريف لأسعار التحويل في الفقه الاقتصادي، نذكر منها:

أسعار التحويل هي «أسعار تتعلق بالسياسات الإدارية المتعلقة بالعمليات التي تتم ما بين الشركة الأم والفروع والتوابع لها، أو بين الفروع والتوابع بعضها لبعض، والتي قد تتمثل في تحويل المنتجات والخدمات والتحويلات النقدية وغيرها»² أما czinkota (أستاذ بجامعة جورج تاون، أمريكا) فيرى بأن سعر التحويل «هو السعر المحدد لتحويل السلع أو بيعها بين الشركات المرتبطة بعضها البعض، أو بين المركز الرئيسي (الشركة الأم) وفروعها في الأسواق الدولية، أو هو عبارة عن الثمن المحدد لبيع السلع بين أعضاء عائلة الشركة الواحدة»³.

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أسعار التحويل بأنها «الأسعار التي بموجبها مؤسسة ما، تحول سلع ملموسة، أصول غير ملموسة أو خدمات إلى مؤسسة شريكة»⁴، ويعرف كذلك بأنه «السعر الذي تتبع به الشركة الأم السلع والخدمات إلى إحدى شركاتها الوليدة الموجودة في الخارج، أو أنه السعر الذي تتبع به الشركة الوليدة سلعة أو خدمة إلى شركة وليدة أخرى»⁵.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص بأن أسعار التحويل هي أسعار عمليات البيع والشراء القائمة بين الشركة الأم وفروعها، وبالتالي فإنه لا يمكن تطبيقها بالنسبة للمعاملات التي تتم بين شركة دولية النشاط مع شركة أخرى، ففي هذه الحالة يتم العمل بالقيمة الحقيقية للأسعار لتجنب الوقوع في مجال الرقابة الجبائية، والتي من شأنها الكشف عن أي تلاعبات في قيمة الأسعار الفعلية.

فيتم استخدام أسعار التحويل لغرض تحويل الأرباح من خلال الزيادة في قيمة أسعار المعاملات أو تخفيضها، طالما أن البائع والمشتري هما متعامل اقتصادي واحد، ومن هنا يمكن اعتبار السعر التحويلي طريقة منتهجة لتسعير السلع والخدمات داخل الشركة، للتأثير على النظام الجبائي المطبق

¹ ملال محمد طارق، مرجع سابق، ص 130.

² فاتح أحمية، مرجع سابق، ص 78.

³ زهرة حبو، مرجع سابق، ص 427.

⁴ فاتح أحمية، مرجع سابق، ص 78.

⁵ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 143.

عليها، والملاحظ كذلك من التعاريف السابقة أنها حصرت أسعار التحويل في عمليات البيع فقط، إلا أنه يمكن تطبيق هذا الأسلوب في مجالات أخرى، لذلك كان على الفقه الاقتصادي تحديد تعريف شامل لأسعار التحويل، وهو ما جاء به التعريف التالي «أسعار التحويل هي أثمان المعاملات المنظورة وغير المنظورة التي تتم بين الوحدات الإنتاجية المختلفة التابعة لوحدة أو مجموعة مرتبطة من الشركات عابرة القوميات»¹، فهذا التعريف يبين بأن أسعار التحويل لا تقتصر على عمليات البيع فقط، وإنما تشمل جميع المعاملات المالية والاقتصادية القائمة بين الشركة وفروعها، بما في ذلك براءات الاختراع والعلامات التجارية وأسعار الفائدة على القروض، ويتم اللجوء إلى أسعار التحويل للتخلص من الضريبة على الأرباح المفروضة على المقر الرئيسي للشركة، فإذا كانت هذه الضريبة مرتفعة في البلد الموجود فيه المقر، فإنه يتم ممارسة عمليات التصدير نحو الفروع التابعة للشركة باعتماد أسعار منخفضة للمنتجات، للدعاء بتحقيق أقل ربح وبالتالي دفع أقل ضريبة، أما إذا كانت الضريبة على الأرباح مرتفعة في الدول المتواجدة عليها أحد فروع الشركة فإن عمليات التصدير المبرمة بينهما تتم عن طريق تضخيم أسعار المنتجات المصدرة، كما يتم استخدام أسعار التحويل للتهرب من الضرائب الجمركية، فتلجأ الشركة أو فروعها إلى التحكم بالأسعار حسب حجم وقيمة الضريبة الجمركية المعتمدة على السلع.²

2- طرق التهرب الضريبي باستخدام الأسعار القابلة للتحويل.

تعتبر أسعار التحويل من بين الأساليب الأكثر انتشاراً في التهرب الضريبي الدولي، فهذه الآلية تمكن الشركة من ضبط وتحديد قيمة أرباحها مسبقاً، وفقاً للسياسة المتبعة في مجال أسعار التحويل، فالأصل أن جميع الأرباح التي تحققها الفروع داخل الجنات الضريبية يتم تحويلها مباشرة إلى الشركة الأصل، إلا أنه ولتجنب الخضوع للضريبة المفروضة على الأرباح المحققة من طرف الشركة الرئيسية، يتم استخدام أسعار التحويل للتأثير على هاته الحالة، ودفع أقل ضريبة ممكنة، وعليه فإنه يتم التهرب الضريبي الدولي باستخدام أسعار التحويل حسب الطرق التالية:

أ- التلاعب في قيمة النفقات.

تعتبر النفقات من بين أهم العوامل المؤثرة في الربح الصافي الخاضع للضريبة، ذلك أن الربح الخاضع للضريبة يتم احتسابه بعد اقتطاع قيمة النفقات المستهلكة، لذلك تلجأ الشركة إلى التهرب الضريبي عن طريق التقليل أو الزيادة في قيمة الربح الصافي، بالتلاعب في القيمة الحقيقية للنفقات،

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 144.

² مهى حاجي شاهين، مرجع سابق، ص 533.

وذلك حسب طبيعة الأنظمة الجبائية الخاضعة لها، فإذا كان الفرع المعني متواجد داخل أحد دول الجنات الضريبية، فإن الشركة الأم التابع لها هذا الفرع تلجأ إلى الزيادة في قيمة الأرباح طالما أنها تستفيد من الامتيازات والتحفيزات الضريبية، والتي قد تصل إلى حد الإعفاء الكلي من الالتزامات الضريبية، ففي هذه الوضعية يتم استخدام أسعار التحويل عن طريق التقليل من قيمة النفقات العامة قصد الزيادة في حجم الأرباح الصافية، فهذا الارتفاع في الأرباح لا ينتج عنه عبء ضريبي على المتعامل الاقتصادي في ظل وجود نظام ضريبي مرن، في حين أنه إذا كان هذا الفرع متواجد في إقليم دولة تمتاز بنظام ضريبي مشدد، فإنه يتم انتهاج عكس السياسة السابقة، فهنا تلجأ الشركة إلى التقليل من قيمة أرباحها، ويتحقق ذلك عن طريق تضخيم فاتورة النفقات المستهلكة، فهذه الطريقة تؤدي حتماً إلى انخفاض في حجم الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة، بسبب انخفاض قيمة الأرباح الصافية بعد خصم قيمة النفقات المرتفعة، وينتج عن ذلك انخفاض في معدل الضريبة الواجبة الدفع¹.

ب- التلاعب في العمليات المحاسبية (الغش في أسعار البيع).

يتم استخدام هذه الطريقة أثناء إبرام عقود بيع بين الشركة الرئيسية وأحد فروعها، فيتم الاعتماد على أسعار وهمية غير تلك المعمول بها في السوق، فتحدد أسعار البيع حسب الأنظمة الجبائية، بدون الاعتماد على معايير الجودة والنوعية في تحديد السعر الحقيقي للمنتج، والملاحظ أن هذه الطريقة لا يمكن العمل بها في المجال التجاري الدولي، لاختلاف هوية وطبيعة طرفي العقد، إلا أنه يسهل العمل بها في العلاقات التجارية بين الشركة الأم وفروعها، أو أحد الفروع مع فرع آخر تابع لنفس الشركة، لأن مثل هذه المعاملات يتم ضبطها مسبقاً من طرف مسيري الشركة الرئيسية بما يخدم توجهاتها الاقتصادية والمالية، فالشركة تقوم بتحديد وتنظيم عملية حركة المنتجات بينها وبين فروعها، ويتم التلاعب في أسعار البيع عن طريق تخفيض قيمة المنتجات المصنعة داخل فرع خاضع للضريبة وبيعها لصالح فرع آخر خاضع لضريبة أقل أو معفي منها، فهذه الطريقة تسمح للشركة الأم بزيادة الأرباح داخل الدول التي تفرض أقل ضريبة على الأرباح².

ج- إنشاء الشركات الوسيطة.

وتسمى كذلك بالشركات الساترة أو شركات الأساس، ويتم استخدامها للتهرب الضريبي عند توزيع الأرباح، وتعرف هذه الشركة بأنها « شخص قانوني مقيم ويخضع للضريبة في دولة ذات نظام ضريبي مخفف (جنة ضريبة) يتم إدارته بواسطة شخص آخر يخضع للضريبة في إقليم دولة أخرى»³,

¹ زهرة حيو، مرجع سابق، ص 427، ص 428.

² فاتح أحمية، مرجع سابق، ص 78، ص 79.

³ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 153، ص 154.

ونستخلص من هذا التعريف أن الشركة الوسيطة هي عبارة عن كيان مستقل يخضع كلياً للضريبة، إذ يتعين على هذه الشركات التقيد بكافة القوانين الجبائية المعمول بها داخل الدولة، وعلى اعتبار أنها ليست ذات طابع صناعي أو تجاري أو انتاجي، فإن الضرائب المفروضة عليها أقل بكثير من الضرائب المفروضة على الشركات الإنتاجية والتجارية.

وتعتبر الشركة الوسيطة بمثابة شركة مالية بحتة، يتم انشاؤها من طرف الشركة الأم لاستخدامها عند توزيع الأرباح، حيث يتم تحويل جميع الأرباح سواء المحققة من طرف الشركة الأم أو أحد فروعها، إلى الشركة الوسيطة، قبل إرجاعه مجدداً إلى الشركة الأم في ظروف مغايرة، أو يتم إعادة استثمارها داخل بيئة ذات نظام ضريبي محفز، فيتم استخدام الشركة الوسيطة للتهرب من الضرائب المفروضة على الشركة الرئيسية، عن طريق الاستفادة من الامتيازات الضريبية للجنات الضريبية المتواجد فيها مقر الشركة الوسيطة، وتمتاز هذه الشركات عن غيرها بأن مصدر دخلها خارجي، فجميع الأموال التي تحوزها هي عبارة عن أرباح محققة فعلياً من الشركة الأم وفروعها، تم ايداعها لدى الشركة الوسيطة للتهرب من الضرائب¹.

الفرع الثالث: آثار التهرب الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي من بين الظواهر أو الجرائم التي يمتد أثرها إلى العديد من المجالات، وذلك مرجعه إلى الدور الهام للضريبة في السياسة التنموية التي تنتهجها الدولة، على اعتبار أن الوظيفة التمويلية هي العامل الأساسي في نجاح هذه السياسات، وطالما أن الضريبة تعتبر المصدر الأول لإيرادات الدولة المالية، فإن عدم كفاية هذا المصدر يؤدي إلى إلحاق أضرار عديدة تمس مختلف المجالات الاجتماعية، والسياسية، والاقتصادية، والمالية.

أولاً- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي.

ينظر إلى الضريبة كونها محور العلاقة بين المجتمع والدولة، ومن أهم الأهداف الاجتماعية للضريبة هي تحقيق العدالة الاجتماعية، والتي تعتبر الدافع أو المقياس الذي من خلاله يتم تحديد التوجه السلوكي للمكلفين، إما نحو الالتزام بالواجب الضريبي أو الامتناع والتهرب منه، وتظهر آثار التهرب الضريبي من الناحية الاجتماعية من خلال النقاط التالية:

¹ ملال محمد طارق، مرجع سابق، ص 131.

1- خلق الفوارق الاجتماعية بين الأفراد

يؤدي التهرب الضريبي إلى القضاء على مبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء الضريبية¹، ففي العديد من الدول تتجه السياسة التمويلية للدولة في حال عجز الميزانية العامة إلى فرض ضرائب جديدة بغرض تحقيق الحد الأدنى من الموارد المالية لتغطية حجم الانفاق العام، وفي هذا عدم مراعاة للعدالة الضريبية في فرض الضريبة، وهو ما يولد لدى المكلف الشعور بالقهر والاستغلال من طرف المشرع الجبائي والسلطة ككل، خاصة في ظل سكوت السلطات الجبائية عن أصحاب النفوذ، والذين غالبا ما يستندون على التهرب الضريبي للزيادة من مداخيلهم وأرباحهم، وفي بعض الحالات يكون ذلك بتواطؤ مع موظفي المصالح المالية والموظفين الحكوميين²، كما أن العبء الضريبي الناتج عن هذه السياسة التمويلية غالبا ما يتحمله المكلفين الملتزمين بأداء الضريبة، وهم أصحاب الدخل الثابت والمحدود، مقابل عبء ضئيل على المكلفين المتهربين من الضريبة، وهذا يؤدي إلى عدم المساواة الضريبية بين المكلفين في تحمل الأعباء الضريبية، وفي ذلك تعدي لأهم المبادئ الاجتماعية التي تقوم عليها الضريبة، وينتج عن ذلك تضارب بين طبقات المجتمع، بسبب اتساع الفوارق الاجتماعية بينهم، ومنه تعجز الضريبة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين الافراد، وتصبح أداة لتعميق الفوارق وهدم قيم التضامن المدني بين أفراد المجتمع الواحد³.

وفي حال عجز الميزانية تسعى الدولة كذلك إلى فرض ضرائب غير مباشرة على السلع الأكثر استهلاكاً، وهو ما يزيد من المعاناة المادية لأصحاب الدخل الضعيف، بالرغم من التزامهم التام بدفع الضريبة، كونها تقتطع مباشرة من المصدر (الدخل)، وعلى عكس المتهرب من الضريبة الذي يكون دخله مرتفع يمكنه من تغطيه حاجياته، وفي هذا تجسيد صريح لتفاوت الفوارق الاجتماعية بين المكلف النزيه ونظيره المتهرب من واجباته الضريبية⁴.

2- محو القيم المدنية الجبائية.

والمقصود بالمدنية الجبائية هو تفضيل المصلحة العامة للمجتمع على المصلحة الشخصية، بحيث لا يقوم الفرد بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع⁵، فالتهرب

¹ وقد كرس دستور 2020 هذا المبدأ من خلال نص المادة 82 منه، حيث نصت الفقرة الثانية منها على « كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها» أما الفقرة الخامسة، فنصت على «كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساساً بمصالح المجموعة الوطنية».

² عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 96.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 163.

⁴ بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، 15 و 16 نوفمبر 2011، ص 12.

⁵ عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 96.

الضريبي يؤدي إلى نقشي اللامدنية الجبائية، والتخلي عن المواطنة الجبائية¹، والتي تقتضي المساهمة الفعلية من طرف أفراد المجتمع في تحمل أعباء الدولة، عن طريق التقيد بأداء الواجبات الضريبية، وتفضيل النفع العام عن الخاص في حال التعارض بينهما، وتنتشر اللامدنية الجبائية داخل المجتمعات التي تعاني من ضعف أجهزتها الأمنية، وللتهرب الضريبي دور في ذلك، لأنه يتسبب في إضعاف هبة الدولة وعدم تمكنها من فرض رقابتها على المكلفين، وعدم مقدرتها على فرض الضرائب المناسبة لتغطية النفقات العامة، وحتى إن تمكنت من فرضها فإنها لا تستطيع تحصيلها داخل مجتمع يسود فيه التهرب الضريبي، والجرائم بوجه عام، بفعل عدم الاستقرار الأمني،

ومن هنا يأتي دور الضريبة في تطوير أجهزة الأمن داخل الدولة، من خلال توفر موارد مالية يتم إنفاقها لتطوير هذا القطاع، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض النفقات الموجهة للخدمات العامة كالأمن².

3- عدم الصدق في المعاملات.

إن الغاية من التهرب الضريبي والمتمثلة في تحقيق الأرباح، تؤدي إلى هدم القيم الأخلاقية لدى المكلفين، ودفعهم إلى استخدام شتى الوسائل وبغض النظر عن مدى مطابقتها أو مخالفتها للتشريع المعمول به للتملص من الضريبة، فتصبح هذه الأخيرة أحد عوامل الفساد الأخلاقي، بتعمد عدم الصدق في المعاملات بين الفرد والإدارة الضريبية، من خلال عدم الإقرار الصحيح بالامتلاكات والنشاطات المدرجة في التصريحات الجبائية للمكلفين، وهذا من شأنه أن يهدم الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين، نتيجة لعدم الإقرار بالعمليات المحاسبية المبرمة بينهم، فكل متعامل يفترض التزوير في محاسبة الطرف الآخر لاعتبارات جبائية غرضها التهرب من الضريبة.

وانعدام الصدق في المعاملات يؤثر كذلك في العلاقة القائمة بين المتعاملين الاقتصاديين والمؤسسات المالية والبنكية، والتي قد تعمد إلى عدم منح القروض للوكلاء المفترض لجوئهم إلى التهرب الضريبي، لعدم وجود ضمانات حقيقة لاسترجاع قيمة قروضها، فالإدارة الجبائية قد تتمكن من كشف التهرب الضريبي من خلال رقابتها على محاسبة المكلف، وقد ينتج عن ذلك فرض ضرائب بأثر رجعي، مما يتسبب في تراكم الديون على الوكيل، فضلا عن إمكانية فرض عقوبات جزائية أو جبائية، وينعكس ذلك على قدرة الوكيل عن الوفاء برد قيمة القرض³.

¹ بالواضح الجبلاني، ميمون نبيلة، مرجع سابق، ص 13.

² حساني بن عودة، بن ديبية يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة أحمد دراية، أدرار، العدد 2، ديسمبر 2019، ص 60.

³ عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 95.

4- التأثير على حقوق الانسان.

إن الأموال غير المشروعة المحققة بالجوء إلى التهرب الضريبي تؤدي إلى تهديد استقرار وأمن المجتمعات، وتعرض التنمية الاجتماعية للخطر، لمساهمتها في هدم قيم الديمقراطية من خلال التقليل من مصداقية الضريبة وعدالتها، فالتهرب الضريبي يمنع حصول الدولة على الموارد المالية الضرورية لمكافحة الفقر وتحسين الظروف الاجتماعية للأفراد، عن طريق تعزيز التنمية الاجتماعية والاقتصادية، وتكريس حق الانسان في التمتع بحقوقه المدنية والاجتماعية وغيرها، فلجوء الدولة التعسفي لزيادة الضرائب لسد النقص في الموارد المالية، هو تعدي صريح لحقوق الإنسان، فالتوزيع العادل للثروة على الفئات الهشة كفيل بأن يسد الحاجات الأساسية لهاته الفئات، إلا أن التهرب الضريبي يؤدي إلى قلب هذه الفرضية، عن طريق عدم التوزيع العادل للأعباء الضريبية، فيصبح الفرد المفترض استفادته من العائدات الضريبية، مجبرا على دفع المزيد من الضرائب لتغطية العجز في موارد الدولة، فالتهرب الضريبي له تأثير على حقوق الانسان لغياب العدالة الاجتماعية، وحرمان الافراد من التمتع بجميع الحقوق المخولة لهم¹.

ويؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسة المالية للدولة، لعدم تمكنها من جمع الموارد المالية اللازمة للقيام بوظائفها الاجتماعية والاقتصادية، فينتج عن ذلك عزوف الدولة عن انجاز المشاريع التنموية، حيث يؤدي ذلك إلى الزيادة في نسبة البطالة داخل المجتمع، أو قد تلجأ الدولة إلى المفاضلة بين هذه المشاريع، بالتخلي عن بعض المشروعات داخل قطاعات معينة مقابل قطاعات أخرى أكثر أهمية، فإهمال الدولة مثلا لمشاريع الصرف الصحي والصحة العمومية مقابل القيام بمشاريع استثمارية في القطاع الصناعي أو الزراعي يؤدي إلى انتشار الأوبئة والأمراض، وهذا ينتافي مع مبادئ حقوق الانسان².

وفي الأخير يتبين لنا بأن انتشار التهرب الضريبي هو أثر لعدم فعالية النظام الجبائي ككل، وعدم تمكنه من التصدي لظاهرة التهرب الضريبي والتقليل من خطورتها التي تطال جميع المجالات، السياسية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، فالتهرب الضريبي يقلل من الإيرادات المالية للدولة، وبالتالي عدم تمكنها من تنفيذ سياستها التمويلية والمالية، مما يؤدي إلى الاضرار بالاقتصاد الوطني، والتأثير على مقدرة الفرد على أداء وظائفه الاجتماعية، كما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي، وهو سبب في غياب التضامن الاجتماعي، وعدم احترام مبادئ العدالة الضريبية، فالضريبة هي أحد مظاهر التضامن

¹ مهى حاجي شاهين، مرجع سابق، ص 537، ص538.

² واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية (الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً)، رسالة دكتوراه، تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الموسم الجامعي 2016-2017، ص من 80 إلى 82.

الاجتماعي بين الأفراد، والمساهمة المنتظمة في تحمل الأعباء الوطنية هو تكريس لمبدأ العدالة الضريبية¹.

ثانيا- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.

إن الضريبة لها تأثير مباشر على تقدم أو تأخر اقتصاد أي دولة، وذلك كونها موردا أساسيا ينخفض ويرتفع حسب توسع وضيق المعاملات الاقتصادية والتجارية، وعليه فإن الآثار المالية للتهرب الضريبي ينتج عنها في المقابل آثار اقتصادية تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، ومن بين الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي ما يلي:

1- الإخلال بقواعد المنافسة.

تمثل السياسة المالية للمؤسسة أحد أهم العناصر المساهمة في نجاح مختلف المشروعات، وهو ما يحدد قيمة وأهمية أي مؤسسة عن الأخرى، لذلك نجد بأن المؤسسة التي تعتمد على التهرب الضريبي في زيادة أرباحها، أفضل ماليا من تلك التي تلتزم بأداء ديونها من الضرائب، على اعتبار أن الضريبة هي اقتطاع مالي ينقص من أرباحها، فالتهرب الضريبي يزيد من الامكانيات المادية للمؤسسة أو الشركة بما يمكنها من توسيع مشروعاتها واكتساب مكانة مرموقة داخل السوق²، فنجد بأن المؤسسة المتهربة من الضرائب تحكم سيطرتها على السوق، وذلك من خلال بيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة بأسعار المنافسين لها، إذ يتجه العديد من المنتجين إلى إبرام صفقاتهم دون الاعتماد على الفوترة، وبالتالي عدم تحمل عبء الرسم على القيمة المضافة، مما يؤدي إلى انخفاض أسعارها مقارنة بباقي المنتجين³، لاعتمادها على المداخل الضريبية للزيادة في نسبة أرباحها، وينتج عن ذلك تمركز الثروة في يد فئات محددة، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الانفاق الاستهلاكي عن طريق توجه الافراد نحو المنتجات الاستهلاكية المستوردة، مما ينعكس على جودة المنتجات المحلية وازدهارها، وفي أغلب الأحيان تفقد هذه المنتجات تنافسيتها داخل السوق، حيث يفتح المجال أمام المنتجات الأجنبية لاكتساح السوق ويسيطر عليها⁴.

وهذا يعتبر إخلالا بمبدأ المنافسة داخل السوق، ذلك أن المنافسة تقوم على عنصر الإنتاجية، فيتعين على المؤسسة أن تعمل على تقوية مكانتها داخل السوق من خلال الزيادة في نسبة انتاجها وتنوعه، فيأتي التهرب الضريبي ليحد من هذه الإنتاجية، لتوجه عديد المنتجين نحو التهرب لزيادة

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، 163.

² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 22.

³ عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 97.

⁴ محمود جمام، مرجع سابق، ص 49.

المداخل، عوض عن تحسين طرق الإنتاج، فوجد مثلا المنافسة القائمة بين المؤسسات الاقتصادية العمومية ونظيرتها الخاصة، فهذه الأخير تتجه نحو التهرب الضريبي لغرض الزيادة في نسبة الأرباح، وامتلاك رؤوس أموال تمكنها من توسيع نشاطاتها والزيادة في نسبة انتاجها، وهذا على عكس المؤسسات الاقتصادية العمومية، والتي لا يمكنها التهرب من التزاماتها الضريبية، لأنها مملوكة من طرف الدولة، فنقص الإيرادات الضريبية يؤدي إلى عرقلة هاته المؤسسات لعدم قدرة الدولة عن أداء واجباتها الإنفاقية لتحسين القطاعات الاقتصادية، وبالتالي عدم مقدرتها على منافسة باقي مؤسسات القطاع الخاص¹.

ويؤدي التهرب الضريبي إلى الاخلال بمبدأ المنافسة كذلك، من خلال التأثير السلبي على الأنشطة الإنتاجية، فوجد بأن هناك أنشطة معينة تجذب المستثمرين إليها، وذلك لاحتوائها على بيئة مناسبة للتهرب الضريبي، وهذا بغض النظر عن المكاسب الاجتماعية والاقتصادية التي توفرها، فيكثر التوجه نحو هذه الأنشطة، حتى وإن كانت انتاجيتها ضئيلة، فنلاحظ بأن التهرب الضريبي يخل بشروط المنافسة بين الأنشطة، من خلال تفضيل الأنشطة المساهمة في التهرب عن تلك التي يحرص القائمين بها على أداء واجبه الضريبي، والاعتماد على الكفاءة والجودة في المنافسة، حيث يتسبب ذلك في عزوف المستثمرين عن الأنشطة التي تعود بالنفع على الدولة وتساهم في النهوض باقتصادها²، ويطلق فقهاء الاقتصاد على هذه الوضعية تسمية - التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي - ومعناه اتجاه الأعوان الاقتصاديين نحو الاستثمار في القطاعات الأكثر جذبا للتهرب الضريبي عوضا عن الأنشطة التي تساهم في التنمية الاقتصادية، وتزيد من الدخل القومي، وهو ما ينتج عنه ركود في الاقتصاد الوطني³، كما يتسبب هذا النوع من المنافسة في تراجع النمو الاقتصادي، لأن فتح المجال أمام مؤسسات ذات إنتاجية ضعيفة لتثبيت جذورها داخل القطاع الاقتصادي على حساب المؤسسات ذات الإنتاجية الكبيرة، يؤدي إلى نشوء الاقتصاد السري، والذي يعتمد على التداول الخفي للأموال، تعجز معه الإدارة الضريبية عن فرض ضرائب على مثل هاته الأموال⁴.

2- عرقلة التنمية الاقتصادية.

تعتبر الضريبة العنصر الجوهري في عملية التنمية الاقتصادية، لكونها جزءا لا يتجزأ من النظام المالي للدولة، فانخفاض الإيرادات الضريبية يؤدي فعلا إلى عرقلة برامج التنمية، حيث تمتاز هذه الأخيرة بطولها، فمخططات التنمية التي تنتهجها سياسة الدولة غالبا ما ينتظر تحقيقها على المدى

¹ بالواضح الجبلاني، ميمون نبيلة، مرجع سابق، ص 11، ص 12.

² خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، عدد 2، 2000، ص 171.

³ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 21.

⁴ بلواضح الجبلاني، ميمون نبيلة، مرجع سابق، ص 12.

البعيد، ضف إلى ذلك أن المخطط المالي لهذه المشروعات يكون معد مسبقاً، بناءً على الموارد الضريبية المنتظر تحقيقها، وبالتالي فإن انخفاض الإيرادات المالية للدولة يكون له الأثر البالغ في افشال برامج التنمية نتيجة لقلّة النفقات العامة بسبب عجز الميزانية، وينعكس ذلك على الأداء التنموي للدولة¹. إن السياسة الاقتصادية للدولة غالباً ما يكون الهدف منها هو التنمية الاقتصادية، وتعتبر الضريبة الأداة الرئيسية لتنفيذ هذه السياسة، باعتبارها الأداة المستخدمة في توجيه النشاط الاقتصادي بما يخدم عملية التنمية، وتحقيق العدالة عن طريق التوزيع العادل للدخل من جهة، والمساهمة العادلة في توزيع الأعباء الضريبية من جهة أخرى، وحسب رأي مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد)² فإن نصيب الفرد من الإيرادات الضريبية في البلدان النامية أقل بكثير من نظيره في البلدان المتقدمة، حيث تبلغ الفجوة الضريبية للبلدان النامية بين 66 و 84 مليار دولار في السنة³.

ونظراً للدور الفعال الذي تقدمه الضريبة لعملية التنمية الاقتصادية، فإن التهرب الضريبي يساهم في تباطؤ هاته العملية، وذلك من خلال التأثير على مردودية المشاريع الاستثمارية، والواضح أن الغرض من توجه الأفراد نحو زيادة الاستثمارات هو تحقيق ربح أكبر، فالتهرب الضريبي يؤثر على الجهود المبذولة من طرف المستثمرين لزيادة نسبة الإنتاج وتنظيمها، والعمل على تقليل التكاليف دون الاضرار بالسير الحسن للمنشآت الإنتاجية، بدفعهم نحو عدم الامتثال للضريبة لتحقيق الأهداف المالية المسطرة⁴.

كما أن التهرب الضريبي يؤثر على السياسة الجبائية والاستثمارية للدولة، فنجد أن العديد من الدول ومن أجل تشجيع عمليات الاستثمار، تلجأ إلى إقرار جملة من التحفيزات والتخفيضات الضريبية، على أنشطة أو أماكن محددة، لتحقيق أهداف اقتصادية معينة، فلجوء المستثمرين المستفيدين من هذه الامتيازات إلى التهرب الضريبي يزيد من المعاناة المالية للدولة، ويعرقل المساعي المبذولة لترقية الاستثمارات عن طريق منح التحفيزات الجبائية⁵.

¹ حساني بن عودة، بن ديبية يمينه، عبد الرحمان عبد القادر، مرجع سابق، ص 60.

² « مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، كما يعرف أيضاً باسم أونكتاد نسبة للاختصار بالإنجليزية UNCTAD : هو منظمة دولية تساعد على إيجاد بيئة ملائمة تسمح باندماج الدول النامية في الاقتصاد العالمي، عد الأونكتاد جزءاً من الأمانة العامة للأمم المتحدة يتناول قضايا التجارة والاستثمار والتنمية. وتتمثل أهداف المنظمة في زيادة فرص التجارة والاستثمار والتنمية للبلدان النامية إلى أقصى حد ومساعدتها في جهودها الرامية إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي على أساس عادل، أنشأت الجمعية العامة للأمم المتحدة الأونكتاد في عام 1964، ويقدم تقاريره إلى الجمعية العامة للأمم المتحدة والمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة، يتمثل الهدف الرئيسي للأونكتاد في صياغة سياسات متعلقة بجميع جوانب التنمية، بما في ذلك التجارة والمعونة والنقل والتمويل والتكنولوجيا، ويجتمع المؤتمر عادةً مرة واحدة كل أربع سنوات؛ وتوجد الأمانة الدائمة في جنيف».

أنظر: <https://ar.wikipedia.org/wiki/> ، تاريخ التصفح 2022/02/18.

³ مهى حاجي شاهين، مرجع سابق، ص 535.

⁴ عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 97.

⁵ مهى حاجي شاهين، مرجع سابق، ص 536.

ومما سبق يتضح لنا بأن الضريبة لها دور كبير في عملية التنمية الاقتصادية، فهي تعتبر الأداة التمويلية لعملية التنمية، ومن ثم فإن انخفاض الإيرادات الضريبية بفعل التهرب يؤدي إلى التقليل من قيمة وأهمية الضريبة في هذا المجال، مما يؤدي إلى إفشال جميع الخطط التنموية المعتمدة من طرف الدولة، وذلك لعدم وجود موارد مالية كافية لتغطية الاحتياجات المادية للمشاريع التنموية، خاصة بالنسبة للدول التي تعتمد بشكل كبير على الموارد الضريبية في تغطية نفقاتها، لذلك تسعى الأنظمة الجبائية الحديثة لوضع نظام جبائي فعال، قادر على التحصيل الفعلي للضريبة، يتطابق مع الإيرادات الضريبية المنتظرة، وهذا من أجل النهوض بمختلف القطاعات، من خلال تمكين مؤسسات الدولة من تجسيد جميع المشاريع المسطرة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية، والتصدي لجميع أشكال التهرب الضريبي¹، وبالتالي فإن نقص الجباية الضريبية ينعكس على المسار التنموي المنتهج، وهناك من الفقهاء من يرى بأن التهرب الضريبي هو سبب من أسباب الفقر، حيث أدى ذلك إلى ظهور اتجاهين:

الاتجاه الأول: يرى بأن التهرب الضريبي يقضي على الفقر، على اعتبار أنه يزيد من مداخل فئات معينة، بما يمكنها من تغطية حاجياتها الاستهلاكية، غير أن هذا الوضع يختص بفئة قليلة.

الاتجاه الثاني: يرى بأن التهرب الضريبي يؤدي إلى الفقر، وذلك بالنسبة للدول التي تعتمد على الضريبة كمورد مالي أساسي، فانخفاض الموارد الضريبية يؤدي إلى نقص الموارد المالية وعدم تمكن الدولة من انجاز المشاريع التنموية خاصة تلك التي من شأنها تحسين المستوى المعيشي لطبقات المجتمع، مما يساهم في التقليل من نسب البطالة بين أفراد المجتمع².

3- التأثير على الاستقرار الاقتصادي وظهور أزمة رؤوس الأموال.

للتهرب الضريبي تأثير سلبي على الاستقرار الاقتصادي داخل المجتمع، فنجد أنه في أوقات التضخم تتسع رقعة التهرب الضريبي، نتيجة الزيادة في دخل الأفراد، وهو ما يتسبب في اضعاف فاعلية الضريبة، من خلال عدم تمكنها من امتصاص الدخول المالية الزائدة والتي لها تأثير على التضخم، وفي المقابل نجد بأنه في أوقات الانكماش والركود الاقتصادي تقل نسبة دخل الأفراد مع زيادة في نسبة التهرب الضريبي، وذلك بسبب ارتفاع الأسعار وانهايار القدرة الشرائية للأفراد، مما يدفعهم إلى اكتناز الأموال في انتظار انتعاش السوق، وبالتالي فإن أي سياسة ضريبية تتخذها الدولة من أجل التخفيض أو الاعفاء الضريبي من الالتزامات الضريبية لن يكون لها تأثير في الظروف الاقتصادية للمكلف وللدولة³، فضلا عن أنها اكتناز الأموال يؤدي إلى خلق ندرة في رؤوس الأموال، بفعل لجوء المكلف إلى إخفاء

¹ عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 76.

² مهى حاجي شاهين، مرجع سابق، ص 535، ص 536.

³ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 22.

أمواله وحفظها خارج المؤسسات المالية والبنكية، لأن هذه الأخير يسهل على الإدارة الجبائية مراقبتها من خلال ممارسة حقها في الاطلاع لدى الهيئات المالية¹، وقد يكون الاخفاء المالي عن طريق فتح حسابات بنكية لدى دولة أخرى وتهريب رؤوس الأموال إليها، مما يتسبب في انخفاض إيرادات الدولة الضريبية، وظهور أزمة السيولة النقدية داخل الدولة².

ثالثا- الآثار المالية للتهرب الضريبي.

تعتمد العديد من الدول سواء كانت نامية أو متقدمة على عائداتها من الضرائب في تمويل ميزانيتها، لذلك فإن التهرب الضريبي يلحق ضررا جسيما بالخزينة العامة للدولة³ من خلال فقدانه لجزء مهم من الموارد المالية، والتي كان من المقرر تحقيقها من خلال فرض الضريبة، فتجد الدولة نفسها عاجزة عن ممارسة سياساتها الإنفاقية على الوجه الصحيح، وينعكس ذلك سلبا على سير مرافقها العامة، لعدم وجود موارد مالية كافية لتغطية النفقات العامة⁴.

ويؤدي التهرب الضريبي إلى تخفيض قيمة الدخل القومي للدولة، والذي هو عبارة عن مجموعة من العوائد المتحصل عليها من طرف أصحاب عناصر الإنتاج والمقدمة من طرف المواطنين، ويكون ذلك مقابل استخدام هذه العناصر في إنتاج السلع والخدمات، لذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى حرمان الخزينة العامة للدولة من أحد أهم عناصر الدخل، مما يؤدي إلى استنزاف في الدخل القومي، على اعتبار أن أموال التهرب الضريبي تذهب غالبا إلى البنوك الأجنبية لإعادة توظيفها عوضا من بقائها داخل الدولة، بما يمكنها من فرض رقابتها على هاته الأموال، واقتطاع الضرائب المترتبة عنها قانونا، وتجدر الإشارة إلى أن انخفاض الدخل القومي يؤدي بدوره إلى انخفاض في مستوى الدخل الفردي، نتيجة لعدم التوزيع السليم للدخل داخل الدولة، فالمكلف المتهرب من الضريبة يصبح أكثر مالا من غيره، حيث ينظر إلى هذا المال كونه خارج عن محله وذلك بالمقارنة مع الجهد والعمل المبذول، وهو ما يؤدي في النهاية إلى اختلال في مراكز الدخل⁵.

¹ وتم التفصيل أكثر في موضوع حق الاطلاع في الفصل الثاني باعتباره أحد الحقوق المخولة للإدارة الضريبية في مجال الرقابة الجبائية.

² عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 99.

³ والخزينة العامة للدولة تعتبر أحد أكثر الجوانب المالية تعقيدا، حيث يرى PIERRE TRAIMAND بأن تعريف الخزينة يمثل تحديا كبيرا، فهي تتكون من جميع الخدمات المالية المرتبطة مجتمعة أو منفردة بالخزينة.

KHECHAIMIA Khaoula, How to optimize the management of the State treasury? Case of Algeria, Journal of Economic Growth and Entrepreneurship JEGE, Université Ahmed Draya d'Adrar ,N1, 2022, p 25.

⁴ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، مرجع سابق، ص 14.

⁵ واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 73.

ومن بين أهم الآثار المالية للتهرب الضريبي هو خفض قيمة العملة الوطنية، ويحدث ذلك نتيجة وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية، بسبب لجوء العديد من المكلفين المتهربين من الضرائب إلى إخفاء الأموال غير المصرح بها، بغية التقليل من حجم الوعاء الضريبي، أين يستوجب من الدولة البحث عن مصادر تمويلية أخرى كالإصدار النقدي وذلك عن طريق صك كتلة نقدية جديدة، لاحتواء النقص الموجود في الأموال¹، وينجر عن ذلك عواقب وخيمة تتمثل في انهيار القدرة الشرائية للمواطنين نتيجة ارتفاع المواد الاستهلاكية بفعل انخفاض القدرة الشرائية للعملة الوطنية².

وتعتبر هجرة الأموال غير المشروعة أهم العوامل المؤدية إلى تدهور قيمة العملة الوطنية، وذلك بالنظر إلى الطريقة التي يتم من خلالها تحويل هاته الأموال، إذ تتم عن طريق اللجوء إلى السوق السوداء لصرف العملة الوطنية إلى أجنبية قبل نقلها خارج إقليم الدولة، حيث إن هذه السلوكيات تؤدي إلى زيادة الطلب على العملة الأجنبية لتهريبها نحو الخارج، مقابل انخفاض الطلب عليها في الظروف العادية والقانونية، مما يتسبب في انخفاض قيمة العملة الوطنية، إضافة إلى التأثير على عمليات الاستيراد والتصدير³.

وتسعى الدولة دائما إلى النهوض باقتصادها الوطني وذلك من خلال التقيد الصارم باستراتيجيتها التنموية، وذلك يتطلب توفير إمكانيات مالية ضخمة، وهو ما تحققه الجباية الضريبية، وعليه فإن التهرب الضريبي يؤدي غالبا إلى عجز في ميزانية الدولة، وهذا بدوره يؤدي إلى عجز الدولة عن تمويل واستكمال مشاريعها التنموية، خاصة تلك المشاريع التي تعود بالنفع المباشر على أفراد المجتمع، من خلال توفير مناصب شغل، لذلك نجد بأن التهرب الضريبي يعمل على الحد من وظائف الدولة، وذلك من خلال شل حركة سير مرافقها العامة، فالدولة تحتاج إلى استقرار في مصادرها التمويلية بغرض تأدية نفقاتها المختلفة، فنقص الإيرادات الضريبية يؤدي إلى اختلال في الموارد المالية للدولة نتيجة عدم التوازن بين نفقات الدولة وإيراداتها، ويتسبب ذلك في عجز الميزانية⁴.

إن الهدف الأساسي من الإيرادات الضريبية هو تمكن الدولة من تغطية نفقاتها المختلفة، لذا فالتهرب الضريبي من شأنه أن يؤثر على نفقات الدولة، حيث تتجه سياسة الدول في هذه الأوضاع إلى التقليل من حجم نفقاتها، وهذا يؤدي إلى الأضرار المباشر بالمستوى المعيشي للأفراد، كما يعد سببا في ضعف الاستثمارات داخل البلد، وفي ظل هذه الظروف فإن أغلب الحكومات تتجه نحو القروض

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 19، ص 20.

² عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 72.

³ واسطي عيد النور، مرجع سابق، ص 76.

⁴ بالواضح الجبلاني، مرجع سابق، ص 9.

الخارجية للتمويل، والتي لها تأثير كبير على سيادة الدولة، لأنها تخلق مخاطر من شأنها المساس باستقلالية البلاد من الناحية المالية والاقتصادية¹، فعدم مقدرة الدولة عن الوفاء برد قيمة القرض يؤدي إلى فقدان الثقة فيها على المستوى الدولي والداخلي، مما يؤدي إلى عزوف المؤسسات المالية والدول الأخرى وحتى الأفراد عن منح القروض لها²، كما قد تتجه الدولة في سبيل زيادة إيراداتها المالية إلى فرض ضرائب جديدة أو الزيادة في قيمة الضرائب المفروضة حالياً، مما يشكل عبئاً ضريبياً على المكلفين بها، وهو مساس بمبدأ العدالة الضريبية، ونشير إلى أن هذه السياسة التمويلية المقررة لا تؤدي بالضرورة إلى زيادة واردات الدولة الضريبية، على اعتبار أن الزيادة في قيمة الضريبة يؤدي إلى الزيادة في نسبة التهرب الضريبي، وهذا الأخير يؤدي إلى الزيادة في الضرائب³.

المبحث الثاني: الأحكام الإجرائية لجريمة التهرب الضريبي.

تعتبر جريمة التهرب الضريبي أحد أهم الجرائم الضريبية التي تقع خرقاً للقوانين الجبائية، فهذه الجريمة لها تأثيرات كبيرة على استقرار المنظومة المالية والتمويلية، مما يتسبب في خلق أزمات مالية تنعكس على حجم الإنفاق العام الممارس من طرف الدولة، لذلك فإن التشريع الضريبي يهدف إلى تقنين جميع الإجراءات المتعلقة بالضريبة، وذلك من أجل حماية هذا المورد الهام، وبالتالي فإن أي خرق لهذه القوانين يترتب عنه متابعة المكلف لارتكابه جريمة الغش والاحتيال الضريبي، وفقاً للقواعد؛ الأحكام الضريبية والجزائية.

إن طبيعة النظام الضريبي وكثرة القوانين المتعلقة به، أدت إلى كثرة المنازعات المتعلقة بالضريبة، حيث نجد بأن المجال الجبائي يحتوي على نوعين من المنازعات، الأولى تتمثل في المنازعات الإدارية، وهي عبارة عن الأساليب التي يتم اتخاذها من أجل فض النزاع الذي ينشأ بين المكلف والإدارة الضريبية، حول المسائل المتعلقة بتطبيق الضريبة، لذلك فإن هذا النوع من المنازعة يختص به القضاء الإداري⁴ للتأكد من تطبيق القانون الضريبي.

¹ عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 72، ص 73.

² ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، مرجع سابق، ص 13.

³ محمود جمام، مرجع سابق، ص 49.

⁴ وتتمتع الإدارة الضريبية في مثل هذه المنازعات بامتيازات واسعة، باعتبار أنها صاحبة السلطة، وهذه السلطة مستمدة من الوظيفة العامة لها والمتمثلة في خدمة المصالح المالية للدولة، لذلك فإن هذه الإمتيازات من شأنها التأثير على جميع الجوانب المتعلقة بهذا النوع من المنازعة.

أنظر: أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري (الدعوى الضريبية نموذجاً)، الأمل للنشر والتوزيع، تيزي وزو، الجزائر، 2012، ص 28.

وقد ميزت المحكمة العليا في قرارها رقم 594797 بين الدعوى الجبائية الإدارية والدعوى الجبائية الجزائية، وذلك في ما يتعلق بضروة ممارسة الخبرة، حيث جاء في مبدأ هذا القرار، بأن « القاضي ملزم بالبحث عن مدى توافر المنارات التدلّيسية في التصرفات المؤدية إلى الغش الضريبي، وأن الخبرة القضائية لا تفيد في تكييف الوقائع من جديد، أو انتفاء الطابع الجزائي عن الأفعال المرتكبة»، وجاء ضمن حيثيات هذا القرار ما يلي «حيث إنه عملاً بنصوص قانون الإجراءات الجبائية وقانون

أما النوع الثاني من المنازعات، فهو يتعلق بالمنازعات الجبائية الجزائرية، وهي عبارة عن الدعاوى التي تتقدم بها إدارة الضرائب من أجل تطبيق العقوبات القانونية على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، وعليه فإن موضوع هذه المنازعة هو حماية المال العام للدولة، وذلك من خلال ردع جميع الممارسات المتعلقة بالتعدي على القوانين والأنظمة الضريبية، فإذا كان موضوع المنازعة الإدارية الجبائية هو تطبيق القانون، فإن الجانب الجزائي للنزاع الضريبي يتمثل في الخرق الصريح للقوانين الضريبية باتباع أساليب وممارسات تدليسية.

وتتمتاز الدعوى الجزائية في المجال الضريبي بمجموعة من الخصوصيات، فهي بذلك تخضع للقانون الجزائي باعتباره يحتوي على القواعد المتعلقة بكل جرائم القانون العام، كما تخضع لإجراءات خاصة تم النص عليها بموجب التشريع الضريبي، لذلك سنقوم في هذا المبحث بدراسة الجانب الجزائي للتهرب الضريبي، وذلك من خلال تحديد أركان هذه الجريمة في (المطلب الأول)، وبما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى التعدي على مصلحة عامة للدولة، فإننا سنحدد أهم الإجراءات المتعلقة بالمتابعة الجزائية لجريمة التهرب الضريبي في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: خصوصية أركان جريمة التهرب الضريبي.

تعتبر الضريبة أهم مصلحة تسعى الدولة إلى حمايتها، باعتبارها العنصر الحيوي لنشاط الدولة، لذلك فقد تم تجريم التهرب الضريبي بموجب العديد من القوانين، سواء كانت ضريبية أو غيرها، وذلك يبرز الاهتمام الكبير الذي توليه الدولة لحماية مواردها المالية من الإيرادات الضريبية، عن طريق تجريم الأفعال التدليسية التي تمارس في مجال تنظيم المادة الخاضعة للضريبة للتأثير في قيمة الضريبة، إما عن طريق التقليل منها أو عدم الإلتزام بها.

الضرائب المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال فإن المنازعة في الضرائب المفروضة وفقا للإشعار المرسل إلى المكلف بالضريبة تخضع لأحكام المنازعة الإدارية والنظم الإداري، أما عندما يكتشف الغش أو التدليس أو التهرب من الضريبة بالطرف المحددة في القوانين الجبائية فإن طبيعة النزاع أو القضية تأخذ مآل الإجراءات الجزائية وتكون فيها الدعوى الجبائية دعوى مرتبطة بالدعوى العمومية تمارسها إدارة الضرائب للمطالبة بالمستحقات الجبائية بمقتضى الشكوى المقدمة للنيابة وعليه فإن القاضي الجزائي ملزم بالبحث والتأكد من وجود الغش الضريبي أو التهرب الجبائي من عدمه وفقا للطرق التدليسية المحددة في القوانين الجبائية وأن المبلغ المستحق للخرينة يتوفر بمجرد حدوث الغش أو التهرب وأن تقدير هذه المبالغ يؤول إلى إدارة الضرائب دون سواها تبعا للقواعد المحددة في القوانين الجبائية، وبالتالي فإن اللجوء إلى الخبرة لا يفيد في تكييف الوقائع من جديد أو انتفاء الطابع الجزائي على الأفعال المرتكبة».

انظر: قرار رقم 594797، الصادر بتاريخ 2015/01/29، المحكمة العليا، الغرفة الجزائية، موقع المحكمة العليا، <http://www.coursupreme.dz>

فمن خلال هذا المطلب سنقوم بتحديد النصوص القانونية المجرمة للتهرب الضريبي، والأفعال المادية لهذه الجريمة، وذلك بدراسة أركان الجريمة في (الفرع الأول)، وتحديد مختلف الأحكام المتعلقة بالركن المادي في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي.

تتألف أركان جريمة التهرب الضريبي من نفس الأركان الخاصة بالجريمة في القانون العام، والمتمثلة في الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي.

أولاً: الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي.

يعتبر مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات من بين أهم المبادئ التي يعتمد عليها في تجريم أي فعل وترتيب العقاب المناسب له، فالغاية من هذا المبدأ هو حصر الجرائم والعقوبات في القانون، أي أنه لا يمكن اعتبار فعل ما مجرماً إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، وبالتالي فإن السلطة التشريعية للدولة هي الوحيدة التي لها صلاحية تحديد الجرائم وفرض العقوبات، بينما تقتصر مهمة السلطة القضائية في التأكد من مدى مطابقة الفعل المرتكب للنص التجريمي¹، ولدراسة مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات لا بد من التركيز على جانبين، الجانب الأول إيجابي، ويتمثل في ضرورة خضوع الفعل المرتكب لنص قانوني يجرمه، والجانب الثاني سلبي، ويتمثل في عدم خضوع الفعل المرتكب لسبب من أسباب الإباحة².

وقد كرس المشرع الجزائري هذا المبدأ بموجب الدستور، فتم النص عليه في جميع التعديلات الدستورية، فالمادة 15 من دستور 1963³ نصت على « لا يمكن إيقاف شخص ولا متابعته إلا في الأحوال المنصوص عليها في القانون، وأمام القضاة المعيّنين بمقتضاه، وطبقاً للإجراءات المقررة بموجبه»، وفي دستور سنة 1976⁴ تم تكريس هذا المبدأ كذلك مع تعديل في الصياغة القانونية، حيث نصت المادة 45 من هذا الدستور على «لا تجريم إلا بقانون صادر قبل ارتكاب العمل الإجرامي» وفي

¹ عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2013، ص 49

² ونص المشرع الجزائري على أسباب الإباحة بموجب المادة 39 من قانون العقوبات، تحت عنوان الأفعال المبررة، فحسب هذه المادة لا تعتبر الجريمة الأفعال التالية:

- إذا كان الفعل قد أمر أو أذن به القانون.

- إذا كان الفعل قد دفعت إليه الضرورة الحالة للدفاع المشروع عن النفس أو عن الغير أو عن مال مملوك للشخص أو للغير بشرط أن يكون الدفاع متناسباً مع جسامة الاعتداء.

³ دستور 1963، الصادر بتاريخ 8 سبتمبر 1963.

⁴ الأمر رقم 76-97 مؤرخ في 30 ذي القعدة الموافق 23 نوفمبر سنة 1976، يتضمن إصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، جريدة رسمية عدد 94، الصادرة بتاريخ 24 نوفمبر 1976.

التعديل الدستوري لسنة 2016¹ تم النص كذلك على هذا المبدأ بموجب المادة 56 منه والتي جاء فيها «كل شخص يعتبر بريئاً حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته في إطار محاكمة عادلة تؤمن له الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه» ونصت المادة 58 من نفس الدستور² على « لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم» وفي التعديل الدستوري الجديد تم النص على هذا المبدأ بموجب المادتين 41 و43³.

وبالعودة إلى قانون العقوبات الجزائري⁴ نجد بأنه نص صراحة على هذا المبدأ من خلال نص المادة الأولى منه، والتي نصت على «لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون».

1- تجريم التهرب الضريبي بموجب الاتفاقيات الجبائية الدولية.

وتعرف الاتفاقيات الجبائية الدولية على أنها « معاهدات بين دولتين أو أكثر من الدول والتي تحدد الضريبة، وهي تهدف أيضا إلى تجنب أو على الأقل الحد من الازدواج الضريبي»⁵، فمثل هذه الاتفاقيات تعتبر بمثابة معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، وبالرجوع إلى اتفاقية فيينا للمعاهدات الدولية⁶ نجدها تنص في مادتها الثانية على تعريف المعاهدة، بنصها على « يقصد بـ" المعاهدة "الاتفاق بـ" المعاهدة "الاتفاق الدولي المعقود بين الدول في صيغة مكتوبة والذي ينظمه القانون الدولي، سواء تضمنته وثيقة واحدة أو وثيقتان متصلتان أو أكثر ومهما كانت تسميته الخاصة».

وعلى خلاف باق جرائم القانون العام، فإن الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي يمكن أن يستمد من الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها الدولة مع دول وحكومات أخرى، لغرض التصدي لظاهرة التهرب الضريبي الدولي، فالاتفاقيات والمعاهدات الدولية تسمو على القانون وهذا بصريح نص المادة 154 من الدستور⁷، ونشير إلى أن الاتفاقيات الجبائية الدولية لا تنص صراحة على تجريم التهرب

¹ ونشير إلى أنه في دساتير 1989 و 1996 تم الاعتماد على نفس الصياغة الواردة في التعديل الدستوري لسنة 2016، حيث تم النص على هذا المبدأ بموجب المادتين 42 و43 من دستور 1989، وتم النص عليه كذلك بموجب المادتين 45 و46 من دستور 1996.

² القانون رقم 01-16 مؤرخ في 26 جمادى الأولى 1437 الموافق 6 مارس 2016 يتضمن التعديل الدستوري، جريدة رسمية عدد 14، الصادرة بتاريخ 7 مارس 2016.

³ دستور الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية العدد 82، الصادرة بتاريخ 15 جمادى الأولى 1442 الموافق لـ 30 ديسمبر 2020.

⁴ الأمر رقم 66 / 156 المؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن قانون العقوبات، جريدة رسمية عدد 49 الصادر في 11 جوان 1966، المعدل والمتمم.

⁵ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 266.

⁶ اعتمدت هذه الاتفاقية من قبل المؤتمر الأمم المتحدة بشأن قانون المعاهدات الذي عقد بموجب قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 2166 المؤرخ في 5 كانون الأول/ديسمبر 1966، ورقم 2287 المؤرخ في 6 كانون الأول/ديسمبر 1967، وقد عقد المؤتمر في دورتين في فيينا خلال الفترة من 26 آذار/مارس إلى 24 أيار/مايو 1968 وخلال الفترة من 9 نيسان/أبريل إلى 22 أيار/مايو 1969، واعتمدت هذه الاتفاقية في ختام أعماله في 22 أيار/مايو 1969، وعرضت للتوقيع في 23 أيار/مايو 1969، ودخلت حيز النفاذ في 27 كانون الثاني/يناير 1980.

⁷ حيث تنص المادة 154 من الدستور على «المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية، حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور تسمو على القانون»

الضريبي، وإنما تقوم بتنظيم ومعالجة مختلف الأساليب والتقنيات الحديثة لمنع التهرب الضريبي الدولي، كتبادل المعلومات المالية والمصرفية، لغرض الكشف عن المبالغ ورؤوس الأموال الغير خاضعة للضريبة بموجب قانون الدولة الطرف في الاتفاقية، كما تتضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية تحديد مفهوم المنشأة الثابتة وتنظيمها، باعتبارها الآلية الأكثر استعمالاً في التهرب الضريبي الدولي، ومثل ذلك الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وحكومة المملكة المتحدة بريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية، لمنع الإزدواج الضريبي وتجنب الغش الجبائي، حيث نصت هذه الاتفاقية في مادتها الخامسة على تحديد مفهوم المنشأة الثابتة وتنظيمها، بينما تضمنت المادة 24 منها إجراءات تبادل المعلومات¹.

2- تجريم التهرب الضريبي بموجب الدستور.

فجريمة التهرب الضريبي كغيرها من الجرائم تخضع لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، إذ تم تجريم هذا الفعل بموجب الدستور وقانون العقوبات وقانون الوقاية من الفساد ومكافحته، بالإضافة إلى كل القوانين الضريبية، فنجد بأن الدستور الجزائري الحالي نص صراحة على تجريم التهرب الضريبي بموجب المادة 82 منه، والتي تحدثت عن أهم المبادئ الضريبية، وفي فقرتها الأخيرة نصت على تجريم التهرب الضريبي، حيث نصت هذه الفقرة على «... يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي» وفي دستور 2016 تم تجريم هذا الفعل بنص المادة 78 منه، والتي جاء فيها «... يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال» فالملاحظ أن دستور 2016 ربط بين التهرب الضريبي والتهريب الضريبي بتحويل رؤوس الأموال إلى الخارج، ذلك لأن هذه الأخيرة تعتبر أهم الوسائل المستعملة في التهرب الضريبي الدولي، وتتطوي على آثار ومخاطر مالية واقتصادية، يكون لها الأثر البالغ في السير الحسن للسياسة الإنفاقية للدولة، وهو ما دفع بالمشروع إلى ذكرها صراحة بموجب النص الدستوري.

3- تجريم التهرب الضريبي بموجب التشريع الجزائري.

تم النص على الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي ضمن بنود قانون العقوبات، وذلك قبل تعديله سنة 2006، فكانت المادة 122 منه والمتعلقة بجرائم التهرب الضريبي المرتكبة بتواطؤ موظفي إدارة الضرائب تنص على «تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 121 على كل صاحب سلطة

¹ مرسوم رئاسي رقم 16-156 مؤرخ في 19 شعبان 1437 الموافق 26 مايو 2016، يتضمن التصديق على اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية، لتجنب الإزدواج الضريبي ولتجنب التهرب والغش الضريبيين في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، الموقعة بالجزائر في 18 فبراير سنة 2015، جريدة رسمية عدد 33، الصادرة في 5 يونيو 2016، ص 3.

عمومية يأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون، وكذلك كل موظف عمومي يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها.

وتطبق ذات العقوبات على أصحاب السلطة العمومية أو الموظفين العموميين الذين يمنحون على أي صورة كانت ولأي سبب كان وبغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب أو الرسوم العمومية أو يتجاوزون عن شيء منها، أو يسلمون مجانا منتجات مما تنتجه مؤسسات الدولة، ويعاقب المستفيد باعتباره شريكا» إلا أنه وبعد استحداث القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته تم إلغاء المادة 122 من قانون العقوبات وتعويضها بالمادة 31 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، تحت عنوان الإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم، حيث نصت هذه المادة على «يعاقب بالحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج، كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة تحت أي شكل من الأشكال، ولأي سبب كان، ودون ترخيص من القانون، من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب والرسوم العمومية أو يسلم مجانا محاصيل مؤسسات الدولة» والملاحظ أن هذه المادة نصت على تجريم نوع من أنواع التهرب الضريبي المندرج في إطار جرائم الفساد الضريبي، المرتكبة بمساهمة فعلية من موظف الإدارة الضريبية، وبما أن النتيجة النهائية واحدة، وتتمثل في التهرب الكلي أو الجزئي من الالتزامات الضريبية، فإن هذه المادة تعتبر بمثابة الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي بوجه عام.

4- تجريم التهرب الضريبي بموجب القوانين الضريبية.

وبما أن التهرب الضريبي ينصب على المخالفة الصريحة للقانون الضريبي، فقد نصت مختلف القوانين الجبائية على تجريم هذا الفعل، حيث جاء تجريم التهرب الضريبي على النحو التالي:

أ- تجريم التهرب الضريبي بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

نصت المادة 303 من هذا القانون على تجريم التهرب والغش الضريبي، فحددت العقوبات المفروضة على المكلفين في حال لجوئهم لاستعمال أساليب ومناورات تدليسية بغية عدم الخضوع الكلي للالتزامات الضريبية، كما نصت المادة 306 من نفس القانون¹ على تجريم التزوير الضريبي المستعمل كوسيلة للتهرب الضريبي، وحددت هذه المادة العقوبات المفروضة على استعمال الوثائق أو البيانات المخالفة للواقع والأعمال المنجزة التي تم الاعتماد عليها في تحديد الوعاء الضريبي.

¹ الأمر رقم 101 / 76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، جريدة رسمية عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم.

ب- تجريم التهرب الضريبي بموجب قانون الضرائب غير المباشرة.

تضمنت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة¹ العقوبات المفروضة على مرتكبي جرائم الغش الضريبي، حيث حددت الغرامات وعقوبة الحبس المفروضة على كل مكلف لجأ وباستخدام مختلف الطرق الاحتيالية للتملص أو محاولة التملص الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي، وتدعيما لهذه المادة نصت المادة 533 من نفس القانون على بعض الطرق المستعملة في التهرب و الغش الضريبي، في حين تضمنت المادة 534 إجراءات المتابعة الجزائية لمرتكبي جرائم التهرب الضريبي، والملاحظ من خلال قانون (ض.غ.م) أنه أولى اهتماما لهذه الجريمة من خلال تجريمه للتهرب الضريبي وتحديد التكييف القانوني له، وتبيان الطرق المستعملة فيه، مروراً بتنظيم إجراءات المتابعة الجزائية الواجب العمل بها في إطار محاكمة مرتكبي جرائم التهرب الضريبي لتسليط العقوبات المترتبة قانوناً عن هذا الجرم.

ج- تجريم التهرب الضريبي بموجب قانون الرسم على رقم الأعمال.

تم تجريم التهرب الضريبي حسب هذا القانون² بموجب المادة 117 منه، حيث نصت هذه المادة صراحة على تجريم التهرب الضريبي، وتحديد العقوبات المطبقة عليه، واحتوت هذه المادة على « يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بطرق بصفة آلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضريبة أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها».

ونلاحظ من خلال المادة أعلاه، أنها اعتمدت نفس مواد التجريم والإجراءات والمتابعات الجزائية المطبقة على جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها بموجب قانون الضرائب غير المباشرة، أما المادة 114 من نفس القانون وفي فقرتها الثانية، فقد حددت عقوبة استعمال طرق تدليسية في التهرب الضريبي، بنصها على «... في حال استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ هذه الغرامة بـ 1.000 إلى 5.000 دج» وهو نفس ما جاءت به المادة 116، والتي حددت نسب الغرامة المفروضة على مرتكبي التهرب الضريبي عن طريق التصريح برقم أعمال سنوي أقل من الرقم الحقيقي.

د- تجريم التهرب الضريبي بموجب قانون التسجيل.

¹ الأمر رقم 104 / 76 - مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، جريدة رسمية عدد 70 الصادر في 2 أكتوبر 1977 ، المعدل والمتمم.

² الأمر رقم 102 / 76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976 ، المعدل والمتمم .

تم النص على جريمة التهرب الضريبي في القسم الخامس من الباب السادس من هذا القانون¹ تحت عنوان الغش الجبائي، فتضمنت المادة 119 في فقرتها الأولى تجريم التهرب الضريبي، مع تحديد العقوبات والغرامات الجزائية لمرتكبي هذا الجرم، واشتمل هذا القسم على مختلف الإجراءات والقواعد الجزائية المتعلقة بالمتابعة القضائية لمرتكبي جريمة الغش الجبائي.

هـ - تجريم التهرب الضريبي بموجب قانون الطابع.

بالرجوع إلى المادتين 33 و 34 من هذا القانون²، نجد بأنهما تضمنتا تجريم التهرب الضريبي، فنصت المادة 33 على « إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها... » كما تضمنت المادة 1/34 في فقرتها الأولى ما يلي « كل من تملص أو حاول الانقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5000 إلى 20000 دج وسجن من عام إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. ».

و - تجريم التهرب الضريبي بموجب قانون الإجراءات الجبائية.

يتضمن قانون الإجراءات الجبائية³ مجموعة من النصوص تختص بتنظيم مختلف الإجراءات والقواعد والضوابط المتعلقة بعملية الرقابة الجبائية، والتي تعتبر من بين أهم الأساليب الإدارية المستخدمة في سبيل الكشف عن جرائم التهرب الضريبي، وقد نص هذا القانون على جريمة التهرب الضريبي بموجب المادة 34 منه، حيث بينت هذه المادة أن من حق الإدارة الضريبية ممارسة الرقابة الجبائية على محل المكاف، للكشف مختلف المناورات والطرق التدليسية المستعملة من طرف المكاف للتملص من أداء الضريبة المفروضة عليه بموجب القانون الضريبي.

ثانياً: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي.

والمقصود بالركن المادي للجريمة بوجه عام، هو مظهرها الخارجي أو كيانها المادي، ويشتمل على جميع الماديات الملموسة في الواقع، عملاً بالقاعدة التي تنص على أنه لا جريمة دون ركن مادي،

¹ الأمر رقم 105 / 76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية عدد 81 الصادرة في 18 ديسمبر 1977 ، المعدل والمتمم.

² الأمر رقم 103 / 76 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 ، يتضمن قانون الطابع، جريدة رسمية عدد 39 الصادرة في 15 ماي 1977 ، المعدل والمتمم.

³ قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79 الصادر في 23 ديسمبر 2001، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

ويتضمن الركن المادي للجريمة قسمين، أحدهما إيجابي يتمثل في القيام بالأعمال التي يجرمها القانون، والآخر سلبي يتمثل في الامتناع عن الأعمال والواجبات التي يفرضها القانون¹، ولدراسة الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي ينبغي الإشارة إلى ثلاث عناصر رئيسية تتمثل في: السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية و العلاقة السببية بين النتيجة والسلوك الإجرامي.

1- السلوك الإجرامي لجريمة التهرب الضريبي (الفعل المادي المجرم).

والسلوك الإجرامي هو «حركة الجاني الاختيارية التي يترتب عليها تغيير في العالم الخارجي»² ويتمثل السلوك الإجرامي الضريبي، في مختلف الأفعال المادية والعمليات المحاسبية والقانونية بالإضافة لكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من دفع الضرائب³، ويعرف السلوك الإجرامي الضريبي بأنه «السلوك الإرادي المخالف للالتزام الضريبي، فهو الوسيلة التي يلجأ إليها الشخص لمخالفة الالتزام الضريبي من جهة، ويهدف بها الإفلات من هذا الالتزام من جهة أخرى»⁴.

فمن خلال تعريف التهرب الضريبي نستخلص بأن السلوك الإجرامي لهاته الجريمة يتمثل في مباشرة المكلف لأحد الأساليب التدليسية للتأثير في وعائه الضريبي.

أ- تعريف المناورات التدليسية.

عرف الفقه المدني التدليس بأنه «إيهام الشخص بغير الحقيقة بالالتجاء إلى الحيلة والخداع لحمله على التعاقد»⁵ وعرف المشرع الجزائري التدليس بموجب الفقرة الثانية من المادة 86 من القانون المدني⁶ ، والتي نصت على «... ويعتبر تدليسا السكوت عمدا عن واقعة أو ملابسة إذا ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة أو هذه الملابسة» وفي حال ربط هذه المادة بجريمة التهرب الضريبي، فإن المدلس عليه في هذه الحالة هو الإدارة الجبائية، فهذه الأخير ما كانت لتعتمد قيمة الضريبة المفروضة على المكلف وفقا لتصريحاته الضريبية، لو علمت بأن المكلف لجأ إلى استعمال مناورات تدليسية غرضها التأثير في القيمة أو النسبة النهائية للضريبة المستحقة، فالتدليس في القانون الضريبي يكون إما قبل إبرام العقد الضريبي، أي قبل ربط الضريبة بالمكلف، كما يمكن أن يكون بعد

¹ عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 101.

² نفس المرجع السابق، ص 102.

³ منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال والأعمال، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، ج1، 2012، ص 147.

⁴ طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 100.

⁵ محمد صبري السعدي، شرح القانون المدني الجزائري (النظرية العامة للالتزامات)، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ج1، ط1، 2004، ص 181.

⁶ الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني، جريدة رسمية عدد 78، الصادرة بتاريخ 26 سبتمبر

1975، المعدل والمتمم.

إبرام هذا العقد، في حين أن التدليس في القانون المدني هو عيب من عيوب الإرادة¹ يجعل العقد قابلاً للإبطال، ويكون أثناء إبرام العقد²، وإذا كان التدليس في القانون المدني يستوجب وجود عقد مبرم بين الطرفين، فإن التدليس الضريبي لا يتطلب هذا الشرط، فالمكلف أثناء ممارسته لنشاط غير مصرح به لدى المصالح الجبائية، لا يربطه أي عقد مع الإدارة الضريبية، ومع ذلك فإن تصرفه يعتبر تدليسا ضريبيا بغرض التهرب الضريبي³.

وبالرجوع إلى قانون الممارسات التجارية⁴ نجد بأنه نص على الممارسات التدليسية في الفصل الثالث منه، بعنوان الممارسات التجارية التدليسية، وإذا كان هذا القانون لم يحدد مفهوم الممارسات التدليسية، إلا أنه عدد صورها وأساليبها، وهو ما جاء في نص المادة 24 منه، والتي نصت على «تمنع الممارسات التجارية التي ترمي إلى:

- دفع أو استلام فوارق مخفية للقيمة.
- تحرير فواتير وهمية أو فواتير مزيفة.
- إتلاف الوثائق التجارية المحاسبية، وإخفائها أو تزويرها قصد إخفاء الشروط الحقيقية للمعاملات التجارية».

والملاحظ بأن الممارسات التدليسية الواردة في هذه المادة هي نفسها الأساليب التدليسية المستعملة في التهرب الضريبي، وهو ما يفسر وجود علاقة تكاملية وترابطية بين القانون الضريبي وقانون الممارسات التجارية، فهذا الأخير يقوم بتنظيم الوعاء أو المحل الضريبي، والذي يستند عليه القانون الضريبي كأساس لفرض الضريبة و تحديد قيمتها.

وأشار قانون العقوبات كذلك إلى الممارسات التدليسية، وذلك بنصه على تجريم النصب عن طريق استعمال وسائل احتيالية لسلب كل أو بعض من ثروة الغير⁵.

1 وتتمثل هذه العيوب في: الغلط، الغش أو التدليس، الإكراه، الاستغلال أو الغبن.

أنظر: المواد من 81 إلى 91 من القانون المدني الجزائري.

² محمد صبري السعدي، مرجع سابق، ص 252.

³ واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 124.

⁴ قانون رقم 04-08 مؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 غشت سنة 2004، يتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، الجريدة الرسمية رقم 52، الصادرة بتاريخ 2 رجب 1424 الموافق لـ 18 غشت سنة 2004.

⁵ المادة 372 من قانون العقوبات الجزائري تنص على « كل من توصل إلى استلام أو تلقي أموال أو منقولات أو سندات أو تصرفات أو أوراق مالية أو وعود أو مخالفات أو إبراء من التزامات أو إلى الحصول على أي منها أو شرع في ذلك وكان ذلك بالاحتيال لسلب كل ثروة الغير أو بعضها أو الشروع فيه إما باستعمال أسماء أو صفات كاذبة أو سلطة خيالية أو اعتماد مالي خيالي أو بإحداث الأمل في الفوز بأي شيء أو في وقوع حادث أو أية واقعة أخرى وهمية أو الخشية من وقوع أي شيء منها يعاقب بالحبس من سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر وبغرامة من 500 إلى 20.000 دينار. وإذا وقعت الجنحة من شخص لجأ إلى

ونشير إلى أن المشرع الجبائي لم يعرف الممارسات التدليسية، فبالرجوع إلى كل القوانين الضريبية نجد بأنها نصت على مصطلح المناورات التدليسية في الكثير من المواد، ونظرا لكون معظم الممارسات التدليسية المستعملة في التهرب الضريبي تمتاز بطابعها التقني، والتي تختلف وتتطور بتوسع وتطور المعاملات التجارية الداخلية والخارجية، فإن المشرع الضريبي عمد إلى عدم تحديد مفهوم الممارسات التدليسية، وإنما اكتفى بذكر بعض الأفعال والتصرفات التي تعتبر من قبيل الممارسات التدليسية.

وعرف الفقه الضريبي المناورات التدليسية بأنها «كل تصرف أو سلوك أو عمل إيجابي أو سلبي يقتضيه الشخص بشكل مقصود، بهدف التأثير على تحديد الوعاء الضريبي أو منع التحصيل الجبائي، سواء كان هذا الشخص هو المكلف بالضريبة ذاته أو مجرد ممثل عنه»¹ وعرفت كذلك بأنها «اتخاذ إجراءات ترمي إلى تجنب التصريح بالنتائج أو بتسديد الضريبة، ويتعين أن يقوم بها الشخص عن وعي بنتائجها، بحيث لا يمكن اعتبارها من قبيل الأخطاء العفوية المبررة أو غير الإدارية»².

وعرف الأستاذ منتصر سعيد حموده (أستاذ محاضر بكلية الحقوق، جامعة المنوفية) المناورات التدليسية بأنها «كل ما يأخذ شكل الغش والتدليس والخداع، يستخدمها الممول في مجال الضرائب لكي يتخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه، سواء كان هذا التخلص مطلق أو نسبي»³ وعرف مجلس الدولة الجزائري الممارسات التدليسية بأنها «كل تصرف يرمي إلى التضليل من سلطة مراقبة الإدارة أو تقييدها»⁴.

مما سبق يمكن تعريف المناورات التدليسية في مجال التهرب الضريبي بأنها كل فعل أو تصرف غير مشروع يتخذه المكلف بالضريبة للوصول لغايات ضريبية محددة، تتمثل في التقليل أو الامتناع الكلي عن أداء الضرائب المفروضة عليه بموجب القانون، ولا يشترط المشرع الجبائي في المناورات التدليسية أن تبلغ قدرا معيناً من الاحتيال، بل إن مجرد مباشرتها عمدا تلزم صاحبها بالمساءلة الجزائية والجبائية⁵، فالعلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية أساسها الإقرارات الضريبية المقدمة من طرف المكلف، فالقانون الضريبي يلزم المكلفين بضرورة الصدق في هاته التصريحات، وبالتالي فإن أي عمل

الجمهور بقصد إصدار أسهم أو سندات أو أدونات أو حصص أو أية سندات مالية سواء لشركات أو مشروعات تجارية أو صناعية فيجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 200.000 دينار ... »

¹ بن زارع راجح، المسؤولية الجبائية لمسيبي الشركات، دا العلوم للنشر والتوزيع، الحجار، غابية، 2014، ص 56.

² نفس المرجع السابق، ص 56.

³ واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 124.

⁴ المرجع السابق نفسه.

⁵ نبيل صقر، مرجع سابق، ص 40.

من شأنه التأثير على سلامة التصريحات الضريبية يعتبر بمثابة ممارسات تدليسية تستوجب المتابعة والعقاب.

ب- عناصر المناورات التدليسية.

تشتمل المناورات التدليسية على عنصرين، أحدهما إيجابي يتمثل في القيام بعمل، والثاني سلبي ويقصد به الامتناع عن عمل معين.

- العناصر الإيجابية للمناورات التدليسية.

والمقصود بالعنصر الإيجابي للمناورات التدليسية هو قيام المكلف بأفعال إيجابية يجرمها القانون، وينتج عنها تهربا ضريبيا، وهو العمل المادي الذي يصدر من المكلف، مسببا بذلك اعتداء على مصلحة ضريبية مشروعة يقرها القانون، فالقوانين الجبائية تفرض في بعض الحالات على المكلف بالضريبة ضرورة عدم القيام بأعمال معينة، كالبيع والشراء دون فوترة، أو القيام بتهريب الدخل والثروة خارج البلد لتجنب خضوعها للضريبة، فالقيام بأفعال مخالفة لهذه الالتزامات تعتبر بمثابة مناورات تدليسية إيجابية، أي أنها ارتكبت عن طريق استخدام المكلف لسلوكات مادية محددة، لعدم التقيد بواجباته الضريبية، ومن بين أهم الأعمال المادية المجسدة للأساليب التدليسية في المجال الضريبي هي التزوير الضريبي، فقد يلجأ المكلف إلى القيام بتزوير مجموعة من الوثائق والفواتير قصد التغيير في الإقرار الضريبي، عن طريق الإنقاص في مقدار الثروات والمداخيل المحققة فعليا، فالتزوير هنا يشمل أيضا جميع الوسائل التي تم استخدامها في هذا المجال¹.

فالمادة 193 من قانون (ض.م) جرمت التزوير في التصريحات الجبائية، حيث فرضت غرامات جبائية على كل مكلف يقوم بتقديم تصريح جبائي يتضمن أرباحا أو نشاطات أقل مما هو موجود في الواقع المهني للمكلف، بما في ذلك الوثائق المزورة المرفقة بالتصريح، ويلزم القانون الضريبي المكلف بتقديم تصريح بالوجود عند مزاولة أي نشاط مهني، إضافة إلى تقديم التصريحات السنوية التي تتضمن الأرباح المحققة خلال السنة، ونشير في هذه المسألة إلى أن المكلف يلتزم بتقديم التصريحات الضريبية مهما كانت الظروف المالية التي يمر بها، فعدم تحقيق أي ربح خلال السنة لا يعفي المكلف من إيداع الإقرار الضريبي، ففي هذه الحالة يكون التصريح متضمن شرح وإمام بكل الظروف المالية والاقتصادية

¹ وهو ما تضمنته المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.

التي يمر بها المكلف أو المشروع، وينبغي على الإدارة الضريبية التحقق من هذا التصريح عن طريق الرقابة الجبائية¹.

- العناصر السلبية للمناورات التدليسية.

ويعرف السلوك السلبي في القانون الجنائي بأنه « هو إمساك إرادي عن الحركة العضوية في الوقت الذي كان يجب إتيانها فيه»² والمراد بالعمل السلبي في المناورات التدليسية هو «إحجام من الشخص المخاطب بالقانون الضريبي عن مباشرة عمل إيجابي معين يفرضه القانون»³، ففي إطار العلاقة التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية، خول القانون لهاته الإدارة الحق في فرض إلتزامات معينة يخضع لها وجوبا كل مكلف حسب طبيعة وعائه الضريبي، فالعنصر السلبي للمناورات التدليسية هو امتناع المكلف عن الوفاء والتقيد بهذه الإلتزامات، فنجد مثلا بأن المشرع الجبائي يلزم المكلف بالتصريح بالوجود في حال ممارسته لنشاط معين، فالمادة 71 من قانون الرسم ألزمت على الأشخاص أو الشركات تقديم تصريح لدى مكتب التسجيل في أجل أقصاه شهر بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة التي تم مزاولتها⁴.

كما نجد بأن المادة 151 من قانون (ض.م) تلزم الأشخاص المعنويين بتقديم تصريح سنوي بمبلغ الربح الخاضع للضريبة، وذلك قبل 30 أبريل من كل سنة، وكعقاب لمخالفة هذا الإجراء نصت المادة 193 من قانون (ض.م) في فقرتها الثانية على ضرورة تطبيق غرامات جبائية على كل مكلف يمارس نشاط غير مصرح به لدى المصالح الجبائية، واعتبرتها بمثابة الأنشطة غير القانونية، وإذا كان التصريح الجبائي الناقص يعتبر من المناورات التدليسية الإيجابية، فإن الامتناع عن تقديم التصريحات يعتبر من الممارسات التدليسية السلبية، إذ أن المكلف في هذه الحالة امتنع عن القيام بأحد الواجبات الضريبية المفروضة عليه قانونا.

¹ واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 133.

² عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 104.

³ نبيل صقر، مرجع سابق، ص 20.

⁴ فالمادة 1/71 من قانون الرسم على رقم الأعمال تنص على « يتعين على الأشخاص أو الشركات المنصوص عليهم في المادة 2-7 سابقا، أن يقوموا، بغض النظر عن الأحكام ذات الطابع العام، بما يلي:

1- تقديم تصريح، ضمن أجل قدره شهر واحد، اعتبارا من تاريخ مباشرتهم العمليات المشار إليها أعلاه، لدى مكتب التسجيل الذي يتبع له مكان إقامتهم، وعند الاقتضاء لدى مكتب تسجيل كل فرع من فروعهم أو وكالة من وكالاتهم».

والمناورات التدليسية في عنصرها السلبي تنشأ إما عن طريق الامتناع الكلي عن القيام بالالتزام معين، أو القيام بهذا الالتزام بعد مرور الآجال القانونية الخاصة بتنفيذه¹، وهو ما نستخلصه من نص المادة 192 من قانون (ض.م) والتي ميزت بين الامتناع عن تقديم التصريح والتأخير في إيداعه، حيث فرضت غرامات جبائية متفاوتة على كلا التصرفين، وتعتبر كذلك من المناورات التدليسية السلبية امتناع المكلف عن تقديم الوثائق والدفاتر والأوراق المحاسبية لأعوان الرقابة الجبائية في حال طلبها، فبالرجوع إلى نص المادة 583 من قانون (ض.غ.م) نجد بأنها تعاقب المكلف بغرامة جبائية في حال رفضه تقديم الوثائق المحاسبية الضرورية لسير عملية الرقابة والتحقيق، أو اتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة قانوناً لحفظها².

ج- صور المناورات التدليسية.

تضمنت مختلف القوانين الجبائية الإشارة على سبيل المثال لا الحصر لأشكال الممارسات التدليسية المستعملة في جريمة التهرب الضريبي، وتتمثل هذه الممارسات في:

نصت المادة 118 من قانون الرسم على مجموعة من الممارسات التدليسية، وهي:

- الاستعانة بوثائق غير صحيحة لإثبات الطلبات الرامية إلى الحصول على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لفئات محددة.

- الإغفال عن قصد عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال، أو تقديم تصريح يتضمن مداخل أقل مما تم الحصول عليه.

- استعمال طرق ووقائع غير صحيحة لإثبات عجز المكلف عن الوفاء بالالتزامات المفروضة عليه.

- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمناً إرادة واضحة للتملص الكلي أو الجزئي من الرسم على رقم الأعمال أو تأجيل دفعها.

¹ نبيل صقر، مرجع سابق، ص 21.

² فايز السيد للمساوي، أشرف فايز للمساوي، موسوعة التهرب الضريبي (في جرائم التهرب الضريبي في كافة أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم المختلفة وتطبيقاتها القضائية والدستورية)، ج3، ط2، 2010، ص 6.

وتحدد آجال حفظها حسب ما ورد في المادة 12 من القانون التجاري، بنصها على « تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و 10 لمدة عشر سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة».

- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة ووهمية في الدفاتر اليومية أو دفاتر الجرد، وفقا لما ورد في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري¹، أو الوثائق التي تحل محلها.

بالإضافة إلى الممارسات السابقة، نصت المادة 533 من قانون (ص.غ.م) على صور أخرى من المناورات التدليسية، تتمثل في:

- اللجوء إلى استعمال الطوابع المنفصلة أو المميّزة المزورة، والتي تم استعمالها من قبل، من أجل دفع جميع الضرائب، بالإضافة إلى بيع أو محاولة بيع هذه الطوابع، أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

- كل عمليات الاخفاء أو محاولة الاخفاء للمنتجات أو المبالغ الخاضعة للضريبة.

- السعي بثتى الوسائل إلى عرقلة عمل موظفي وأعاون الرقابة الجبائية عن ممارسة أعمالهم الرقابية على محل المكلف.

- قيام المكلف بتنظيم أسعار أو رفع العراقل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

وحسب نص المادة 193 من قانون (ض.م) تعتبر من المناورات التدليسية كذلك، ممارسة نشاط غير مصرح به لدى المصالح الجبائية، أو ممارسة نشاط غير قانوني، بالإضافة إلى كل الأنشطة التي لا تتوفر على محاسبة قانونية محررة.

كما نصت المادة 119 من قانون الرسم على صورتين من الأساليب الإحتيالية، وهما:

- قيام المكلف بتنظيم إعساره عن طريق تقديم معطيات ومستندات مزورة لإثبات الضائقة المالية التي يمر بها، بغرض الحصول على تخفيضات أو إعفاءات ضريبية، مراعاة لظروفه المالية المصطنعة.

- كل الوسائل التي يستخدمها المكلف لعرقلة عملية تحصيل الضرائب التي هو مدين بها لدى الإدارة الضريبية.

وهناك من الفقهاء من يقسم المناورات التدليسية في جريمة التهرب الضريبي إلى ثلاث أقسام:

¹ فالمادة 9 من القانون التجاري تنص على « كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا».

أما المادة 10 من نفس القانون فتتص على « يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد».

- التديليس القانوني.

يخضع كل مكلف إلى نظام ضريبي خاص حسب طبيعة النشاط الممارس، والمعتمد كوعاء أو محل لفرض الضريبة، وإذا كانت العدالة الضريبية تقتضي مساهمة جميع أفراد المجتمع في تحمل الأعباء الضريبية، فهذا لا يعني أن على جميع الأفراد دفع نسب ضريبية ثابتة، تطبق على جميع المكلفين دون استثناء، فالغاية من سن القوانين الجبائية هو تنظيم الوعاء الضريبي، وفرض ضريبة تتناسب و طبيعة النشاط، مع الأخذ بالظروف المالية والاقتصادية المحيطة بالمكلف الجبائي، إلا أن ذلك قد يعتبر سببا يدفع بالمكلفين إلى التهرب الضريبي عن طريق التديليس القانوني.

والمقصود بالتديليس القانوني هو التكييف الغير قانوني للتصرف لدى المكلف، من سلوك يقتضي دفع الضريبة إلى سلوك آخر لا يقتضيها، أو يقتضي دفع أقل ضريبة¹، ومن أمثلة التديليس القانوني لجوء المكلف إلى إبرام عقد بيع صحيح وتكييفه على شكل عقد هبة، من أجل الاستفادة من الامتيازات الجبائية لعقود الهبة، وتجنب دفع الرسوم المفروضة على عقود البيع، ويعتبر كذلك من التديليس القانوني لجوء ممثل الشركة أو المؤسسة إلى إعلان إشهار إفلاسه² بطريقة وهمية تكون عن طريق تقديم وثائق مخالفة للحقيقة لإثبات إفلاس الشركة، فقد يلجأ المسير إلى تسجيل ممتلكاته باسم طرف آخر ثم يعلن إفلاس الشركة، وقد اعتبرت المادتين 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون (إ.ج) تنظيم الإعسار المصطنع بمثابة شكل من أشكال المناورات التديلية لغرض التهرب الضريبي.

- التديليس المادي.

والمراد به جميع العمليات والممارسات المادية التي تؤدي مباشرة إلى التأثير على كل أو بعض من الوعاء الضريبي، فأبي مكلف يسعى إلى التخفيف من الأعباء الضريبية يلجأ إلى الإنقاص من حجم الوعاء الضريبي المصرح به لدى الإدارة الجبائية، فالتديليس المادي المستعمل لغرض التهرب الضريبي يكون عن طريق توجه المكلف نحو الإخفاء الكلي أو الجزئي للأساس الضريبي، سواء كان هذا الأخير عبارة عن نشاط أو مجموعة من المداخل والسلع والعمليات الخاضعة للضريبة.

¹ منصور رحمانى، مرجع سابق، ص 149.

² وقد نظم المشرع التجاري الإفلاس بموجب الكتاب الثالث بعنوان " في الإفلاس والتسوية القضائية ورد الاعتبار والتفليس وما عداه من جرائم الإفلاس " حيث نصت المادة 215 منه على «يتعين على كل تاجر أو شخص معنوي خاضع للقانون الخاص ولو لم يكن تاجرا، إذا توقف عن الدفع أن يدلي بإقرار في مدى خمسة عشر يوما قصد افتتاح إجراءات التسوية القضائية أو الإفلاس».

أما المشرع الضريبي فقد أعطى أولوية لتحصيل الدين الضريبي في حالة الإفلاس، وهو ما تم النص عليه بموجب المادة 149 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على «في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها».

ويترتب عن هذا التدليس إما الإعفاء الكلي الغير قانوني للضريبة في حالة ما إذا كان الإخفاء كلياً، كأن يلجأ الشخص إلى ممارسة نشاط غير مصرح به، كما قد يلجأ المتعامل إلى التصريح بالنشاط الرئيسي الممارس، وإخفاء الفروع التي تم انشاؤها كتدعيم وامتداد للمقر الرئيسي، أو يكون للمكلف محلين تجاريين ولا يصرح إلا بأحدهما، وغالبا ما يكون المحل المصرح به عبارة عن واجهة لمحلات أخرى تتمركز فيها معظم العمليات التجارية والتسويقية، وقد يكون الغرض من التدليس المادي هو التقليل والتخفيف من قيمة الضريبة، ففي هذه الحالة يكون التدليس جزئياً، كأن يلجأ المكلف إلى التصريح بجزء من مداخيله، أو بعض الخدمات والمعاملات المالية.

والمكلف الضريبي في إطار سعيه إلى تحقيق أرباح إضافية عن طريق دفع أقل ضريبة أو عدم دفعها، مقابل التنظيم المالي والمحاسبي الدقيق لأعماله، يعمد إلى مسك محاسبتين، الأولى مزورة تكون الغاية منها تنظيم المعاملات والالتزامات الضريبية، وأخرى محاسبة صحيحة يعتمد عليها في تنظيم وسير النشاط¹، فالإدارة الجبائية لا يمكنها فرض ضرائب على جميع الأنشطة الممارسة على إقليم الدولة، باستثناء تلك المصرح بها على مستوى مصالحها، أما باقي الأنشطة فلا يمكن كشفها وإخضاعها للنظام الضريبي إلا عن طريق تفعيل عمليات الرقابة الجبائية الدورية والمنتظمة للمحل الضريبي، وتعتبر أهم صورة للتدليس المادي هو الأنشطة والعمليات المالية التي تتم داخل السوق الموازية أو السوق السوداء.

- التدليس المحاسبي.

تحدد نسبة الضريبة في النظام الضريبي الجبائي بالاستناد إلى القواعد والعمليات المحاسبية المنظمة لنشاط المكلف بالضريبة، ونظراً لأهمية المحاسبة في المجال الضريبي فقد ألزم المشرع الجبائي المكلف بمسك محاسبة منتظمة لمختلف العمليات المالية كالإيرادات والنفقات، حيث يتعين على المكلف تقديم هذه المحاسبة بعد كل سنة مالية، وتوضع تحت تصرف الإدارة الضريبية مختلف الوثائق المحاسبية المعتمدة في إعداد محاسبته المصرح بها لدى المصالح الضريبية، فمن خلال هذه المحاسبة تقوم الإدارة الضريبية بتحديد قيمة الضريبة الواجبة الدفع.

فكل الممارسات التي يتخذها المكلف ويكون الغرض منها التأثير في الشكل النهائي لمحاسبة المكلف المودعة مع تصريحه الجبائي، تعتبر بمثابة تدليس محاسبي الغاية منه التخفيف من العبء الضريبي، وعليه فإن التدليس المحاسبي هو عبارة عن كل العمليات التي تهدف إلى التقليل من

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار، عنابة، ج1، ط 10، 2010، ص 437.

الإيرادات وزيادة حجم النفقات للتقليل من الربح الصافي الخاضع للضريبة، ومن أمثلة التدليس المحاسبي قيام المكلف أو المسير بتضخيم فاتورة التكاليف بوضع أسعار غير مطابقة للعمليات المنجزة، كالزيادة في أسعار الكراء، وكذا الزيادة في فواتير المواد والأدوات والوسائل والمقتنيات المخصصة لغرض المساهمة في سير وتطوير النشاط، أو الزيادة في تكاليف عمليات الترميم، وفي هذه المسألة قد يلجأ المسير إلى اعتماد فواتير الترميم ضمن المحاسبة النهائية، دون أن يكون لهاته الأشغال أي تجسيد في أرض الواقع، وفي الأنشطة المحاسبية يكون التدليس المحاسبي باعتماد أسعار بيع أقل من السعر الحقيقي للمنتج، أو ممارسة عمليات بيع دون فوتر، وبالتالي عدم تقييدها في المحاسبة، و بالإضافة إلى الممارسات السابقة، تعتبر كذلك من الممارسات التدليسية المحاسبية التصرفات التالية¹:

- الاعتماد على حسابات صورية أو ميزانية مزورة، وتقديمها للإدارة الضريبة كأساس ضريبي.
- إضافة المصاريف الشخصية ضمن أسعار التكاليف العامة للمؤسسة أو الشركة، وتقييدها داخل المحاسبة.

- تعمد إغفال ذكر بعض العمليات المالية والمحاسبية التي تم مزاولتها في إطار الأنشطة الخاصة بالمؤسسة.

- زيادة حجم التكاليف عن طريق خلق مصاريف خيالية لعمليات وهمية لم يتم تجسيدها فعليا.
كل العمليات السابقة تؤدي إلى التأثير في الربح الصافي، وينتج عن ذلك تقليل في نسبة الضريبة المفروضة على الأرباح².

ومن خلال ما تم عرضه عن الممارسات التدليسية نلاحظ بأن مختلف القوانين الضريبية نصت تقريبا على نفس الصور التدليسية، وهذا بدوره يدفعنا إلى التساؤل عن الغاية من هذا التكرار، طالما أن كل القوانين الضريبية تنص على نفس الممارسات، فكان الأجدر من المشرع الجبائي تقادي هذا التكرار عن طريق سن مادة ضمن بنود قانون الإجراءات الجبائية تشمل على كل الممارسات التدليسية كونها ذكرت على سبيل المثال لا الحصر³، على اعتبار أن قانون الإجراءات الجبائية يعتبر المرجع لكل

¹ نبيل صقر، مرجع سابق، ص 42.

² ساوس خيرة، ماهية جريمة التهرب الضريبي، مجلة القانون العقاري، مخبر القانون العقاري، جامعة البليدة 2، العدد 1، 10/12/2016، ص 34.

³ ونشير إلى أن قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديل 2016 كان ينص على المناورات التدليسية، وذلك بموجب المادة 36 منه والتي كانت تنص على «تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يأتي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.

- ممارسة عمليات شراء وبيع البضائع دون فوتر خاصة بالبضائع، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو حوزتها أو استيادها.

- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

- نقل تقييدات محاسبية خاطئة وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباري بمقتضى القانون التجاري.

- كل مناورة تهدف إلى تنظيم اعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه» وقد تم إلغاء هذه المادة بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2016.

الإجراءات المطبقة في المجال الضريبي، أما إذا كانت هناك ممارسات خاصة بنوع معين من الضرائب، والتي تندرج ضمن قانون ضريبي معين دون سواه، فإنه يتم ذكر هذه العمليات فقط، مع الإحالة إلى مادة المناورات التدليسية الواردة في قانون الإجراءات الجبائية¹.

كما نستخلص بأن كل هذه الممارسات تؤدي إلى غاية وحيدة، وهي إعطاء بيانات غير صحيحة، تستند إلى إخفاء مبالغ خاضعة للضريبة، في التصريح المعتمد من طرف المصالح الضريبية، ويمثل ذلك خرق صريح لواجب الصدق في التصريحات الجبائية.

ونظرا إلى خصوصية جريمة التهرب الضريبي وارتباطها بالجوانب التقنية والمحاسبية، وتطور وتعدد الوسائل التدليسية المستعمل فيها، فقد عمد المشرع الجبائي إلى ذكر الممارسات التدليسية في التهرب الضريبي على سبيل المثال لا الحصر، فاتحا المجال أمام الإدارة الضريبية والقضاء لتكييف المناورات المؤدية إلى التهرب الضريبي، غير أن المادة 533 من قانون (ض.غ.م) جاءت مخالفة لهذا التوجه، فبعد الاطلاع على هذه المادة نلاحظ بأن الممارسات التدليسية المذكورة فيها جاءت على سبيل الحصر، حيث جاءت بداية المادة بالعبارة التالية «تعتبر طرقا احتيالية من أجل تطبيق المادة المذكورة أعلاه ما يلي:..»².

وهناك من فقهاء من يرى بأن فتح المجال أمام القضاء والإدارة الضريبية لتكييف الممارسات التدليسية يؤدي إلى المساس بمبدأ شرعية الجريمة والعقاب، مستندين بذلك إلى أن الإدارة الضريبية أو القضاء قد يتجها نحو تكييف جميع التصرفات المؤدية إلى التهرب الضريبي على أنها ممارسات تدليسية³، وهذا بدوره يؤدي إلى المساواة في تطبيق العقوبة بين التهرب الضريبي المشروع، الذي يكون باستفادة المكلف من الثغرات القانونية، وبين الغش الضريبي، والذي يقوم على أساس خرق للقواعد القانونية الضريبية، فتكييف الممارسات المؤدية إلى التجنب الضريبي على أنها مناورات تدليسية، يؤدي

¹ وفي هذه الصورة يمكن أن يكون الشكل النهائي لهاته المادة وفقا للصياغة التالية: نفترض مثلا أن المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية قد نصت على صور الممارسات التدليسية المطبقة على جميع أنواع الضرائب، وهناك ممارسات تختص فقط بقانون الرسم على رقم الأعمال، فيتم ذكر المناورات التدليسية في هذا القانون على النحو التالي: «بالإضافة إلى المناورات التدليسية الواردة في المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، تعتبر مناورات تدليسية حسب هذا القانون الممارسات التالية:.....»

² مثال ذلك ما نصت عليه المادة 1/119 من قانون التسجيل، في فقرتها الثالثة، والتي نصت على من أجل تطبيق الفقرتين السابقتين، «تعتبر على الخصوص كمناورات تدليسية، قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره، أو القيام بمناورات أخرى على عرقله تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها»
³ وجاء في القرار رقم 0912366 الصادر عن المحكمة العليا أنه «يشترط لقيام جريمة الغش الجبائي توفر الركن المادي، المتمثل في ثبوت طبيعة الطرق التدليسية، المستعملة من طرف المكلف بالضريبة، قصد التهرب من دفعها».

أنظر: قرار رقم 0912366، الصادر بتاريخ 2020/09/24، المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2020، ص 196.

إلى تجريم هذا النوع من التهرب، وذلك يعتبر خرق صريح للقواعد العامة للتجريم، لأنه لا يمكن متابعة المكلف الضريبي جزائياً إذا لم يكن تصرفه مخالفاً للقوانين الضريبية والجزائية¹.

2- النتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي.

والمقصود بالنتيجة الإجرامية في الفقه الجنائي هي «الأثر الطبيعي المترتب على السلوك متى

اعتبر من الوجهة التشريعية عدواناً على حق أو مصلحة يحميها القانون»² حيث تتطلب قيام الجريمة المادية تحقق النتيجة المترتبة عن الأفعال المادية الممارسة، فلا تقوم جريمة السرقة مثلاً، إلا إذا انتقلت الوسائل المسروقة من حيازة مالكة الأصلي إلى حيازة مرتكب هذه الجريمة، وتتحقق النتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي في تمكن المكلف من التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وهو ما أكدته مواد القانون الضريبي، حيث نصت المادة 303 من قانون (ض.م) على هذه النتيجة بعبارة «... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً...»³ ومن خلال هذه المادة نستنتج بأن النتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي تنقسم إلى ثلاث أقسام:

أ- التملص من وعاء الضريبة.

ومعناه أن تؤدي الممارسات التدليسية المتخذة من طرف المكلف إلى إخفاء كل أو جزء من الوعاء الضريبي، من خلال عدم التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة، أو تقديم تصريح يتضمن جزء من النشاطات الممارسة، أو جزء من المداخل المحصلة فعلياً، وينتج عن ذلك تأثير سلبي على الأساس القانوني للضريبة، ونشير في هذه النقطة إلى أن هناك فرق بين التصريح الناقص والتصريح المزور، فأساس التفرقة بين التصريحين هو مدى توفر النية الآثمة في المكلف، فالتصريح الناقص يكون غالباً بسبب عدم إلمام المكلف بالأنظمة والقواعد الجبائية التي يخضع لها بمناسبة أنشطته، أو عدم علمه بالتعديلات المقررة للنصوص الضريبية، فيقوم وعن غير قصد بإخراج مبالغ ومداخل خاضعة للضريبة، كتخفيض بعض الأعباء الغير قابلة للتخفيض، أو عدم التصريح بالمداخل الخاصة بتأجير السكنات أو المحلات⁴، أما التصريح المزور فتنتج فيه نية المكلف نحو التغيير في محتوى هذا التصريح قصد

¹ واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 130.

² عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 104.

³ وهي نفس النتيجة الإجرامية الواردة في المواد، 532 من قانون (ض.م)، و المادة 117 قانون الرسم، والمادة 119 قانون التسجيل.

⁴ عيسى سماعيل، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج) مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، العدد

21، 2019/09/12، ص 578.

التخلص من العبء الضريبي، وعلى عكس التصريح الناقص فإن المكلف في التصريح المزور يكون على دراية بالقواعد والأنظمة الضريبية الخاضع لها، ومع ذلك يستخدم مختلف الوسائل التدليسية للتقليل من الوعاء الضريبي، من خلال تقديم تصريح ضريبي مزور يتضمن جزء من المداخل والأنشطة الخاضعة قانونا للضريبة، فنص المادة 193 من قانون (ض.م) تؤكد هذا الوجه- التفرقة- حيث ميزت بين التصريحات الناقصة والتصريحات المزورة من حيث درجة العقوبة.

إن ربط الضريبة بالوعاء أو المحل الجبائي هو الذي يحدد قيمة الضريبة المستحقة، وبالتالي فإن التملص من الضريبة يكون بربط الضريبة ربطا خاطئا، بالتأثير على عمل الإدارة من واقع القرارات الضريبية المزورة المقدمة من طرف المكلفين، وقد يلجأ المكلف إلى التملص الكلي من الضريبة عن طريق ممارسة نشاط غير مصرح به، أو الامتناع عن تقديم تصريح خاص بمداخله، ونشير أنه إذا تم ربط الضريبة ربطا صحيحا رغم تقديم تصريح ناقص فلا تقوم جريمة التهرب الضريبي إذا إلتزم المكلف بدفع قيمة الضريبة كاملة، وفي الميعاد القانوني المحدد لذلك، فقد تكتشف المصالح الضريبية خلال فحصها لدفاتر وسجلات المكلف، بأن التصريح المودع لديها كان ناقصا، فتقوم بربط الضريبة وفقا لما ورد في هاته الدفاتر والسجلات، ثم يلتزم المكلف بدفع قيمة الضريبة المحددة¹، ويبقى للإدارة الضريبية الحق في معاقبة المكلف لتقديم تصريح غير مكتمل، أما الأخطاء المادية التي يمكن أن يتضمنها التصريح كالخطأ في عنوان المحل، أو التناقض بين مبلغ الربح بالأرقام وبالأحرف، فإنها لا تعتبر من ضمن أعمال التزوير، إذ يتعين على الإدارة الضريبية مطالبة المكلف بتدارك هذه الأخطاء بتقديم تصريح جديد².

ب- التملص من أداء الضريبة.

ومعناه امتناع المكلف عن دفع الضريبة المفروضة عليه بموجب القانون الضريبي³، وقد يكون هذا الامتناع كليا، بعدم دفع كل مبالغ الضريبة المحددة، وقد يكون الامتناع نسبيا، بدفع جزء من قيمة الضريبة، والتملص من أداء الضريبة هو نتيجة مباشرة للتملص من وعاء الضريبة، فإذا أدت الوسائل

¹ نبيل صقر، مرجع سابق، ص 45.

² واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 133.

³ وقد قضت المحكمة العليا في قرارها رقم 740911، بأن الامتناع عن دفع المستحقات الضريبية يعتبر مناورة تدليسية ويشكل ذلك تهريا ضريبيا، فموجبه يخول للإدارة الضريبية تحريك الدعوى العمومية ضد المكلف للمطالبة بمستحقاتها من الضرائب، وجاء في مبدأ هذا القرار يعد الامتناع عن دفع المستحقات الضريبية مناورات تدليسية تشكل جريمة الغش الجبائي.

أنظر: قرار رقم 740911، الصادر بتاريخ 2018/09/27، المحكمة العليا، الغرفة الجزائية، موقع المحكمة العليا، <http://www.coursupreme.dz>.

الاحتياالية المستعملة في التملص من الوعاء الضريبي إلى تحقيق الغاية المرجوة منها، فإن ذلك يؤدي مباشرة إلى عدم تسديد الضريبة أو دفع ضريبة أقل.

كما يتحقق التملص من الضريبة حتى بعد ربط الضريبة ربطا صحيحا، وفقا للأحكام والقواعد الجبائية المعمول بها في تحديد وتنظيم الوعاء الضريبي، إلا أن المكلف يتمتع عن الوفاء كليا أو جزئيا بقيمة الضريبة المترتبة عليه، وعليه فإن التملص من الضريبة هو النتيجة الإجرامية التي يسعى المكلف إلى تحقيقها، من خلال اعتماده على شتى الأساليب التدليسية المتاحة، فجريمة الغش الضريبي لا تكون تامة إلا إذا أدت المناورات الاحتياالية المستعملة إلى عدم دفع كل أو بعض من الضريبة، غير أن عدم تحقق هذه النتيجة لا يعني براءة المكلف من التهم المنسوبة إليه، بل تتم متابعته جزائيا بجرم استعمال المناورات التدليسية، فجنحة الغش الضريبي تعتبر أهم الجرائم الضريبية، إلا أن هناك جرائم أخرى ذات صلة بالتهرب الضريبي، كجريمة منع وعرقلة الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات الضريبية، وجريمة التزوير الضريبي، وجريمة تقليد أختام الدولة والدمغات والطابع والعلامات¹.

وإذا لجأ مجموعة من المكلفين إلى التملص الجماعي من أداء الضريبة، فإنه لا يمكن تكييف هذا التصرف باعتباره غشا ضريبيا، فالمشرع الجبائي والجنائي يعتبران هذا الفعل جريمة مستقلة بذاتها، تتمثل في جريمة الاعتراض الجماعي على الضريبة، أو جريمة المس بحسن سير الاقتصاد الوطني، وتعرف هذه الجريمة بأنها « كل عمل أو امتناع عن عمل يقع بمخالفة النصوص القانونية المتعلقة بالتشريع الجبائي، وهذا فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، وهو تجريم الهدف منه حماية الاقتصاد الوطني»² ذلك لأن الضريبة تعتبر المصدر الجوهري في تمويل الميزانية، لضمان السير الحسن لوتيرة الاقتصاد الوطني، فتجريم هذا الفعل من شأنه المحافظة على الحصيلة الجبائية المحققة، وتمكين الدولة من ممارسة أعمالها، وتحسين خدماتها المقدمة من طرف مرافقها العامة، وقد تم تجريم هذا الفعل بموجب المادتين 121 من قانون الرسم³ والمادة 408 من قانون (ض.م)، حيث تنص هذه المادة على «يعاقب كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات

¹ أنظر في هذه الجرائم: نبيل صقر، مرجع سابق، ص من 36 إلى 52.

وفارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص من 81 إلى 96. كما نص المشرع الجبائي على هاته الجرائم بموجب المواد 533 من قانون (ض.غ.م) والمادة 304 من قانون (ض.م)، بالرجوع إلى قانون العقوبات نجد بأنه نص عليها بموجب المادتين 206 و 207.

² فارس السبتي، مرجع سابق، ص 100.

³ فالمادة 121 قانون الرسم على رقم الأعمال تنص على « تطبق العقوبات الرادعة عن المساس بالاقتصاد الوطني، على كل من نظم أو حاول أن ينظم بأية طريقة كانت، رفضا جماعيا للضريبة.

كل من بحث الجمهور على رفض دفع الضريبة أو تأجيل دفعها، يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في المادة 117 من هذا القانون».

المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني».

غير أنه وبالرجوع إلى قانون العقوبات نجد بأنه قد تم إلغاء المادة 418 منه¹، وذلك بموجب القانون رقم 01-09 المعدل والمتمم لقانون العقوبات²، والغريب في الأمر أن هذا الإلغاء قد مر عليه أكثر من 20 سنة ولم يقم المشرع الجبائي بتداركه، والسؤال المطروح هو ما الغاية من إلغاء تجريم فعل له مساس بالاقتصاد الوطني، وعدم تعويضها بمواد أو قوانين أخرى؟ كما حدث بعد صدور قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، أين تم إلغاء مجموعة من النصوص القانونية في قانون العقوبات، وإدراجها ضمن بنود القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، كما أنه لا يمكن للمشرع الجبائي إلغاء أحكام المادة 408 من قانون (ض.م) في شقها المتعلق بالإحالة إلى المادة 418 من قانون العقوبات، بحجة أن التهرب الضريبي الجماعي يعتبر من أخطر الجرائم الضريبية، وأكثرها ضررا على مردودية الجباية الضريبية، وبالتالي التأثير السلبي المباشر على استقرار الميزانية العامة للدولة، بل يتعين على المشرع الجبائي تعديل المادة السابقة، بإلغاء الإحالة إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات، وإدراج العقوبات التي كان منصوص عليها في المادة 418 ضمن بنودها، فهناك العديد من النصوص الضريبية قد نصت على عقوبة الحبس والسجن.

وذهب الأستاذ فارس السبتي إلى أبعد من ذلك حين رأي بأنه لا يمكن متابعة مرتكبي جريمة التملص الجماعي من أداء الضريبية، لانعدام نص التجريم بعد إلغاء المادة 418 من قانون العقوبات، واستدل بنص المادة الأولى من قانون العقوبات والتي تؤكد على أنه لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون، وبالتالي عدم إمكانية تطبيق المادة 408 من قانون (ض.م) لانعدام النص التجريمي والعقابي³.

ونرى بأنه بإمكان اعتماد المادتين 121 من قانون الرسم، والمادة 408 من قانون (ض.م) كنص تجريم لمتابعة مرتكبي جريمة التملص الجماعي من أداء الضريبة، فالمادة 408 تنص على «... وتطبق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 على كل من حرض الجمهور على رفض أداء الضرائب أو على تأخيرها» فهذه المادة تجرم هذا الفعل وتحدد العقوبات المطبقة عليه، وبالرجوع إلى

¹ فالمادة 418 قبل إلغائها كانت تنص على « يعد مرتكبا لجريمة التخريب الاقتصادي ويعاقب بالسجن المؤقت من عشر إلى عشرين سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغبا من شأنه، أن يعرقل الأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني، أو يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية »

² القانون رقم 01-09 المؤرخ في 26 يونيو 2001، المعدل والمتمم لقانون العقوبات، جريدة رسمية رقم 34، ص19، المادة رقم 12.

³ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 108.

نص المادة 303 من قانون (ض.م) نجدها تنص على غرامات جبائية وعقوبات سالبة للحرية، إلا أنها تبقى غير متناسبة مع جسامة الجريمة.

3- العلاقة السببية بين الفعل الضريبي المجرم والنتيجة الجرمية.

والمقصود به أن تمام الجريمة لا يتحقق إلا إذا كان الفعل المادي المرتكب، سواء كان هذا الفعل إيجابياً أم سلبياً، قد أدى إلى النتيجة الإجرامية الحاصلة، أي أن النتيجة الإجرامية تحققت من خلال السلوك الإجرامي، حيث أنه إذا كانت النتيجة المحققة بفعل أساليب وعوامل أخرى غير تلك التصرفات المادية التي باشرها المكلف، تنتفي المسؤولية الجزائية عنه، لأنه لا يمكن متابعة الشخص عن هذه الجريمة إذا كانت بفعل الغير¹.

والعلاقة السببية في جريمة التهرب الضريبي مفادها أن المناورات التدليسية التي مارسها المكلف الجبائي أدت مباشرة إلى التملص من دفع الضريبة، سواء بدفع ضريبة أقل أو عدم دفعها كلياً، فتتحقق العلاقة السببية إذا قامت الإدارة الضريبية بتحديد قيمة الضريبة بناء على التصريحات الجبائية الناقصة للمكلف²، كما يشترط لقيام جريمة التهرب الضريبي أن تكون هناك علاقة سببية بين التملص وإرادة المكلف، إذ لا بد أن تتجه إرادته نحو التهرب من أداء ما عليه من إلتزامات ضريبية، ومن هنا فإنه لا يمكن اعتبار الأخطاء الصادرة من الإدارة الضريبية في تقدير قيمة الضريبة، على أنها تهرب من جانب المكلف، إضافة إلى كل الوسائل والعوامل الخارجة عن إرادة المكلف والتي كانت سبباً في التقدير الخاطئ لقيمة الضريبة³، كما لا تقوم جريمة التهرب الضريبي إذا قامت الهيئات الجبائية بربط الضريبة دون الأخذ بالوثائق المزورة المدرجة ضمن تصريحات المكلف، مع أنه يبقى للإدارة الضريبية الحق في متابعة ومعاقبة المكلف بعد اكتشاف هذا التزوير⁴.

والأصل في القانون الجنائي أن العلاقة السببية كشرط لقيام الجريمة، لا تتحقق إلا في الجرائم الإيجابية ذات النتيجة، وهي الجرائم التي يتطلب القانون لقيامها ضرورة حدوث نتيجة إجرامية محددة، أما باقي الجرائم التي يتطلب ركنها المادي شرط حدوث نتيجة إجرامية معينة، فإنه لا يعتد بالعلاقة السببية في هذه الحالة لانعدام النتيجة⁵.

¹ نفس الإجراء تم النص عليه بموجب المادة 121 من قانون الرسم في فقرتها الثانية.

² عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 105.

³ نبيل صقر، مرجع سابق، ص 45.

⁴ منصور رحمانى، مرجع سابق، ص 150.

⁵ عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 106.

وفي جريمة التهرب الضريبي نجد بأن المشرع الجبائي لا يشترط ضرورة حدوث نتيجة التملص من الضريبة لمتابعة المكلف لارتكابه جرم التهرب والغش الجبائي، فالمشرع يعاقب المكلف بمجرد ثبوت استعماله لأحد الأساليب والمناورات التدليسية، حتى وإن لم تؤدي هذه الممارسات إلى التملص من أداء الضريبة، أما الغاية من العلاقة السببية في الركن المادي لجرم التهرب الضريبي، فهو ربط التخلص الكلي أو الجزئي من الالتزامات الضريبية بسلوك المكلف، لأنه لا يمكن متابعة المكلف جزائياً أو جبائياً عن أي سلوك خارجي يؤدي به إلى دفع ضريبة أقل¹.

ثالثاً: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي.

إن متابعة أي شخص لارتكابه جرم معين لا يكون عن طريق ربطه بالسلوكات المادية المكونة للفعل المجرم المرتكب، بل ينبغي النظر في نفسية الفاعل، ومدى علمه وإدراكه للجريمة المرتكبة، لذلك تعتبر الإرادة جوهر الركن المعنوي للجريمة، وبالتالي فإنه لا تقوم الجريمة بمجرد إتيان الفرد لفعل أو سلوك مجرم قانوناً، بل لا بد أن تكون هناك علاقة بين هاتين الأفعال ونفسية الفاعل، ومن ثم فإنه لا جريمة دون ركن معنوي، وتكمن أهمية الركن المعنوي في تحديد هوية مرتكب الجريمة من خلال الربط بين ماديات الجريمة ونفسيته، فإندام هذا الرابط ينفي عن الشخص المتابعة الجزائية وفقاً لما تقتضيه قواعد القانون الجنائي، كما أن للركن المعنوي دور كبير في تحقيق الغاية من فرض العقاب، ذلك أن العقوبة لا تؤدي غرضها إذا تم تسليطها على شخص لم تكن له نية في الوصول إلى النتيجة الإجرامية المحققة².

ويتمثل الركن المعنوي للجريمة في الخطأ العمد، وهو ما يسمى بالقصد الجنائي أو الإرادة الآثمة، أي اتجاه نية الجاني نحو ارتكاب الجريمة بكل عناصرها، ففي هذه الحالة يكون الجاني على علم بتجريم فعله ومع ذلك تتجه إرادته نحو إتيان فعله والخرق الصريح للنصوص والقواعد القانونية، لذلك يعرف الفقيه - نورمان - القصد الجنائي بأنه «علم الجاني بأنه يقوم مخيراً بارتكاب الفعل الموصوف جريمة في القانون، وعلمه أنه بذلك يخالف أوامره، ونواهيته»³.

¹ وذلك على اعتبار أن الضرر الحاصل لميزانية الدولة لعدم دفع الضريبة، هو ضرر مفترض، وهذا ما جاء في قرار المحكمة العليا في ملف رقم 684697، حيث جاء في حيثيات هذا القرار «... حيث إن المناورات التدليسية في جريمة التهرب الضريبي ركن ويجوز ذكرها ضمن السؤال الرئيسي ولا تحتاج إلى سؤال مستقل، أما إلحاق الضرر بالخرينة العمومية فهو من تحصيل حاصل عند ثبوت الإدانة ولا يطرح عنه أي سؤال مما يجعل الطعن غير مؤسس...».

أنظر: ملف رقم 684697، قرار بتاريخ 2012/11/22، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2013، ص 365.

² طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص 110.

³ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي العام، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط 14، 2014، ص 143.

ويعرف كذلك بأنه «توجيه الجاني لإرادته نحو الفعل الموصل إلى النتيجة التي يعاقب عليها القانون وهو يعلم أن من شأن فعله أن يوصل إليها»¹

فمن خلال هذه التعاريف نستخلص بأن الركن المعنوي للجريمة يقوم على العلم بتجريم الفعل المراد القيام به، مع الإرادة الحرة لارتكابه، فالعلم بالجريمة يقتضي أن يكون الجاني على دراية بكافة العناصر المكونة للجريمة وفقا لما أورده القانون في هذا الفعل المجرم.

ينقسم الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي إلى قصد جنائي عام وآخر خاص، وهو ما سنبينه على النحو التالي:

1- القصد الجنائي العام للجرم الضريبي.

والمقصود به انصراف إرادة الجاني نحو القيام بفعل معين، مع علمه بتجريم القانون لهذا الفعل، والقصد العام ضروري لقيام الجرائم العمدية²، فالقصد العام في جريمة السرقة مثلا، يتمثل في التملك غير القانوني لمال أو ممتلكات الغير، فنلاحظ بأن العلم والإرادة هما العنصرين الأساسيين لقيام القصد الجنائي العام، ويعرف الفقه العلم في المجال الجنائي بأنه «حالة ذهنية أو قدر من الوعي يسبق تحقق الإرادة، ويعمل على إدراك الأمور على نحو صحيح مطابق للواقع»³ فهذا التعريف يبين بوضوح أن العلم بأركان الجريمة يكون قبل الشروع في تنفيذ الفعل المجرم، ومن هنا فإن الجهل أو الغلط⁴ يؤدي إلى انتفاء القصد الجنائي العام⁵، أما الإرادة فهي «عبارة عن قوة نفسية أو نشاط نفسي يوجه كل أعضاء

¹ طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص 119.

² وتعتبر الجريمة عمدية إذا اشترط المشرع فيها ضرورة توافر القصد الجنائي، فالمشرع الجزائري يستخدم في هذا المجال مصطلح "عمدا" للدلالة على الجريمة العمدية، كنص المادة 228 من قانون العقوبات، بنصها على « يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 600 إلى 6,000 دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين، ما لم يكون الفعل جريمة أشد، كل من :

(1) حرر عمدا إقرارا أو شهادة تثبت وقائع غير صحيحة ماديا...».

أو استعمال مصطلح "عن قصد" مثال ذلك ما ورد في المادة 198 من قانون العقوبات بنصها «يعاقب بالسجن كل من أسهم عن قصد بأية وسيلة كانت في إصدار أو توزيع أو بيع...».

³ عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 152.

⁴ الجهل يعني انتفاء العلم، أما الغلط فالمقصود به العلم على نحو يخالف الحقيقة، والعلم هنا لا يقتضي الإلمام بجميع الوقائع المحيطة بالجريمة، فهناك وقائع لا بد أن يعلم بها الجاني، وأخرى لا يتطلب القانون ضرورة العلم بها.

أنظر: عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، نفس المرجع السابق، ص 152، ص 153.

⁵ إلا أن العلم بالقانون هو علم مفترض لدى الجميع، وبالتالي لا يجوز التحجج أو الاعتذار بجهل القانون، وهو ما كرسه الدستور بموجب المادة 78 منه، بنصها على «لا يعذر أحد بجهل القانون».

الجسم أو بعضها نحو تحقيق غرض غير مشروع»¹ فالإرادة تقتضي أن يقدم الجاني على ارتكاب فعله عن وعي قصد تحقيق غايات مخالفة للقانون.

والقصد العام في جريمة التهرب الضريبي يتمثل في علم المكلف بالضريبة باستعماله لأساليب وأفعال تعتبر من المناورات التدليسية التي يعاقب عليها القانون الضريبي، فتتصرف إرادته نحو هذه المناورات رغم علمه بتجريمها، لغرض تضليل الإدارة الضريبية في مجال تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة، مما يؤدي بالإدارة إلى التكيف الخاطئ للوضعية الجبائية للمكلف، بفعل الأساليب التدليسية التي مارسها المكلف بالضريبة، فالقصد العام يكون الغرض منه إيقاع الإدارة الضريبية في الخطأ، فالمكلف بالضريبة يعلم أنه يقع على عاتقه الالتزام بالصدق في الإقرارات الضريبية المودعة لدى المصالح الجبائية، ومع ذلك يتجه عمدا نحو التقليل في الأنشطة أو الأموال والمداخيل الخاضعة للضريبة، مع علمه بأن القوانين الضريبية تعاقب على التصريحات الناقصة أو المزورة، أما إذا كان إخفاء جزء من الوعاء الضريبي أساسه خطأ مادي أو عدم الإلمام بقواعد المحاسبة، فلا يعاقب المكلف على التصريح الناقص، وبالتالي فإن القصد الجنائي العام لجريمة التهرب الضريبي يقتضي أن تمارس هذه المناورات التدليسية عن وعي وإدراك لغرض التقليل من الوعاء الضريبي.

وبالرجوع إلى مختلف القوانين الضريبية نجدها تلزم المكلف بالتصريح بالوجود أثناء ممارسة أي نشاط، فالمكلف ورغم علمه بأهمية والزامية هذا الإجراء إلا أنه يتعمد تجنب التصريح به للتخفيف من العبء الضريبي، فنلاحظ بأن المكلف في هذه الحالة أقدم على هذا الفعل عن علم ووعي ودون أي قيد أو إكراه، في سبيل تحقيق أهداف ضريبية غير مشروعة.

فقيام جريمة التهرب الضريبي يقتضي بالدرجة الأولى استعمال المكلف لأحد الأفعال التدليسية، ثم بعد ذلك يتعين على الإدارة الضريبية البحث عن مدى تحقق أو انتفاء الإرادة الأثمة لدى المكلف، فإذا لجأ هذا الأخير إلى مثل هاته الممارسات عن غير قصد، فلا يمكن متابعتها لارتكابه جريمة التهرب الضريبي، فلا يعتبر المكلف مرتكبا لجريمة التهرب الضريبي إذا كانت الاختلالات المحاسبية المدرجة في التصريحات الجبائية قد ارتكبت عن غير قصد، وفي المقابل تلزمه الإدارة الضريبية بضرورة تدارك هذا الاختلالات، أما إذا اتجهت إرادة المكلف من جراء استعمال المناورات التدليسية إلى التهرب من الالتزامات الضريبية، فهنا نكون بصدد جريمة تهرب ضريبي مكتملة الأركان.

¹ عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 154.

يصنف الفقهاء جريمة التهرب الضريبي كنوع من أنواع الجرائم الاقتصادية، والعلم في هاته الجرائم يختلف عما هو معمول به في القانون العام، فلحماية المال العام للدولة دائما ما يفترض تحقق العلم بالوقائع المادية للجريمة لدى الجاني، لأن الجرائم الاقتصادية تمس بسلامة العلاقات و الأوضاع المالية والتجارية والاقتصادية للدولة، والمعلوم أن هذه الأوضاع تختلف حسب تغير التوجه والسياسة الاقتصادية للدولة، ولتجسيد هذه السياسة ومن أجل توفير موارد مالية وحماية خزينة الدولة، تتجه معظم التشريعات إلى عدم الاعتماد على الركن المعنوي لقيام هذا النوع من الجرائم، عن طريق افتراض العلم بالوقائع الجرمية للجرائم الاقتصادية، والعلم بالقانون لدى الجناة، وهذا من أجل محاربة مثل هذه الجرائم لحماية المصالح العامة للدولة¹، وذلك راجع إلى الاعتبارات التالية²:

- أن هذا النوع من الجرائم له خطورة كبيرة من شأنها التأثير سلبا على حسن سير الاقتصاد الوطني، وبالتالي التأثير على السياسة الإنفاقية للدولة من خلال نقص حجم الخدمات العامة المقدمة لأفراد المجتمع.

- غالبا ما تجد النيابة العامة والسلطات الإدارية المختصة صعوبة بالغة في اثبات مدى تحقق العلم والإرادة لدى مرتكبي هذه الجرائم من عدمها، وهذا يعتبر أحد العوامل لانتشار الجرائم الاقتصادية.

- أن افتراض العلم يتطابق مع الواقع، بدليل أن من يقوم بتحصيل أموال الدولة لا يمكن له أن يحتج بعدم علمه بطبيعة ومصدر هاته الأموال، ومدى ارتباطها بالأموال العامة للدولة.

2- القصد الجنائي الخاص للجرم الضريبي.

قد يشترط المشرع الجنائي في بعض الجرائم ضرورة توافر قصد خاص لدى مرتكبها، يحدد هذا القصد الهدف أو الغاية التي يسعى الجاني إلى تحقيقها من وراء ارتكاب جريمته، بالإضافة إلى الظروف أو الدوافع التي أدت بالجاني إلى إتيان هذا الفعل المجرم، إلا أن تحديد الدوافع لا يؤدي إلى انتفاء المسؤولية الجزائية، وإنما يتم استخدامه في بعض الحالات كظرف من الظروف المخففة للعقوبة³.

¹ فنجد مثلا بأن المشرع الجزائري يعتبر جرائم الصرف من الجرائم العمدية التي يكفي لقيامها مجرد إتيان الفعل المادي المخالف للقانون بغض النظر عن نية وإرادة مرتكبها، حيث نصت المادة 02 من الأمر 96-22 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم لخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، المعدل والمتمم، المؤرخ في 23 صفر 1417 الموافق لـ 9 يوليو 1996، الجريدة الرسمية عدد 43، الصادرة بتاريخ 24 صفر 1417 الموافق لـ 10 يوليو 1996، على «لا يعذر المخالف على نيته» ونفس التوجه سلكه المشرع بالنسبة للجرائم الجمركية، فالمادة 281 من قانون الجمارك تنص في فقرتها الأولى على «لا يجوز للقاضي تبرئة المخالفين استنادا إلى نيتهم».

² نادية حزاب، خصوصية الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية، مجلة الميزان، المركز الجامعي النعامة، العدد 2، 2017/12/31، ص 275.

³ مثال ذلك ما أورده المادة 279 من قانون العقوبات حيث نصت على « يستفيد مرتكب القتل والجرح والضرب من الأعداء إذا ارتكبها أحد الزوجين على الزوج الآخر أو على شريكه في اللحظة التي يفاجئه فيها في حالة تلبس بالزنا».

فالمشرع الجزائري لا يعتد بالباعث في تكوين الركن المعنوي للجريمة، فمرتكب الفعل المجرم يعاقب حتى لو كانت لديه دوافع نبيلة وشريفة¹.

ويتطلب المشرع الضريبي لقيام جريمة الغش الضريبي بالإضافة إلى القصد العام ضرورة توافر قصد خاص، يتمثل في الغاية من وراء ممارسة الأساليب التدليسية، والمعلوم أن القصد الخاص لجريمة التهرب الضريبي يتمثل في التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة، فلجوء المكلف إلى إخفاء جزء من المداخل الخاضعة للضريبة، غرضه التقليل من حجم الوعاء الضريبي، بما يمكن المكلف من دفع ضريبة أقل بناء على التصريح الناقص المقدم أمام المصالح الجبائية، وبالتالي نرى بأن القصد العام والخاص في جريمة التهرب الضريبي هما عاملان متلازمان، فالمكلف الذي يكون على علم بأن إخفاء جزء أو كل الوعاء الضريبي يعتبر أحد المناورات التدليسية المعاقب عليها بموجب القوانين الضريبية، ومع ذلك يعتمد إلى مباشرة هذا الإخفاء، دائما ما يكون الغرض منه التقليل من نسبة الضريبة، لذلك نجد بأن المشرع الجبائي يعاقب المكلف بمجرد أخذه بأحد الأساليب التدليسية عن قصد عام، وبغض النظر عن مدى تحقق القصد الخاص، فيعاقب المكلف على عدم تقديم التصريح الضريبي مع علمه بتجريم هذا التصرف، حتى في حال عدم تحقق الغاية من ذلك، والمتمثلة في التقليل من نسب الضريبة، أو عدم دفعها كليا، فنجد مثلا بأن التزوير في الإقرارات الضريبية يختلف عن التزوير الوارد في قانون العقوبات، والذي يشترط ضرورة وقوع ضرر معين لرفع دعوى التزوير ضد الجاني².

أما في مجال التهرب الضريبي فلا يشترط المشرع الجبائي ضرورة تمكن المكلف فعليا من عدم دفع الضرائب المترتبة عليه أو دفع ضريبة أقل بفعل التصريح المزور، فالضرر في التصريح المزور هو ضرر محتمل، يتمثل في تعريض المصلحة الضريبية للدولة للخطر، والذي قد يؤدي إلى الإضرار

¹ عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 155.

² فنجد مثلا المادة 216 من قانون العقوبات تنص على « يعاقب بالسجن من عشر (10) إلى عشرين (20) سنة وبغرامة من 1.000.000 دج إلى 2.000.000 دج كل شخص، عدا من عينتهم المادة 215، ارتكب تزويرا في محررات رسمية أو عمومية.

(1) إما بتقليد أو بتزييف الكتابة أو التوقيع.

(2) وإما باصطناع اتفاقات أو نصوص أو التزامات أو مخالصات أو بإدراجها في هذه المحررات فيما بعد.

(3) وإما بإضافة أو بإسقاط أو بتزييف الشروط أو الإقرارات أو الوقائع التي أعدت هذه المحررات لتلقيها أو لإثباتها.

(4) وإما بانتحال شخصية الغير أو الحلول محلها.»

وفي بعض الحالات نجد بأن المشرع الجزائري يعاقب على حيازة وسائل التزوير، باعتبارها جريمة منفصلة عن جريمة التزوير، حيث تنص المادة 203 من قانون العقوبات على « كل من صنع أو حصل أو حاز مواد أو أدوات معدة لصناعة أو تقليد أو تزوير نقود أو سندات قرض عام أو حصل عليها أو احتفظ بها أو تنازل عنها يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 5000 دينار ما لم يشكل الفعل جريمة أشد.»

بخزينة الدولة في حال ضعف حجم الإيرادات الضريبية، وعليه فإن جريمة التهرب الضريبي تقوم بمجرد التزوير في التصريح دون انتظار تحقق الضرر¹.

وفي اعتقادنا أن القصد الجنائي الخاص هو أداة تستخدمها الإدارة الضريبية لمباشرة إجراءات الصلح من عدمها، فالمكلف الذي لا تكون له نية في التهرب الضريبي رغم استعماله أحد الأساليب التدليسية، يستجيب ويتخذ كل إجراءات الصلح التي تفرضها عليه المصالح الجبائية، وهذا يمكن الإدارة الجبائية من تحصيل حقها من الضرائب المترتبة على أنشطة ومداخيل المكلف، عن قناعة ورضى من هذا الأخير، وهذه الغاية يصعب تحقيقها إذا كان للمكلف إرادة آثمة من وراء الاستناد على المناورات التدليسية في علاقته مع المصالح الجبائية، حيث تعجز الإدارة الضريبية عن تحصيل ديون المكلف الضريبية، فتلجأ في هذه الحالة إلى القضاء للمطالبة بحقها من الضرائب، عن طريق رفع دعوى تهرب ضريبي ضده.

الفرع الثاني: أحكام الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي.

وتتعلق هذه الأحكام بالممارسات المرتبطة بالأفعال المادية للجريمة، والمتمثلة في المحاولة والشروع في الجريمة، بالإضافة إلى المساهمة والاشتراك فيها.

أولاً: المحاولة والشروع في جريمة التهرب الضريبي.

إن الأفعال أو التصرفات المكونة للركن المادي للجريمة إذا أدت إلى حدوث نتيجة إجرامية معينة، نكون بصدد جريمة تامة مكتملة الأركان، أما إذا لم ينتج عنها أي أثر إجرامي رغم مباشرة الشخص للأفعال المادية، نكون بصدد المحاولة أو الشروع في الجريمة، فالمعلوم في القانون الجنائي أن الجريمة تمر بثلاث مراحل، الأولى هي مرحلة التفكير، والتي لا يعاقب عليها الشخص، ثم مرحلة التحضير للجريمة، في هذه المرحلة كذلك لا يعاقب الشخص إلا إذا نص القانون على ذلك²، والمرحلة الأخيرة هي الشروع في الجريمة، وفي هذه المرحلة تنتج إرادة الجاني نحو ارتكاب جريمته، عن طريق إتيان ركنها المادي³، ويعاقب المشرع الجنائي على هذه المرحلة وفقاً لقواعد وضوابط محددة.

¹ عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 123.

² وكاستثناء لعدم تطبيق العقاب في هذه المرحلة، نص المشرع على معاقبة كل شخص يساعد شخصاً آخر في الأعمال التحضيرية للانتحار، وذلك حسب نص المادة 273 من قانون العقوبات، بنصها على « كل من ساعد عمداً شخصاً في الأفعال التي تساعده على الانتحار أو تسهله له أو زوده بالأسلحة أو السم أو بالآلات المعدة للانتحار مع علمه بأنها سوف تستعمل في هذا الغرض يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات إذا نفذ الانتحار».

³ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي العام، مرجع سابق، ص 126، ص 127.

ويعرف الشروع في الجريمة بأنه «المرحلة التي تتصرف فيها إرادة الجاني إلى تنفيذ الجريمة فعلا، فيبدأ بتنفيذ الركن المادي، ولكنها لا تتم لأسباب لا دخل لإرادته فيها»¹ وعرف المشرع الجزائري الشروع في الجريمة بموجب المادة 30 من قانون العقوبات، والتي تنص على «كل محاولات لارتكاب جناية تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها تعتبر كالجناية نفسها إذا لم توقف أو لم يخب أثرها إلا نتيجة لظروف منسقة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف عادي يجهله مرتكبها» من خلال هذه المادة نستخلص بأن المشرع يشترط توافر عنصرين لنكون بصدد الشروع أو المحاولة في ارتكاب الجريمة.

العنصر الأول: البدء في تنفيذ الركن المادي: والمقصود به أن يباشر الشخص فعليا تنفيذ الجريمة، من خلال البدء في تنفيذ أو استخدام الوسائل المادية المكونة لهاته الجريمة، وعليه فإن المحاولة أو الشروع لا يكون إلا في الجرائم المادية العمدية، والجرائم الإيجابية².

ويرى الأستاذ Garravd أن البدء في التنفيذ الذي يعتبر كعنصر من عناصر المحاولة هو إتيان الجاني فعلا من شأنه - في نظر الجاني- أن يؤدي مباشرة إلى النتيجة الإجرامية المقصودة³، ونلاحظ من خلال نص المادة 30 من قانون العقوبات أن المشرع الجزائري قد أخذ بهذا المفهوم بدليل نصه على العبارة التالية «... أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها...» ففي هذه المرحلة يكون الجاني قد ارتكب الجريمة كاملة في انتظار تحقق النتيجة المرجوة.

العنصر الثاني: عدم تحقق النتيجة: والمراد به هو عدم اكتمال الجريمة لأسباب لا دخل لإرادة الجاني فيها، ذلك أن الشروع أو المحاولة في الجريمة المقصود به عدم تحقق النتيجة الإجرامية، إما إذا تحققت النتيجة نكون بصدد جريمة تامة كاملة الأركان، وإذا توقفت الجريمة وخاب أثرها بإرادة الفاعل فتسمى هذه الحالة بالعدول الاختياري⁴، فإنه لا يمكن متابعة الشخص جزائيا، فالشروع في الجريمة يقتضي عدم

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، مرجع سابق، ص 127.

² عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 113، ص 114.

³ استقر الفقه الجنائي على منهجين لتحديد مفهوم الأفعال التي تعتبر بمثابة محاولة أو شروع في الجريمة، ويتمثل ذلك في أحد المذهبين:

المذهب المادي: أو الموضوعي ويمثله الفقيه Vielly حيث يرى بأن تحقيق الركن المادي يتحقق من خلال البدء في تنفيذ الفعل، أما المحاولات والأفعال والتحضيرات التي تمت قبل المباشرة الفعلية للفعل، فلا يمكن اعتبارها من مكونات الركن المادي للجريمة

المذهب الشخصي: ويمثله الفقيه Garraud ويعتمد هذا المذهب بشكل كبير على النية أو الدافع الجرمي، فيتحقق البدء في تنفيذ الجريمة إذا تم إتيان فعل يؤدي في نظر الجاني إلى إحداث النتيجة الإجرامية المقصودة.

أنظر: عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 116.

⁴ ويعرف العدول الاختياري بأنه عدم تمام الجريمة بإرادة الفاعل، أي إذا كف من تلقاء نفسه عن التماذي في نشاطه، أو سعى لمنع تحقق النتيجة.

أنظر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، مرجع سابق، ص 133.

حدوث الأثر الجرمي بفعل ظروف خارجة عن إرادة الجاني¹.

أما بالنسبة لعقوبة الشروع أو المحاولة في الجريمة، فنجد بأن المشرع الجزائي يعاقب على الشروع في الجناية بنفس العقوبات المطبقة على الجنايات، ولا يعاقب على الشروع في الجنحة إلا إذا نص القانون على ذلك.²

وفي جميع الأحوال فإن الشروع في المخالفات لا يعاقب عليه القانون³.

تعتبر جريمة التهرب الضريبي أحد أنواع الجرائم الاقتصادية⁴، والتي غالباً ما يتم فيها المساواة بين الشروع في الجريمة والجريمة التامة، ذلك لأن الجرائم الاقتصادية يكون لها تأثير كبير على الاقتصاد الوطني، وتمس دائماً بالمصالح المالية للدولة، وبالتالي فإن أحكام الشروع أو المحاولة في مثل هاته الجرائم يختلف عن تلك المطبقة في قانون العقوبات، فالسياسة الاقتصادية للدولة تقتضي تجريم الأفعال التي من شأنها التأثير في عمل السلطات في الكشف وإثبات الجرائم التي تمس بالمركز المالي والاقتصادي للدولة⁵، وتعد جريمة التهرب الضريبي من بين أخطر الجرائم الاقتصادية لما لها من تأثير كبير على الموازنة العامة للدولة.

وبالرجوع إلى مختلف القوانين الضريبية نجد بأن المشرع الجنائي يعاقب على المحاولة والشروع في جريمة التهرب الضريبي بنفس العقوبة المطبقة على الجريمة التامة، وهذا يبين توجه السياسة المالية للدولة نحو حماية المال العام، وبما أن الضريبة تعتبر الركيزة الأساسية للتمويل، فلا بد من ردع مختلف التصرفات التي تحد أو تعرقل عملية الجباية الضريبية، فنلاحظ بأن مختلف النصوص الضريبية المجرمة للتهرب الضريبي تساوي بين التملص ومحاولة التملص من تسديد الضريبة، فمصطلح التملص ومحاولة التملص دائماً ما يتلازمان داخل النص القانوني الجنائي.

¹ خلفي عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، نفس المرجع السابق، ص 119.

² كالشروع في جنحة السرقة، حسب نص المادة 350 من قانون العقوبات، والتي تفرض عقوبات على كل من اختلس شيئاً مملوكاً للغير، فالفقرة الرابعة من هذه المادة نصت على « ويعاقب على الشروع في هذه الجنحة بالعقوبات ذاتها المقررة للجريمة التامة ».

³ وذلك حسب نص المادة 31 من قانون العقوبات، والتي جاء فيها « المحاولة في الجنحة لا يعاقب عليها إلا بناء على نص صريح في القانون. والمحاولة في المخالفة لا يعاقب عليها إطلاقاً ».

⁴ وهي الجريمة الموجهة ضد إدارة الاقتصاد المتمثلة في القانون الاقتصادي والسياسة الاقتصادية التي ترتبط بالنظام العام الاقتصادي.

أنظر: إيهاب الروسان، خصائص الجريمة الاقتصادية دراسة في المفهوم والأركان، دفاثر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح،

العدد 7، جوان 2012، ص 75.

⁵ عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 113.

ف نجد مثلا المادة 303 من قانون (ض.م) تنص على «فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا...» فهذه المادة دليل على أن المشرع الجبائي يعاقب على المحاولة والشروع في جريمة التهرب الضريبي، فلا فرق بين التهرب ومحاولة التهرب في تسليط العقاب، وفي نفس السياق نصت المادة 408 من نفس القانون على «يعاقب كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة...» كما تنص المادة 33 من قانون الطابع على «إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل...».

فالملاحظ أن جميع المواد الضريبية التي تناولت موضوع التهرب والغش الضريبي تعاقب المكلف في حال استعماله لأحد المناورات والأساليب التدليسية لغرض التهرب الضريبي، مهما كانت طبيعة النتيجة المحققة¹، فإذا تمكن المكلف فعليا من التهرب من الضريبة فإنه يتابع لارتكابه جريمة التهرب والغش الضريبي، أما إذا لم تتحقق هذه النتيجة لأسباب لا دخل لإرادة المكلف فيها، فإنه يتابع لاستخدامه الوسائل التدليسية، وفي حالة ما إذا كان هذا العدول اختياريا، أي نابع عن إرادة وقناعة المكلف، فإنه لا يمكن متابعته بمحاولة التهرب الضريبي، ذلك لأن العدول عن التهرب الضريبي غالبا ما يكون قبل أن تكتشف الإدارة الضريبية المناورات التدليسية المستعملة من طرف المكلف، فقد يعد المكلف تصريحاً مزوراً يتضمن بيانات ومداخل غير صحيحة للتقليل من الوعاء الضريبي، ثم يتراجع عن إيداعه لدى المصالح الضريبية، وتعويضه بتصريح آخر صحيح مطابق لوعائه الضريبي²، ففي هذه الحالة تصبح الممارسات التدليسية المتخذة في حكم المعدوم، أما إذا تم التراجع عن التهرب الضريبي بعد ممارسة المصالح الجبائية لرقابتها على محل المكلف، وثبت استعماله لمناورات وأساليب تدليسية، ففي مثل هذه الحالات الإدارة الضريبية مخيرة بين تسليط العقوبات المقررة قانونا على المكلف، أو مباشرة إجراءات الصلح معه، طالما أن الغاية من عمل المصالح الجبائية هي ضمان تحصيل الضرائب،

¹ وهو ما نصت عليه المواد:

- 407 و 134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- والمواد 117.118.121 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- والمواد 532.533.536. من قانون الضرائب غير المباشرة.

- المادة 119 قانون التسجيل

² منصور رحمانى، مرجع سابق، ص 151.

والمكلف في هاته الحالة يلتزم بدفع كل ما عليه من ضرائب.

وقد أوردت المادتين 119 من قانون التسجيل، والمادة 532 من قانون (ض.غ.م) استثناء على قاعدة فرض العقاب على المحاولة في جريمة التهرب الضريبي، وقامت بتقييد تطبيقه في محاولة إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة التي تفوق 10/1 أو مبلغ 10.000 دج بالنسبة للضرائب الواردة في قانون (ض.غ.م)، ونفس القيمة تطبق على الضرائب الواردة في قانون التسجيل¹.

ثانيا: المساهمة والاشتراك في جريمة التهرب الضريبي.

إن الجاني خلال عزمه على ارتكاب جرم معين يقوم بتحمل جميع الأعباء المترتبة عنه، عن طريق التنفيذ الشخصي لكل أطوار ومراحل الجريمة، فالجاني هو الذي يقوم بالتفكير والتخطيط ثم تنفيذ الجريمة، وبالتالي يكون هو المسؤول جزائيا أما القضاء، إلا أنه ونظرا لطبيعة بعض الجرائم، قد ترتكب من طرف أكثر من شخص، حيث يتحمل كل طرف جزءا من الأفعال المادية المكونة للجريمة، ويتابع كل شخص لمساهمته في ارتكاب الجريمة.

وتعرف المساهمة الجنائية بأنها «ارتكاب عدة أشخاص لجريمة واحدة كان يمكن لأي منهم أن يرتكبها بمفرده»² فمن خلال هذا التعريف نستنتج بان المساهمة الجنائية تتضمن عنصرين:

- الاتفاق المسبق على ارتكاب الجريمة، بشرط أن تكون هذه الجريمة قابلة للتنفيذ الفردي، ويطلق عليها بالمساهمة العرضية، فهناك جرائم بطبيعتها لا يمكن تنفيذها من طرف شخص واحد، كجثة التجمهر وجثة الزنا، ويسمى هذا النوع بالمساهمة الضرورية.

¹ وتنص المادة 119 من قانون التسجيل على « فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى دج، 20.000 وحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبتين فقط.

غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج».

² عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 131.

بالإضافة إلى هذه الصورة، هناك نوعين من المساهمة:

المساهمة دون اتفاق: والمقصود بها مساهمة عدة أشخاص في ارتكاب جريمة محددة، دون ان يكون بينهم أي اتفاق مسبق، مثال ذلك جرائم السرقة أو النهب التي يرتكبها المتظاهرون أو ممارسي أعمال الشغب، في هذه الصورة يعاقب ويتابع كل شخص بقدر الفعل الصادر عنه.

المساهمة المنظمة: وهي التي ترتكب من طرف جمعية أو منظمة تتمتع بارتكاب الجرائم، وتكون دائما نتيجة اتفاق مسبق، وهذا النوع من الجرائم محل متابعة خاصة، حيث يعتبر جميع المساهمين بمثابة فاعلين أصليين، مثال ذلك ما جاءت به نص المادة 176 من قانون العقوبات « كل جمعية أو اتفاق مهما كانت مدته وعدد أعضائه تشكل أو تُولف بغرض الإعداد لجناية أو أكثر، أو لجنحة أو أكثر، معاقب عليها بخمس (5) سنوات حبس على الأقل، ضد الأشخاص أو الأملاك، تكون جمعية أشرار، وتقوم هذه الجريمة بمجرد التصميم المشترك على القيام بالفعل».

أنظر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، مرجع سابق، ص 199.

- كما يشترط أن يكون الاشتراك والاتفاق المسبق على ارتكاب جريمة واحدة، وهو ما يسمى بوحدة الجريمة¹، والمقصود به هو وحدة العناصر المكونة للركن المادي للجريمة، إضافة إلى وحدة الركن المعنوي، أي أن جميع الأفعال المرتكبة من طرف المساهمين لا تخرج عن حدود الركن المادي للجريمة المراد ارتكابها، و أن تتجه إرادة المساهمين إلى إحداث نفس الأثر الإجرامي.

ويميز الفقه الجنائي في المساهمة بين طرفين، الأول الفاعل الأصلي، والثاني هو الفاعل التبعية، أو المساهمة الأصلية والمساهمة التبعية، فتنص المادة 41 من قانون العقوبات على « يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو تهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي» يتضح من خلال هذه المادة أن الفاعل الأصلي هو الشخص الذي ساهم بشكل مباشر في القيام بالأعمال المادية للجريمة، بالإضافة إلى كل شخص حرض على ارتكاب هذه الجريمة، والمحرض في القانون الجنائي هو « كل شخص حث على ارتكاب الجريمة بالتأثير في إرادة مرتكبها وتوجيهها الوجهة التي يريدتها المحرض»².

أما المساهمة التبعية فتطبق على كل شخص شارك في ارتكاب الجريمة، وعرف المشرع الجنائي الشريك بموجب المادة 42 من قانون العقوبات « يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك» فالشريك في الجريمة وعلى عكس الفاعل الأصلي لا يقوم بمساهمة مباشرة في تنفيذ الجرم، وإنما يقتصر دوره في المساهمة في الأعمال العرضية أو الثانوية³،

¹ عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 133.

² يقسم الفقه الجنائي المساهمة الأصلية إلى قسمين:

الفاعل المادي: وهو المساهمة المباشرة في تنفيذ الركن المادي للجريمة.

الفاعل المعنوي: والمراد به كل التصرفات التي تصدر من الشخص يكون غرضها تحريض طرف آخر على ارتكاب جرم معين، ونشير إلى أن المشرع الجزائري لم يكن يعتبر المحرض فاعلا أصليا، إلا بعد تعديل المادتين 41 و 42 من قانون العقوبات بموجب القانون رقم 82-04، فقبل هذا التعديل كان ينحصر مفهوم المساهمة الأصلية في الفاعل المادي دون الفاعل المعنوي.

أنظر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي العام، نفس المرجع السابق، ص 200-204.

أما الأستاذ عبد الرحمن خلفي، فيرى بأن المساهمة الأصلية تنقسم إلى ثلاث أقسام:

الفاعل المباشر: وهو نفسه الفاعل المادي في التقسيم أعلاه.

المحرض على الجريمة: وهو نفسه الفاعل المعنوي في التقسيم أعلاه.

الفاعل المعنوي: وهي الحالة التي جاءت بها المادة 45 من قانون العقوبات « من يحمل شخصا لا يخضع للعقوبة بسبب وضعه أو صفته الشخصية على ارتكاب جريمة يعاقب بالعقوبات المقررة لها».

أنظر: عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص من 135 إلى 139.

³ مثال ذلك من يقوم بنقل الجاني بسيارته إلى مكان ارتكاب الجريمة، أو من يدل السارق على مكان المحل، أو المكان المناسب للسرقة، أو من يقوم بعمليات المراقبة أثناء فترة ارتكاب الجريمة، وتعتبر كذلك من أعمال المساهمة العرضية، الصورة التي جاءت بها المادة 43 من قانون العقوبات «بأخذ حكم الشريك من اعتاد أن يقدم

والأصل أن هذه الأعمال غير معاقب عليها، ولا تدخل في دائرة التجريم، إلا أنها متصلة بالجريمة، أو تتم مباشرتها أثناء أو بمناسبة ارتكاب جرم معين، وعليه فإن إرادة الشريك تتجه نحو إحداث نفس الأثر أو النتيجة الإجرامية التي يسعى لها الفاعل الأصلي¹، وبالتالي فإن الاشتراك والمساهمة في الجريمة يتضمن ثلاث عناصر:

- أن تكون المساهمة في ارتكاب فعل مجرم قانونا، ويرتب القانون عنه عقوبات محددة حسب طبيعة الفعل المرتكب.

- صدور فعل أو عمل مادي من الشريك، والمتمثل حسب المادة 42 من قانون العقوبات في المساعدة أو المعاونة في الأعمال التحضيرية للجريمة.

- أن يكون الشريك على علم ودراية بما ستؤول إليه هذه الأعمال، واتصالها بالجريمة المزمع ارتكابها من قبل الفاعل الأصلي²، ويشترط أن يكون هذا الإدراك قبل وقوع الجريمة، فلا يحاسب الشريك إذا علم بالجريمة بعد وقوعها.

ويطبق على الشريك نفس العقوبة المطبقة على الفاعل الأصلي، إذا كانت الجريمة المترتبة تكيف على أنها جناية أو جنحة³، وفي المقابل فإنه لا يعاقب على الاشتراك في المخالفة⁴، أما بالنسبة للظروف الشخصية والتي ينتج عنها تشديد أو تخفيف العقاب أو انتفاء المسؤولية، فإنه لا تطبق إلا على الطرف الذي تتصل به هذه الظروف، سواء كان فاعلا أصليا أو شريكا، بينما يتساوى الطرفان في تحمل آثار الظروف الموضوعية للجريمة التي ينتج عنها تخفيف أو تشديد العقاب⁵.

تمتاز جريمة التهرب الضريبي بطبيعة خاصة، إذ أنه لا يمكن أن ترتكب إلا من طرف المكلف الجبائي، وذلك على عكس جرائم القانون العام، والتي يمكن أن ترتكب من طرف أي شخص مهما كانت

مسكنا أو ملجأ أو مكانا للاجتماع لوحد أو أكثر من الأشرار الذين يمارسون اللصوصية أو العنف ضد أمن الدولة أو الأمن العام أو ضد الأشخاص أو الأموال مع علمه بسلوكهم الإجرامي»

¹ وهناك نوعين من المساعدة، تتمثل في:

- المساعدة السابقة: وهي المساعدات التي تقدمها للجاني قبل ارتكاب الجريمة، أي أن هناك فارق زمني بينها وبين ارتكاب الجريمة، وتسمى كذلك بالأعمال التحضيرية.

- المساعدة المعاصرة: وهي الحالة التي تتحقق من خلال بقاء المساعد في مسرح الجريمة أثناء ارتكابها، وفي هذه الحالة يعتبر فاعلا أصليا مع الجاني، ويطلق عليها بالأعمال المسهلة أو الأعمال المنفذة.

أنظر: عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 142.

² أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي العام، مرجع سابق، ص من 219 إلى 228.

³ المادة 44 من قانون العقوبات تنص على «يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة...».

⁴ حيث تنص المادة 44 من قانون العقوبات في فقرتها الرابعة على «ولا يعاقب على الاشتراك في المخالفة على الإطلاق».

⁵ المادة 44 فقرة 2 وفقرة 3 من قانون العقوبات

صفته¹، فالعلاقة الضريبية التي تنشأ بين المكلف والإدارة الجبائية، بمناسبة ممارسته لأنشطة معينة أو استفادته من مداخل خاضعة للضريبة، يترتب عنها تحمل المكلف لمجموعة من الالتزامات الإيجابية أو السلبية، يتعين عليه الوفاء بها وجوباً، فعدم احترام هذه الالتزامات ينتج عنه تهرب ضريبي من طرف المكلف.

فالأصل أن جريمة التهرب الضريبي لا ترتكب إلا من طرف واحد وهو المكلف بالضريبة، ولا يجوز متابعة غير المكلف الجبائي بهذا الجرم، إلا أنه وكاستثناء لهذه القاعدة يمكن متابعة شخص غير المكلف بالضريبة لارتكابه جريمة التهرب الضريبي، ويكون ذلك في حالة الاشتراك والمساهمة في جريمة التهرب والغش الجبائي.

إن الأساليب التقليدية للتهرب الضريبي تتمحور حول عدم التصريح بالأنشطة والمداخيل الخاضعة للضريبة، بإخفاء الوعاء الضريبي، سواء كان ذلك بعدم التصريح بالوعاء أو التصريح بجزء من الوعاء، فهذه الطرق غالباً ما يتم مباشرتها من طرف المكلف وحده، ولا يكون الاشتراك فيها إلا في حالات ضيقة، كمن يؤجر أو يمنح مسكنه للمكلف بغرض إخفاء المنتجات والسلع الخاضعة للضريبة، ولا تجد الإدارة الضريبية صعوبة في كشف هذا الإخفاء إذا كثفت من عمليات الرقابة الجبائية، إلا أن أغلب المناورات التديسية المستعملة لغرض التهرب الضريبي يغلب عليها الطابع التقني، والذي ينصب على المحاسبة الضريبية للوعاء الضريبي²، وهو ما يدفع بالمكلف إلى الاستعانة بأصحاب الاختصاص من خبراء في المجال الاقتصادي والمحاسبي والقانوني، لهدف الاستفادة من الثغرات القانونية، والتكيف المخالف للوضعية الجبائية، بما يخدم المكلف ضريبياً، أو التزوير والتحايل في المحاسبة العامة للمكلف المعتمدة والمودعة لدى المصالح الضريبية، فأصحاب الاختصاص في هذه الحالة هم بمثابة شركاء في جريمة التهرب الضريبي، وتطبق عليهم الأحكام والعقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات والقوانين الضريبية، وتعتبر مشاركة أصحاب الخبرة والاختصاص المالي والمحاسبي في التهرب الضريبي من أصعب الحالات التي تعجز الإدارة الضريبية بوسائلها التقليدية عن كشفها والتصدي لها، لأن النتيجة النهائية لمثل هذه المساهمة تتمثل في إعطاء صورة صحيحة لتصريح المكلف بالاعتماد

¹ باستثناء الأشخاص المستفيدين من موانع المسؤولية الواردين في المواد 47، 48، 49، و 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري.

² وتعرف المحاسبة الضريبية بأنها «أحد الفروع الرئيسية لعلم المحاسبة، ويتمتع هذا الحقل بعلاقته المترابطة والوثيقة مع علم المحاسبة المالية، إذ يتولى هذا العم دراسة إيرادات المشروع الخاضعة للضريبة من مصادرها المتعددة، ومقابلتها مع نفقاتها المقبولة ضريبياً، وذلك بهدف التوصل إلى صافي الدخل من ربح أو خسارة لفرض الضريبة المستحقة».

أنظر: ياسر صلاح الفريجات، المحاسبة الضريبية على الرواتب والأجور (حالات تطبيقية عملية مختلفة)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص

على حيل محاسبية ومعطيات ووثائق تخالف في حقيقتها محل المكلف بالضريبة.

وفي المجال الجبائي نجد بأن كل القوانين الضريبية تعاقب الشريك في الجريمة الضريبية، وتخضعه لنفس الأحكام الواردة في القانون الجنائي¹، وبناءً عليه فإن الشريك في جريمة التهرب الضريبي يخضع للشروط التالية:

- **التهرب من الالتزامات الضريبية:** ومعناه أن الأفعال التي يقدمها الشريك من شأنها مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضرائب المدين بها لدى المصالح الجبائية، فتتم مساءلة الشريك على هذه المساهمة بمجرد استخدام المكلف للأساليب والمناورات التدليسية، عملاً بالقاعدة التي تقول بأن «الشريك يستمد إجرامه من فعل المجرم لا من فعله»² ولا يشترط أن يتمكن الفاعل الأصلي - المكلف - من التهرب فعلياً من دفع الضريبة، فالمشرع الجبائي يعاقب المكلف على التهرب أو محاولة التهرب من الضريبة.

والأصل في المتابعة الجزائية الجبائية هي ثبوت استعمال المكلف للمناورات الاحتمالية، بهدف التغيير في قيمة وعائه الضريبي، فيشترط في المساهمة الجنائية أن تكون الجريمة قابلة للتنفيذ الفردي، وجريمة التهرب الضريبي غالباً ما تتم بشكل فردي، ونادراً ما يتصور حدوثها بشكل جماعي، باستثناء الجريمة التي نص عليها المشرع الجبائي في المادة 408 من قانون (ض.م) المتعلقة بتنظيم الرافض الجماعي لأداء الضريبة.

- **أن تكون أفعال المساهمة والاشتراك وفقاً لما جاء في قانون العقوبات:** وعليه فإنه يشترط أن تكون المساهمة قبل ارتكاب جريمة التهرب، أو قبل استخدام الوسائل الاحتمالية من طرف المكلف، فيعتبر مساهماً أصلياً في جريمة التهرب الضريبي كل شخص ساهم بشكل مباشر في مساعدة المكلف على التحريف في وضعيته الجبائية أو التزوير في عملياته المحاسبية، وكل مساعدة كفيلة بأن تسهل على المكلف عملية الاحتيال الضريبي، كذلك يعتبر فاعلاً أصلياً كل شخص حرض المكلف على عدم التقيد بواجباته الضريبية، بشرط أن تكون مساهمة الشخص وسلوك المكلف يتجهان صوب ارتكاب جريمة التهرب الضريبي في مجال محدد، ويعتبر شريكاً في جريمة الغش الجبائي كل من ساعد المكلف في الأعمال التحضيرية المتعلقة بممارسة المناورات التدليسية لغرض التحرر من دفع الضريبة.

¹ وهي المواد من 41 إلى 46 من قانون العقوبات.

² عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 116.

وقد أورد المشرع الجبائي بموجب المادة 1/120 من قانون التسجيل صورتين من أعمال

الاشتراك في جريمة الغش الجبائي، تتمثل في:

- عمليات الوساطة بصورة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمة في الخارج.

- الأشخاص الذين حصلوا باسمهم قسيمة تعود إلى الغير.

ونلاحظ من خلال هذه المادة أن صور الاشتراك ذكرت على سبيل المثال لا الحصر، لذلك لا

يعتد بها في انتفاء أو قيام مسؤولية الشخص في الاشتراك في الجريمة، لأنه لا يمكن حصر كل صور

الاشتراك والمساهمة في جريمة التهرب الضريبي، وذلك راجع لتنوع واختلاف وتتطور الأساليب

المستعملة في هذه الجريمة.

- **وحدة الإرادة:** وهي أن تتجه إرادة المساهم أو الشريك والمكلف إلى إحداث نفس النتيجة الإجرامية،

فالمساهم أو الشريك يقوم بمساعدة المكلف على التهرب من الضريبة، ويشترط في هذه المسألة أن يكون

المساهم على علم بتجريم الأفعال الصادرة من المكلف، ومع ذلك تتجه إرادته نحو إحداث هذا القصد

الجنائي.

ويعاقب المساهم والشريك في جريمة التهرب الضريبي بنفس العقوبة المطبقة على المكلف الذي

ارتكبها، وذلك حسب نص المادة 542 من قانون (ض.غ.م)، حيث نصت على « تطبق على الشركاء

في المخالفات نفس العقوبات التي تطبق على مرتكبي هذه المخالفات من دون الإخلال عند الاقتضاء

بالعقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين وذلك مع مراعاة أحكام المادة 544

أدناه» وتفرض المادة 544 من نفس القانون غرامات جبائية على المساهم في جريمة التهرب الضريبي

على حسب عدد المساهمات المثبتة ضده وتتص هذه المادة على « إن المساهمة في إعداد أو استعمال

وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة من قبل كل رجل أعمال أو خبير أو بصفة عامة كل

شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن أو المساعدة في مسكها، تعاقب بغرامة

جبائية تحدد ب:....».

ونلاحظ من خلال المادة أعلاه أن المساهم والشريك الذي لديه صفة موظف أو عون عمومي

يخضع للعقوبات الجزائية والجبائية لجرم التهرب والغش الجبائي، بالإضافة إلى العقوبات التأديبية المقررة

بموجب القانون العام للوظيفة العمومية، والنظام الداخلي أو القانون الأساسي لكل شركة أو مؤسسة،

فمتابعة المساهم جزائياً أمام القضاء لا ينفي عنه المساءلة الوظيفية داخل مكان العمل.

كما تنص المادة 120 من قانون التسجيل في فقرتها الأولى والثانية على «تطبق على الشركاء في الجرائم العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم أنفسهم من دون المساس عند الاقتضاء بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود.

والتعريف الخاص بالشركاء في الجنايات والجنح المذكورة في المادة 42 وما يليها من قانون العقوبات يطبق على الشركاء في الجرائم المشار إليها في المقطع الأول السالف الذكر» فتبين هذه المادة بأن أحكام المساهمة والاشتراك الواردة بموجب قانون العقوبات تطبق كذلك في مجال الجرائم الضريبية والتهرب الضريبي، وعليه فإن الأوضاع الشخصية للمكلف المرتكب للجرم الضريبي لا يمكن إلحاقها بالشخص المساهم أو الشريك في الجريمة، فانتهاء المسؤولية الجزائية عن المكلف بسبب وفاته مثلا لا تؤدي إلى انتفاء المسؤولية الجزائية والجبائية عن المساهم أو الشريك، كذلك الظروف الشخصية للمكلف والتي ينتج عنها إما تخفيف أو تشديد العقوبة، فإن مجال تطبيقها ينحصر على المكلف دون الشريك أو المساهم، وفي المقابل فإن الظروف الشخصية للشريك أو المساهم لا يمكن إعمالها على المكلف بالضريبة، فيتحمل كل طرف في الجريمة سواء كان فاعلا أصليا أم شريكا تبعات ظروفه الشخصية، أما الظروف الموضوعية الخاصة بجريمة التهرب الضريبي فتنتج أثرها على جميع الأطراف.

المطلب الثاني: الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي.

تتمثل الوظيفة الأساسية للإدارة الضريبية في تمويل الخزينة العمومية للدولة، وذلك بضمان تحصيل الإيرادات الضريبية لمختلف أنواع الضرائب، فالمرجع يلزم المكلف بالتقيد بالالتزامات الضريبية الملقاة عليه بموجب القوانين الضريبية، بصفته فرد من المجتمع يخضع وجوبا للأنظمة الجبائية المعمول بها، وفي هذا الإطار فإن المشرع قام بتقنين جميع الإجراءات الضريبية، سواء تعلق الأمر بتأسيس الضريبة أو تحصيلها، حيث يتعين على المكلف احترام هذه القوانين، ودفع قيمة الضريبة المترتبة عليه وفي آجالها القانونية المحددة لذلك.

فمخالفة المكلف للالتزامات السابقة لا يؤدي مباشرة إلى متابعته جزائيا لارتكابه جريمة الغش الجبائي، بل تلجأ الإدارة الضريبية قبل ذلك إلى القيام بالعديد من الإجراءات قصد تحصيل الدين الضريبي، وذلك قبل مباشرة أي إجراء جزائي في حق المكلف، وفي حال عزم المصالح الجبائية على سلوك الطريق القضائي للمطالبة بحقوقها الضريبية المعتدى عليها من قبل المكلف، فإنها تقوم بعرض دعاها أمام القضاء الجزائي لتسليط العقوبات الضرورية على المكلف، وذلك يتطلب اتخاذ إجراءات

خاصة تتعلق بدعوى التهرب الضريبي، من خلال تحريك الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي (فرع أول) والتقيد بالطلب باعتباره شرط جوهري لمباشرة هذه المتابعة (فرع ثان).

الفرع الأول: تحريك الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي.

يخول التشريع الجزائري للنيابة العامة الحق في تحريك الدعوى العمومية في جميع الجرائم باستثناء بعض الجرائم التي تمتاز بخصوصيات معينة، أين اشترط إجراءات خاصة تمارس من قبل الشخص أو الهيئة المضرورة قبل البدء بتحريك الدعوى، ومن بين هذه الجرائم جريمة التهرب الضريبي والتي تخضع المتابعة الجزائية فيها لسلطة الإدارة الضريبية.

أولاً: سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية.

إن قيام أي جريمة داخل المجتمع يترتب عنه قيام علاقة قانونية بين الجاني والدولة، فموجب هذه العلاقة تمارس الدولة حقها في فرض العقاب على مرتكبها، مستخدمة في ذلك الدعوى العمومية، وتعرف الدعوى العمومية بأنها « ذلك الطلب الموجه من الدولة ممثلة في جهاز النيابة العامة إلى المحكمة بغرض توقيع العقاب على المتهم الذي ارتكب جريمة في حق المجتمع»¹.

إن خاصية العمومية التي تمتاز بها الدعوى العمومية مستمدة من كونها ملك للمجتمع ككل، ونظرا لاستحالة تدخل كل أفراد المجتمع في هذه الدعوى، فقد خول المشرع للنيابة العامة الحق في ممارسة هذا الإجراء باسم المجتمع ونيابة عنه، فلها الحق في تقديم المتهمين أمام القضاء، والمطالبة بتطبيق العقوبات القانونية عليهم².

وتعرف الدعوى العمومية كذلك بأنها «إرادة تتجه بها النيابة العامة إلى القضاء، مضمونها أن يتولى فض النزاع بينها وبين المتهم حول حق الدولة في العقاب»³ وتعتبر النيابة العامة الوسيلة التي تستخدمها الدولة للمطالبة بتسليط العقوبات المناسبة على مرتكبي الجرائم، فتقوم النيابة العامة بتحريك الدعوى العمومية باعتبارها جهة اتهام، مستندة في ذلك على نظام الشرعية الذي يلزمها برفع الدعوى العمومية متى توافرت الشروط اللازمة لتحريكها، فبمجرد الوصول إلى علم وكيل الجمهورية حدوث جريمة مكتملة الأركان، مع ثبوت مرتكبها، تقوم النيابة العامة بإحالة هذه الدعوى أمام القضاء المختص للفصل فيها، وفقا لما تقتضيه النصوص القانونية، فأساس نظام الشرعية هو حماية مصالح المجتمع،

¹ عبد الرحمن خلفي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، دار بلقيس، الدار البيضاء، الجزائر، ط3، 2017، ص 175.

² نفس المرجع السابق، ص 183.

³ نفس المرجع السابق، ص 176.

وبالتالي فإن أي جريمة تمس بمصالح وحاجيات أفرادها، يتعين على النيابة العامة رفع القضية أمام المحكمة، وبغض النظر عن طبيعة الجريمة المرتكبة، فالنيابة العامة ملزمة بالقيام بهذا الإجراء حماية للمصالح العام¹.

كما يخضع عمل النيابة العامة لمبدأ الملائمة، فلها السلطة التقديرية في توجيه الاتهام من عدمه، وفقا للأسباب التي تقدرها، وذلك مراعاة لما تقتضيه مصلحة المجتمع، ونشير إلى أن مبدأ الملائمة لا يتنافى مع مبدأ الشرعية، فالنيابة العامة لا يمكنها التخلي عن الاتهام، فالملائمة لا تعني التعسف في اتخاذ القرار مراعاة للظروف الشخصية، وإنما يكون هذا التقدير بالاستناد إلى اعتبارات وظروف موضوعية، لذلك يقال «إن نظام الملائمة إنما هو ترطيب لنظام الشرعية في مباشرة الاتهام»².

فالقانون يخول للنيابة العامة تحريك الدعوى العمومية ورفعها أمام القضاء المختص، حيث نصت المادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية في فقرتها الأولى على «تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون، وهي تمثل أمام كل جهة قضائية، ويحضر ممثلها المرافعات أمام الجهات القضائية المختصة بالحكم» فالأصل أن النيابة العامة هي التي تقوم بتحريك الدعوى العمومية، إلا أن هذا الحق ترد عليه بعض القيود، فإذا كانت النيابة العامة هي صاحبة الاختصاص العام في مباشرة الدعوى العمومية، فإن هذا الاختصاص غير مطلق، فنجد بأن المشرع قيد السلطة التقديرية للنيابة العامة لرفع الدعوى بالنسبة لجرائم محددة، فنجد بأن المشرع الجنائي نص على جرائم محددة قيد فيها سلطة وحرية النيابة العامة في تحريك الدعوى إلا بتقديم شكوى أو صدور طلب أو الحصول على إذن من صاحب الحق في الدعوى³.

فالمشرع يعتبر النيابة العامة وسيلة لتحقيق مصالحه الأمنية، من خلال معاقبة المجرمين، إلا أنه وفي حالات محددة تكون المصلحة في عدم تحريك الدعوى العمومية، أي أن الفائدة المتوقعة من عدم تحريك الدعوى أكبر من فائدة تحريكها، لذلك فالمشرع ورغبة منه في حماية مصالح الأفراد وضمان

¹ علي شلال، السلطة التقديرية للنيابة العامة في الدعوى العمومية (دراسة مقارنة)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 16، ص 17.

² نفس المرجع السابق، ص 30.

³ فهناك جرائم محددة لا يمكن للنيابة تحريك الدعوى العمومية بشأنها إلا بعد تقديم شكوى من المجني عليه، كجريمة السرقة بين الأقارب، وذلك حسب ما نصت عليه المادة 369 من قانون العقوبات تنص في فقرتها الأولى على « لا يجوز اتخاذ الإجراءات الجزائية بالنسبة للسرقات التي تقع بين الأقارب والحواشي والأصهار لغاية الدرجة الرابعة إلا بناء على شكوى الشخص المضرور والتنازل عن الشكوى يضع حدا لهذه الإجراءات ».

وهناك جرائم تتطلب تقديم طلب، كالجنايات والجنح المرتكبة من متعهدي تمويل الجيش، والمنصوص عليها بموجب المواد من 161 إلى 164 من قانون العقوبات. وهناك جانب آخر من الجرائم تستوجب المتابعة فيها ضرورة صدور إذن من الجهة المختصة، مثال ذلك ما ورد في المادة 189 من الدستور الجزائري والمتعلقة بالجرائم المرتكبة من طرف أعضاء المحكمة الدستورية، والتي لا يمكن الشروع في متابعتها إلا بعد الحصول على إذن من المحكمة الدستورية، نفس الأمر ينطبق على الجرائم المرتكبة من طرف أعضاء البرلمان، وهو ما تم النص عليه في المادة 130 من الدستور.

صون خصوصيتهم، فقد قيد عمل النيابة العامة في هذا النوع من الجرائم، فلا يمكنها تحريك الدعوى العمومية إلا بعد إيداع شكوى من المجني عليه، أو صدور طلب من الجهات المختصة، أو الحصول على إذن من هيئات معينة¹.

ونشير إلى أن القيود التي ترد على حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية، ما هي إلا قيود ظرفية، فالنيابة العامة هي السلطة الوحيدة التي لها الحق في عرض جميع الجرائم ودون استثناء أمام القضاء، أما القيود التي أوردتها المشرع فهي عبارة عن إجراء يسبق عملية تحريك الدعوى، فبمجرد تحقق هذا الإجراء تباشر النيابة العامة وظيفتها، فمثلا الجرائم التي يشترط فيها ضرورة تقديم الشكوى، لا تقوم النيابة العامة بتحريك الدعوى لهاته الجرائم إلا بعد تلقيها لشكوى من المجني عليه، فالقيود المطبقة على النيابة العامة تتعلق بحرية النيابة العامة وليس في اختصاصها.

ثانيا: دور الإدارة الضريبية في تحريك دعوى التهرب الضريبي.

إن المقصود بتحريك الدعوى العمومية هو عرضها أمام القضاء المختص للفصل في مدى أحقية الدولة في توقيع العقاب، وأشرنا سابقا إلى أن هذا الحق تباشره النيابة العامة باسم المجتمع، إلا أنه ونظرا لخصوصية جريمة التهرب الضريبي، فقد أبقى المشرع الجبائي والجزائي النيابة العامة من حرية تحريك هذه الجريمة وعرضها أمام القضاء، إلا بعد تقديم شكوى من المصالح الضريبية المختصة².

والغاية من ذلك هو ضمان تحصيل حق الدولة من الضرائب، فهذا القيد يفتح المجال أمام الإدارة الضريبية لمباشرة إجراءات الصلح مع المكلف الجبائي، فالإدارة الضريبية تمتلك من السلطات ما يمكنها من فرض إجراءات على المكلف بمقتضاها يتعهد هذا الأخير بإعادة التقييم الصحيح للمحل الضريبي، وتقديم تصريح ضريبي مطابق للواقع المهني الفعلي، بما يمكن الإدارة الضريبية من فرض ضرائب تتناسب مع الوعاء الضريبي المصرح به، ويتعهد المكلف بدفع ما هو مدين به من ضرائب وفقا لجداول تعدها الإدارة وتلزم المكلف باتباعها، فتضمن الإدارة الضريبية تحصيل الضرائب دون الحاجة للجوء إلى القضاء للمطالبة بحقها من الضرائب، ونلاحظ بأن المشرع قد بدأ العمل بهذا التوجه في معظم

¹ علي شلال، مرجع سابق، ص 117.

² وهذا على خلاف المنازعة الضريبية ذات الطابع الإداري والتي يتعين فيها رفع الشكوى من طرف المكلف أمام المصالح الضريبية، وهو ما يسمى بالنزاع الإداري المسبق، وهو ما حكم به مجلس الدولة في قراره الصادر في الملف رقم 006325، وجاء في حيثيات هذا القرار «...وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول...»
أنظر: ملف رقم 006325، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد 3، 2003، ص 124.

الجرائم، عن طريق استحداثه لإجراء الوساطة الجزائية¹ وذلك بموجب الأمر 15-02 المتضمن تعديل قانون الإجراءات الجزائية، أين نص على هذا الإجراء بموجب المواد 37 مكرر إلى 37 مكرر 9، فبموجب هذه المواد يحق لوكيل الجمهورية عرض الوساطة على أطراف الدعوى قبل بدأ إجراءات المتابعة، إذا كان من شأنها فض النزاع وجبر الضرر².

وبالإطلاع على مختلف القوانين الضريبية نجد بأنها تشترط ضرورة تقديم شكوى من المصالح الضريبية المختصة بغرض المتابعة الجزائية لمرتكبي جريمة الغش الضريبي.

ونشير إلى أن هناك اختلاف في المصطلحات بين الفقه الجنائي والقانون الضريبي، فالمرجع الجزائي ينص على مصطلح - الشكوى -³ لحماية مصلحة الفرد المجني عليه، أما إذا كانت المصلحة المراد حمايتها هي سلطة عامة فإنه ينص على مصطلح - الطلب - وبما أن المصلحة المراد تحقيقها من خلال رفع دعوى التهرب الضريبي هي المصلحة المالية للدولة ممثلة في الإدارة الضريبية، فإن هذه الأخيرة لا تقوم بتقديم شكوى للمطالبة بتحريك الدعوى العمومية، وإنما تقوم بإصدار طلب لمباشرة هذا الإجراء⁴، وبالرجوع إلى الجرائم التي يشترط فيها المشرع الجزائي ضرورة تقديم شكوى، نجد بأنها عبارة عن جرائم تمس العلاقات القائمة بين الأفراد⁵، في حين أن الجرائم التي تطلب المشرع فيها حتمية إصدار طلب لتحريك الدعوى العمومية، نجد بأنها عبارة عن جرائم تمس بالمصالح العليا للدولة⁶، ففي

¹ وتعرف الوساطة الجزائية بأنها «محاولة التوفيق والصلح بين أطراف الدعوى من طرف شخص محايد بناء على اتفاقهم، بغرض وضع حد لحالة الاضطراب التي أحدثتها الجريمة، عن طريق حصول المجني عليه على تعويض كاف عن الضرر الذي حدث له، فضلا عن إعادة تأهيل الجاني».

أنظر: عبد الرحمن خلفي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، مرجع سابق، ص 190.

² الأمر رقم 15-02 مؤرخ في 07 شوال عام 1436، الموافق 23 يوليو 2015، يعدل ويتم الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386، الموافق 08 يونيو سنة 1966، والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، جريدة رسمية عدد 40، الصادرة بتاريخ 23 يوليو 2015، ص 28.

³ حيث تعرف الشكوى في المجال الجنائي بأنها « إجراء يباشر من شخص معين وهو المجني عليه، في جرائم محددة يعبر به عن إرادته الصريحة في تحريك الدعوى العمومية لإثبات المسؤولية الجنائية وتوقيع العقوبة القانونية للمشكو في حقه».

أنظر: عبد الرحمن خلفي، محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، 2010، ص 119.

أما الشكوى الضريبية فتعرف على أنها «أول طريق أوجب المشرع على المكلف سلوكه عندما يريد الاعتراض على قرار السلطة المالية أي الطعن في صحة قرار التقدير الضريبي».

أنظر: زعيبي عمار، سلطاني أمنة، الشكوى الضريبية ضمانات للمكلف في مواجهة الإدارة، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة عمر تليجي، الأغواط العدد 2، 2020/11/04، ص 3.

⁴ عبد الغني حسونة، الشكوى كضابط (قيد) لتحريك الدعوى العمومية المتعلقة بجريمة التهرب الضريبي، المجلة الدولية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة الوادي، العدد 3، 2020/12/30، ص 13.

⁵ وقد ذكر المشرع هذه الجرائم على سبيل الحصر في المواد 326، 328، 330، 339، 369، 373 من قانون العقوبات الجزائري، والمادة 6 مكرر و المادة 583 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

⁶ وتتمثل هذه الجرائم في:

- الجرائم الماسة بمصالح عسكرية للدولة.

- الجرائم الماسة بمصالح سياسية وإدارية للدولة.

مثل هاته الجرائم يكون المجني عليه هو سلطة إدارية عليا، لذلك فإن الطلب يصدر من الشخص المعنوي، أما الشكوى فتصدر من الشخص الطبيعي¹.

وتنص المادة 534 من قانون (ض.غ.م) على « تتابع المخالفات المنصوص عليها في المادة 532 أعلاه بهدف تطبيق العقوبات الجزائية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية» وبالرجوع إلى نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها تعتبر الشكوى كإجراء جوهري لمتابعة مرتكبي الجرائم الضريبية، حيث تنص هذه المادة على « تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات

المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب» ونفس الإجراء نصت عليه المادة 305 من قانون (ض.م)² فمن خلال النصوص السالفة الذكر نلاحظ بأن كل القوانين الضريبية تتفق على أنه لا يمكن تحريك الدعوى العمومية لمتابعة مرتكبي جرائم التهرب الضريبي جزائيا، إلا بعد صدور طلب بذلك من الجهات الضريبية المختصة.

الفرع الثاني: الطلب كقيد لحرية النيابة العامة في تحريك دعوى التهرب الضريبي.

يعتبر الطلب الإجراء الذي من خلاله تقوم الإدارة الضريبية بمتابعة المكلف لإرتكابه جريمة التهرب الضريبي، حيث يخضع هذا الطلب لمجموعة من الإجراءات والضوابط تم النص عليها بموجب القوانين الضريبية والتشريع الجزائي، تخضع لها وجوبا الإدارة الضريبية من أجل صحة إجراءات المتابعة الجزائية التي تباشرها ضد المكلف المخل بالتزاماته الجبائية.

أولاً: مفهوم الطلب.

لم يتطرق المشرع الجبائي والجزائي إلى تعريف الطلب، وإنما اكتفى باعتباره قيد على حرية النيابة

- الجرائم الماسة بمصالح مالية للدولة.

أنظر في هذه الجرائم: علي شلال، مرجع سابق، ص من 159 إلى 168.

¹ وتختلف الشكوى عن الطلب في النقاط التالية:

- الشكوى تهدف إلى حماية مصلحة خاصة للمجني عليه، أما الطلب فيهدف إلى حماية مصلحة عامة للدولة.

- مصدر الشكوى هو المجني عليه، أما مصدر الطلب فهو سلطة عامة.

- الشكوى يجوز أن تكون في شكل كتابي أو شفوي، في حين ان الكتابة شرط جوهري في الطلب.

أنظر: عبد الرحمن خلفي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، مرجع سابق، ص 269.

² وهو نفس ما نصت عليه المواد التالية:

المادة 34 من قانون الطابع.

المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

المادة 119 من قانون التسجيل.

العامة في تحريك الدعوى العمومية، وعرف الفقه الجنائي الطلب بأنه « تعليق تحريك الدعوى العمومية على إرادة السلطة أو الجهة التي وقعت الجريمة إضرارا بمصلحتها، والتي اعتبرها القانون معنية أكثر من غيرها بوقوع الجريمة»¹ فهذا التعريف يبين بأن الطلب هو عبارة عن إجراء يحد من حرية النيابة العامة في مجال الدعوى العمومية، وإسناد هذا الدور إلى الجهة التي وقع عليها الضرر، ويعاب على هذا التعريف أنه اعتبر الطلب إجراء عام يتبع في جميع الجرائم، والمعلوم في القانون الجزائي أن الطلب لا يمكن تقديمه إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك وبالنسبة لجرائم محددة تمس بالشخص المعنوي.

ويعرف الطلب كذلك بأنه « بأنه ذلك البلاغ المكتوب الذي يقدمه موظف يمثل هيئة معينة لكي تحرك الدعوى العمومية ضد شخص ارتكب جريمة يشترط القانون لتحريك الدعوى بشأنها تقديم طلب منه»² والملاحظ أن هذا التعريف قد تدارك الخلل الموجود في التعريف السابق، أين اشترط تقديم الطلب في الجرائم التي نص القانون فيها على ضرورة القيام بهذا الإجراء.

كما يعرف الطلب على أنه «بلاغ تقدمه إحدى سلطات الدولة إلى النيابة العامة لكي تباشر الدعوى الجنائية، في طائفة من الجرائم يقع العدوان فيها على مصلحة تخص السلطة التي قدمت الطلب، أو على مصلحة أخرى عهد القانون إلى تلك السلطة برعايتها»³ يعتبر هذا التعريف هو الأشمل لكل المفاهيم المتعلقة بالطلب، من حيث كونه أحد القيود التي ترد على عمل النيابة العامة، ويتم إصداره من السلطة المتضررة، وفي جرائم محددة متى نص القانون على ذلك.

وعلى العموم فإن الطلب هو عبارة عن إجراء استثنائي بموجبه تطلب الهيئة صاحبة المصلحة من النيابة ضرورة عرض النزاع التي هي طرف فيه أمام القضاء للمطالبة بتطبيق العقوبات، ويكون ذلك في جرائم ذات خصوصيات معينة، لارتباطها بأحد المصالح الحيوية للدولة، فالجهة صاحبة المصلحة المتضررة هي التي بإمكانها تحديد الوسيلة المناسبة لجبر هذا الضرر، إما عن طريق اللجوء إلى القضاء، أو باتباع أساليب أخرى كالمصالحة، وعليه فإنه لا يمكن للنيابة العامة عرض مثل هذه الجرائم أمام المحاكم إذا سكتت الجهة المتضررة عن ذلك.

أما الطلب في المادة الضريبية فيعرف بأنه « أول طريق أوجب المشرع على المكلف سلوكه عندما يريد الاعتراض على قرار السلطة المالية أي الطعن في صحة قرار التقدير الضريبي»⁴.

¹ علي شملال، مرجع سابق، 156.

² عبد الرحمن خلفي، محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية، مرجع سابق، ص 265.

³ علي شملال، مرجع سابق، 157.

⁴ زعيبي عمار، سلطاني آمنة، مرجع سابق، ص 3.

ثانيا: الجهة المختصة بإصدار الطلب.

يقدم الطلب من الهيئة أو السلطة التي منحها القانون الحق في ممارسة هذا الإجراء، فيوقع على الطلب الشخص المحدد قانونا أو ممثله القانوني، ونشير في هذه المسألة إلى أن صفة الممثل القانوني يجب أن تكون مثبتة وقت تقديم الطلب، وليس وقت ارتكاب الجريمة، فإذا تغيرت هذه الصفة بعد ارتكاب الجريمة فإن الممثل القانوني الجديد هو الذي يصدر ويوقع الطلب¹.

بالرجوع إلى نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أنها تنص صراحة على أن تقديم الطلب يكون من اختصاص مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

1- تقديم الطلب من مدير كبريات المؤسسات.

حول القانون الضريبي لمدير كبريات المؤسسات² الحق في تقديم الطلب أمام النيابة العامة للمطالبة برفع قضية أمام المحكمة لتسليط العقوبات القانونية على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، وذلك فيما يخص الجرائم المرتكبة من الأشخاص المعنوية الخاضعين لها، حيث تنص المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002³ على قائمة الأشخاص المعنوية الخاضعين لمديرية كبريات المؤسسات⁴ وعليه فإن

¹ على شمال، مرجع سابق، ص 169.

² تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، وتعتبر هذه المديرية كنتيجة لتكريس برنامج الإصلاح الضريبي الذي تبنته الجزائر، في إطار برنامج الشراكة مع الوحدة الأوروبية، والذي يقتضي ضرورة عصنة ودعم الإصلاحات الإدارية، خصوصا القطاعات الاقتصادية كالضرائب والجمارك.

أنظر: قرقوس فتيحة، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة دكتوراه علوم في القانون الخاص، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر 1، كلية الحقوق سعيد حمدين، الموسم الجامعي 2016/2017، ص 19.

ويدخل موضوع عصنة الإدارة الضريبية ضمن مضمون اتفاق الشراكة بين الجزائر والوحدة الأوروبية، فيموجب الباب السابع من هذه الاتفاقية المتعلقة بالتعاون المالي، تم التأكيد على ضرورة تسهيل الإصلاحات في مجال تحديث الاقتصاد، وهذا بدوره يتطلب تأهيل البنى التحتية الاقتصادية.

أنظر: المادة 79 من المرسوم الرئاسي رقم 159/05 المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1426 الموافق لـ 27 أبريل عام 2005، يتضمن التصديق على الاتفاق الأوروبي المتوسطي لتأسيس شراكة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية من جهة، والمجموعة الأوروبية والدول الأعضاء فيها من جهة أخرى، الموقع بفالونسيا يوم 22 أبريل 2002، وكذا ملاحقه من 1 إلى 6 والبروتوكولات من رقم 1 إلى 7 والوثيقة النهائية المرفقة به، الجريدة الرسمية رقم 31، مؤرخة في 21 ربيع الأول عام 1426 الموافق لـ 30 أبريل سنة 2005، ص 23.

³ القانون رقم 01-21 مؤرخ في 07 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية عدد 79، الصادرة بتاريخ 08 شوال عام 1422 الموافق 23 ديسمبر 2001، ص 16.

⁴ ويتمثل ذلك في الشركات التالية :

- الشركات المقيمة في الجزائر، العضوة في مجتمعات أجنبية وكذا تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بالجزائر، كما هي مذكورة في المادة 1/156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الشركات العاملة في قطاع المحروقات الخاضعة للقانون 86-14 المعدل والمتمم.
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي 100 مليون دج.
- مجتمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي لإحدى الشركات العضوة 100 مليون دج.

مدير كبريات المؤسسات يصدر الطلب بالنسبة لجرائم التهرب الضريبي المرتكبة من طرف الأشخاص المعنوية الواردة في المادة السابقة دون سواهم.

2- تقديم الطلب من طرف المدير الولائي للضرائب.

فالمادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية نصت أيضا على أن المدير الولائي للضرائب له الحق في مباشرة الدعوى العمومية بناء على طلب يقدمه إلى النيابة العامة، ويتحدد اختصاص المدير الولائي للضرائب في مجال تقديم الطلب بالنسبة لجميع الجرائم الضريبية المرتكبة والهيئات ككل، باستثناء الأشخاص المعنوية الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات.

وبالرجوع إلى نص المادة 2/104 من قانون الإجراءات الجبائية، نجدها تنص على «ولا تتم الشكاوي التي يجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها، باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضرائب غير المباشرة وحق الطابع، إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها المديرية الجهوية» فهذه المادة تبين بأن المدير الولائي للضرائب يكون له الاختصاص المطلق في تقديم الطلب بالنسبة لجرائم محددة، بينما يتم تقييد هذا الاختصاص في باق الجرائم، فإذا كانت جريمة التهرب الضريبي تتعلق بالضرائب غير المباشرة أو الرسم المتعلق بالطابع، فإن المدير الولائي للضرائب يقوم مباشرة بإيداع طلب تحريك دعوى التهرب الضريبي أمام النيابة العامة، إما إذا كان محل التهرب الضريبي ينصب على باقي أنواع الضرائب، فإن المدير الولائي للضرائب لا يمكنه تقديم الطلب إلا بعد موافقة اللجنة الجهوية.

ويقدم الطلب الرامي إلى رفع دعوى جريمة التهرب الضريبي أمام النيابة العامة، باعتبارها صاحبة الاختصاص العام في تحريك الدعوى العمومية، كما يمكن أن يقدم هذا الطلب إلى جهات الضبط القضائي، فبعد تقديم الطلب تباشر النيابة العامة اختصاصها الأصلي، فتقوم إما بعرض القضية أمام المحكمة المختصة، أو تأمر بحفضها، فالنيابة العامة لها السلطة التقديرية في تكييف وقائع الجريمة¹.

ثالثا: مضمون ومحتوى الطلب.

يعتبر الطلب من بين أهم الإجراءات القضائية المتبعة في إطار المتابعة الجزائية لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي، فبدونه لا يمكن رفع أي دعوى جبائية ذات طابع جزائي أمام القضاء، لذلك ينبغي أن يحتوي هذا الطلب على جميع البيانات المتعلقة بالجريمة ومرتكبها، إضافة إلى احترام كل الإجراءات

¹ علي شمال، مرجع سابق، ص 171.

المتعلقة بالطلب، خاصة تلك المتعلقة بسلطة الإصدار، وبناءا عليه فإنه يشترط في الطلب أن يتضمن المعلومات التالية:

- وبما أن القانون الضريبي قد حدد الأشخاص المؤهلين لإصدار الطلب لغرض المتابعات الجزائية، فإنه يشترط أن يتضمن الطلب توقيع صاحب الاختصاص في إصداره، أو ممثله القانوني، وتظهر أهمية تحديد هذا الاختصاص في منع التعسف في استعمال الحق، فلا يمكن لأي موظف في القطاع الضريبي أن يطالب برفع دعوى قضائية أمام الجهات الجزائية ضد المكلف، فنظرا لحساسية المنازعات القضائية وتأثيرها في العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، فقد أوكل المشرع الضريبي هذا الاختصاص إلى مديريات ومصالح منشأة لهذا الغرض، تتضمن هيكلة بشرية متخصصة في المجال القانوني والجبائي، فنجد مثلا بأن مديرية كبريات المؤسسات تضم ضمن تقسيماتها المديرية الفرعية للمنازعات، حيث تكلف هذه المديرية بتحضير الملفات المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية.

- يجب أن يتضمن الطلب كذلك تاريخ الإصدار، باعتباره شرطا جوهريا في كل المحررات الرسمية، ويظهر أهمية التاريخ في تحديد وقت الإجراءات المتخذة ضد الجرائم المرتكبة، وبما أن الطلب هو إجراء أساسي للمتبعات القضائية في جريمة التهرب الضريبي، فإن كل الإجراءات الخاصة بالمتابعة تكون في تاريخها بعد صدور الطلب، أما الإجراءات الممارسة قبل صدوره فلا يتم الأخذ بها في فض النزاع، فلا يمكن مثلا مباشرة إجراءات التحقيق في جريمة التهرب الضريبي قبل إيداع الطلب من المصالح الجبائية، وإلا كانت باطلة بطلانا مطلقا.

- لم يشترط المشرع صراحة في الطلب أن يكون مكتوبا، إلا أنه دائما ما يكون مكتوبا، على اعتبار أنه صادر من هيئة أو سلطة عامة، وبالتالي فهو يعتبر كمحرر رسمي صادر عن هيئة رسمية، فضلا على أن التوقيع الذي يعتبر شرط في الطلب لمعرفة الجهة المصدرة له، لا يكون إلا في الوثائق المحررة، وتظهر أهمية الكتابة في الطلب المودع لدى السلطة القضائية لمتابعة مرتكب جريمة التهرب الضريبي، لكونه أهم إجراء يتخذ في العلاقة القائمة بين الهيئة القضائية والإدارة الضريبية والمكلف الجبائي، فهو الإجراء الذي يقيد عمل النيابة العامة، ومن خلاله تتمكن المصالح الجبائية من الدفاع عن حقها في الضرائب، والمطالبة به، ويعتبر كذلك الوسيلة التي تحد من حرية المكلف، فمن خلاله يتم فرض العقوبات والغرامات على المكلف في حال ثبوت جرمه.

ولا يشترط المشرع الجبائي من الإدارة الضريبية ضرورة إبلاغ المكلف في حال عزمها على رفع طلب ضده أمام القضاء لمتابعته جزائياً بجريمة التهرب الضريبي¹، فغالبا ما يكون المكلف على علم بهذا الإجراء، فالإدارة الضريبية تلجأ إلى تحصيل الضرائب المترتبة في ذمة المكلف بشتى الطرق الودية المتاحة، عن طريق حث المكلف على تسوية وضعيته الجبائية، بتدارك وتصحيح الأخطاء المتضمنة عمدا في التصريح الجبائي، وفي حال عدم استجابة المكلف لتحذيرات الإدارة الضريبية، فإنها تسلك طريق القضاء للمطالبة بقيمة الضريبة، وتوقيع الجزاء على المكلف².

وبالإضافة إلى كل البيانات السابقة، يمكن أن يتضمن الطلب كل المعطيات المتعلقة بالمدعي والمدعى عليه، وتتمثل أهم هذه البيانات في³:

- التحديد الدقيق للجهة الضريبية صاحبة الطلب، وذكر كل البيانات المتعلقة بها، بالإضافة إلى ذكر محل تواجدها، وذلك لغرض التحقق من الاختصاص الإقليمي للمحكمة المودع أمامها قضية التهرب الضريبي.

- تحديد المكلف المتهم، سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، فإذا كان المكلف شخص طبيعي يذكر المعلومات المتعلقة به، كالاسم واللقب وذكر عنوان الإقامة الفعلي، وعنوان وعائه الضريبي محل النزاع، أما إذا كان المكلف شخص معنوي، فيذكر هوية ممثله القانوني أو الشركاء أو المساهمين في الشركة، إضافة إلى عنوان أو مقر الشركة أو المؤسسة.

- شرح جميع الملابس والوقائع التي استتجت منها المصالح الرقابية للإدارة الضريبية، حتمية وجود ممارسات تدليسية، وكل ما يبين لجوء المكلف للتحايل لغرض التهرب من الضرائب.

- ضرورة إرفاق الطلب بكل المستندات والوثائق المثبتة لتوجه الإدارة الضريبية في اتهام المكلف الجبائي بارتكاب تجاوزات في تحديد وعائه الضريبي، مستدلة بذلك بالمحاضر التي يقوم بتحريها أعوان الرقابة والتحقيق التابعين للإدارة الضريبية.

¹ وهو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها رقم 43022، وجاء في حيثيات هذا القرار ما يلي « لكن الثابت من ملف الدعوى أن المدعى عليه في الطعن، قد تهرب من دفع ما عليه من ديون تمثل مستحقات جبائية لفائدة العارضة خلال سنوات 95-96-97 وذلك بشكل يفهم التشريع الجبائي غشا جبائيا يقع تحت طائلة المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، إذ أن الاستمرار في الامتناع عن تسديد تلك المستحقات الضريبية يشكل وسيلة من وسائل المناورات التدليسية، ومن ثم فإن إدارة الضرائب بصفتها صاحبة الدعوى الجبائية غير ملزمة بتقديم ما يثبت قيامها بإنذار المتهم بظرف موصى عليه، كما هي غير مطالبة كذلك باستظهار محضر معاينة الجنحة أو الجداول الضريبية، لأن الأمر يتعلق بتهرب جبائي لم يصرح به وفي هذه الحالة يجوز لإدارة الضرائب اللجوء إلى تغريم المخالفين تلقائيا وتحريك الدعوى العمومية ضدهم بمجرد تقديم الشكوى».

أنظر: قرار رقم 430229، الصادر بتاريخ 2008/12/31، المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2008، ص 397.

² عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 257، ص 258.

³ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 195.

- تحديد قيمة المبالغ الضريبية المتهرب من تسديدها، مع ذكر العقوبات والغرامات الجبائية، حسب تصنيف الجريمة الضريبية المرتكبة، ويدعم ذلك بذكر كل النصوص القانونية الجبائية التي تؤكد أحقية الإدارة الضريبية في تحصيل هاته الضرائب، والعقوبات المطبقة على المكلف في حال لجوئه إلى استعمال مناورات تدليسية للتقليل من حجم الوعاء الضريبي المصرح به.

ولم يحدد المشرع الجزائي والجبائي آجالاً محددة تخضع لها الإدارة الضريبية في تقديم الطلب أمام وكيل الجمهورية، وذلك من أجل فتح المجال أمام السلطة المصدرة للطلب لتقدير الأمور من الناحية الموضوعية، بما يخدم مصالح هذه الهيئة، وبغض النظر عن العوامل الشخصية للمكلف، فإثبات استعمال المكلف للوسائل الاحتياطية يحتاج إلى أساليب وتقنيات في المجال المحاسبي والمالي، فالإدارة الضريبية تحتاج إلى وقت أطول للتحقيق في وعاء المكلف، وتحديد السبل المناسبة لتحصيل ديونها الضريبية وتعديل سلوك المكلف الجبائي، فقد تلجأ إما إلى الحل القضائي أو الودي، لذلك فإن المشرع الجزائي لا يضع آجالاً محددة لإيداع الطلب أمام النيابة العامة، وبالتالي فإن حق الإدارة في تقديم الطلب يبقى قائماً حتى تنتهي الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي بالتقادم¹.

فالأصل أن النيابة العامة هي صاحبة الاختصاص في تحريك الدعوى العمومية، أي أن جميع الطلبات الصادرة من المصالح الضريبية الرامية إلى تحريك الدعوى العمومية ضد المكلف المتهم بجريمة التهرب الضريبي يتم إيداعها لدى وكيل الجمهورية، إلا أن المشرع الجزائي قد أورد استثناءً على هذه القاعدة، أين أجاز للشخص المضروب تحريك الدعوى العمومية في حالات محددة².

¹ وقضت المحكمة العليا في قرارها رقم 761610 رداً على الطعن المقدم من طرف الإدارة الضريبية حول تطبيق المادة 110 و 111 من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقة بالتقادم «حيث وبالرجوع إلى القرار المطعون فيه وردا على طعن النائب العام ثبت بأن قضاة المجلس قد سببوا قرارهم بتسببها صحيحاً وبينوا من خلال حيثياتهم أن الدعوى العمومية قد سقطت بالتقادم بعد مرور ثلاث سنوات من صدور الحكم الغيابي والذي لم يبلغ للمتهم إلا بعد مرور ثلاث سنوات كاملة ودون اتخاذ أي إجراء لقطع التقادم وهو ما نصت عليه المادة 8 من ق.إ.ج، مما يجعل الوجه غير سديد ومرفوض.

عن الوجه المثار من قبل إدارة الضرائب و بالرجوع إلى القرار المطعون فيه ثبت وتأكيد بأن قضاة المجلس أحسنوا التطبيق الصحيح للقانون وبعتماده على المادة 8 من ق.إ.ج فيما يخص تقادم الدعوى العمومية ولم يرجعوا إلى تطبيق المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحدد التقادم في هذه المسائل بأربع سنوات، ذلك أن هذه المادة تخص إدارة الضرائب في معاملاتها في متابعة تحصيل الضريبة التي تسقط بالنسبة للمتابع بها بعد مرور أكثر من أربع سنوات ابتداءً من وجوبها، فإذا ما تم متابعة المخالف أمام القضاء فإن مواد قانون الإجراءات الجزائية هي الواجبة للتطبيق، مما يجعل الوجه المثار غير سديد ومرفوض».

أنظر: قرار رقم 761610 الصادر بتاريخ 2018/02/28 عن المحكمة العليا، الغرفة الجزائية، موقع المحكمة العليا، <http://www.coursupreme.dz>

² وذلك عن طريق اتخاذ إحدى الإجراءات:

- التكليف المباشر بالحضور لجلسة المحكمة، حيث يجيز هذا الإجراء للمدعي المدني، وفي جرائم واردة على سبيل الحصر في المادة 337 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية، وذلك من أجل رفع دعوى مدنية أمام القضاء الجنائي للمطالبة بالتعويض عن الضرر الذي لحقه جراء الجرم المرتكب.
- الإدعاء المدني أمام قاضي التحقيق، وذلك من أجل التأسيس كطرف مدني للمطالبة بتعويض معين، وذلك حسب ما ورد في المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية.

ولم يبين المشرع الجبائي كيفيات تقديم الطلب أمام القضاء، فالمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أن المتابعات الجزائية لمرتكبي الجرائم الضريبية تكون عن طريق طلب يقدمه المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، ولم تحدد الجهة الأولى التي يودع لديها الطلب، وبالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجزائية نجد بأنه يجيز للمجني عليه إيداع الشكوى أمام قاضي التحقيق، وذلك حسب نص المادة 72 منه والتي تنص على « يجوز لكل شخص مضرور من جناية أو جنحة أن يدعي مدنيا بأن يتقدم بشكواه أمام قاضي التحقيق المختص».

ويعرف الادعاء المدني بأنه «قيام الشخص المضرور من جناية أو جنحة بتحريك الدعوى العمومية عن طريق تقديم شكواه أمام قاضي التحقيق، من أجل التأسيس كطرف مدني للمطالبة بالتعويضات، وذلك بعد تسديد رسوم الدعوى»¹ فنلاحظ بأن المشرع الجزائي يجيز للإدارة الضريبية باعتبارها الشخص المعنوي المضرور من جريمة التهرب الضريبي، بتحريك الدعوى العمومية، بادعائها مدنيا أمام قاضي التحقيق، وذلك في حال ما إذا رفضت النيابة العامة تحريك دعوى التهرب الضريبي²، أو تباطأت في اتخاذ الإجراءات المتعلقة بسير الدعوى، وبالعودة إلى قانون (ض.م) نجده ينص على هذا الإجراء بموجب المادة 307 منه، والتي جاء فيها «في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفاً مدنياً»³ ويشترط لقبول الادعاء المدني أن تقوم الإدارة الضريبية بإيداع مبلغ مالي لدى كتابة الضبط يحدده قاضي التحقيق⁴، كما يتعين على هذا الأخير عرض طلب الإدارة الضريبية أمام النيابة العامة في أجل

¹ عبد الرحمن خلفي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، مرجع سابق، ص 245.

² عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 259.

وجاء في قرار صادر عن غرفة الجنح والمخالفات للمحكمة العليا أنه « متى تأسست إدارة الضرائب في قضايا التهرب الضريبي وقدمت طلباتها، وجب على قضاة الموضوع مناقشتها والتصدي للدعوى الجبائية»

أنظر: ملف رقم 0884048، قرار صادر بتاريخ 2020/09/24، المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2020، ص 177.

³ وبالعودة إلى التشريع الجمركي نجد بأنه نص صراحة على تأسيس إدارة الجمارك كطرف مدني في المنازعات أمام القضاء، وذلك بنص المادة 259 منه، والتي تنص في فقرتها الأخيرة على « تكون إدارة الجمارك طرفاً تلقائياً في جميع الدعاوى التي تحركها النيابة العامة ولصالحها».

وتجدر الإشارة في هذه المسألة إلى أن تأسيس الإدارة الضريبية نفسها كطرف مدني لا يكون في جميع المجالات الضريبية، فنجد مثلاً بأن القضايا المتعلقة بمخالفة الإجراءات الخاصة بقسيمة السيارات، لا يجوز للإدارة الضريبية أن تتأسس كطرف مدني فيها، مع أنها تقع مخالفة لقانون الطابع، وهو ما أيدته المحكمة العليا في قرارها رقم 0778878، حيث جاء في مبدأ هذا القرار « تعد قسيمة السيارات رسماً وليست ضريبة».

لا يحق لإدارة الضرائب التأسيس كطرف مدني في القضايا المتعلقة بمخالفة قانون وضع القسيمات على السيارات، كونها لا تشكل غشاً ضريبياً.

يقع فعل التزوير واستعمال المزور الواقع على قسيمة السيارات تحت طائلة المادة 222 من قانون العقوبات».

أنظر: ملف رقم 0778878، قرار بتاريخ 2019/01/31، المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات، مجلة المحكمة العليا، العدد 1، 2019، ص 166.

⁴ وهو ما تم النص عليه بموجب المادة 75 من قانون الإجراءات الجزائية.

خمسة أيام¹.

رابعاً: آثار الطلب في الخصومة.

ينتج الطلب أثره على كل الإجراءات المتعلقة بالدعوى، سواء كانت هذه الإجراءات قبل تحريك الدعوى العمومية أو بعدها، فالطلب باعتباره شرط جوهري لأي متابعة جزائية للمكلف الضريبي، فعدم تقديمه في الآجال القانونية، ووفقاً لما تقتضيه قواعد قانون الإجراءات الجزائية، يؤثر على عمل النيابة العامة والإدارة الضريبية.

1- آثار الطلب على النيابة العامة.

لا يخول القانون للنيابة العامة القيام بأي إجراء اتجاه المتهم بجريمة التهرب الضريبي، قبل تلقي طلب بذلك من المصالح الضريبية، فلا يمكن لوكيل الجمهورية سماع الشهود ولا استجواب أو القبض على المتهم، فخرج النيابة العامة عن هذه القاعدة يترتب عنه إبطال كل الإجراءات المتخذة في الدعوى، حتى وإن تم تقديم طلب بعد ذلك فإن الإجراءات السابقة لا يعتد بها وتعتبر باطلة، ويتعين مباشرتها من جديد، ذلك لأن اشتراط الطلب في دعوى التهرب الضريبي يعتبر من النظام العام، ويمنع المتابعة الجزائية بدونه، وبناءً عليه فإن كل الإجراءات المتخذة بمناسبة سير دعوى الغش الجبائي، دون تقديم الطلب تعتبر باطلة بطلاناً مطلقاً، ويجوز الدفع به في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، ويحكم به القاضي من تلقاء نفسه، أي أن كل دعوى تخص متهم بجرم جبائي ترفع أمام قاضي الموضوع دون طلب، يحكم بالألا وجه للمتابعة فيها².

ونشير إلى أن عدم تقديم طلب خاص بالمتابعة الجزائية لمرتكب التهرب الضريبي، لا يمنع النيابة العامة من تحريك الدعوى العمومية بالنسبة للجرائم المرتكبة أثناء أو بمناسبة ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، بشرط أن تكون هذه الأفعال من الجرائم التي لا يشترط فيها المشرع ضرورة تقديم طلب أو شكوى أو إذن لعرضها أمام المحكمة³.

2- آثار الطلب تجاه الإدارة الضريبية.

تعتبر الإدارة الضريبية الجهة الوحيدة التي خول لها القانون الحق في تحريك الدعوى العمومية

¹ حيث تنص المادة 73 من قانون الإجراءات الجزائية في فقرتها الأولى على « يأمر قاضي التحقيق بعرض الشكوى على وكيل الجمهورية في أجل خمسة أيام وذلك لإبداء رأيه، ويجب على وكيل الجمهورية أن يبدي طلباته في أجل خمسة أيام من يوم التبليغ».

² عبد الرحمن خلفي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، مرجع سابق، ص 268.

³ علي شملال، مرجع سابق، ص 177.

لجريمة التهرب الضريبي¹، عن طريق طلب تقدمه إلى النيابة العامة، فهذا الاختصاص ينتج عنه العديد من الآثار، تتعلق أساسا بمدى إلزامية الطلب في الدعوى، وضوابط سحبه من طرف الجهة الضريبية المصدرة له.

أ- أهمية الطلب في دعوى التهرب الضريبي.

تتفق كل القوانين الضريبية على أن الطلب هو إجراء إلزامي يسبق مرحلة تحريك دعوى التهرب والغش الجبائي، فالمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية السابقة الذكر، تؤكد صراحة على أهمية الطلب تجاه الدعوى الجزائية، وبالتالي فإنه لا يمكن متابعة أي مكلف جزائيا أمام المحاكم المختصة بدون صدور طلب من الإدارة الضريبية يعد لهذا الغرض.

ونشير إلى أن إجراءات التحقيق والرقابة التي تقوم بها المصالح الجبائية على محل المكلف المتهم بجرم التهرب الضريبي قبل تقديم الطلب أمام المحكمة لا تعتبر باطلة، لأن هذه الممارسات لا تعتبر من الإجراءات المتعلقة بسير الدعوى أمام القضاء، إنما هي عبارة عن وسيلة تستند عليها المصالح الضريبية لتدعيم موقفها أمام المحاكم الجزائية، وتقديم اثباتات ميدانية تؤكد وجود مناورات تدليسية لغرض التهرب الضريبي، وهذا على عكس إجراءات التحقيق التي يقوم بها قاضي التحقيق على مستوى المحكمة، حيث يعتبر هذا الإجراء باطلا إذا تم قبل إيداع طلب بتحريك دعوى التهرب الضريبي من الجهة الضريبية المختصة بذلك، بل يتعين على قاضي التحقيق في هذه الحالة إصدار أمر بانتفاء وجه الدعوى لبطان إجراءات المتابعة².

إن بطلان إجراءات المتابعة بسبب تخلف الطلب، لا يؤدي إلى براءة المكلف من التهم المنسوبة إليه، فالإدارة الضريبية لها كامل الحق في تدارك أخطائها، بتقديم طلب للبدأ في محاكمة المكلف، وإعادة كل إجراءات المتعلقة بالدعوى والتي تم الحكم ببطلانها، بشرط أن يكون هذا الإستدراك قبل انقضاء الدعوى العمومية الجبائية³، فالحكم الصادر ببطلان الإجراءات لا يخضع لآجال الطعن كالأستئناف

¹ حيث جاء في مبدأ القرار رقم 740911، أن إدارة الضرائب هي صاحبة الاختصاص في الدعوى الجبائية ولها الحق في تحريك الدعوى العمومية للمطالبة بالمستحقات الجبائية.

أنظر قرار رقم 740911، الصادر بتاريخ 2018/09/27، المحكمة العليا، الغرفة الجزائية، موقع المحكمة العليا، <http://www.coursupreme.dz>

² الأمر بانتفاء وجه الدعوى هو أمر قضائي يصدر من جهة التحقيق، يقرر من خلاله قاضي التحقيق عدم السير في الدعوى العمومية لتوافر سبب من الأسباب التي تحول دون ذلك، وهو ما نصت عليه المادة 163 فقرة واحد من قانون الإجراءات الجزائية، وبالتالي فإن عرض أي قضية يتطلب القانون إلزامية اتخاذ إجراء سابق لتحويلها، كتحريك الشكوى أو الطلب الإذن، فإن عرض هذه القضية أمام قاضي التحقيق دون تحقق الإجراء السابق، يحكم قاضي التحقيق بانتفاء وجه الدعوى.

أنظر: عبد الرحمن خلفي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، مرجع سابق، ص من 424 إلى 428.

³ والمحدد بأربع سنوات حسب نص المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية.

والمعارضة، وإنما يترتب عنه إعادة مباشرة الإجراء المحكوم ببطلانه¹.

إن غرض المشرع الجزائي من اشتراط تقديم الطلب للمتابعة الجزائية لبعض الجرائم، بما في ذلك الجرائم الضريبية، هو منح السلطة التقديرية للإدارة الضريبية لتحديد الطرق والكيفيات اللازمة لتعديل سلوك المكلف وتوجيهه، ويتفق الفقهاء في المجال المالي والجبائي على أن الرقابة والتحقيق الجبائي هي أهم إجراء يسمح بمكافحة جرائم المكلف الضريبي، فاكتشاف أعوان الرقابة للغش الضريبي أثناء التحقيق في محل المكلف، أو تلقي المصالح الجبائية لبلاغات وشكاوي حول سلوك المكلف، فالقانون في هذه الحالة لا يلزم الإدارة الضريبية بإبلاغ النيابة العامة عن هذه التجاوزات، لأن جريمة التهرب الضريبي من الجرائم التي تستوجب صدور طلب لمتابعة مرتكبها، فالإدارة الضريبية هي صاحبة السلطة في رفع الطلب من عدمه².

وبناء على ما تقدم نلاحظ بأن إلزامية الطلب في رفع دعوى التهرب الضريبي، ينتج عنه توسع في مجال السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، وعدم خضوعها للإجراءات الجزائية المتعلقة بسير الدعوى في باقي جرائم القانون العام، في مقابل التقيد من سلطة النيابة العامة في مجال جرائم التهرب الضريبي.

ب- سلطة الإدارة الضريبية في سحب الطلب.

يعرف الفقه الجنائي التنازل عن الشكوى بأنه «عبارة عن تصرف قانوني صادر عن إرادة المجني عليه المنفردة، يتم بمقتضاه التعبير عن نيته الصريحة في وقف سير إجراءات المتابعة في مواجهة المتهم، وذلك قبل الفصل نهائياً وبحكم بات في الدعوى»³ فمن خلال هذا التعريف يتبين بأن سحب الشكوى هو حق من حقوق المجني عليه، إلا أنه لا يمكن ممارسة هذا الحق بعد صدور حكم نهائي حائز لقوة الشيء المقضي منه، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية نجد بأنه يجيز صراحة سحب الشكوى من طرف الشخص المضروب، وذلك حسب المادة 6 منه، حيث نصت في فقرتها الثالثة على « تنقضي الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطاً لازماً للمتابعة» ولم يبين المشرع كيفيات وأوقات التنازل عن الطلب، ومن ثم فإنه يمكن للجهة المصدرة للطلب التنازل عنه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، وبما أن الطلب يكون مكتوباً لاحتوائه على إمضاء وختم الهيئة

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 196.

² وعلى خلاف الأحكام المطبقة في باقي الجرائم فنجد مثلاً بأن المادة 32 من قانون الإجراءات الجزائية، وذلك في حال تلقى بلاغات وشكاوى حول وقوع جريمة معينة، أن يبلغ النيابة العامة على الفور، وجاء نص هذه المادة على «يتعين على كل سلطة نظامية وكل ضابط أو موظف عمومي يصل إلى علمه أثناء مباشرته مهام وظيفته خبر جنائية أو جنحة، إبلاغ النيابة العامة بغير تأن، وأن يوافيها بكافة المعلومات، ويرسل إليها المحاضر والمستندات المتعلقة بها».

³ عبد الرحمن خلفي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، مرجع سابق، ص 296.

المختصة قانونا بإصداره، فإن التنازل عن هذا الطلب ينبغي كذلك أن يكون مكتوبا ليحدث أثره القانوني تجاه الدعوى.

خاتمة الباب الأول:

إن موضوع الباب الأول من هذه الأطروحة ركز بشكل أساسي على دور الضريبة داخل المنظومة المالية والجبائية للدولة، فنرى بأن المشرع الجزائري أولى اهتمام كبير للضريبة، ويتجسد ذلك من خلال امتلاك المنظومة الجبائية الجزائرية لترسانة قانونية متعددة، تختص بتنظيم كل أنواع الضرائب المفروضة على المكلفين بها، كما تم دراسة التهرب الضريبي باعتباره أهم معوق يحد من أهمية الضريبة، ويقال من دورها في تنمية مختلف المجالات والمشاريع التي تحظى باهتمام خاص من طرف الدولة، نظرا لأهميتها ودورها في تحسين الظروف المعيشية للأفراد.

فأهمية الضريبة في زيادة الذمة المالية للدولة عن طريق تمويل ميزانيتها العامة، أدى إلى تزايد الاهتمام بشكل كبير على الموارد الضريبية، نتج عنه كثرت الضرائب وتعددتها، فتزايد انتشار التهرب الضريبي مرجعه إلى زيادة حجم الضرائب وارتفاع نسبتها.

فالتهرب الضريبي باعتباره جريمة مالية معاقب عليها بموجب القانون، يخضع لنفس الأحكام الإجرائية الخاصة بالتجريم بوجه عام، إلا أنه يمتاز ببعض الخصوصيات الإجرائية، وذلك راجع إلى موضوع التهرب الضريبي والمتمثل أساسا في الضريبة، فنلاحظ بأن هناك بعض الأحكام الجزائية الواردة ضمن بنود قانون الإجراءات الجزائية لا يتم إعمالها كليا في مجال التهرب الضريبي، كظروف تخفيف العقوبة مثلا، وذلك بحجة توفير حماية خاصة للمال العام.

وإذا كان قانون العقوبات هو المصدر الأساسي في تحديد العقوبات المطبقة على مرتكبي الجرائم داخل الدولة، فإن جريمة التهرب الضريبي تخرج عن هذا الأساس، على اعتبار أن العقوبات المفروضة على مرتكبي هذه الجريمة تستمد سندها القانوني من المواد والنصوص القانونية التي تحتوي عليها المنظومة الجبائية، فهذه الأخيرة هي التي تحدد مقدار ونسبة العقوبة الخاصة بكل جريمة من الجرائم التي تقع خرقا للقواعد الضريبية، أما قانون العقوبات فقد اقتصر على تحديد العقوبات المطبقة على موظفي المصالح الجبائية المتابعين بتهمة المساهمة أو الاشتراك في التهرب الضريبي.

الباب الثاني:

إنعكاسات التهرب الضريبي على

المصادر التمويلية لميزانية الدولة

وآليات مكافحته.

الباب الثاني:

انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وآليات مكافحته.

تباشر الدولة العديد من الأعمال داخل المجتمع، وذلك بهدف السعي إلى إنشاء نظام اقتصادي متطور يساهم في البناء الاجتماعي والسياسي والمالي، لذلك فإن التطور الاقتصادي مرهون بامتلاك الدولة لمنظومة مالية كافية لتشغيل أو اقتناء وسائل هذا التطور، وبالتالي فإن الدولة أثناء دراستها للمشاريع التنموية، كبرنامج لخطة عمل في السنوات القادمة، تركز بشكل كبير على مدى توافر الإمكانيات المادية لتنفيذ هذه البرامج، لذلك تعتبر السياسة المالية جزء لا يتجزأ من السياسة الاقتصادية للدولة، فإذا كان التطور الاقتصادي يساهم بشكل بارز في زيادة الإيرادات المالية للدولة، فإن هذه الأخيرة هي الأداة اللازمة لممارسة السياسة الاقتصادية.

وتمتلك الدولة العديد من الموارد التي تمكنها من زيادة حجم إيراداتها المالية، إلا أنها تبقى عاجزة عن توفير إيرادات مالية كافية تمكنها من القيام بجميع وظائفها على أكمل وجه، لذلك يتم الاعتماد بشكل كبير على الضريبة كمورد مالي أساسي لميزانية الدولة، حيث تخضع المنظومة الجبائية للتغيير بغرض مواكبة التغير الحاصل في وظائف الدولة واتساع مجالات تدخلها.

فاستقرار الخزينة العامة للدولة مرتبط بتحقيق إيرادات ضريبية ضخمة، كافية لتغطية مجالات الانفاق العام، وأي انخفاض في الحصيلة الضريبية يؤدي إلى عجز في الموازنة العامة، حيث يدفع بالدولة إلى سلوك طرق تمويلية أخرى، تتجر عنها مخاطر مالية واقتصادية، تؤثر بشكل كبير على التوجه المالي للدولة وشكل منظومتها الاقتصادية، وذلك في ظل عدم وجود اقتصاد قوي يسمح بتحقيق موارد مالية حقيقية لتغطية الانخفاض المسجل في الإيرادات الضريبية، كما نجد بأن بعض الدول تعتمد في ذلك على الثروات البترولية التي تمتلكها، إلا أن مساهمة هذه الثروة في زيادة مداخيل الدولة، مرتبط بالقيمة التسويقية لها، فانخفاض أسعار البترول يتسبب مباشرة في عجز الميزانية العامة، أين يتعين على الدولة حينها سلوك طرق تمويلية بديلة رغم المخاطر المرتبطة بها.

ويعتبر التهرب الضريبي من أخطر المظاهر السلبية للنظام المالي، فهو سبب مباشر في انهيار اقتصاد الدولة، نتيجة لعدم وجود إيرادات مالية كافية لممارسة الدولة لأنشطتها ووظائفها الإنفاقية، بفعل انخفاض حجم إيراداتها الضريبية كأثر لانتشار التهرب الضريبي، ومن ثم فإن جميع الجهود التي تبذلها الدولة للنهوض بالمجال المالي لها، تركز بالأساس على إيجاد حلول عملية لمحاربة التهرب الضريبي، والتقليل من مخاطره.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وتم تقسيم هذا الباب إلى فصلين، تناولنا في (الفصل الأول) دراسة المخاطر الناجمة عن الأساليب التمويلية البديلة التي تضطر الدولة إلى ممارستها لتغطية عجز ميزانيتها العامة، أما (الفصل الثاني) فسنبين فيه أهم الآليات المتاحة في مجال محاربة التهرب الضريبي.

الفصل الأول:

تداعيات السياسة التمويلية لإعادة توازن الميزانية العامة.

تعتبر الميزانية من أقدم المصطلحات في الفكر المالي، حيث ارتبط وجودها بنشأة الدولة، وتطورت بتطورها، وذلك بازدياد وظائف الدولة وتعدد مجالات إنفاقها، وتمثل الميزانية المرجعية المالية الأولى للدولة، فموجبها يتم تحديد حجم الإيرادات المالية المحققة، ومجالات إنفاق هذه الحصيلة، وذلك بما يتماشى مع توجهات السياسة العامة للدولة، لذلك فإن أهم وظيفة للميزانية تتمثل في تخصيص الإيرادات المالية وتوزيعها.

وتمثل الإيرادات العامة للدولة، المحور الرئيسي في عمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فبالإضافة إلى الدور المالي للإيرادات المالية والمتمثل في تغطية مجالات الانفاق العام، فإنها تهدف كذلك إلى تحقيق العديد من الأهداف في الميادين الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فهي بذلك أداة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي، فتطور دور الإيرادات المالية أدى إلى ظهور مصادر تمويلية عديدة، فلم تعد الضريبة هي المصدر الوحيد لتمويل الميزانية، بل أصبحت الدولة تعتمد على مصادر تمويلية إضافية، لغرض التخفيف من العبء الضريبي، لكن تبقى الضريبة المورد المالي الأهم، أما المصادر التمويلية الأخرى فتلجأ إليها الدولة في حالات العجز المسجل على مستوى الميزانية العامة، والذي يتسبب فيه بشكل كبير الانخفاض الحاصل في حجم الإيرادات الجبائية، فتضطر الدولة إلى اللجوء لمصادر تمويلية أخرى كالقروض العامة والإصدار النقدي، إلا أن اللجوء إلى هذه المصادر يقتضي ضرورة توافر مجموعة من الضوابط والشروط، قبل الشروع الفعلي في استخدام هذه الأساليب التمويلية.

فالقروض العامة وإن كانت تساهم بشكل كبير في استقرار الميزانية، فإن هذا الاستقرار يكون وقتياً، لأن الدولة ملزمة برد قيمة هذا القرض، وهو ما يزيد من حجم نفقاتها العامة، مما يتسبب في عجز موازني جديد، كما نجد بأن الإصدار النقدي يشترط في اللجوء إليه توافر العديد من العوامل الاقتصادية والمالية، من أجل تدارك المخاطر الناجمة عنه، والتي تمس بالجانب المالي والاقتصادي للدولة.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

لذلك سنقوم في هذا الفصل بدراسة المخاطر الناجمة عن الأساليب التمويلية البديلة التي تلجأ إليها الدولة لسد عجز ميزانيتها، سواء كان ذلك من خلال زيادة حجم إيراداتها الضريبية (المبحث الأول) أو عن طريق اللجوء إلى موارد تمويلية بديلة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: المخاطر الناجمة أثناء تحصيل الإيرادات الضريبية.

التحصيل الضريبي عبارة عن الآلية التي من خلالها يتم تقييم المنظومة الجبائية المعتمدة، فمن خلال حجم الإيرادات الضريبية تتحدد قيمة وأهمية المشاريع التي تسعى الدولة إلى تحقيقها وتجسيدها في المدى القريب والمتوسط والبعيد، لذلك فإن تحديد المشاريع المبرمجة من طرف الدولة، مرتبط بالجبائية الضريبية المحققة.

فمن بين أهم السياسات التمويلية التي تنتهجها الدولة في حالة قلة مواردها المالية مقارنة بحجم النفقات العامة، تنصب على الضريبة، عن طريق الزيادة في حجم الوعاء الضريبي الوطني، إما بتأسيس ضرائب جديدة، وذلك بإخضاع مجالات جديدة للوعاء الضريبي، أو من خلال الاعتماد على الزيادات في حجم الضريبة، بفرض نسب ضريبية أعلى على بعض المداخل والأرباح.

إن هذه الآلية في حال الاعتماد عليها بشكل كبير تؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على الأفراد والمؤسسات، وتشكل الدافع الرئيسي لانتشار عمليات الإخفاء الممارس من طرف المكلفين لغرض التهرب من دفع الضريبة، بإخفاء الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة، فنقوم في (المطلب الأول) بتحديد أهم الطرق المستعملة في التحصيل الضريبي، وأهم وسائل الإخفاء الداخلي والخارجي في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: آليات التحصيل الضريبي في التشريع الجبائي.

بعد تحديد قيمة الضريبة تقوم المصالح الضريبية باقتطاع هذه القيمة من الذمة المالية للمكلفين، وتعتبر مرحلة التحصيل أهم مرحلة من مراحل الضريبة فمن خلالها يتم تقييم المنظومة الجبائية المعمول بها، لأن قوة أي نظام جبائي يتم قياسها بحجم الحصيلة الضريبية، ومدى مقدرتها على تحصيل أكبر قدر ممكن من الضرائب المترتبة على ذمة المكلفين بها، وحجم الإيرادات الضريبية الفعال لا يتم قياسه نسبة إلى الحجم النهائي للحصيلة الضريبية، وإنما يتم ذلك بالاستناد إلى الحصيلة الضريبية المتوقعة خلال السنة، والتي تم تحديدها بحصر الأوعية الضريبية المصرح بها لجميع أنواع الضرائب.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

كما أن الإيرادات الضريبية المرتفعة لا تغطي مبدأ العدالة الضريبية، فقد تلجأ الدولة إلى اتباع أساليب ضريبية منافية للعدالة، إلا أنها تضمن تحصيل أكبر قدر من الضرائب، فلا يمكن اعتبار هذا النظام بمثابة منظومة جبائية متينة ومتطورة، فإذا كان نجاح النظام الضريبي مرتبط بوفرة حصيلته الجبائية، فإنه ينبغي كذلك أن يبنى على أساس العدالة الضريبية بمفهومها الدقيق.

ويقصد بتحصيل الضريبة « مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف المالية إلى الخزينة العمومية، وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار»¹.

فبموجب التحصيل الضريبي ينتقل المكون المالي من المكلف إلى الدولة، ففي هذه المرحلة تكون المبالغ المالية قد خرجت من جيوب المكلفين واستقرت داخل الخزينة العمومية للدولة، أو داخل حساب الهيئات التي خول لها التشريع الضريبي الاستفاد من حصيلة بعض الضرائب، وتبقى الحصيلة الكبيرة من الإيرادات الضريبية من نصيب ميزانية الدولة، وبما أن تحصيل الضريبة هو آخر مرحلة، فإن جميع المراحل السابقة والمتعلقة بالوعاء الضريبي وتحديده وحساب قيمة الضريبة، كانت تمهد لهذه المرحلة².

ومن أجل الإلمام بأساليب التحصيل الضريبي، قسمنا هذا المطلب إلى فرعين، (الفرع الأول) مخصص للضمانات الممنوحة بمناسبة تحصيل الضريبة، و(الفرع الثاني) لأهم الطرق المعتمدة في التحصيل الضريبي.

الفرع الأول: ضمانات التحصيل الضريبي.

والمقصود بضمانات تحصيل الضريبة مجموعة الصلاحيات والحقوق الممنوحة قانونا للإدارة الضريبية، تستعملها في مواجهة المكلفين بالضرائب والرسوم، وما يميز هذه الضمانات، كونها قانونية، أي أنه تم النص عليها بموجب القوانين الضريبية، وذلك من أجل حمايتها من مختلف أوجه الطعن التي قد يدفع بها المكلف، للمطالبة بمحو آثار هذه الضمانات³.

وبما أن الضريبة تعتبر أداة للإنفاص من ذمة المكلف المالية، فإن تحصيلها ليس بالأمر السهل، لذلك فإن المشرع يخول للمصالح الجبائية وحدها الحق في ممارسة هذه الوظيفة، مع منحها

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 156.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 198، ص 199.

³ بن ناصر وهيبة، ضمانات تحصيل الضريبة العقارية، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة، العدد 1، 2015/12/12، ص 173.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

العديد من الضمانات أثناء مواجهة المشاكل الناجمة عن عملية التحصيل الضريبي، فقد تمنح هذه الضمانات في مجال منازعات التحصيل الضريبي، أو أثناء تحصيل الضريبة.

أولاً: الضمانات المتعلقة بمنازعات التحصيل.

وتتمثل في مجموعة من الضمانات تمنح أحقية الإدارة الضريبية في تحصيل قيمة الضريبة رغم النزاعات القائمة بينها وبين المكلفين، أو في بعض الحالات المتعلقة بتحمل أكثر من مكلف لدين ضريبي واحد.

1- النزاع الضريبي لا يوقف تسديد الدين الضريبي.

إن جميع المنازعات التي تثار بمناسبة فرض الضريبة لا تحول دون عدم دفعها، فالتشريع الضريبي يلزم المكلف بدفع قيمة الضريبة وبعد ذلك السير في مراحل الدعوى أو المنازعة، وفي حال ثبوت خطأ الإدارة الضريبية، فإنه يقوم باسترداد قيمة الضريبة التي قام بدفعها، وفي حالات محددة بموجب التشريع الضريبي¹ فإنه يمكن للمكلف المطالبة بالتأجيل القانوني لدفع دين الضريبة، مع تقديم ضمانات حقيقية لتحصيل قيمة الضريبة المتنازع فيها²، وفي حال غياب هذه الضمانات فإنه يمكن تقديم طلب التأجيل مع دفع نسبة 30% من قيمة الضريبة المتنازع فيها، وبعد قبول الإدارة الضريبية لطلب التأجيل فإنه لا يمكن لها تحصيل دين الضريبة إلا بعد صدور قرار في هذه المنازعة³.

¹ وبموجب المادة 2/74 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن التأجيل القانوني لدفع الضريبة يخص الشكاوي الناجمة عن الرقابة الجبائية، مع استثناء الشكاوي المتعلقة بالضرائب المتضمنة الزيادات المترتبة كعقوبة على عمليات الغش الضريبي.

² وهو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها رقم 072676، حيث جاء في حيثيات هذا القرار «...حيث أن المنازعة الحالية تتعلق بوقف تحصيل الضريبة وهي المنازعة التي تحكمها المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية و بالرجوع إلى هذه المادة نجد أنه لا مجال لوقف تحصيل الضريبة إلا إذا قدم المكلف بالضريبة ضمانات كافية لذلك .

حيث أن المستأنف عليها لم تتقدم بأية ضمانات أثناء التحصيل ومع ذلك فالقرار المستأنف أمر بوقف التحصيل، و بذلك يكون قضاة المجلس قد خالفوا المادة المذكورة أعلاه، مما يتعين إلغاء القرار المعاد و القضاء من جديد برفض الطلب لعدم التأسيس».

أنظر: قرار 072676، المؤرخ بتاريخ 2012/03/22، مجلس الدولة، الغرفة الخامسة.

ونفس الحكم تم سلوكه بموجب القرار رقم 116162 حيث جاء في حيثيات هذا القرار «...حيث أنه لما كان ذلك و كان يتبين من مستندات دعوى الحال أن المستأنف عليها لم تقدم ما يفيد تقديمها للضمانات الكافية لتغطية أصل الدين و الغرامات و في هذه الحالة فطلبها بالتأجيل غير سديد و أن ما ذهب إليه قضاة الدرجة الأولى مخالف للقانون».

أنظر: قرار رقم 116162، المؤرخ بتاريخ 1998/07/27، مجلس الدولة، الغرفة الأولى، موقع مجلس الدولة، <https://www.conseildetat.dz/ar/>

³ أنظر المادة 1/74 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ويستفيد المكلف تلقائيا ودون تقديم أي ضمانات من تأجيل دفع الضريبة، إذا كان موضوع النزاع يتعلق بازدواجية الضريبة، أو أخطاء مادية مرتكبة من طرف المصالح الضريبية، ففي هذه الحالة لا يلزم المكلف بدفع أي نسبة من الضريبة¹.

ويتم الفصل في الدعوى الرامية إلى استرداد المبالغ الضريبية المدفوعة على حسب إجراءات الدعوى الخاصة بكل ضريبة، مع مراعاة أجل أربع سنوات، تسري من تاريخ استحقاق دفعها، والذي تم النص عليه بموجب المادة 114 من قانون (إ.ج) والتي تنص على «تتقدم دعوى استرداد المبالغ المقبوضة في مجال الرسوم على رقم الأعمال بدون حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل أربع (04) سنوات، اعتبارا من يوم الدفع» وإذا كان حق الاسترداد² أو الاسترجاع مخول للمكلف نتيجة لحدث أو عارض نتج بعد دفع هذه الضريبة، فإن أجل الأربع سنوات السابق يبدأ سريانه من تاريخ تحقق هذا العارض³.

وعند امتناع المكلف عن الوفاء بالتزاماته الضريبية، فإن القانون الضريبي يتيح للمصالح الضريبية ممارسة إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي، وذلك باتباع الأساليب القانونية المتاحة، وتتمثل هذه الأساليب في الغلق المؤقت للمحل والحجز والبيع للعناصر المادية الخاصة بالوعاء الضريبي⁴، وقبل قيام المصالح الضريبية بأي إجراء في إطار التحصيل الجبري للضريبة، فإن القانون يلزمها تحت طائلة بطلان الإجراءات، بإرسال إنذار إلى المكلف الممتنع أو المتأخر عن تسديد الضريبة.

ويجب أن يتضمن هذا الإنذار قيمة الضريبة المدين بها، وشروط الاستحقاق، بالإضافة إلى تاريخ الشروع في التحصيل، كما يشترط في هذا الإنذار أن يكون مرفق بحالة الخزينة محررة مسبقا، أما بالنسبة للإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في المادة 291 من قانون (ض.م) فإنه يشترط أن ترسل في ظرف مختوم.

وبعد إرسال الإنذارات وفقا للشروط المحددة سلفا، وامتنع المكلف عن الرد أو عن الوفاء بقيمة الضريبة المدين بها، فإنه يمكن للإدارة الضريبية في هذه الحالة مباشرة إجراءات التنفيذ الجبري

¹ أنظر المادة 5/74 من قانون الإجراءات الجبائية.

² Amar Guelimi , Fiscalité De L'enregistrement (Aspects juridiques et économiques), ENAL, alger, p174

³ وقد تم تحديد هذا الأجل بموجب المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ والحجز الإداري هو عبارة عن الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الضريبية، الرامية إلى وضع يدها على مال أو ممتلكات المكلف وبيعه، وذلك من أجل استيفاء حقوقها الضريبية المترتبة على ذمة المكلف.

أنظر: فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 32.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

لتحصيل الضريبة، إلا أن هذا الإجراء يخضع لمجموعة من الضوابط تنقيد بها وجوباً المصالح الجبائية، وتتمثل هذه الضوابط في:

- حسب المادة 145 من قانون (إ.ج) فإن إجراءات التنفيذ الجبري يجب أن تمارس من طرف أعوان الإدارة الضريبية المعتمدين قانوناً، أو المحضرين القضائيين، كما في الحجز التنفيذي والذي يمكن أن يوكل إلى المحضر القضائي تنفيذه.

- يتعين لزوماً على الإدارة الضريبية إعلام المكلف المعني قبل البدء في إجراءات التنفيذ الجبري، ويمكن تبليغ المكلف بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، وذلك فيما يخص الغلق المؤقت للمحل أو الحجز¹.

والأشياء المحجوزة في إطار التنفيذ الجبري لإجراءات تحصيل الضريبة، لا يمكن المطالبة باستردادها إلا من طرف الغير، أما المكلف فبإمكانه تقديم شكوى لاعتراضه على هذه الإجراءات، وبالنسبة لطلب الاسترداد المدفوع من طرف الغير فإنه يجب أن يقدم إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف المعني بالمتابعة، وذلك حسب الحالة.

ويقدم طلب الاسترداد في أجل شهرين من تاريخ التبليغ بقرار الحجز، ويتعين أن يكون الطلب مرفق بجميع الإثباتات التي تؤكد ملكية الغير لكل أو جزء من الأشياء المحجوزة، ويسلم وصل عنه إلى المكلف، ويتم الفصل في هذا الطلب من طرف الإدارة الضريبية في أجل لا يتجاوز شهرين تسري من تاريخ إيداع هذا الطلب، ويبقى لصاحب الطلب الحق في رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في حالة عدم رضاه عن القرار الصادر عن المصالح الضريبية في موضوع الطلب، أو في حالة عدم تلقي أي رد بعد مرور أجل شهرين السابق، وينبغي كذلك على الغير صاحب الطلب مراعاة الآجال القانونية لرفع هذه الدعوى، والمقدر بشهرين يسري هذا الأجل من انقضاء الأجل المخصص للإدارة الضريبية للرد على طلبه، أو يسري من تاريخ تبليغه لقرار هذا الطلب، وذلك في حالة عدم رضاه بالقرار.

¹ وقد يتم كذلك الحجز على مرتبات المكلفين الممتنعين عن أداء الضريبة، وذلك من أجل استيفاء الدين الضريبي، إلا أن المادة 387 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حددت في فقرتها الرابعة مقدار ونسب الحجز، وتتمثل في:

- 10% إذا كان الأجر الصافي يساوي أو يقل عن الأجر الوطني الأدنى المضمون.
- 15% إذا كان الأجر الصافي يفوق قيمة الأجر الوطني الأدنى المضمون ويساوي أو يقل عن ضعف قيمته.
- 20% إذا كان الأجر الصافي يفوق ضعف الأجر الوطني الأدنى المضمون ويساوي أو يقل عن ثلاث أضعاف قيمته.
- 25% إذا كان الأجر الصافي يفوق ثلاث مرات الأجر الوطني الأدنى المضمون ويساوي أو يقل عن أربع أضعاف قيمته.
- 30% إذا كان الأجر الصافي يفوق أربع مرات الأجر الوطني الأدنى المضمون ويقبل أو يساوي عن خمس مرات قيمته.
- 40% إذا كان الأجر الصافي يفوق خمس مرات الأجر الوطني الأدنى المضمون ويساوي أو يقل عن ست مرات قيمته.
- 50% إذا كان الأجر الصافي يفوق ست مرات الأجر الوطني الأدنى المضمون.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وحسب الفقرة 7 من المادة 154 من قانون (إ.ج) فإن الطعن الذي يرفع به الغير أمام المحكمة الإدارية، لا يؤدي إلى إيقاف دفع الضريبة المترتبة على المكلف، إلا أن طلب استرداد الأشياء المحجوزة يوقف عملية بيعها من طرف قابض الضرائب المكلف بالتحصيل، وذلك إلى غاية الفصل النهائي في طلب الاسترداد، سواء كان على مستوى الإدارة الضريبية أو أمام المحكمة، فالغير بإمكانه الطعن بالاستئناف في قرار المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما بخصوص الشكوى¹ التي يتقدم بها المكلف بالضريبة المعني بإجراءات التنفيذ الجبري، والتي يكون موضوعها إما الاعتراض على الشكل القانوني للمتابعات أو الاحتجاج على التنفيذ الجبري بحد ذاته، فإنها تقدم في أجل شهرين من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه، هذا إذا كان موضوع الشكوى هو الاعتراض على إجراء من إجراءات المتابعة، أما إذا كان موضوع الشكوى هو الاعتراض على التنفيذ الجبري، فإن أجل الشهرين يسري ابتداء من تاريخ تبليغ أول إجراء متعلق بالتنفيذ الجبري لعملية تحصيل الضريبة².

إن الشكوى التي يتقدم بها المكلف يجب أن تتضمن جميع الإثباتات المؤيدة لموضوع الشكوى، لذلك فإن الإدارة الضريبية تقوم بتبليغ المكلف برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام من أجل تقديم كل وثيقة مدعمة لإثباتات المكلف المشتكي، وهذا الأخير له أجل ثمانية أيام للرد على طلب الإدارة الضريبية، ونشير إلى أن أجل الشهرين المتعلق بالفصل في الشكوى المذكورة أعلاه، لا يسري في الحالة السابقة إلا بعد انقضاء أجل الثمانية أيام، كما أن المكلف ملزم بالرد على طلب الإدارة الضريبية تحت طائلة رفض الشكوى³.

¹ إن الشكوى المرفوعة من طرف المكلف ينبغي أن يراعى فيها الشروط الشكلية التالية:

- إذا كان موضوع الاعتراض يخص أكثر من محل فيجب أن يتم تقديم شكوى خاصة بكل محل بشكل منفرد، وبالتالي فإنه لا يمكن أن تتضمن الشكوى إلا وعاء ضريبيا واحدا.
 - يجب أن تتضمن الشكوى ذكر الضريبة المعترض عليها، مع الإشارة إلى رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعترض عليها، أو وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع بالنسبة للضريبة الغير خاضعة للجدول.
 - يجب أن ترفع الشكوى من طرف مكلف واحد فقط، باستثناء الضرائب الجماعية وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، ففي كلا الحالتين يجوز أن ترفع الشكوى جماعيا، وفيما عدا ذلك فإن الشكوى تكون منفردة.
- أنظر: المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما المادة 153 مكرر/5 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنها تشترط في الشكوى وتحت طائلة عدم القبول أن تتضمن العناصر التالية:

- المعلومات الكاملة المتعلقة بهوية المشتكي.
 - طبيعة المتابعات موضوع الاعتراض أو الاحتجاج.
 - إجراء المتابعة المدعم للاعتراض.
 - الأسباب والوسائل التي تبرر موضوع الشكوى.
- ² أنظر المادة 153 مكرر/1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ³ أنظر المادة 153 مكرر/5 فقرة 2 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- التضامن في تسديد دين الضريبة.

وتسمح هذه الخاصية بمساهمة أكثر من شخص في الوفاء بدين الضريبة وتسديدها، والغاية من هذا الإجراء هو التخفيف من العبء الضريبي بتقسيمه، بحيث ينخفض هذا العبء كلما زاد عدد المتضامنين في تسديد الضريبة، وحسب المادة 155 من قانون (إ.ج) فإن التضامن في هذه الحالة يكون بين الشركة والمدير أو المديرين و المسير أو المسيرين، أصحاب الأغلبية أو الأقلية، ويكون مجال أو موضوع التضامن هو دفع قيمة الضريبة أو الغرامات الجبائية، ويطبق هذا التضامن¹ بالنسبة للضرائب المفروضة على الشخص المعنوي، ويسمى بـ "التضامن السلبي" لأنه ينتج عنه تعدد المدينين الملزمين بدفع دين واحد يتمثل في قيمة الضريبة المستحقة الأداء.

ويمكن تطبيق التضامن كذلك على الشخص الطبيعي، فحسب المادة 91 من قانون التسجيل فإنه يمكن التضامن في تحمل قيمة الرسوم بين أطراف العقد وبالتساوي بينهم، وذلك بالنسبة للرسوم المفروضة على العقود المدنية والقضائية، التي تتضمن نقل الملكية أو الانتفاع بالمنقولات.

وما يميز التضامن الضريبي هو تعدد المراكز المالية التي بإمكانها الوفاء بالدين الضريبي، فبدلاً من استيفاء هذا الدين من الذمة المالية للشركة وحدها، فإنه يمكن كذلك دفع قيمة الضريبة من الذمة المالية للمدراء أو المسيرين مهما كان عددهم، وهذه الميزة تخدم كثيراً قباضة الضرائب في سبيل ضمان تحصيل الضريبة².

فالأصل أن المكلف ملزم بالوفاء الشخصي بالتزاماته الضريبية، أما التضامن الضريبي فهو استثناء عن هذا الأصل، وعليه فإنه لا يمكن اللجوء إليه إلا في حالة استحالة تحصيل الضريبة، وبالتالي فإنه إذا كان بإمكان الشركة دفع نسبة الضريبة المفروضة عليها، فلا يمكن للإدارة الضريبية مطالبة المديرين أو المسيرين بدفعها شخصياً.

فبمجرد نشوء رابطة التضامن الضريبي فإنه بإمكان المصالح الجبائية مطالبة أحد المتضامنين بدفع قيمة الضريبة كلها، وعلى النقيض الآخر فإنه بإمكان أحد المتضامنين الوفاء بقيمة الضريبة كلها، وفي هذه الحالة تبرء ذمة باقي المتضامنين³، فالإدارة الضريبية وبعد صدور حكم قضائي

¹ التضامن يعتبر أحد الأحكام الخاصة بالإلتزام والتي تم النص عليه بموجب قواعد القانون المدني، فالمادة 217 منه تنص على «التضامن بين الدائنين أو بين المدينين لا يفترض وإنما يكون بناء على اتفاق أو نص في القانون».

² بن زارع رايح، مرجع سابق، ص 149.

³ نفس الحكم تم النص عليه بموجب المادتين 222 و223 من القانون المدني. فالمادة 222 تنص على «إذا كان التضامن بين المدينين فإن وفاء أحدهم للدين مبرئ ذمة الباقيين» أما المادة 223 فتتص على «يجوز للدائن مطالبة المدينين المتضامنين مجتمعين أو منفردين على أن يراعى في ذلك ما يلحق رابطة كل مدين من وصف».

ولا يجوز للمدين إذا طالبه أحد الدائنين بالوفاء أن يعارض بأوجه الدفع الخاصة بغيره ولكن يجوز له أن يعارض بأوجه الدفع الخاصة به وبالتالي يشترك فيها جميع المدينين».

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
بإمكانها مطالبة المسير أو المدير إذا كان في حالة تضامن مع الشركة لعدم مقدرتها على تسديد الضريبة، بضرورة تنفيذ الالتزام الضريبي، واستقطاع قيمة الضريبة مباشرة من ذمته المالية، وبإمكانها كذلك أن تلقي هذا العبء على أحد المتضامين، وذلك على حسب مقدرتهم المالية، حيث نرى بأن الإدارة الجبائية تنظر إلى التضامن على أنه امتياز لها، لذلك فهي تسعى إلى الاستفادة قدر الإمكان من هذه الرابطة، فلها أن تحصل دين الضريبة من الذمة المالية للشركة أو أحد المتضامين أو جميعهم، فغاية المصالح الجبائية هي تحصيل الضريبة، وبالتالي فإن أي ذمة مالية من أطراف التضامن الضريبي تكون مسؤولة أمام المصالح الضريبية في الوفاء بقيمة هذا الدين، طالما أن الهدف المالي للضريبة هو تمويل الميزانية العامة للدولة، فالتشريع الضريبي يجيز للإدارة الضريبية باتباع أدق الأساليب المناسبة لعملية التحصيل الضريبي، بما فيها التضامن الضريبي.

إن قيام مسؤولية المتضامن بتسديد قيمة الضريبة المترتبة على الشخص المعنوي، لا يؤدي إلى انتفاء مسؤولية هذا الأخير، لأنه في نظر الإدارة الضريبية هو المكلف الرئيسي، أما المسؤولية المقررة للمتضامن فقد تنشأ نتيجة للعوامل التي حالت دون تحصيل الضريبة، فبمجرد زوال هذه العوائق تقوم الإدارة الضريبية باقتطاع قيمة الضريبة من الذمة المالية للشخص المعنوي، وذلك حتى بعد صدور حكم قضائي بقيام مسؤولية المتضامين في تحمل العبء الضريبي للشركة، فالتضامن في تحمل الدين الضريبي هو أحد الإجراءات الظرفية التي تلجأ لها المصالح الجبائية في مجال التحصيل الضريبي، وبالتالي فإذا كان بإمكان الشركة الوفاء بالتزاماتها الضريبية، فإن الجهات الضريبية المختصة تقوم بالعدول عن هذا الإجراء الظرفي، وتطالب الشركة بتسديد كامل قيمة الضريبة¹.

إن مفهوم الفقرة السابقة لا يتعلق بالشركة والمتضامين كأشخاص أو كيان، وإنما يتعلق بدمتهم المالية، فالتضامن الضريبي أساسه الذمة المالية للمتضامين، بمعنى أن قيمة الضريبة بدل من أن تسحب من الذمة المالية للشركة، يلزم المتضامن بدفعها من ماله الخاص، وإلا فإن المتضامين والشخص المعنوي يعتبران جزء لا يتجزأ لكيان واحد، فالمتضامن باعتباره مسيراً أو مديراً هو المخاطب الرئيسي باسم الشركة ويتصرف باسمها، حتى إن عدم التزام الشركة بالوفاء بنسبة الضريبة المترتبة عنها، كان بفعل هذا المتضامن باعتباره مسيراً ومسؤولاً عنها.

إن قيام المسؤولية الجبائية التضامنية لا يؤدي إلى التحصيل الفوري للضرائب، حيث إنه بإمكان المتضامن تقديم طلب يتعلق بتأجيل دفع الضريبة، وفي حال تعدد المتضامين فإن كل طلب تأجيل يخص صاحبه، دون أن يكون له أي أثر على بقية المتضامين، والذين يتعين عليهم الوفاء

¹ أنظر المادة 156 فقرة 2 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

بقسطهم الضريبي في آجالها القانونية، وهو ما نصت عليه المادة 156 من قانون (إ.ج) والتي نصت في فقرتها الثانية على « فيما يتعلق بالتحصيل يمكن لقاطب الضرائب منح المدين آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانات المادية لمقدم الطلب» حسب هذه المادة فإن تأجيل الدفع ليس من الحقوق القانونية للمكلف، فهو متوقف على موافقة المصالح الضريبية عليه، وذلك على حسب وضعية الخزينة العمومية، وبعد دراسة المقدرة المالية لصاحب الطلب، وتكييف هذه الظروف مع العبء الضريبي الناتج عن قيمة الضريبة المدين بها، وبإمكان الإدارة الضريبية مطالبة مقدم الطلب بتقديم ضمانات كافية¹ لتسديد الضريبة أو القيام بالحجز التحفظي على ممتلكاته، وبعد قبول طلب التأجيل فإن قباضة الضرائب المختصة تقوم بإلزام المتضامن بدفع 10% من قيمة الضريبة المدين بها، ثم تحدد جدول خاص باستحقاقات الدفع بمقتضاه يتم مطالبة المتضامن بدفع دين الضريبة على فترات متتالية لا تتجاوز في مجملها 60 شهرا².

ثانيا: الضمانات الممنوحة أثناء تحصيل الضريبة.

يسعى المشرع الضريبي من خلال سنه لمختلف القوانين الجبائية والتنظيمية، إلى تكريس وحماية حق الدولة في الحصول على الموارد المالية الناتجة عن الإيرادات الضريبية المختلفة، وذلك من أجل المساهمة في تمويل الميزانية العامة للدولة، بما يضمن لها استمرارية وظيفتها الانفاقية، وتمويل مشاريعها التنموية، لذلك فإن المشرع منح الإدارة الضريبية امتيازات خاصة في مجال تحصيل الإيرادات الضريبية، تتمثل في:

1- المقاصة في المادة الضريبية.

تعتبر المقاصة أحد الآليات المنصوص عليها بموجب قواعد القانون المدني باعتبارها أحد الأساليب المفضية إلى انتفاء الالتزام، أو ما يعادل الوفاء بهذا الالتزام، ويطلق عليها بالمقاصة العادية³، ويعرفها الفقه على أنها « إذا أصبح المدين دائنا لدائنه، وكان محل كل من الدينين

¹ ويجوز للمكلف تقديم أي ضمان من الضمانات المقررة قانونا، فقد تكون هذه الضمانات عبارة عن:

- تقديم ضمان بنكي.

- رهن العقارات المبنية وغير المبنية.

- تقديم تعهد بإبرام عقد خاص بصفحة عمومية أو غيرها.

أنظر: -13، mesures relatives du contentieux de l'assiette, loi de financer pour 2017, MF/DGI/DCTX, N° 02 circulaire

03-2017, P3

² المادة 156 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المقاصة العادية هي المقاصة الواردة في المعاملات المدنية الخاضعة كليا لأحكام القانون المدني.

أنظر: مسيردي سيد أحمد، النظام القانوني للمقاصة في المعاملات البنكية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان،

كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون الخاص، الموسم الجامعي 2017-2018، ص 16.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
المتقابلين ما في ذمة المدين للدائن وما في ذمة الدائن للمدين نقودا أو مثليات متحدة في النوع والجودة، وكان كل من الدينين خاليا من النزاع مستحق الأداء صالح للمطالبة به قضاء، انقضى الدينان بقدر الأقل منهما عن طريق المقاصة»¹.

أما المشرع الجزائري فقد تناول موضوع المقاصة بموجب المادة 297 من القانون المدني، حيث نصت الفقرة الأولى من هذه المادة على « للمدين حق المقاصة بين ما هو مستحق عليه لدائنه وما هو مستحق له تجاهه ولو اختلف سبب الدينين، إذا كان موضوع كلا منهما نقودا أو مثليات متحدة النوع والجودة وكان كل منهما ثابتا وخاليا من النزاع ومستحق الأداء صالحا للمطالبة به قضاء».

فالمقاصة هي عبارة عن الوفاء بدين معين عن طريق تطابق دينين، أي أن الدائن والمدين كلاهما مدين للآخر، فيتم الوفاء بالدينين عن طريق المقاصة، ويخضع ذلك لمجموعة من القواعد والضوابط، تتعلق بطبيعة هذا الدين، لذلك يعرف جانب من الفقه المقاصة بأنها « وسيلة سلبية في تسوية الديون المتقابلة بين ذمتين كل منهما دائنة للآخرى ومدينة لها معا، وذلك بمقدار الأقل»².

وبالنسبة للمقاصة الضريبية فهي تعتبر بمثابة مقاصة قانونية³، فالتشريع الضريبي هو الذي نص على هذا النوع من الوفاء بالالتزامات الضريبية، وعليه فإن الإدارة الضريبية تقوم بمباشرة هذا الإجراء دون انتظار موافقة المكلف عليه، أي أنها لا تقوم على أساس اتفاق طرفي العلاقة الضريبية، والمتمثل في المكلف والإدارة الضريبية، فبمجرد استحالة تحصيل الضريبة تقوم قبضة الضرائب المختصة إقليميا التابع لها محل المكلف، باتباع أسلوب المقاصة لاستقطاع دين الضريبة، متى أمكن تطبيق هذا الإجراء، ويثور التساؤل في هذه المرحلة حول شروط وضوابط ممارسة المقاصة الضريبية، ففي ظل غياب النص الضريبي المتعلق بها، فهل يجوز العمل بمقتضى قواعد القانون المدني المتعلقة بأسلوب المقاصة؟

¹ مسيردي سيد أحمد، مرجع سابق، ص 22.

² نفس المرجع السابق، ص 24.

³ وهناك نوعين آخرين من المقاصة، تتمثل في:

- **المقاصة الاتفاقية:** هي المقاصة التي تم بناء على اتفاق بين طرفي العقد، وفي هذه الحالة لا يشترط ضرورة توافر الشروط القانونية للمقاصة، لأن اتفاق الطرفين يعتبر بمثابة قانون للمقاصة بينهما، والملاحظ أن تطبيق هذا النوع لا يكون إلا في حالة استحالة قيام المقاصة لعدم توفرها على الشروط اللازمة لها.

- **المقاصة القضائية:** وهي التي تتم بناء على حكم قضائي، وكالمقاصة الاتفاقية فإن هذا النوع من المقاصة لا يتم إلا في حالة عدم استيفاء المقاصة لشروطها، وينشأ هذا النوع من المقاصة في ظل وجود نزاع حول أحد الدينين، بحيث يتقدم الدائن بعرض دعوى أمام المحكمة، للمطالبة بأحقته في هذا الدين، وإجراء مقاصة مع ما هو مدين به تجاه الطرف الآخر.

أنظر: مسيردي سيد أحمد، مرجع سابق، ص من 28 إلى 31.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وفي اعتقادنا فإن شروط المقاصة الواردة في القانون المدني بالإمكان تطبيقها في المجال الضريبي، طالما أنها تتعلق بالدين محل الالتزام، والذي يقابله في الجانب الضريبي قيمة الضريبة الواجبة الأداء بعد استيفاء جميع شروط تأسيسها وربطها وتصفيتهما.

وحسب قواعد القانون المدني، فإن المقاصة يجب أن تخضع للشروط التالية:

تطابق الدينين: بمعنى أن يكون للمكلف ديناً عند المصالح الضريبية ناتج عن طبيعة المعاملات الضريبية الناشئة بينهما، فحسب المادة 144 مكرر 1 من قانون (إ.ج) فإن دين المكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية ينشأ من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات في المجال الضريبي، بالإضافة إلى كل الرسوم والغرامات المثبتة للمكلف، ويكون المكلف مديناً للإدارة الضريبية من خلال عدم إلتزامه بدفع قيمة الضريبة المترتبة عليه قانوناً، وبالتالي فإنه لا يمكن تطبيق المقاصة إلا بوجود هذه الرابطة، لذلك فإن المقاصة الضريبية قليلة الاستخدام لأنه نادراً ما تكون الإدارة الضريبية مديناً للمكلف، فتحقق الدينين السابقين هو أهم شرط لتطبيق المقاصة، لأنه لا يمكن مباشرة التحصيل التظايفي إلا بوجوده، وتعتبر هذه أسهل طريقة تمتلكها قباضة الضرائب لتحصيل الضريبة المتأخرة عن المكلف.

تعتبر الإدارة الضريبية أهم السلطات التابعة للدولة، فهي جزء مهم من السلطة المالية، فهذه السلطة ورغم مكانتها داخل كيان الدولة، إلا أنها تخضع لضوابط وحواجز لا يجب تعديها، وعليه فإنه في مجال المقاصة لا يجوز لإدارة الضرائب أن تحتج بسلطتها وأهمية الإيرادات الضريبية من أجل القيام بالمقاصة لاستيفاء دين الضريبة عن طريق دين آخر للمكلف لدى أحد سلطات الدولة، فحساسية مركز الإدارة الضريبية يقتضي أن يكون لها كيان مستقل، وعدم تدخلها في العلاقات التي تنشأ بين المكلفين والدولة¹، فالمقاصة لا تطبق إلا إذا كانت الإدارة الضريبية نفسها مديناً للمكلف.

ويشترط في المقاصة تطابق الدينين، فبما أن دين الإدارة الضريبية يتمثل في الضريبة، والتي هي عبارة عن مبلغ نقدي، فإن دين المكلف يجب أن يكون مبلغاً نقدياً، حيث إن المصالح الجبائية تقوم باقتطاع قيمة الضريبة من هذا الدين، أما الأشياء المثلية المشترطة في المقاصة العادية فلا يمكن تطبيقها في المجال الضريبي، لأن الضريبة لا تكون إلا مبلغاً مالياً، وبالتالي فإنه بإمكان المكلف أن يكون مديناً للمصالح الضريبية بأشياء مثلية، كلجئها إلى الحجز على ممتلكات المكلف أو الوسائل المادية لمحله الجبائي، إلا أنه لا يمكن للإدارة الضريبية أن تكون مديناً للمكلف بمثل هذه الأشياء، وذلك بفعل الطبيعة النقدية للضريبة، حتى إن الوسائل المحجوزة لا تعتبر وسيلة لاستيفاء

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 159.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

دين الضريبة على حالتها، بل يتم ذلك بعد بيعها، واستقطاع قيمة الضريبة من ثمن البيع، وعليه فإنه في مجال المقاصة الضريبية يكون في قيمة الضرائب والغرامات.

مشروعية الدينين: بمعنى أن يكون الدينين من الأشياء التي يجوز المطالبة بها قضائياً، وبالتالي فإنه لا يمكن تطبيق المقاصة على الأشياء المأخوذة بغير وجه حق، وبالنسبة للإدارة الضريبية فإنه لا يمكن لها مطالبة المكلف بقيمة الضريبة إلا إذا كانت قانونية، أي أن محل المكلف خضع للنظام الضريبي بموجب القواعد والتنظيمات الضريبية السارية المفعول، ففي هذه الحالة يخول للمصالح الجبائية الحق في مطالبة المكلف بالوفاء بدفع الضريبة، وفي المقابل فإنه يمكن للإدارة الضريبية أن تتعسف في استعمال السلطة الممنوحة إليها، وتقوم بفرض ضرائب غير قانونية على المكلف، باعتبارها دائناً، أما بصفتها مديناً فإنه يمكن أن تلجأ إلى الحجز التعسفي على ممتلكات المكلف، ففي كلا الحالتين فإنه لا يمكن للإدارة الضريبية اتخاذ إجراء المقاصة في حق المكلف الجبائي.

خلو الدينين من النزاع: ينبغي لقيام المقاصة ألا يكون الدينين المطالب بهما في حالة نزاع، والنظام الضريبي بطبيعته تكثر فيه المنازعات، وهذا راجع إلى طبيعة الضريبة بحد ذاتها.

فمن أجل تطبيق المقاصة يجب أن تكون الضريبة مستحقة الأداء باتخاذ جميع الإجراءات القانونية المتعلقة بفرضها، أو لاستنفادها جميع مراحل الطعن في النزاع، فمن حق المكلف الاعتراض على تأسيس الضريبة وقيمتها، وذلك وفقاً لما هو وارد في القوانين الضريبية، صف إلى ذلك أنه يمكن للإدارة الضريبية أن تخطئ في ربط الضريبة، أو تفرض ضريبة مزدوجة على نفس المكلف، وبالتالي فإنه من حق هذا الأخير المطالبة بتدارك هذه الأخطاء وتصحيحها، طالما أن هناك سند قانوني لادعاءاته.

التحديد الدقيق لحجم الدينين: حيث يشترط في المقاصة أن يكون الدينين محددًا القيمة، نفس الشيء ينطبق على استحقاق الأداء والذي يجب أن يكون مقترناً بقيمة الضريبة، وكذا ما هو مدين به المكلف للإدارة الضريبية، فبالنسبة لقيمة الضريبة فإنه يمكن لقباضة الضرائب وفي حالات معينة وحسب القانون، أن تقوم بمنح المكلف آجالاً لاستحقاق دين الضريبة، ويكون على شكل أقساط على حسب نسبة الضريبة.

وعليه فإن المقاصة لا تؤدي إلى إلغاء الآجال السابقة، إذ يتعين أن يكون موضوع المقاصة هو قسط من هذه الأقساط وليس كامل الدين الضريبي، أي أن المقاصة تخص القسط المستحق الأداء، وهو ما نصت عليه المادة 297 من القانون المدني، حيث نصت الفقرة الثانية من هذه المادة على « ولا يمنع المقاصة تأخر ميعاد الوفاء لمهلة منحه القاضي أو تبرع بها الدائن » فهذه الفقرة

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

تتعلق بمنح آجالاً للوفاء بكامل الدين وليس بتقسيمه، أما في الحالة السابقة فإن الإدارة الضريبية تمنح آجالاً لدفع قيمة الضريبة، أين يستفيد المكلف من تقسيم الضريبة على عدة أقساط ولفترات متتالية.

عدم إضرارها بالغير: ومن شروط المقاصة كذلك هي عدم إمكانية إضرارها بالغير، وهو ما نصت عليه المادة 302 من القانون المدني، والتي تنص على «لا تقع المقاصة إضراراً بحقوق كسبها الغير.

فإذا أوقع الغير حجزاً تحت يد المدين ثم أصبح هذا الأخير دائناً لدائنه فلا يجوز له أن يتمسك بالمقاصة إضراراً للحاجز».

والغير في المادة الضريبية هو كل شخص له ارتباط بمحل أو وعاء المكلف الجبائي، وتظهر أهمية الغير في إجراءات الحجز التي تمارسها المصالح الضريبية على الوسائل المادية للمحل، فإذا كانت هذه المحجوزات لها ارتباط بأشخاص غير المكلف، أو أن ملكيتها تعود لغير المكلف، لأنه لا يمكن للمصالح الضريبية مباشرة إجراءات البيع للمحجوزات من أجل تطبيق المقاصة لاستيفاء قيمة الضريبة، لأن في ذلك إضراراً بالغير، حتى إن هذا الأخير وكما أشرنا سابقاً بإمكانه التقدم بطلب أمام المصالح الضريبية للمطالبة باسترداد هذه المحجوزات.

مشروعية مجال المقاصة: نظراً لأهمية المقاصة وارتباطها بالوفاء الجبري بالدين، فإن المشرع المدني بموجب المادة 299 منه، قد استثنى إجراء المقاصة في الحالات التالية:

- إذا كان أحد الدينين شيئاً نزع دون حق من مالكه وكان مطلوباً رده.

- إذا كان أحد الدينين شيئاً مودعاً أو معاراً للاستعمال وكان مطلوباً رده.

- إذا كان أحد الدينين حقا غير قابل للحجز.

نلاحظ بأن الحالات السابقة في حال تطبيقها على المقاصة الضريبية فإنها تخص الإدارة الضريبية باعتبارها مديناً للمكلف، ولا يمكن توقع عكس ذلك، لأن الدين الضريبي هو دين قانوني مستحق الوفاء، حيث نجد بأن الإدارة الضريبية في إطار ممارستها لحق الاطلاع فإن هذا الإجراء تتم مباشرته على محل المكلف الجبائي، إلا أنه في حالات معينة تتم ممارسة الاطلاع على مستوى المصالح الجبائية، فإذا كان هذا الاطلاع ينصب على المحاسبة والوثائق المحاسبية المعدة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي، يجوز للمكلف أن يتقدم بطلب مفاده السماح بممارسة هذا الاطلاع على مستوى مكاتب الإدارة الضريبية، ففي هذه الحالة يتعين نقل أجهزة الإعلام الآلي الخاصة بالمكلف إلى مقر

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

المصالح الضريبية، فهذه الأجهزة لا يمكن أن تمارس عليها عملية المقاصة، لأن الإدارة الضريبية ملزمة بردها بعد الانتهاء من الاطلاع¹.

- أن المقاصة تتم بناء على رغبة المصلحة، أي أن الإدارة الضريبية تطالب بتطبيقها لتحصيل الدين الضريبي، وذلك بعد توافر جميع شروطها، كما يمكن للمكلف المطالبة بها من أجل الوفاء بقيمة الضريبة، وإذا كانت المقاصة القانونية تقوم بمجرد استيفاء الشروط المتعلقة بها، فإنها ليست من النظام العام، وبالتالي فلا يمكن للقاضي الحكم بها من تلقاء نفسه، إلا إذا طالب بها أحد طرفي العلاقة الضريبية، كما يجوز للإدارة الضريبية أو المكلف التنازل عن المقاصة إذا كانت قانونية وثبت الحق في اللجوء إليها، وهذا بصريح نص المادة 300 من القانون المدني، والتي تنص على «لا تقع القاصة إلا إذا تمسك بها من له مصلحة فيها، ولا يجوز النزول عنها قبل ثبوت الحق فيها».

إلا أن الإدارة الضريبية تكون مقيدة في هذا التنازل فهو مشروط بوفاء المكلف بدفع قيمة الضريبة، أو تقديم ضمانات كافية لتحصيل الدين الضريبي، أما فيما عدا ذلك فإن الإدارة الضريبية لا يمكنها التنازل عن المقاصة إلا إذا كانت غير قانونية، أو غير مستوفية لجميع شروطها، لأن الإدارة الضريبية ما هي إلا أداة مالية لتوريد الخزينة العمومية، وبالتالي فإنه لا يمكنها التنازل عن حقوق الدولة المالية، وإلا اعتبرت مقصرة في أداء وظائفها المنوطة بها.

فالعلاقة الضريبية بين المكلف والمصالح الجبائية لا تنشأ بقرارات هذه الأخيرة، وإنما بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، ومن ثم فإنه لا يمكن محو آثار هذه الرابطة بقرارات فردية صادرة عن السلطات الضريبية، وإنما بفعل المادة الخاضعة للضريبة نفسها².

2- حق الامتياز الضريبي.

والمقصود بامتياز الدين الضريبي هو تقديم الضريبة وتفضيلها على باقي الديون الأخرى للمكلف في الوفاء، ويمتاز هذا الحق بعموميته، لأنه يشمل جميع أموال المكلف وممتلكاته، وذلك على عكس الامتياز الخاص، والذي يشمل جزء معين من أموال المكلف، لأن جميع ممتلكات المكلف تعتبر ضامناً للوفاء بقيمة الضريبة.

وقد تم النص على هذا الامتياز بموجب المادة 991 من القانون المدني، حيث نصت هذه المادة على «المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان، لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن، وتستوفي هذه المبالغ من

¹ المادة 3/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

² بن ناصر وهبية، مرجع سابق، ص 174.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت وقبل أي حق آخر، ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي، ما عدا المصاريف القضائية».

كذلك نجد بأن التشريع الضريبي قد تضمن بالتفصيل تنظيم حق الامتياز الضريبي، فحسب نص المادة 380 من قانون (ض.م) فإن حق امتياز الخزينة العمومية¹ من الإيرادات الضريبية يمارس قبل أي حق آخر، وذلك طيلة المدة القانونية لتحصيل الضريبة، أما الفقرة الأولى من المادة 381 من نفس القانون، فقد بينت الامتياز الممنوح لحقوق الخزينة العمومية عن طريق القوانين والتنظيمات المعمول بها، يمارس في جميع الأحوال وبغض النظر عن الأحكام الأخرى المخالفة².

ونلاحظ بأن قانون (ض.م) وسع في مجال تطبيق حق الامتياز، فهو لا يقتصر على الضرائب المباشرة فقط، بل يمتد ليشمل الديون المخصصة لفائدة الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، والغرامات والعقوبات المالية، لكن يبقى حق الامتياز الأول لفائدة الضريبة، وعليه فإن امتياز الديون السابقة يكون على حسب الترتيب التالي:

- امتياز الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- امتياز ديون الدولة غير المستحقة للضريبة وأملاك الدولة.
- امتياز الحواصل والديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية.
- امتياز الغرامات والعقوبات المالية.

إن حق الامتياز الضريبي يسري مفعوله حتى بالنسبة للورثة، حيث إن جميع المستأمنين العموميين على أموال التركة، من كتاب ضبط وموثقين وغيرهم، مقيدون بتسليم هذه الأموال إلى الورثة بعد إثبات أداء الضرائب والرسوم أو استقطاعها من قيمة هذه الأموال³.

وحسب المادة 384 من قانون (ض.م) فإن الإجراء السابق يسري على جميع المستأمنين على أموال المكلف كالمستأجرين والقابضين والمقتصدين، حيث إنه لا يمكنهم إرجاع هذه الأموال إلى

¹ وقضى مجلس الدولة في قراره رقم 010512 بحق امتياز الخزينة العمومية من الضرائب، حيث جاء ضمن حيثيات هذا القرار «...حيث ولكن يمنع محافظ الرهن من تسجيل أي إلتزام بدين ما لم يقدم له مستخرج لجدول ضريبي صافي باسم المستفيد بالقرض الراهن طبقا للمادة 388 من قانون الضرائب المباشرة. وحيث أن تسجيل الرهن خرقا للقانون بالنظر إلى الوثائق المدرجة بالملف والمثبتة لاستحقاق الضرائب تجاه التعاضدية المدينة منذ 1992 أي قبل إبرام عقد الرهن الحيازي، يفقد الرهن الاتفاقي قيمتها القانونية وبالتالي لا يمكن الاحتجاج بها من طرف البنك للمطالبة بحق امتياز بناء على المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أنه يتعين القول إذن أن الرهن الاتفاقي لا يعطي أولوية لصاحبه لاستيفاء دينه إذا سجل خرقا للقانون وتبقى بالتالي الأولوية للخزينة العمومية. وحيث أن القرار المستأنف أخطأ في تطبيق المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة فيجب إذن إلغاءه ورفض دعوى المستأنف عليه البنك الوطني الجزائري لعدم التأسيس».

أنظر: قرار رقم 010512، المؤرخ في 17/06/2003، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، موقع مجلس الدولة، <https://www.conseildetat.dz/ar/>

² كما تم النص على حق الامتياز الضريبي بموجب المادة 366 من قانون التسجيل، والمادة 495 من قانون الضرائب غير المباشرة.

³ أنظر المادة 383 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

المكلف الممتنع عن أداء قيمة الضريبة، إلا بعد خصم حق الدولة من الضرائب التي في ذمة المكلف، ويسمى في هذه الحالة بالتوريد المباشر عن طريق الغير، والذي يكون إما تابعا للمكلف أو للدولة.

ويرتبط حق الامتياز الضريبي بحق الرهن العقاري، حيث يجوز للخبزينة العمومية أن تلجأ إلى إجراء الرهن القانوني على الأملاك العقارية للمكلف المدين بالضريبة والغرامات الجبائية، ويسري تاريخ تسجيل هذا الرهن في المحافظة العقارية ابتداء من التاريخ الذي فرضت فيه على المكلف المخالف لإلتزاماته الضريبية زيادات أو غرامة جبائية لعدم دفع الضريبة¹.

وقد تم النص على الرهن العقاري بموجب المادة 5/87 من قانون التسجيل، ونصت هذه المادة على «الرهن القانوني الممنوح للخبزينة على عقارات التركة يأخذ مرتبته من يوم تسجيله في المحافظة العقارية ضمن الكيفية والطريقة المحددة بموجب القانون» و إذا كان الامتياز الضريبي هو أحد الحقوق المخولة للخبزينة العمومية ممثلة في الإدارة الضريبية، فإن حق الرهن العقاري ينبغي أن تتم مباشرته على حسب القوانين والتنظيمات المعمول بها في هذا المجال، ويمارس هذا الحق على جميع الأملاك العقارية، والممتلكات المنقولة التي تم الحجز عليها من طرف المصالح الجبائية².

الفرع الثاني: طرق وأساليب تحصيل الضريبة.

تلجأ المصالح الضريبية إلى استخدام العديد من الطرق من أجل تحصيل الإيرادات الضريبية وتوريدها للخبزينة العمومية، وتختلف هذه الطرق على حسب طبيعة كل ضريبة، وتراعي المصالح الجبائية في هذا المجال ضرورة استخدام الأساليب الفعالة للتحصيل الضريبي، وذلك من أجل التصدي لأي محاولة من طرف المكلف لغرض التهرب من دفع قيمة الضريبة، ويتم تحصيل الضريبة باتباع إحدى الطرق التالية:

أولاً: طريقة التوريد المباشر.

حسب هذه الطريقة فإن المكلف يقوم بنفسه بتسديد قيمة الضريبة إلى قبضة الضرائب المختصة، أو توكيل شخص للقيام بهذه المهمة كالمحاسب المعتمد، و باعتباره المسير لميزانية المؤسسة أو الشركة فإنه يقوم باقتطاع دين الضريبة ودفعها للمصالح الجبائية، ويتم التوريد المباشر على أساس التصريحات الجبائية التي أعدها المكلف، حيث تقوم المصالح الضريبية بتحديد نسبة الضريبة وفقاً لهذه الإقرارات، وتحدد آجالاً لدفعها يلتزم المكلف باحترامها، فالإلتزام الضريبي مبني

¹ أنظر المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² أنظر المادة 381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

على قاعدتين، الأولى تتعلق بالالتزام بالصدق في التصريحات الجبائية، والثاني يتعلق بالالتزام بالأداء ومفاده تسديد قيمة الضريبة في آجالها القانونية.

إن التوريد المباشر من طرف المكلف هو الأصل في عملية التحصيل الجبائي، فالمكلف هو الذي يقع عليه عبء الوفاء بقيمة الضريبة، وذلك دون مطالبة وإلحاح من الإدارة الضريبية، والتي يتعين عليها إعلام المكلف بآجال التسديد وقيمة الضريبة المستحقة عليه، بالإضافة إلى إجراءات وكيفيات تسديدها، ويبقى على المكلف التقيد بهذه الأحكام ودفع الضريبة وفقا لما هو محدد من طرف الإدارة الضريبية.

وفي القديم كان التوريد المباشر من أكثر الطرق انتشارا بين الدول في مجال التحصيل الضريبي، وكان يتم ذلك عن طريق عقد إلتزام يبرم بين صاحب المحل الضريبي على اختلافه (راتب، محصول، ربح...) وبين الدولة، يتعهد المكلف بمقتضاه بدفع الضريبة كاملة للدولة، أو يتم إبرام هذا العقد بين هيئة معينة وبين الدولة، بموجبه تتكفل هذه الهيئة بتحصيل الضرائب من الأفراد وتوريدها للدولة، إلا أن هذا العقد الثاني لاقى العديد من الانتقادات، بداية من طبيعة هذا الإلتزام، والذي يتطلب أن تحوز هذه الهيئة على إدارة متخصصة وعلى قدر كبير من التطور لتتمكن من ممارسة هذه الوظيفة، والتي هي في الأصل وظيفة سامية للدولة تم التنازل عنها لصالح القطاع الخاص، وذلك من أجل التخفيف من أعبائها، لذلك تقع مسؤوليات كبيرة على الهيئات المكلفة بالتحصيل الضريبي، وفي ظل غياب الرقابة على أعمالها، فإن هذه الهيئات قد تتعسف في استخدام السلطات الممنوحة لها في مجال التحصيل، والإضرار بالمكلفين خاصة المنتمين إلى الطبقات الفقيرة والمحرومة¹.

وفي ظل هذه العيوب فقد تم التخلي عن هذا النوع من التحصيل وإسناده إلى الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية، حتى إن التوريد المباشر عن طريق الغير يكون في حالات محددة تفرضها طبيعة الوعاء الضريبي، كالمحاسب أو المستخدم بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور، وتبقى الدولة المسؤول الأول عن تحصيل الضريبة ولحسابها.

ومن أمثلة التوريد المباشر عن طريق الغير ما جاءت به المادة 462 من قانون (ض.غ.م) المتعلقة بإجراءات تحصيل الرسم الصحي على اللحوم والذي يقوم به مندوبون تابعون إلى البلدية بواسطة وصولات أو تذاكر تدفع قيمتها من طرف المكلفين ويكون ذلك تحت رقابة أعوان المصالح الضريبية، نفس الإجراء ينطبق على الرسم الخاص بالإشهار العقاري، والذي يتم دفعه إلى المحافظ

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 122.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته العقاري، وذلك حسب نص المادة 10/353 من قانون التسجيل، والتي جاء فيها « يتكفل الطالب أو المستفيد من حق الإشهار بدفع رسم الإشهار العقاري ويسدد من قبل الطالب ويحصل مسبقا من طرف المحافظ العقاري مقابل وصل».

ومن أمثلة التحصيل المباشر للضريبة من طرف المكلف، نجد الضريبة الجزافية الوحيدة¹، والتي يقوم المكلف بدفعها لقابض الضرائب المختص، وحسب المادة 282 مكرر 2 من قانون (ض.م) فإن المكلف بهذه الضريبة يقوم باكتتاب تصريح يتضمن حصر وعائنه الضريبي مع حساب قيمة الضريبة الجزافية الوحيدة²، والقيام بتسديدها إلى الإدارة الضريبية.

ويطبق التوريد المباشر من طرف المكلف كذلك بخصوص الضريبة على الثروة، إذ يتعين على المكلف الخاضع لهذه الضريبة اكتتاب تصريح كل أربع سنوات يتضمن تحديد وحصر أملاكه والتصريح بها لدى المصالح الجبائية التابع لها إقليميا، والقيام بنفسه بدفع قيمة الضريبة، وذلك بعد تحديد قيمتها من طرف المصالح الضريبية، لأن تحديد حجم الوعاء الضريبي للضريبة على الثروة يقع على عاتق لجنة وزارية مشتركة بين ممثلي الجماعات المحلية والوزارة المالية ووزارة السكن، من أجل تحديد القيمة التجارية الحقيقية لممتلكات المكلف المصرح بها³.

وكذلك الأمر بالنسبة للضريبة على الدخل المتأتي من مصدر أجنبي خارج الجزائر، كالمرتبات والأجور والتعويضات والمعاشات وغيرها، ففي هذه الحالة يقوم المكلف بحساب قيمة الضريبة على حسب السلم المعمول به في الضريبة على الدخل الإجمالي، ودفعها لدى قباضة الضرائب المختصة⁴.

¹ تأسست هذه الضريبة بموجب المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجاء فيها « تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني»

وقد بينت المادة 282 مكرر 1 الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة، حيث تطبق على الشركات المدنية ذات الطابع المهني وكذا الأشخاص الطبيعيين الممارسين لنشاط صناعي أو تجاري وغير تجاري وحرفي، بالإضافة إلى التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية، بشرط أن لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها السنوية مبلغ 15,000,000 دج. وأن لا يكونوا خاضعين لنظام الربح الحقيقي.

² وتحسب الضريبة الجزافية الوحيدة بتطبيق المعدلات الضريبية التالية:

- 5% بالنسبة لأنشطة الانتاج وبيع السلع.

- 12% بالنسبة لأنشطة الأخرى.

أنظر: 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ أنظر المادة 281 مكرر و 281 مكرر 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ أنظر المادة 1/74 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ويطبق التوريد المباشر للضريبة كذلك، في مجال الضريبة المفروضة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات والأسهم¹، حيث يتم حساب قيمة هذه الضريبة من طرف المكلف ويلزم بدفعها شخصيا إلى قابض الضرائب الذي يتواجد فيه العقار، أما بالنسبة لتنازل الأسهم والحصص والأوراق المماثلة، فإن الضريبة يتم دفعها مباشرة إلى قابض الضرائب الذي يتواجد فيه مكان إقامة المتنازل².

ويمتاز التوريد المباشر للضريبة ببساطته وسهولته، طالما أن الفرد هو الذي يتحمل عبء تسديد الضريبة، أما الإدارة الضريبية فتقوم بتصفية الضريبة عن طريق تطبيق النسب والمعدلات الضريبية الخاصة بوعاء المكلف الضريبي، حتى إن تحديد حجم الوعاء الضريبي يقع على عاتق المكلف.

ثانيا: طريقة الاقتطاع من المصدر.

وتسمى كذلك بطريقة التوريد من المنبع، وهناك من يعرفها على أنها قيام الغير بدفع قيمة الضريبة إلى الإدارة المالية نيابة عن المكلف³، وعليه فإن الاقتطاع من المصدر لا تقوم به المصالح الضريبية، وإنما تقوم به جهات أخرى، فبموجب هذه الطريقة تكون العلاقة الضريبية مكونة من ثلاث أطراف، المكلف والإدارة الضريبية والقائم بالتحويل والمسمى كذلك بالمكلف القانوني أو الوسيط الضريبي⁴، وتكون هذه العلاقة مبنية على أساس الدين أو على علاقة تبعية، فبموجبها يقع عبء تحمل قيمة الضريبة على المكلف، بينما يتحمل الوسيط الضريبي عبء تحصيلها وتوريدها للمصالح الضريبية أو للخزينة العمومية⁵.

لذلك يسمى هذا النوع من الاقتطاع بالتوريد الغير مباشر من طرف الغير، والفرق بينه وبين التوريد المباشر من طرف الغير، أن هذا الأخير يتأثر بتصرفات المكلف لأنه خاضع له، كما أن قيمة الضريبة تدفع بعلم المكلف وبرضاه، ومن ثم فإنه يمكن التهرب من الضريبة في هذه الحالة، أما في الطريقة الأخرى فإن الاقتطاع يتم عن طريق هيئات تابعة للدولة أو تحت رقابتها، ودائما ما تكون عبارة عن شخص معنوي كالإدارات والمؤسسات والشركات العمومية والخاصة، فالمكلف ورغم كون قيمة الضريبة تقتطع من مجمل دخله، إلا أنه لا يمكن له التدخل في إجراءات هذا الاقتطاع، ولا

¹ مجال تطبيق هذه الضريبة بموجب المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تطبق على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية، وفوائض القيمة المحققة فعلا من طرف الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية، بالإضافة إلى الحقوق العقارية المتعلقة بهذه الأملاك.

² أنظر المادة 1/80 و 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 194.

⁴ محمد عباس محرزوي، مرجع سابق، ص 158.

⁵ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 142.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

التأثير فيه، حتى إن نسبة الضريبة المقطعة لا يشعر بها لأنها لا تدخل في تكوين الدخل الصافي الذي يتقاضاه بموجب الوظيفة، أي أن الأجر الذي يتفق عليه المكلف مع رب العمل يتضمن الأجر الصافي بعد خصم قيمة الضريبة.

فالحالة السابقة تشبه إلى حد كبير الضريبة على القيمة المضافة، والتي تكون مدرجة ضمن سعر السلعة أو الخدمة، والفرق بينهما أن المكلف في الضريبة على الدخل الإجمالي يكون على علم بقيمة هذه الضريبة، وذلك بموجب كشف الراتب الذي يتحصل عليه كل شهر، في حين أن ثمن السلع والخدمات لا يتم الإشارة فيه إلى قيمة الضريبة على القيمة المضافة، وإذا كان الإشهار بالسعر من متطلبات الممارسات التجارية وبموجب القانون¹، فإن البائع غير ملزم بإعلام المكلف بقيمة الضريبة على القيمة المضافة، باستثناء الحالات التي يتطلب فيها البيع بالفوترة.

ويعتمد المشرع على استعمال هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل الإجمالي، والتي يكون مصدرها الدخل أو الراتب أو الريع العمري، ففي هذه الحالة يقوم رب العمل التابع له المكلف بخصم قيمة الضريبة من الأجر المخصص للمكلف، وذلك قبل تصفية هذا الأجر وتوزيعه، حيث يقع العبء الكبير على المستخدم في الاقتطاع والتوريد إلى الخزينة العمومية، حتى في حال وجود اختلالات أو تجاوزات فإن المستخدم هو المسؤول الأول أمام المصالح الضريبية، لأن هذه العملية لا تخص المكلف وإنما رب عمله، فالدخل الذي يتحصل عليه المكلف يكون دخلاً صافياً بعد اقتطاع قيمة الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي.

وبالرجوع إلى قانون (ض.م) نجد بأن المادة 1/74 منه تنص صراحة على تحصيل الضرائب على الدخل الإجمالي عن طريق الاقتطاع من المصدر، باستثناء الأجور ذات المصدر الأجنبي والتي تحصل مباشرة من طرف المكلف، وهو ما نصت عليه كذلك المادة 1/128 من نفس القانون، بنصها على « يخضع الاقتطاع من المصدر الأجراء وأصحاب المعاشات والريوع العمرية الذين يزيد أجرهم الإجمالي المحسوب، عند الاقتضاء بالشهر، عن حد يحدد مبلغه بموجب قانون المالية باستثناء الفئات المنصوص عليها في المادة 68 المقطع (د) من هذا القانون».

نلاحظ بأن المكلف القانوني والمتمثل في المستخدم أو رب العمل هو المخاطب الرئيسي بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، رغم أن وعائها الضريبي هو دخل المكلف أو العامل، مثال

¹ وهو ما نصت عليه المادة 4 من القانون رقم 04-02 المتعلق بالممارسات التجارية، والتي تنص على « يتولى البائع وجوباً إعلام الزبائن بأسعار وتعريفات السلع والخدمات وبشروط البيع» أما المادة 5 من نفس القانون، فقد بينت أساليب الإعلام بالأسعار، والتي تكون بواسطة علامات أو وسم أو معلقات أو بأي وسيلة مناسبة لتأدية هذا الغرض.

أنظر: القانون رقم 04-02، المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004، يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، الجريدة الرسمية عدد 41، الصادرة بتاريخ 9 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 27 يونيو سنة 2004، ص 3.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ذلك ما نصت عليه المادة 1/75 من قانون (ض.م)، والتي نصت على « يتعين على كل مستخدم أو مدين بالراتب يقيم بالجزائر ويدفع مرتبات وأجور ومعاشات وتعويضات وأتعاب وريوع عمرية، أن يقوم باقتطاع، وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد من 128 إلى 130¹ ».

وفي هذا الإطار يمكن أن يخضع المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي إلى مجموعة من العقوبات في حالة مخالفته للالتزامات الملقاة عليه، مثال ذلك ما نصت عليه المادة 2/75 في فقرتها الثالثة من قانون (ض.م)، حيث نصت هذه الفقرة على « يعاقب على رفض تقديم هذه الوثائق إلى أعوان الإدارة الجبائية بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 314² ».

تعتبر طريقة الاقتطاع من المصدر أهم الطرق المعتمدة في تحصيل الإيرادات الضريبية لاعتبارها الطريقة الأضمن لتحصيل كامل قيمة الضريبة، كما أنها لا تشكل عبئا على الإدارة الضريبية، فبموجب هذه الطريقة تقوم المصالح الجبائية بتفويض سلطتها في مجال التحصيل الضريبي إلى الوسيط الضريبي، وهذا الأخير ملزم باتباع جميع الإجراءات والقواعد المتعلقة بالتحصيل.

وفي إطار عمليات الرقابة التي يخضع لها الوسيط الضريبي فإنه نادرا ما تحدث تجاوزات في عملية التحصيل، لذلك فإن هذه الطريقة تحد من ظاهرة التهرب الضريبي، كما أنها تحقق مبدأ إنتاجية الضريبة، فمن خلالها تقل نفقات التحصيل، بما أن العبء الضريبي هو الدافع الأساسي للتهرب الضريبي، فإنه وبموجب الاقتطاع من المنبع لنسبة الضريبة، فإن هذا العبء يكاد ينعدم، لأن قيمة الضريبة لا تشكل أي ضرر طالما أنها لا تدخل ضمن مكونات الأجر، إلا في حالة زيادة معدلات الضريبة على الدخل³.

ثالثا: طريقة الأقساط الضريبية.

والمقصود بالأقساط الضريبية هو تسديد قيمة الضريبة بشكل متقطع، أي تجزئة الضريبة عند التسديد، ويكثر استعمال هذه الطريقة باعتبارها وسيلة تصحيحية تلجأ إليها الإدارة الضريبية لمساعدة المكلف نتيجة لتراكم ديونه الضريبية أو كان مبلغ الضريبة مرتفعا وعدم مقدرة المكلف عن الوفاء به

¹ نجد كذلك المادة 2/75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على «يجب على المستخدمين والمدينين بالراتب أن يسجلوا لكل مستفيد وعن كل دفع مدفوع خاضع للضريبة أم لا...».

² المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ملغاة بالمادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، حيث تم نقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

أنظر: القانون رقم 01-21، المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية عدد 79، الصادرة بتاريخ 8 شوال عام 1422 الموافق 23 ديسمبر سنة 2001، ص 55.

³ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 72، ص 73.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

دفعة واحدة، مما يشكل عبئا حقيقيا عليه، ويطبق هذا النوع من التحصيل بناء على طلب من المكلف المدين بقيمة الضريبة وبعد قبول المصالح الضريبية.

والإدارة الضريبية هي من تقوم بتحديد هذه الأقساط وتنظيمها، سواء تعلق الأمر بعدد الأقساط أو آجال استحقاق كل قسط، وقد يأخذ نظام الأقساط الضريبية طابع الإجراءات العادية المطبقة في مجال التحصيل، أي أن تطبيقها لا يخضع لظروف معينة تخص المكلف، بل يتم العمل بها مراعاة لطبيعة النشاط الممارس، ويطبق هذا النوع من الأقساط بناء على القانون، بحيث تباشره الإدارة الضريبية دون اتفاق مسبق مع المكلف أو بطلب منه، وهو ما نص عليه التشريع الضريبي بموجب قانون الضرائب المباشرة في القسمين الثاني مكرر بعنوان "نظام الأقساط المطبق على المؤسسات الأجنبية" في القسم الثاني مكرر 3 تحت عنوان "نظام الأقساط المؤقتة المطبق على مؤسسات العروض".

وبالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي تحوز على صفقة لإنجاز أشغال معينة في الجزائر وبشكل مؤقت، ويكون هذا النشاط خضع للضريبة بموجب التشريع الجبائي الجزائري، أو بموجب الاتفاقيات الجبائية الدولية، حيث يتعين على هذه المؤسسات دفع قسط ضريبي قدره 0.5% من المبلغ الإجمالي للصفقة، كضريبة على أرباح الشركات أو على الدخل الإجمالي، ويتم دفع هذا القسط خلال 20 يوم من كل شهر لدى مصلحة الضرائب المختصة¹، ونفس الإجراء السابق ينطبق على المؤسسات التي تمارس نشاط تنظيم العروض المختلفة، وذلك بحسب نص المادة 1/356 من قانون (ض.م) إذ يتعين على هذه المؤسسات دفع قسط ضريبي يقدر بـ 20% من مبلغ الإيرادات المحققة خلال أول يوم من ممارسة نشاطها، ويتم دفع هذا القسط في أجل لا يتجاوز يوما كاملا بعد انتهاء العرض الأول، ويخصم القسط المدفوع من مجمل قيمة الضريبة على أرباح الشركات أو على الدخل الإجمالي.

وتطبق طريقة الأقساط الضريبية في الوفاء بالرسوم المفروضة على عقود تكوين أو تمديد أو تحويل أو دمج الشركات حسب الحالات المنصوص عليها في المادة 248 من قانون التسجيل، ويتم تطبيق هذه الطريقة بالنسبة للضريبة السابقة بناء على طلب ممثل الشركة، يكون مصحوبا بضمانات كافية²، وفي حالة قبول الطلب من طرف الإدارة الضريبية، فإنه يتم تقسيط دين الضريبة على ثلاث دفعات، يتم دفع القسط الأول عند تسجيل العقد، أما باقي الأقساط فتدفع كل سنة.

¹ أنظر المادة 356 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² وتشمل هذه الضمانات إما رهن عقاري أو رهن حيازي على محلات تجارية أو قيم منقولة، تكون قيمتها مساوية أو تفوق قيمة الرسم المؤجلة.

أنظر: المادة 84 فقرة 4 من قانون التسجيل.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وحسب المادة 1/87 من قانون التسجيل فإن رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة يمكن تقسيطها كذلك إذا طالب بها الورثة أو الموصى لهم، حيث يتم تقسيم هذا الرسم إلى عدة أقساط متساوية على حسب قيمته، فإذا كانت قيمة هذا الرسم لا تتجاوز 5% من الحصص الصافية للتركة، فيقسط الرسم على دفعتين، وترتفع هذه الأقساط إلى أربعة، إذا تجاوزت قيمة الرسم 10% من الحصص الصافية للتركة.

تتميز طريقة الأقساط بتخفيف العبء عن طريق توزيعه على فترات، ففي هذه الحالة الإدارة الضريبية تمنح المكلف أجل أو فرصة للوفاء بالتزاماته لتسديد نسبة الضريبة، وذلك قبل سلوك الطريق القضائي أو الردعي للمطالبة بأحقية المصالح الجبائية بتحصيل قيمة الضريبة، إلا أن طريقة الأقساط قد يترتب عنها حصة فائدة تحصل لصالح الإدارة الضريبية¹.

رابعاً: طريقة التسبيقات على الحساب.

وتعرف هذه الطريقة بأنها قيام المكلف بدفع أقساط دورية تكون إما شهرية أو فصلية، وتكون قيمة هذه الأقساط على حسب تقدير المكلف لقيمة الضريبة، بناء على نسبتها المدفوعة في السنوات السابقة، وفي نهاية السنة تقوم إدارة الضرائب بالتحديد الدقيق لقيمة الضريبة، وتقوم بخصمها من التسبيقات التي دفعها المكلف، ومطالبته بإكمال قيمة الضريبة إذا كانت أعلى من التسبيقات، أو بإرجاع مبلغ التسبيقات الزائد عن قيمة الضريبة الصافية².

وطريقة التسبيقات من بين طرق التحصيل الاختيارية، لأنها تتم بناء على طلب المكلف³ وبعد قبول الإدارة الضريبية بهذا الطلب.

وقد تم النص على هذه الطريقة بموجب المادة 362 من قانون (ض.م) وحسب هذه المادة فإن طريقة التسبيقات على الحساب تخص فئة معينة من المكلفين⁴ الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي إذا كان مصدره الأرباح المهنية، بشرط أن يكون قد مضى على ممارسة المكلفين لهذا النشاط سنة على الأقل.

¹ حسب ما ورد في الفقرة 2 من المادة 84 من قانون التسجيل، والتي تفرض نسبة فائدة قدرها 5% في حال تقسيط دفع قيمة الرسم.

² الكفيف فاتح، أساليب ربط الضريبة وضمائمات تحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة، العدد 1، 2015/12/31، ص 117.

³ يقدم هذا الطلب إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، وذلك قبل 2 فبراير من السنة المعنية، أو قبل نهاية الشهر الموافق لافتتاح السنة المالية وذلك عندما تكون السنة المالية غير متطابقة مع السنة المدنية.

أنظر: المادة 362 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ وهم المكلفون المنصوص عليهم بموجب المادة 357 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمتمثلين في المكلفين الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي مبلغ 80000 دج أو 50000 دج حسب الحالة أو 15000 دج بالنسبة للإيرادات المهنية الخام.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

تعتبر طرق التحصيل الضريبي السالفة الذكر من أهم الطرق المعتمدة من طرف التشريع الجبائي في هذا المجال، فهناك طرق أخرى للتحصيل، تتعلق بالطبيعة الخاصة لكل ضريبة، كضريبة الطابع والتي يتم تحصيلها عن طريق اقتناء طابع جبائي محدد وإصاقه على الوثائق، كذلك الأمر بالنسبة للرسوم المفروضة على بعض المعاملات، والمتمثلة في الأوراق مدفوعة القيمة كقسمة السيارات¹.

المطلب الثاني: الإخفاء الداخلي والخارجي للوعاء الضريبي.

الإخفاء الضريبي هو عبارة عن آلية يتم اتخاذها من طرف المكلفين لتحقيق أهداف مالية وربحية عن طريق التهرب من الضريبة، حيث يتم اللجوء إلى هذا الإخفاء نتيجة لاتساع الوعاء الضريبي، وزيادة حجم العبء الضريبي، نتيجة لانتهاج الدولة سياسة تمويل الميزانية لانخفاض الإيرادات العامة عن طريق الضريبة.

وتختلف وسائل الإخفاء المستعملة على حسب طبيعة الوعاء الضريبي، فهناك وسيلة تستعمل للإخفاء الداخلي، وتتمثل في السوق غير الرسمية (فرع أول) ووسيلة أخرى تمتاز بطابعها الدولي وتتمثل في الجنات الضريبية (فرع ثاني).

الفرع الأول: السوق غير الرسمية كآلية إخفاء داخلي للوعاء الضريبي.

وتسمى كذلك بالاقتصاد الخفي، أو الاقتصاد غير الرسمي أو الاقتصاد الموازي²، وهي أحد الظواهر السلبية لممارسة العمليات التجارية والأنشطة الاقتصادية، وله تأثيرات كبيرة على الميزانية العامة للدولة، لأنه يعتبر عامل معرقل لأهم مورد مالي للدولة، والمتمثل في الإيرادات الضريبية.

أولاً: تعريف السوق غير الرسمية والطرق المستخدمة في قياسها.

تعتبر السوق غير الرسمية أحد المصطلحات الاقتصادية والقانونية، التي تقوم على أساس الممارسة الخفية للأنشطة، لغرض التحرر من التكاليف المالية المختلفة وعلى رأسها الضرائب.

1- تعريف السوق غير الرسمية.

يرتبط مصطلح السوق غير الرسمية بالعديد من المفاهيم، تشترك جميعها في تحديد مفهومه،

¹ الكفيف فاتح، مرجع سابق، ص 118.

² حيث نجد مثلاً بأنه في فرنسا وإنجلترا يطلق عليه بالاقتصاد الخفي، وفي روسيا يطلق عليه بالاقتصاد غير الرسمي، وفي الولايات المتحدة الأمريكية يطلق عليه بالاقتصاد تحت الأرضي.

أنظر: يوسف بودة، كواد يكد، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر وإشكالية دمج أنشطته في قنوات الاقتصاد الرسمي (دراسة تحليلية)، مجلة العقار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي بتندوف، العدد 3، ديسمبر 2018، ص 163.

ومن بين هذه المفاهيم¹:

الاقتصاد التحتي: والمقصود به هو الاقتصاد الذي يتهرب من الإطار القانوني للدولة، وهذا إما باستخدام طرق غير مشروعة، والتي تضم الأنشطة الممنوعة من طرف القانون، أو عن طريق إخفاء هاته الأنشطة.

الاقتصاد الأسود: وهو مجموعة الأنشطة التي تدر عائدا في السوق، لكنه غير مصرح به لدى السلطات العمومية.

القطاع غير الرسمي: وهو عبارة عن مجموعة الأنشطة الاقتصادية التي تتحقق في هامش التشريعات الجزائية، الاجتماعية، الضريبية، أو هو عبارة عن الأنشطة التي تفلت من حسابات المحاسبة الوطنية.

و عرف المكتب الدولي للعمل، القطاع غير الرسمي² على أنه « قطاع يضم مجموعة وحدات إنتاجية تتميز بمجموعة من الخصائص والمعايير، خاصة التقنية منها، بالإضافة إلى ضعف مستوى القوانين التي تحكم سير هذه الوحدات»³.

الاقتصاد غير المنظور: ويتعلق ذلك بالأنشطة التي لا يمكن ملاحظتها بفعل العديد من الأسباب، ويمكن أن تكون هذه الأنشطة غير قانونية، أو قانونية لكنها ممارسة بدون تصريح، أو عن طريق الإخفاء الكلي أو الجزئي لعوائد هذه الأنشطة، أو قد يكون عبارة عن أنشطة غير مشروعة.

¹ قارة ملاك، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع عرض ومقاربة تجارب : المكسيك، تونس و السنغال، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع الاقتصاد المالي، جامعة منتوري بقسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الموسم الجامعي 2010/2009، ص من 9 إلى 15.

² يأخذ المكتب الدولي للعمل بمفهوم الاقتصاد غير الرسمي، حسب تقرير كينيا لسنة 1972، فموجب هذا التقرير يعتبر النشاط داخل القطاع غير الرسمي إذا توفرت فيه المعايير التالية:

_ سهولة دخول السوق.

_ استعمال الموارد المحلية الخاصة.

_ نشاطات على نطاق صغير.

_ التكنولوجيا ذات الكفاءة العالية للعمل.

_ التكوين المكتسب خارج النظام المدرسي.

_ أسواق ذات المنافسة غير المنظمة.

_ الملكية العائلية للمؤسسة.

أنظر: بقاط حنان، أثر الاقتصاد غير الرسمي على التشغيل في الجزائر، دراسة تقييمية للفترة 1990_2017، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، العدد 8، 2018، ص 697.

³ بورعدة حورية، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، دراسة الصرف الموازي، مذكرة ماجستير في الاقتصاد، تخصص اقتصاد دولي، جامعة وهران، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، المدرسة الدكتورالية في الاقتصاد وإدارة الأعمال، الموسم الجامعي 2014/2013، ص 20.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وتعرف السوق غير الرسمية بأنها « كل النشاطات التي تحدث خارج مجال الاقتصاد الرسمي، والذي تقوم الحكومة بضبطه، أي كل النشاطات الاقتصادية التي لا تخضع للضرائب والتي لا يتم مراقبتها من قبل الحكومة والتي لا تدخل ضمن الناتج القومي الإجمالي على عكس النشاط الاقتصادي النظامي أو الرسمي»¹.

ويركز هذا التعريف على الجانب الضريبي أو الجبائي للاقتصاد غير الرسمي، باعتباره السبب في ضياع موارد مالية ضخمة للدولة، كان من الممكن أن تساهم بشكل كبير في توازن موازنتها العامة، كما أن معظم الدراسات التي تناولت موضوع الاقتصاد غير الرسمي، تركز على سلبياته تجاه المنظومة الجبائية للدولة، فمن مقومات نجاح هذه المنظومة هو إمكانية حصر الاقتصاد غير الرسمي، وذلك من خلال إخضاع جميع الأنشطة والمداخل للنظام الضريبي.

وعرفت الجمعية العامة للأمم المتحدة السوق غير الرسمية بأنها «مجموعة الأنشطة الاقتصادية المتنوعة، والمشاريع التجارية، والعمال غير النظاميين، أو الذين لا يستفيدون من حماية الدولة»².

إن تعريف الأمم المتحدة يتضمن شقين، الأول يتعلق بالشخص المعنوي، من خلال الأنشطة التي يمارسها، سواء كانت اقتصادية أو تجارية، والشق الثاني يتعلق بالأشخاص الطبيعيين، وتم الإشارة إليهم باعتبارهم عمال غير نظاميين، لأنهم تابعين لقطاع غير نظامي، وبالتالي فإن التصريح بمثل هؤلاء العمال يؤدي إلى التصريح الغير مباشر برب العمل أو المؤسسة، وهو ما لا ينطبق على الاقتصاد غير الرسمي، والذي يقوم على أساس الإخفاء لجميع عناصر الإنتاج، وبذلك تكون الآثار المترتبة على هذا النوع من الاقتصاد، هو عدم إمكانية إخضاع دخول الأفراد وأرباح الشركات للضريبة، وتضمن هذا التعريف كذلك، الإشارة إلى وظيفة الحماية التي تقدمها الدولة، والتي لا تسري في مجال الاقتصاد غير الرسمي، لأن حماية الدولة لمؤسساتها العامة والخاصة، أو حتى الأجنبية، مرهون باحترام هذه المؤسسات لجميع إلزاماتها الضريبية بموجب قوانين الدولة.

ويعرف الأستاذ **بودلال علي** (أستاذ محاضر -أ- بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان) الاقتصاد غير الرسمي بأنه « مجموعة أو سلسلة من النشاطات اللاشعرية، تنشأ على هامش الاقتصاد الرسمي، تمارس من طرف أفراد أو جماعات محترفة الميدان،

¹ يقاط حنان، مرجع سابق، ص 696.

² تقرير رقم AIHRCI20115 الصادر عن الجمعية العامة للأمم المتحدة، في الدورة العشرين، مجلس حقوق الإنسان، بتاريخ 2012/04/10، ص 6.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

هدفها الأساسي الربح السهل والسريع، التهرب من الضرائب والمراقبة، إقبال الأفراد على هذا النوع من النشاطات ورفضهم الانضمام إلى النظام الرسمي»¹.

إن التعريف السابق يركز على الهدف الأساسي من ممارسة الأنشطة الربحية بمختلف أنواعها، فزيادة الربح الصافي هو الغاية المجردة من إنشائها، وبالتالي فإن المسيرين يبحثون دائماً عن البيئة المناسبة لتحقيق أكبر ربح، سواء كان ذلك بطرق مشروعة أو غير مشروعة، ويعتبر مناخ الاقتصاد غير الرسمي المجال المناسب لذلك، إذ أنه يسمح بتحقيق ربح صافي وسريع، على اعتبار أن مثل هذه الأرباح لا تخضع لأي اقتطاعات ضريبية، باستثناء مصاريف نفقات التكاليف، وذلك على عكس الاقتصاد الرسمي والذي يخضع للعديد من الاقتطاعات الضريبية، تختلف حسب الدول وطبيعة نظامها الجبائي.

وهنا يبرز الفرق بين القطاع الرسمي الذي يخضع للقانون في جميع معاملاته، وبين القطاع غير الرسمي والذي يرى في القانون أداة لعرقلة مسيرته الانتاجية والربحية، مع أن هذه الغاية بالإمكان تحقيقها كذلك داخل القطاع الرسمي، حتى إن الدولة بإمكانها تقديم تسهيلات في شكل تحفيزات جبائية، تسهم في تحقيق الغاية الربحية المنشودة، إلا أن ذلك يخضع لضوابط وشروط محددة.

ويرى الفقيه الاقتصادي Vito Tanzi (خبير اقتصادي، وهو أستاذ ورئيس سابق لقسم الاقتصاد بالجامعة الأمريكية) بأن الاقتصاد غير الرسمي هو « مجموع الدخل المكتسبة غير المبلغ عنها للسلطات الضريبية، أو مجموع الدخل غير الواردة في الحسابات اليومية، أو ذلك الجزء من الناتج القومي الذي لا يتم قياسه في الإحصاءات الرسمية، لعدم إعلانه، أو إقراره بأقل من قيمته الحقيقية للسلطات الضريبية، والتي تدخل أو لا تدخل ضمن حسابات الدخل القومي»².

وهذا التعريف يركز كذلك على الجانب الجبائي للسوق غير الرسمية، فهذه الأخيرة تنشأ بفعل عدم التصريح بالأنشطة والمداخيل والأرباح لدى السلطات الضريبية المختصة، وذلك لغرض التهرب من النظام الضريبي.

أما صندوق النقد العربي فقد أخذ بمفهوم الاقتصاد غير الرسمي الذي تبنته منظمة العمل الدولية، حيث ترى هذه المنظمة بأن القطاع غير الرسمي يضم مجموعة من الوحدات الانتاجية على اختلافها، تتميز ببساطة وبدائية تنظيمها ووسائل إنتاجها، وعدم وجود انفصال بين العمل ورأس

¹ نجاة ممش، الاقتصاد الموازي والاستقرار الاقتصادي، دراسة حالة الجزائر 1980_2014، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود وتمويل، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الموسم الجامعي 2017/2018، ص 3.

² بقاط حنان، مرجع سابق، ص 697.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

المال، كما أن علاقات العمل التي تيرمها هذه المنشآت تكون محددة المدة، وتخص في الغالب درجات القاربة، ولا تعتمد على عدد كبير من العمال، وتتميز هذه الوحدات كذلك بضعف تسييرها المحاسبي والإداري¹.

فالمفهوم السابق يركز بشكل كامل على الوحدات الناشطة داخل الاقتصاد غير الرسمي، والتي تفتقر إلى العديد من المقومات المادية والبشرية التي تمكنها من المنافسة داخل السوق الدولية، لذلك فإن هذه الوحدات على درجة قليلة من التطور، وتعتمد على أبسط الوسائل في القيام بأنشطتها الانتاجية، حتى إنها غير قادرة حتى على توفير مناصب عمل دائمة، نظرا لوضعيتها الغير قانونية داخل الدولة.

وعرفت مفوضية الإتحاد الإفريقي الاقتصاد غير الرسمي بأنه « يشمل المنشآت التي لا يتم تسجيلها عادة، ولها مستوى منخفض من التنظيم والانتاجية والمردودية، كما أن لها وصولا محدودا إلى الأسواق والتسهيلات الائتمانية والتدريب الرسمي والخدمات العامة، ولها مبان صغيرة أو غير ثابتة، وأخيرا لا تحظى بالاعتراف والدعم أو التنظيم من قبل السلطات العامة، ولا تتقيد بلوائح الحماية الاجتماعية والتشريعات الخاصة بالعمالة أو أحكام السلامة الصحية»².

إن هذا التعريف توسع في مفهوم الاقتصاد غير الرسمي، بداية من كونه عبارة عن أنشطة خارج القانون، لعدم التصريح بها لدى المصالح المختصة، مرورا بكون هذه الأنشطة تتميز بالضعف في مكوناتها المادية والبشرية وضعف أجهزتها الإدارية، وعدم امتثالها للقوانين السارية داخل الدولة في مجال العمل والتنظيم، ختاماً بكون انتاجيتها ضئيلة، ولا ترقى لمصاف الشركات الكبيرة، ولا تحظى بالتنافسية داخل السوق.

إن جميع التعاريف السابقة تؤكد على أن الاقتصاد غير الرسمي موضوعه عدم التصريح بالأنشطة لدى المصالح الضريبية، وبالتالي يمكن تعريف الاقتصاد غير الرسمي على بأنه مجموعة الأنشطة المسيرة من طرف شخص طبيعي أو معنوي، والتي يتم ممارستها دون أن يتم التصريح بها لدى الإدارة الضريبية، حيث يتم تسييرها بطرق غير قانونية، بداية من تأسيسها إلى غاية تسويق إنتاجيتها، ولا يتم تسجيل أي بيانات تتعلق بها لدى الدولة، ويكون الغرض من إنشائها هو تحقيق

¹ تقرير صادر عن صندوق النقد العربي، حول إحصاءات القطاع غير الرسمي في الدول العربية، أكتوبر 2017، أبو ظبي، ص 1.

² رشيدة حمودة، استراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة، دراسة مقارنة بين تجرتي الجزائر ومصر، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الإدارة الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الموسم الجامعي 2011/2012، ص 13.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
الريح، إما عن طريق عدم التصريح بهذه الأنشطة إذا كانت مشروعة، وذلك لغرض عدم الخضوع للضريبة، وإما بممارسة نشاط غير مشروع.

والسوق غير الموازية لها تأثير كبير على الميزانية العامة، لأن الأموال المتداولة داخلها تتزايد بشكل يؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني، لذلك فإن الدولة ملزمة بإيجاد سبل فعالة لتمويل عجز ميزانيتها، لأن الاعتماد على الضريبة كمصدر تمويل رئيسي يؤدي في حال ضعف الإيرادات الضريبية إلى محاولة زيادة نسبتها، وبما أن الدولة لا تستطيع الزيادة في كل مرة على الضرائب المفروضة على الأفراد، لأن ذلك يشكل تهديداً حقيقياً على استمرارية سلطات الدولة وأنظمة حكمها، لذلك تلجأ إلى زيادة العبء الضريبي على الأشخاص المعنوية، من الشركات والمؤسسات ذات الأنشطة الاقتصادية والتجارية والانتاجية، وهذا هو سبب اتساع مجال الاقتصاد غير الرسمي، لأنه إذا كان الربح هو الهدف الأساسي لأي نشاط، فإن المنظومة الجبائية المثقلة والمعقدة تحد من إمكانية تحقيق هذا الهدف، لذلك يجد العديد من الأشخاص من الاقتصاد غير الرسمي المجال المناسب لتحقيق ربح أكبر.

2- طرق قياس الاقتصاد غير الرسمي.

تظهر أهمية قياس الاقتصاد غير الرسمي، من خلال تحديد حجم الأنشطة والمداخل الغير مصرح بها، والتي تخرج من الحسابات العامة للميزانية، فهذه الأنشطة لو تم حصرها وإخضاعها للضريبة، فإنها تساهم بشكل بارز في زيادة حجم الإيرادات الضريبية، كما أن قياس الاقتصاد غير الرسمي، يمكن الدولة من متابعة التطورات الحاصلة في توسع هذا المجال، واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من انتشاره، واحتوائه بما يتماشى مع الأنظمة المعمول بها، إلا أن تحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي أمر في غاية الصعوبة، فليس من السهل حصر الأنشطة التي تمارس في الخفاء، فضلاً عن أنه لا يمكن للأشخاص العاملة داخل هذا القطاع أن تبلغ عنه، لأن ذلك يشكل مصدر رزق بالنسبة لهم.

كما أن تحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي ينتج عنه الزيادة في حجم الأوعية الضريبية، بإدراج هذه الأنشطة ضمن المعاملات الضريبية، وهي الغاية من وراء الكشف عن الأنشطة الممارسة داخل السوق غير الرسمية.

أ- الطرق المباشرة لتحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي.

تعتمد هذه الطريقة بشكل كبير على البيانات والدراسات المتوصل إليها، لذلك فإن هذه الطرق لا تحدد حجم الاقتصاد غير الرسمي بشكل دقيق، لكنها تعطي تصور لمدى تغلغل وانتشار هذه

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الأنشطة داخل الدولة، ويمكن أن يكون لهذه الأنشطة دور كبير في تقدير الاقتصاد غير الرسمي إذا تمت مباشرتها من طرف أشخاص مختصين في المجال، أو تم القيام بها من طرف المصالح التابعة للدولة أو تحت إشرافها.

وتتمثل أهم الطرق المباشرة في تحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي في:

- منهج الاستجواب في تقدير الاقتصاد غير الرسمي.

وتسمى كذلك بطريقة المسح بالعينات أو الاستقصاء، والمقصود بهذه الطريقة هو استخدام بيانات المسح من أجل التوصل إلى حجم الاقتصاد غير الرسمي، ويتم ذلك من خلال إنجاز أبحاث مفصلة على عينات محددة، تكون إما في شكل إجابات تطوعية لأسئلة معينة، يتم طرحها على المؤسسات أو العائلات التي من المفترض أن يكون لها ارتباطات مع مثل هذه الأنشطة، أو بالإمكان إمتلاكها لمعلومات تخصها¹.

وبالنسبة للتحقيقات لدى العائلات فإن الغاية منها تتمثل في تحديد حجم اليد العاملة البطالة، وهذه الطريقة تسمح بمعرفة حجم اليد العاملة غير المصرح بها، والتي تنشط داخل القطاع غير الرسمي²، وذلك بعد إجراء الفارق بين حجم اليد العاملة المصرح بها، والتابعة لأحد مؤسسات الدولة أو القطاعات الخاصة الخاضعة للأنظمة الجبائية للدولة، بالإضافة إلى تقدير ميزانية الأسرة، بحيث يجب أن تكون نفقات الأسرة تتناسب مع حجم الدخل المصرح به، وتستعمل هذه الطريقة كذلك في الكشف عن التهرب الضريبي، وبما أن هذا الأخير يمثل أحد وسائل الاقتصاد غير الرسمي، فإن الكشف عن الدخول غير المصرح بها يقود لمعرفة مصادر هذا الدخل، والذي غالبا ما يكون عبارة عن نشاط غير مصرح بها أو غير مشروع، وعليه فإن التحقيقات التي تتم مباشرتها على الأسرة تتعلق إما بتقدير حجم اليد العاملة أو تقدير حجم الإنفاق³.

ويمكن أن تمارس هذه الطريقة بتوزيع استبيان يتم إعداده من طرف باحثين مختصين في هذا المجال، يتم توزيعه على الفئات المحددة مسبقا، كالباعة والمشتريين والمؤسسات، وتسمح هذه الطريقة بالحصول على معلومات دقيقة عن القطاع غير الرسمي وتركيبته، إلا أن ذلك متوقف على صحة

¹ بورعدة حورية، مرجع سابق، ص 41.

² والمقصود بالتشغيل داخل القطاع غير الرسمي « هو ذلك النشاط الذي يقوم به الأفراد في ظل ارتفاع البطالة والفقر وانعدام المساواة بين الجنسين وهشاشة العمل، لتحقيق جملة من المزايا لا سيما فيما يتعلق بتوليد الدخل، ومن أهم الأسباب المساعدة على مزاوله الأنشطة في الاقتصاد غير الرسمي هو انخفاض متطلبات هذه الأنشطة من التعليم والمهارات ورأس المال».

أنظر: ميمونة داودي، عبد الحكيم بزويوة، آثار وسلبات الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، جامعة ابن خلدون، تيارت، عدد 1، جويلية 2018، ص 59.

³ قارة ملاك، مرجع سابق، ص 46.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الإجابات المقدمة من طرف عينات الدراسة، بالإضافة إلى جودة الأسئلة المطروحة في الاستبيان، ومدى إمكانية استدرجها لعينات البحث¹.

أما بالنسبة للتحقيقات التي تتم على مستوى المؤسسات، فهي أكثر دقة من التحقيقات العائلية، ويكون موضوعها هو مجال عمل هذه المؤسسات، سواء تعلق الأمر بالسلع أو الخدمات، كما يتم الاستعانة بهذه التحقيقات من خلال تحديد حجم اليد العاملة داخل هذه القطاعات².

ووجهت لهذه الطريقة العديد من الانتقادات، تتمثل في³:

- أن جودة المعلومات المتحصل عليها بموجب الاستبيان، مرتبطة بطبيعة الأسئلة وأسلوب صياغتها.

- إمكانية تأثر المعلومات المتحصل عليها بالميولات الشخصية لفئات البحث، ودرجة استيعابها واهتمامها بدعم موضوع الدراسة.

- عدم إمكانية الجزم بصدق المعلومات المتحصل عليها، لأنه من الصعوبة على الأفراد الاعتراف بسلوكياتهم، خاصة إذا كانت مخالفة للتشريع والتنظيم المعمول به، سواء تعلق الأمر بالفرد نفسه أو غيره.

- أن الوصول إلى معلومات كثيرة ودقيقة عن القطاع والاقتصاد غير الرسمي، يتطلب ضرورة تعميم الدراسة على فئات كثيرة من المجتمع والمؤسسات، وذلك يتطلب الاعتماد على عدد كبير من الباحثين للقيام بمثل هذه الدراسات.

- **التقدير عن طريق الإلتزام الضريبي.**

يعتبر العبء الضريبي العامل الأساسي لسلوك طريق الاقتصاد غير الرسمي، وذلك من أجل التخفيف من هذه الأعباء، وزيادة أكبر قدر ممكن من الأرباح، من هذا المنطلق فإنه يمكن الاعتماد على حجم الإلتزام الضريبي من أجل الوقوف على مدى انتشار الاقتصاد غير الرسمي.

فالإدارة الضريبية تمتلك وسائل تمكنها من كشف عن مختلف الأنشطة الغير مصرح بها، والمداخل والأرباح الغير خاضعة للضريبة، باتباع أسلوب الرقابة الجبائية، فبهذه الطريقة تتمكن المصالح الجبائية من دفع المكلف إلى الكشف عن مختلف مداخله وأنشطته الغير مصرح بها، إلا أن هذه الطريقة يمكن الاعتماد عليها في الكشف عن الإخفاء الجزئي للوعاء الضريبي، فالإدارة

¹ نجاة مشمش، مرجع سابق، ص 66.

² يقاط حنان، مرجع سابق، ص 698.

³ نجاة مشمش، مرجع سابق، ص 67.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
الضريبية إذا رأت بأن الوعاء المصرح به من طرف المكلف لا يتناسب مع ظروفه المالية الظاهرة، وسياسته الإنفاقية، في هذه الحالة تقوم بمراقبة محل المكلف والاطلاع عليه لمعرفة مصدر دخله وثروته.

وفي حالات كثيرة لا يكون للفرد ملف لدى الإدارة الضريبية، وهذا يعني ممارسته لعملية الإخفاء الكلي للنشاط أو الدخل الممارس داخل القطاع غير الرسمي، وبالتالي فإن الكشف عن هذه الأنشطة أمر بالغ الصعوبة، خاصة في حال لجوء الأفراد إلى استخدام أساليب تقنية في الإخفاء، فالرقابة التي تقوم بها المصالح الجبائية على عمليات الإخفاء الكلي للأنشطة، لا تتم إلا من خلال التبليغات والمعلومات التي تصلها عن مثل هذه الأنشطة، أما في الحالة الأولى فيكفي للإدارة الضريبية أن تقوم بالمقارنة بين الإقرارات الضريبية للمكلف وحجم نفقاته، من أجل مباشرة عمليات التحقيق الجبائي.

فالرقابة الجبائية هي الوسيلة الأكثر دقة في تحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي، بشكل جزئي، أي أنه لا يمكن الاعتماد عليها في التحديد الكلي لحجم الاقتصاد غير الرسمي، وذلك للسبب المشار إليه سابقا إلا أنها تعتبر أكثر دقة، لأن المعلومات المتحصل عليها تمت من خلال مباشرة إجراءات قانونية على مداخل الفرد وأنشطته، وبناء على معطيات دقيقة وثابتة، إلا أن نجاح هذه الطريقة مرتبط بمدى قوة الإدارة الضريبية وإمكانية توظيفها لأعوان رقابة ذو خبرة واسعة في الميادين الاقتصادية والمالية والقانونية، فمساهمة الرقابة الجبائية في تحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي، مرتبط بكثرة عمليات الرقابة التي ترمجها الإدارة الضريبية خلال فترة زمنية وجيزة، وهذا يتطلب منها توفير وسائل مادية وتقنية متطورة، ويد بشرية متخصصة.

كما يمكن قياس حجم الاقتصاد غير الرسمي بتحديد حجم التهرب الضريبي، فالدولة عند إعدادها لحسابات الميزانية تقوم بتحديد حجم الإيرادات الضريبية المتوقع تحصيلها، وقيمة الإيرادات المحققة فعليا، فالفارق بينهما يتم استعماله لتحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي، لكنه يخص جانب واحد من الأنشطة التابعة للقطاع غير الرسمي، والتي تتطوي على إخفاء جزء من أنشطتها أو أرباحها عن المصالح الجبائية¹.

ب- الطرق الغير مباشرة في تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي.

وتوجد هناك العديد من الطرق الغير مباشرة في تحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي، وترتبط غالبا بالجوانب الاقتصادية، وقد تطورت هذه الطرق بتطور الاقتصاد غير الرسمي، كما تعتمد بعض

¹ قارة ملاك، مرجع سابق، ص 48.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
هذه الطرق في تقدير الاقتصاد غير الرسمي على معادلات حسابية وبيانية، وهناك طرق أخرى تركز على دراسة سبب من أسباب نشوء هذا الإخفاء الناتج عن ممارسة أنشطة خارج الأطر القانونية لها، ومن بين هذه الطرق:

- طريقة الإنفاق العام.

ترتبط هذه الطريقة بأسلوب الاستبيان الخاص بالعائلات، إلا أنه تتم ممارستها بشكل مستقل، وتأخذ الجانب الرقابي أو التحقيق، ويكون الغرض من هذا الاستبيان هو جمع معلومات معينة للوصول لنتيجة محددة، فبموجب الإنفاق الذي يقوم الفرد تتمكن المصالح داخل الدولة من معرفة مصدر هذا الإنفاق، خاصة إذا كان الفرد يمتلك وظيفة داخل الدولة وتحت رقابتها، وبالتالي فإن الدخل الذي يتقاضاه يكون معلوما ومحددا، فإذا كان حجم الإنفاق يفوق قيمة الدخل بشكل مثير للريبة، فإن ذلك يدفع بالسلطات المختصة إلى البحث عن مصدر هذا الإنفاق، فدخل الفرد لا يمكنه تغطية مجال هذا الإنفاق، حيث يتم البحث عن مصدر الدخل الثاني، والذي قد يكون عبارة عن عمل أو ربح غير مصرح به، فمن خلال الفارق بين حجم الانفاق العام وقيمة الدخل يمكن ولو بشكل جزئي معرفة حجم الاقتصاد غير الرسمي¹.

إن نجاح هذه الطريقة يمكن أن يحدد حجم الاقتصاد غير الرسمي بالنسبة لفئات معينة من المجتمع، وهم الموظفون والعمال، إلا أن ذلك منوط بصحة حسابات وتقدير حجم الإنفاق، وهذا يتطلب مجهودات كبيرة تنقل كاهل الدولة للتحقيق في أوجه الإنفاق لجميع أفراد المجتمع.

- طريقة تباين القوى العاملة.

وهذه الطريقة كذلك تشبه سابقتها، إذ لها ارتباط بالاستبيان الموجه لفائدة العائلات، إلا أنه يمكن الاعتماد عليه بشكل كبير في الإحصاءات الوطنية لتحديد القوى العاملة داخل الدولة.

ويتم العمل بهذا الأسلوب من خلال جمع الإحصاءات المتعلقة باليد العاملة الرسمية داخل دولة ما، وتتعلق بالموظفين والعمال داخل القطاع النظامي العام والخاص، ويتعين في هذه القطاعات أن تكون ملتزمة بالقانون بداية من التصريح بالنشاط وكذلك التصريح باليد العاملة وبال عقود التي تم إبرامها، والوفاء والتقييد بالالتزامات الضريبية المفروضة عليه بموجب القوانين الضريبية.

فتباين القوى العاملة أسلوب فعال في تحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي، لأن الدولة في هذه الحالة تحوز على إحصاءات دقيقة لنسبة التشغيل والبطالة، وبالتالي فإن اليد العاملة الغير مدرجة

¹ رشيدة حمودة، مرجع سابق، ص 28.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

في هذه الإحصائيات، أي الغير مصرح بها، فهي تابعة للقطاع غير الرسمي، فهذا القطاع يعتمد إلى اختيار عمال معينين ولفترة تعاقدية محدودة وعدم إدراجها في أي سجلات مالية أو محاسبية، لأن ذلك من شأنه أن يجلب الشبهات إلى هذا القطاع، بما يمكن الدولة من مباشرة تحقيقاتها لكشف مثل هذه الأنشطة المخفية.

إن الطرق التي تم ذكرها سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، تعتبر من أهم الطرق التي يمكن العمل بها في مجال تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، ويعاب عليها كونها لا تحدد الحجم الحقيقي للاقتصاد غير الرسمي، وإنما كل طريقة بإمكانها أن تحدد حجمه ضمن مجالها، فالإنفاق يحدد حجم الاقتصاد غير الرسمي بالنسبة للدخول الغير مصرح بها، واليد العاملة بإمكانها أن تحدد بالنسبة للعمال الغير مصرح بهم والمزاولين لوظائفهم داخل قطاعات غير رسمية، والرقابة الجبائية بإمكانها تحديد حجم المداخل والأنشطة و الأرباح المحققة داخل القطاعات غير الرسمية، وذلك بالاعتماد على الملفات الجبائية، أما طريقة الاستبيان فهي توفر المعلومات الضرورية للقيام بإحصاءات علمية لمعرفة حجم الاقتصاد غير الرسمي.

بالإضافة إلى ذلك فإن هناك العديد من الطرق لتقدير الاقتصاد غير الرسمي، نذكر منها¹:

طريقة المبادلات: يقوم هذا الأسلوب على طرح الناتج القومي الرسمي من إجمالي الناتج غير الرسمي، وذلك من خلال استخدام البيانات المتعلقة بالحجم الكلي للمعاملات الاقتصادية.

طريقة المعاملات النقدية: وتعتمد على دراسة وتحليل العمليات المالية المنجزة على شقيها، المعاملات المالية الورقية كالشيكات، والمعاملات المالية النقدية كالدفع النقدي، ويراعى في ذلك أن عمليات الاخفاء التي يقوم عليها الاقتصاد غير الرسمي تتطلب حتمية القيام بالمعاملات المالية النقدية، لأن المعاملات النقدية الورقية يمكن الكشف عنها عند إجراء أي تحقيق، وعليه فإنه يتم قياس حجم الاقتصاد غير الرسمي بزيادة الطلب على النقود.

طريقة الاستهلاك المادي: يركز الباحثون في هذا المجال على الاستهلاك الإجمالي للكهرباء، باعتبارها الاداة الضرورية لسير أي نشاط، خاصة الشركات والمؤسسات، فمن خلالها يتم إجراء عملية طرح بين الاستهلاك الوطني لهذه الطاقة مع الاستهلاك الفعلي المحقق، فالفارق بينهما هو ما تم استهلاكه في إطار سير القطاعات غير الرسمية.

إن تمكن الدولة من تحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي يمهد لها الطريق في سبيل اتخاذ الإجراءات اللازمة لاحتواء هذه الأنشطة، ومعرفة مقدار تأثير السياسة المالية للدولة، والتي تعتمد

¹ وللتفصيل أكثر في هذه الطرق أنظر: بورعدة حورية، مرجع سابق، ص من 42 إلى 59. و نجاة ممش، مرجع سابق، ص من 72 إلى 100.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

على المجال الاقتصادي كعامل رئيسي لضمان سيرورة واستمرارية الإيرادات الضريبية ووفرته، ذلك أن الضرائب المفروضة على القطاعات على اختلاف أنشطتها سواء كانت إنتاجية أو خدماتية أو تمويلية، تساهم بنسبة أكبر من الحجم الإجمالي للعائدات الضريبية، ومن هنا فإن الدولة بحاجة إلى بذل كل الجهود والامكانيات المادية والبشرية والقانونية من أجل إخضاع جميع الأنشطة للنظام الضريبي، خاصة بالنسبة للدول التي تعتمد على الضريبة كمورد رئيسي لتمويل ميزانيتها، لأن تذبذب هذا المورد في القيام بوظيفته التمويلية، يؤدي إلى قصور الموارد المالية للدولة، مما يشكل عاملاً أساسياً في عجز ميزانيتها.

ثانياً: الآثار المالية للاقتصاد غير الرسمي.

إن الاقتصاد غير الرسمي يعتبر أهم المعوقات التي تحد من التطور الاقتصادي للدولة، ويؤثر بشكل كبير على مواردها المالية، ويزيد حدة تأثيره على السياسة المالية للدولة، من خلال إضراره بحجم الإيرادات الضريبية المحققة، باعتبارها أحد الموارد الهامة للتمويل، لذلك فإن الدولة التي يكون اقتصادها غير الرسمي أكثر تطوراً وانتشاراً من الاقتصاد الرسمي، فذلك ينكس على استقرار موازنتها العامة.

1- أثر الاقتصاد غير الرسمي على المنظومة الجبائية.

تستند الدولة في إطار إبرام وتمويل مشاريعها التنموية على مردودية أنظمتها الجبائية، ومدى إمكانية احتوائها لجميع النفقات اللازمة لاستكمال هذه المشاريع، فقصور الجبائية الضريبية عن توفير الإيرادات اللازمة لتمويل الميزانية يشكل عائقاً أمام الجهود التي تبذلها الدولة للنهوض باقتصادها الوطني، وتحقيق التنمية المطلوبة، فالإدارة المالية للدولة لها دور كبير في السياسة العامة المنتهجة، وبما أن الإدارة الضريبية هي أهم سلطة مالية، فإن أي خلل في هذه الإدارة يؤدي إلى التأثير على الشكل النهائي لمالية الدولة.

فتتأثر ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي وانتشارها يؤدي إلى الإضرار بالحصيلة الجبائية، وذلك بفعل نزوح عدد كبير من الأوعية الضريبية واحتمائها تحت راية الاقتصاد غير الرسمي، بدافع الهروب من العبء الضريبي الملقى عليها.

إن أهم العوامل التي يتم اتباعها داخل القطاع غير الرسمي تتمثل في عمليات الإخفاء لمختلف الأنشطة والمداخل وعدم الإقرار بها لدى المصالح الضريبية، ويترتب عن ذلك وجود عدد كبير من الدخول الغير خاضعة للضريبة، في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي، إضافة إلى استحالة تحصيل العديد من الضرائب كالضريبة على القيمة المضافة والضرائب على المبيعات، لأن

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الوعاء الضريبي لمثل هذه الضرائب يكون مخفياً وغير خاضع للمعاملات القانونية المنصوص عليها، مما يشكل عائقاً أمام الإدارة الضريبية في تحصيل هذه الضرائب لانعدام المادة الخاضعة للضريبة، فتزايد حجم الاقتصاد غير الرسمي يؤدي إلى ضياع موارد ضريبية هامة للدولة مما يتسبب في عجز كبير في موازنتها العامة¹.

كما أن القيام بالمعاملات المالية والتجارية وكذا جميع الأنشطة الخاضعة للضريبة في إطار الاقتصاد غير الرسمي، يشكل خرقاً لقاعدة العدالة الضريبية²، والتي تقتضي مساهمة جميع أفراد المجتمع في تحمل الأعباء الضريبية، وبالتالي فإن الاقتصاد غير الرسمي يؤدي إلى تقسيم طبقات المجتمع إلى فئتين، فئة تمارس أنشطتها تحت أعين الدولة ووفقاً لقوانينها وأنظمتها، وتدفع الضرائب المفروضة عليها، وفئة أخرى تحقق دخلاً كبيراً لعدم خضوعها والتزامها بأي ضريبة، لأنها تمارس نشاطات غير مسجلة أو غير مصرح بها لدى الدولة، مع أن كلا الفئتين تستفيدان من الخدمات المقدمة من طرف المرافق العامة، وعلى قدر كبير من التساوي، وقد يصل الأمر إلى لجوء الدولة إلى زيادة العبء الضريبي على الفئة الأولى، وذلك بفعل تنامي أنشطة الفئة الثانية، وهو ما يؤدي إلى زعزعة الاستقرار المالي والاجتماعي، لذلك فإنه يتعين على الدولة إخضاع كلا الفئتين للأنظمة الجبائية، وإلا فإن جزء كبير من الفئة الأولى قد ينخرط في أنشطة الفئة الثانية.

ويرجع معظم الفقهاء إلى أن السياسة الضريبية المعتمدة داخل الدولة هي أحد الدوافع الرئيسية لانتشار الاقتصاد غير الرسمي، حيث أثبتت العديد من الدراسات أن سعر الضريبة له تأثير كبير في التوجه نحو الاقتصاد غير الرسمي، ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات ما يلي³:

- أن معدلات الضريبة المرتفعة، والتي تزيد بتزايد احتياجات الدولة المالية، تؤدي إلى تحفيز العديد من الممولين على اللجوء إلى الاقتصاد غير الرسمي في ممارسة أنشطتهم.
- إن نسب الضريبة المفروضة عند وصولها إلى حد معين تشكل عائقاً وعبئاً على المكلف في الوفاء بها، وبالتالي يلجأ العديد من المكلفين إلى التصريح بجزء من دخلهم بما يتماشى مع سعر الضريبة.
- أثبتت الدراسات أن ارتفاع معدلات الضريبة التصاعدية يدفع بأصحاب الدخل المرتفعة إلى عدم التصريح بمدخلهم، مقارنة بأصحاب الدخل الضعيفة أو المتوسطة.

¹ نجاة مشمش، مرجع سابق، ص 106.

² بورعدة حورية، مرجع سابق، ص 65، ص 66.

³ رشيدة حمودة، مرجع سابق، ص 50.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- أن زيادة سعر الضريبة يؤدي في المقابل إلى الانقاص من حجم الحصيلة الضريبية المحققة، مقارنة مع حجم الوعاء الضريبي، لأن الارتفاع المستمر لمعدل الاقتطاع الضريبي يدفع بالأفراد إلى العمل داخل القطاعات والأنشطة غير الرسمية.

- ومن بين الدراسات التي أجريت في أمريكا، تبين بأنه كلما ارتفع معدل الضريبة على الدخل الفردي الفيدرالية بنسبة 1% نتج عن ذلك نمو الاقتصاد غير الرسمي بنسبة 1.4%، وفي المقابل فإن ثبات معدلات الضريبة يؤثر سلباً على نمو الاقتصاد غير الرسمي، كما تبين بأن الأفراد كثيرون ينتقل والحركة بين الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي، وذلك مرتبط بصافي الأجر المتحصل عليها، بحيث أنه كلما ارتفع سلم الأجر داخل القطاع الرسمي قل التوجه نحو القطاع غير الرسمي.

إن الدولة التي تمتلك اقتصاد قوي يخضع لنظامها وقوانينها، ينعكس ذلك على استقرار ميزانيتها العامة، ويرجع سبب ذلك إلى استقرار معدلات وحصيلة الضريبة على الدخل، فزيادة الدخل المحققة من الاقتصاد غير الرسمي ينتج عنه انخفاض في حجم العائدات الضريبية، بسبب تقلص الوعاء الإجمالي للضريبة على الدخل بفعل هجرة معظم الدخل نحو الاقتصاد غير الرسمي، لعدم الرضى عن السياسة التمويلية المنتهجة من طرف الدولة، والتي تعتمد على الزيادة في الوعاء الضريبي لتغطية عجز ميزانيتها، لازدياد حجم النفقات العامة، ففئة الدخل المرتفع ولسبب عدم خضوعها للضريبة، تزداد وتيرة الانفاق لديهم، فهذه الزيادة تؤثر على العديد من مجالات الإنفاق العام كالتعليم والصحة والمواصلات، فتجد الدولة نفسها ملزمة بالتوسع في هذه الخدمات، وذلك يتطلب الزيادة في حجم الإنفاق، والذي يتطلب بدوره التوسع في المصادر التمويلية للدولة، وقد يكون من بين الحلول المتاحة هو الزيادة في معدلات الضريبة المفروضة على الدخل الناتجة عن القطاع الرسمي¹.

فالضريبة على الدخل الإجمالي لها تأثير كبير على استقرار الاقتصاد الرسمي، لأن ارتفاع معدلات هذه الضريبة ينعكس إيجاباً على الاقتصاد غير الرسمي، فالأجر الذي يتقاضاه العامل داخل القطاع غير الرسمي أعلى بكثير من الأجر الذي يتقاضاه غيره وبنفس الوظيفة داخل القطاع الرسمي، وذلك بعد خصم الضرائب والاشتراكات المطبقة على الدخل، حتى إن هناك بعض الاشتراكات تخصم من رب العمل كاشتراكات الضمان الاجتماعي، وإن كان يتشارك في تحملها العامل والمستخدم، إلا أن هذا الأخير يتحمل نسبة كبيرة من العبء، ويعتبر ذلك أحد الدوافع نحو إنشاء قطاع غير رسمي وتوظيف عدد من العمال دون أن يكون هناك أي تكاليف تعاقدية، فهذه الطريقة تخدم كلا من العامل ورب العمل، فالعامل يستفيد من ارتفاع دخله لخلوه من أي اقتطاعات

¹ نجاة ممش، مرجع سابق، ص 106، ص 107.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ضريبية أو اشتراكات، أما المستخدم فهو المستفيد الأكبر من هذا الوضع، لأن ذلك يؤدي إلى زيادة أرباحه¹.

ونشير في هذه النقطة إلى أن العامل يستفيد من هذا الوضع طيلة فترة تعاقد، لكن بعد توقفه عن العمل لأي أسباب كانت فإنه لا يستفيد من دعم الدولة، وهذا على عكس العامل داخل القطاع الرسمي، والذي يستفيد من بعض الخدمات الصحية، وبعض المنح كمنحة الوفاة والعجز وأجرة التقاعد، والتعويضات التي يستفيد منها جراء التوقف الاضطراري عن العمل كمنح الأمومة والعطل المرضية.

ونجد كذلك بأن الضريبة على القيمة المضافة تساهم في نمو الاقتصاد غير الرسمي، فارتفاع قيمتها بالنسبة لعمليات البيع المنجزة، يدفع بالمتعامل إلى البحث عن طرق أخرى لتجنب الخضوع للضريبة، وبيع المنتجات بعيدا عن رقابة الدولة، ومن بين هذه الأساليب، البيع دون فواتر أو التسديد النقدي لثمن السلعة، والبعد عن المعاملات المالية البنكية².

فنلاحظ بأن هناك علاقة بين المنظومة الجبائية والاقتصاد غير الرسمي، فنشأة ونمو هذا الأخير مرتبط بالتعقيدات التي يمتاز بها النظام الجبائي، وعدم استقراره واعتماده في العديد من الحالات على معدلات ضريبية مرتفعة، حيث تجد المؤسسة أو الشركة نفسها مجبرة على دفع العديد من الضرائب عن نشاط واحد، كما أن القوانين الضريبية تتغير كل سنة، ويكون موضوع هذا التغيير إما التعديل في حجم الوعاء الضريبي أو فرض ضرائب ورسوم جديدة أو الزيادة في قيمة ضرائب معينة، وتلجأ الدولة إلى هذه الطريقة لتغطية العجز الذي تتسبب فيه التخفيضات والإعفاءات الضريبية المفروضة على الأشخاص الطبيعيين.

فزيادة العبء الضريبي تساوي الزيادة في حجم الاقتصاد غير الرسمي، لذلك فإن المنظومة الجبائية هي المحور الرئيسي في جميع الجهود التي تبذلها الدولة لدمج الاقتصاد غير الرسمي داخل القطاعات الرسمية، وإذا كان إلغاء الضرائب على عدد كبير من القطاعات يؤدي إلى إضرار كبير بميزانية الدولة، إلا أنه بإمكانها إقرار تخفيضات أو إعفاءات على قطاعات معينة بحكم طبيعتها وأهميتها

2- آثار الاقتصاد غير الرسمي على التهرب الضريبي.

إن السبب الرئيسي للتوجه نحو الاقتصاد غير الرسمي هو تحقيق أكبر ربح ممكن، وذلك إما

¹ رشيدة حمودة، مرجع سابق، ص 51، ص 52.

² نفس المرجع السابق، ص 53.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
بممارسة أنشطة غير مشروعة، أو عدم الخضوع لأنظمة الدولة الضريبية المطبقة على الأنشطة
الممارسة، وبالتالي فإن الاقتصاد غير الرسمي هو أحد الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي،
فمن خلاله يقوم الممول بإخفاء وعائه الضريبي، والمتمثل في الأنشطة أو المداخيل أو الأرباح،
لغرض التملص من دفع الضريبة، ذلك لأن الاقتصاد غير الرسمي يقوم على أساس الممارسة الظلية
للأنشطة، أي أن جميع الأعمال التي تتم داخله تكون بصورة سرية وبعيدا عن أعين سلطات الدولة
وأجهزتها، وعليه فإن الاقتصاد غير الرسمي هو البيئة المناسبة للتهرب الضريبي.

إن الاقتصاد غير الرسمي يشمل جميع الأنشطة المتهربة من الضريبة، وبالتالي فإن القوانين
الضريبية السارية لها تأثير كبير في هذا المجال، لأن جميع الدخول التي يفرض عليها القانون
ضرائب معينة تكون مخفية داخل الاقتصاد غير الرسمي، وبذلك يكون الاقتصاد غير الرسمي مكون
من مجموعة الأنشطة التي يترتب عنها دخلا خاضعا للضريبة بموجب قوانين الدولة، حيث يلجأ
أصحاب هذه الدخول إلى إخفائها للتهرب من الاقتطاعات الضريبية، وبالتالي فإن هناك علاقة
تكاملية بين الاقتصاد غير الرسمي والتهرب الضريبي، فأى دراسة للاقتصاد غير الرسمي يجب أن
تتضمن الإشارة إلى التهرب الضريبي والعكس، بدليل أن القطاع غير الرسمي يسهم بشكل مباشر في
سلوك طريق التهرب الضريبي، ومن ثم فإن كلا الظاهرتين تعتبران سببا وأثرا للظاهرة الأخرى،
فالاقتصاد غير الرسمي قد يكون مرادفا للتهرب الضريبي، إذ أن هذا الأخير يقوم على ممارسة
أنشطة غير مصرح بها لدى السلطات الضريبية، وبالتالي فهي غير خاضعة للقانون.

ورغم العلاقة القوية القائمة بين الاقتصاد غير الرسمي والتهرب الضريبي، إلا أن الاقتصاد
غير الرسمي أوسع وأشمل من التهرب الضريبي، لأن جميع الأنشطة المتهرب من الضرائب المترتبة
عنها تكون متواجدة داخل الاقتصاد غير الرسمي، بينما هناك أنشطة أخرى بحكم طبيعتها تكون غير
خاضعة للضريبة، لكنها متواجدة ضمن الاقتصاد غير الرسمي، كالأنشطة غير المشروعة والتي يمنع
القانون مزاولتها وتعتبر جريمة قائمة بذاتها¹.

إن جميع الجهود التي تبذلها الدولة من أجل محاربة التهرب الضريبي أو الاقتصاد غير
الرسمي يكون لها تأثير على كليهما، فالحد من انتشار التهرب الضريبي يقتضي العمل على احتواء
الاقتصاد غير الرسمي، والتقليل من اتساع هذا الأخير يتطلب إيجاد حلول للعبء الضريبي الذي
يعتبر سببا رئيسيا في التهرب الضريبي.

¹ بوعافية رشيد، بدر محمد، تطور الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر وبروز ظاهرة غسل الأموال في الجزائر، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة محمد
البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، عدد 1، ديسمبر 2017، ص 14.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

فالعوامل السلبية للقطاع غير الرسمي تمس بدرجة كبيرة المجال المالي والاقتصادي، وذلك بفعل تأثيره على مردودية الموارد المالية للدولة، إلا أن هذه الآثار بإمكانها أن تمتد إلى جوانب أخرى، كالجوانب الاجتماعية.

الفرع الثاني: الإخفاء الخارجي للوعاء الضريبي عن طريق الجنات الضريبية.

تلجأ العديد من الشركات متعددة الجنسيات إلى دول الجنات الضريبية باعتبارها مراكز مالية أو تمويلية، فهي تقرر جملة من التحفيزات الضريبية، سواء بالتخفيض أو الاعفاء الكلي من الضريبة، فهي بذلك تمثل مناخا ملائما لجذب الاستثمارات الخارجية، وهو ما يدفع بالشركات دولية النشاط إلى إنشاء مراكز أو فروع أو استثمارات داخل هذه الدول، وذلك لتخفيف العبء الضريبي المفروض في الدولة مقر المؤسسة الرئيسي، وتكوين رأس مال ضخم عن طريق تطوير استثماراتها وتنوعها داخل دول تمتاز بنظام ضريبي مخفف¹.

إن أهم ما يميز النظم الضريبية حول العالم، هو اختلافها وتباينها، فأى نظام معتمد داخل الدولة هو الذي يحدد ملامح النظام الضريبي، وباختلاف الأنظمة السياسية تختلف طبيعة وخصائص النظام الجبائي، فقد تنتهج السياسة العامة في الدولة أسلوب الجذب، وذلك عن طريق إنشاء نظام ضريبي مرن يسمح بإنشاء بيئة استثمارية ملائمة، وتسلك الدولة في ذلك أسلوب التحفيزات الضريبية، فقد تجد الدولة نفسها غير مجبرة على فرض معدلات ضريبة مرتفعة لتمويل ميزانيتها، أو قد يكون الهدف من منح هاته التحفيزات هو سحب الشركات الصناعية الكبرى لإنشاء استثماراتها داخل أقاليمها، وهذا من شأنه أن يمتص نسبة كبيرة من البطالة المحلية، عن طريق توظيف اليد العاملة داخل هاته المشروعات، فضلا عن كونه أحد عوامل الازدهار الاقتصادي والصناعي داخل البلد، وذلك من خلال الاستفادة من المهارات والخبرات التي تمتلكها هذه الشركات، وهذا يعفي الدولة من تحمل أعباء المنافسة الصناعية مع الدول المتقدمة طالما بإمكانها جذب الشركات الكبرى للاستقرار في أراضيها²، حيث يطلق على مثل هذه الدول بالجنات الضريبية، وهناك من يطلق عليها مصطلح Tax Haven³ ويقصد به ضريبة المرسى أو الميناء الآمن والذي ترسو فيه الشركات الدولية بعد قطعها لبحور التشريعات الضريبية، وتسمى كذلك بـ Oasis Fiscales أي الواحة الضريبية، والتي يستظل فيها المتعامل أو الشركة بعد قطعها لصحراء الضرائب، بالإضافة إلى تسميات أخرى منها:

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 125، ص 126.

² ريمة ظافري، محمد سعد الدين بلخيري، مرجع سابق، ص 78.

³ Jane G. Gravelle, Tax Havens: (International Tax Avoidance and Evasion), National Tax Journal , No. 4, December

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

(الملاجئ الضريبية، المقاطعات السرية، دول الإعفاء الضريبي، المراكز المالية الخارجية، المراكز المالية الدولية، دول الإجازات الضريبية)¹.

لم يتفق فقهاء الاقتصاد والمنظمات الدولية في تحديد عدد الدول التي تعتبر كجناز ضريبية، فنجد بأن شبكة العدالة الضريبية² تقر بوجود 60 دولة تصنف كجناز ضريبية، أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية³ صرحت بأنه في سنة 2004 تم إحصاء 72 جنة ضريبية، تم التداول فيها 50% من التجارة العالمية، وتشير هذه المنظمة في تقريرها إلى أن القارة الإفريقية خسرت 1200 مليار يورو نتيجة التهرب الضريبي نحو هاته الجناز الضريبية، وتؤكد تقارير البنك العالمي⁴ لسنة 2008 وجود 70 جنة ضريبية⁵، وتجدر الإشارة إلى أن قائمة الدول المصنفة كجناز ضريبية تختلف بمرور الزمن وتشهد تناقص مستمر، ذلك أن العديد من الدول تسعى إلى إبرام مجموعة من المعاهدات الضريبية مع دول أخرى قصد القضاء على التهرب الضريبي، كما انعقدت العديد من المؤتمرات والمفاوضات قصد التقليل من عدد الجناز الضريبية، وتبقى سويسرا من بين أشهر دول الجناز الضريبية⁶.

أولاً: تعريف الجناز الضريبية.

نظراً لأهمية موضوع الجناز الضريبية وارتباطه بالاقتصاد العالمي والنظام المحاسبي والجبائي، فقد تعددت تعاريفه بين فقهاء الاقتصاد والمنظمات الدولية.

وتعرف الجناز الضريبية بأنها «إقليم وطني تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في مجموعها

¹ معزوز نشيدة، تفعيل مكافحة الجناز الضريبية لمواجهة آثار الأزمة العالمية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، عدد 8، جوان 2018، ص 80.

² هي شبكة دولية مستقلة تم إطلاقها في عام 2003، تركز على البحث والتحليل والدعوة في مجال الضرائب الدولية والتنظيم المالي، بما في ذلك دور الملاذات الضريبية، وتحلل وتشرح آثار التهرب الضريبي والمنافسة الضريبية، ويدعم مشاركة المواطنين ومنظمات المجتمع المدني وصانعي السياسات بهدف نظام إرساء ضريبي أكثر عدلاً.

أنظر: https://emirate.wiki/wiki/Tax_Justice_Network تاريخ التصفح 2022/02/18.

³ هي منظمة اقتصادية حكومية دولية تضم 38 دولة عضو، تأسست في عام 1961 لتحفيز التقدم الاقتصادي والتجارة العالمية. تُعد منتدى للبلدان التي تصف نفسها بأنها ملتزمة بالديمقراطية واقتصاد السوق، وتوفر منصة لمقارنة تجارب السياسات، والبحث عن إجابات للمشاكل المشتركة، وتحديد الممارسات الجيدة وتنسيق السياسات المحلية والدولية لأعضائها، و منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هي مراقب رسمي في الأمم المتحدة.

أنظر: <https://ar.wikipedia.org/wiki/> تاريخ التصفح 2022/02/18.

⁴ «هو أحد الوكالات المتخصصة في الأمم المتحدة التي تعنى بالتنمية، وقد بدأ نشاطه بالمساعدة في إعمار أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وهي الفكرة التي تبلورت خلال الحرب العالمية الثانية في "بريتون وودز" بولاية نيو هامبشير الأمريكية، ويعد الإعمار في أعقاب النزاعات موضع تركيز عام لنشاط البنك نظراً إلى الكوارث الطبيعية والطوارئ الإنسانية، واحتياجات إعادة التأهيل اللاحقة للنزاعات والتي تؤثر على الاقتصاديات النامية والتي في مرحلة تحول، ولكن البنك اليوم زاد من تركيزه على تخفيف حدة الفقر كهدف موسع لجميع أعماله، ويركز جهوده على تحقيق الأهداف الإنمائية للألفية التي تمت الموافقة عليها من جانب أعضاء الأمم المتحدة عام 2000، والتي تستهدف تحقيق تخفيف مستدام لحدة الفقر».

أنظر: <https://ar.wikipedia.org/wiki/> تاريخ التصفح 2022/12/18.

⁵ معزوز نشيدة، مرجع سابق، ص 81، ص 82.

⁶ محمد عباس محززي، مرجع سابق، ص 126.

أقل من غيرها في أي مكان آخر، حيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الاطلاق»¹.

وعرفت كذلك بـ «البلدان التي توجد بها تشريعات نقدية ونظام ضريبي أكثر مرونة وأكثر ملائمة مما هو عليه الأمر في بقية أنحاء العالم، بالإضافة إلى جذب رؤوس الأموال الأجنبية، فهي مناطق تزال فيها القيود الضريبية، ومن ثم فهي تضطلع بدور حاسم في التهرب من دفع الضرائب وتبييض الأموال، وهي غير سهلة الإثبات الجنائي، وشعارها - الأرباح لنا والمشاكل لكم»².

وعرف البعض الجنات الضريبية باعتبارها «مقاطعة قضائية تكون دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح منخفضة جدا أو معدومة، وتعمل على جذب الأموال اعتمادا على هذه الميزة، مع توفير ميزة السرية المصرفية لمنع الدولة الأم من الوصول إلى أي معلومات مالية تتعلق بأموال واستثمارات مواطنيها على هاته الأقاليم»³، وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الجنات الضريبية بأنها «البلدان التي لديها القدرة على تمويل خدماتها العامة بدون ضرائب على الدخل الأسمى أو بمعدل منخفض، مما يجعلها مكان يتم استخدامه من قبل غير المقيمين للهروب من الضرائب في بلد موطنهم»⁴.

إن الغاية من إنشاء أي استثمارات سواء كانت داخلية أو خارجية هي تحقيق مكاسب مالية إضافية، وبما أن الضريبة تعتبر أداة للإنقاص من قيمة الربح، فإن الهدف من الجنات الضريبية، وحسب ما جاء في التعاريف السابقة، هو التخفيف من العبء الضريبي عن المتعامل الاقتصادي أو الشركة، وبالتالي الزيادة من نسبة الأرباح، أضف إلى ذلك أن بعض الجنات الضريبية تعفي كليا من الضريبة، مما يؤدي إلى توفير أرباح إضافية ضخمة، فنجد بأن بعض الدول المصنفة كجنات ضريبية ينص نظامها الجبائي على ضرورة منح معاملة تفضيلية للدخول الأجنبية، من خلال التخفيف أو الإعفاء من الضرائب، وهو ما نستخلصه من التعريف التالي، والذي يبين بأن الجنات الضريبية هي «دولة ذات سيادة يتضمن تشريعها الضريبي جملة من المعاملات التفضيلية أو التمييزية اتجاه الدخل ذات المصدر الأجنبي»⁵.

ونشير إلى أن هاته الدول تعمل على حماية اقتصادها الداخلي من التهرب الضريبي الداخلي، فتلجأ إلى فرض ضرائب كاملة على مواطنيها وتخفيضها أو إلغائها بالنسبة للمستثمرين الأجانب، وهو ما جاء في التعريف التالي للجنات الضريبية والذي يعتبرها «البلدان أو الأقاليم التي

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 128، ص 129.

² مجدوب نوال، العلاقة بين جريمة تبييض الأموال ومراكز الأوفشور (الجنات الضريبية)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، معهد الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي آفلو، العدد 2، 2018/06/01، ص 173.

³ ضافري ريمة، محمد سعد الدين بلخيري، مرجع سابق، ص 79.

⁴ المرجع السابق نفسه.

⁵ مهى حاجي شاهين، مرجع سابق، ص 529.

يوجد بها تنظيم عام يخص الأنشطة المالية الوطنية، بالموازاة مع تنظيم استثنائي للأنشطة الدولية بهدف جلب حركة اقتصادية كبيرة ومتجددة»¹.

إلا أن فرض مثل هذه الإجراءات يتطلب تمتع الدولة بنظام سياسي مستقر، مبني على أسس وقواعد قانونية وأحكام قضائية ثابتة، وفي هذا الصدد تعرف الجنات الضريبية بأنها «مكان يسعى إلى جذب النقود من خلال عرضه مرافق وتسهيلات مستقرة سياسياً لمساعدة الأشخاص أو الكيانات على تجاوز القواعد والقوانين والأحكام التنظيمية للسلطات القضائية في الأماكن الأخرى»².

ومن خلال التعاريف التي تم سردها نجد بأنها تتفق جميعها في أن الغاية التي تسعى إليها دول الجنات الضريبية هي جلب الاستثمارات الأجنبية، والهدف الذي يسعى المستثمر إلى تحقيقه داخل هاته الدول هو تحقيق أعلى ربح من خلال خضوعه لنظام ضريبي مرن يمتاز بإجراءاته التحفيزية، عن طريق فرض أقل ضريبة أو عدم فرضها، وعليه فإن الجنات الضريبية هي عبارة عن دول تمتاز بنظام ضريبي تحفيزي غرضه جلب أكبر عدد من الشركات والاستثمارات إلى أقاليمها، مع تقديم ضمانات من حيث تسهيل الإجراءات وسرية المعاملات المالية والمصرفية، لما لها من قدرة على إخفاء الأموال عن الهيئات الضريبية، وتعتبر بمثابة الفردوس المالي بالنسبة للأثرياء، لأنها وسيلة لتهريب الأموال وإنجاز المشروعات المختلفة بالإضافة إلى الاستفادة من الخدمات التي تقدمها الجنات الضريبية، دون أن يترتب عن ذلك دفع للضرائب، حيث يعتبرها بعض الفقهاء بأنها شكلاً جديداً من الاستعمار³.

ثانياً: خصائص الجنات الضريبية.

من خلال ما تم عرضه في تعريف الجنات الضريبية نستنتج بأنها تمتاز بمجموعة من الخصائص ذات الطابع المالي والجبائي والسياسي والإداري، وتتمثل أهم هذه الخصائص في:

1- منح الامتيازات الضريبية.

إن أهم ميزة في الجنات الضريبية تتمثل في إقرار جملة من التحفيزات الضريبية عن طريق التخفيض أو الاعفاء من الضريبة، فقد تكون هذه الدول نامية أو صغيرة فتلجأ إلى تطبيق هذه التخفيضات لتعويض إيراداتها الضريبية عن طريق جلب إيرادات أخرى من الاستثمارات الأجنبية التي تجذبها، إلا أن هذه الميزة وحدها لا تضي على الدولة صفة الجنة الضريبية، فنجد مثلاً بأن مجموعة من الدول تنتهج سياسة التخفيضات الضريبية باعتبار امتلاكها لموارد مالية ضخمة كقيلة بتمويل ميزانيتها، أو تمتلك موارد مالية غير ضريبية، كما يمكن أن تكون هذه الدول تتربع على مساحة صغيرة وعدد سكانها ضئيل، فهي بذلك لا تحتاج إلى نفقات كبيرة، فمثل هذه الدول لا يمكن

¹ مجدوب نوال، مرجع سابق، ص 173.

² فاتح أحمية، مرجع سابق، ص 75.

³ المرجع السابق نفسه.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
اعتبارها جنة ضريبية لأن هذه التحفيزات لم يكن غرضها جذب رؤوس الأموال الخارجية عن طريق الاستثمارات، ومن خلال وضع نظام ضريبي أنشئ خصيصا لغرض تنظيم الاستثمارات والدخول الخارجية،¹ فدول الجنات الضريبية تعتمد إلى فرض ضرائب قليلة أو عدم فرضها على الدخل وعلى الأرباح ورأس المال.²

إن الإعفاءات والتخفيضات الضريبية التي تقدمها الملاذات الضريبية، إما أن تكون مطبقة على المكلفين المقيمين ممن يحملون جنسيتها وعلى المكلفين الأجانب، أي أن هذه الدولة تعتمد على نظام ضريبي موحد يخضع له كل محل أو وعاء ضريبي بغض النظر عن مصدره، أو تطبق هذه الامتيازات على الدخول الأجنبية فقط، فالدول التي تنتهج سياسة الإعفاءات الضريبية على الدخل سواء كان داخلي أو خارجي، فإنها معفية من ابرام المعاهدات والاتفاقيات الجبائية الدولية لمنع الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي، طالما أنها لا تفرض ضريبة أصلا، وهناك نوع آخر تعتمد فيه على تطبيق مبدأ إقليمية الضرائب، أي أنها تفرض ضريبة على الدخول الوطنية دون الأجنبية، وغالبا ما تلجأ هذه الدول إلى فرض ضرائب منخفضة على مواطنيها، وذلك لاعتبارات سياسية، وقد تكون التخفيضات الضريبية على الدخول الأجنبية مطبقة استنادا إلى المعاهدات الضريبية المبرمة، كما أن هناك جنات ضريبية تنتهج سياسة الإعفاءات الضريبية بالنسبة للأنشطة الصناعية التي من شأنها المساهمة الفعالة في زيادة نمو صادراتها.³

والامتيازات الضريبية المطبقة في دول الجنات الضريبية لا يكون لها الأثر في جذب المتعاملين الاقتصاديين، إلا في حال تحملهم لعبء ضريبي في موطنهم الأصلي، فتراكم الضرائب على المكلف هو الحافز الذي يدفعه إلى البحث عن أي منفذ لتحويل أمواله إلى الخارج لمنع خضوعها للضرائب، أو استثمارها داخل بيئة تفرض أقل ضريبة من أجل الزيادة من حجم الأرباح، ومن هذا المنطلق فإن ميزة التخفيضات والإعفاءات الضريبية لوحدها لا يمكن أن تضي على الدولة وصف الجنة الضريبية.

2- سرية المعاملات المصرفية.

تمتلك دول الجنات الضريبية نظاما بنكيا متينا، محاط بسرية مصرفية دقيقة، فهذه البنوك وفي إطار ممارستها لوظائفها فإنها تتخذ إجراءات تمييزية بين حسابات الأشخاص المحليين، والمعاملات البنكية لأصحاب الشركات الأجنبية، فمعظم المعاملات المالية التي تجريها هذه الأخيرة من تحويلات وإيداعات وقروض تتم على مستوى البنوك، لذلك تسعى هذه الشركات إلى التعامل مع بنوك تمتاز بقدر عالي من السرية المصرفية، حيث يتم التعامل مع هاته البنوك بإبرام عقد بينهما يلتزم بمقتضاه

¹ محمد طارق ملال، مرجع سابق، ص 128.

² زهرة حيو، مرجع سابق، 425.

³ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 132، ص 133.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

البنك بعدم تقديم أي معلومات مالية حول حساب الوكيل، وتترتب مسؤولية البنك في حال عدم الالتزام بهذا العقد، وهناك من الدول من تفرض عقوبات جزائية على مخالفة هذا العقد¹.

وتعتبر سويسرا أحد أهم دول الجناح الضريبية من حيث السرية المصرفية، ذلك أن قانونها المصرفي محاط بسرية مطلقة، ولا يمكن خرق هذه الحماية إلا في حالات نادرة تتعلق أساسا بالتحقيقات الجنائية للجرائم المالية، وعدم الالتزام بهذه القواعد يترتب عنه عقوبات جزائية، وقد تسبب رفع القيد على سرية تبادل المعلومات المالية في فضائح كثيرة لدى مختلف دول العالم خاصة المتقدمة منها، أين اكتشفت أن جزء كبير من ثروات مواطنيها تم تهريبها واكتنازها في بنوك أجنبية².

إن طبيعة وخاصة هذه البنوك ساهمت في جذب ثروة مالية ضخمة كان من المفترض أن تساهم في تمويل ميزانية الدولة من خلال الضرائب عليها، وتباينت الأرقام في تحديد قيمة الأموال المهربة نحو الجناح الضريبية، فتبين أحد التقارير أنه في سنة 2013 تم إحصاء مبلغ 76 تريليونات دولار كانت مودعة لدى بنوك داخل الجناح الضريبية، أما شبكة العدالة والتنمية فتحصي ما بين 21 و 32 تريليون دولار، ونشير إلى أن هذه المبالغ ليست كلها بعيدة عن أعين الإدارة الضريبية، وإنما يتم التحفظ عنها نظرا لطبيعة السرية البنكية المحاطة بها³.

3- التميز باستقرار نظام الحكم.

إن التحفيزات الضريبية والسرية المصرفية تعتبر أهم العوامل المحفزة للمتعامل الاقتصادي والتي تدفعه إلى تحويل رؤوس أمواله واستثمارها داخل هاته الدول، إلا أن هذا لا يتحقق إلا إذا كانت دول الجناح الضريبية تتمتع بقدر عال من الأمان والاستقرار على أراضيها، سواء كان هذا الاستقرار من الناحية السياسية أو الاقتصادية أو القانونية أو الاجتماعية، فالشركات الدولية لا تعتمد فقط على المحفزات المالية، وإنما تركز كذلك على مدى توافر مناخ وبيئة مناسبة لمباشرة استثماراتها وتنظيمها وسيرها وفقا لما تقتضيه طبيعة النشاط.

ويقصد بالاستقرار السياسي هو تمتع الدولة بنظام سياسي مستقر على المدى الطويل، وخال من أي شكل من أشكال الانقلابات، وعدم وجود أي تدخلات داخلية أو خارجية في نظام الحكم، وأن تكون جميع الأحزاب والحركات السياسية في البلد خاضعة للسلطة الحاكمة، وغالبا ما تكون السلطة داخل مثل هذه البلدان بيد أشخاص لديهم مصالح مالية في الخارج، حتى إن هذه المصالح في الغالب تكون غير مشروعة⁴.

¹ ملال محمد طارق، مرجع سابق، ص 128.

² زهرة حبو، مرجع سابق، ص 425.

³ مهى حاجي شاهين، مرجع سابق، ص 530.

⁴ ضافري ريمة، بلخيري محمد سعد، مرجع سابق، ص 79.

ذلك أن التغيير السياسي في الدولة قد يؤدي إلى التغيير في النظام العام للدولة وتوجهها، فقد تلجأ السلطة الجديدة في البلد إلى السعي نحو محاربة كل أشكال التهرب الضريبي، من خلال إبرام اتفاقيات جبائية دولية، ويحدث ذلك نتيجة الضغط الدولي المتزايد عن طريق المؤتمرات والمنظمات الدولية الرامية إلى التخفيف من حدة الجنات الضريبية، أما الاستقرار الاقتصادي فيتمثل بالأساس في عدم تدخل الدولة في سير الاستثمارات الأجنبية المنجزة على أراضيها، باستثناء الإجراءات الإدارية والتعاقدية الخاصة بإنشاء هيئات ومؤسسات وهياكل استثمارية، ويستوجب الاستقرار الاقتصادي ضرورة تمتع الدولة باقتصاد متين خال من التصدعات حيث أن انخفاض الموارد المالية للدولة قد يدفع بها إلى تغيير سياستها الضريبية تجاه الاستثمارات والدخول الأجنبية، بفرض ضرائب جديدة أو الزيادة في نسب الضرائب المفروضة، وهذا بدوره يؤدي إلى نزع صفة الجنة الضريبية عن هاته الدولة، وهنا يأتي دور الاستقرار القانوني، الذي يقصد به أن القانون الضريبي الذي طبق لغرض جذب رؤوس الأموال الخارجية يبقى ساري المفعول ولفترات زمنية طويلة الأمد، فنلاحظ بأن العجز في الميزانية العامة يدفع بالمشروع الجبائي إلى تعديل النصوص القانونية المتعلقة بالتنظيم الجبائي، وهو ما نلمحه في قوانين المالية السنوية، ونشير إلى أن الاستقرار القانوني مرتبط أساساً بالاستقرار السياسي، ولاستقرار الشركات دولية النشاط داخل إقليم معين لا بد من توافر بيئة اجتماعية مناسبة لها، وهو ما يسمى بالاستقرار الاجتماعي، والمراد به توفير جميع المستلزمات سواء كانت مادية أو استهلاكية أو إدارية أو هيكلية والمناسبة لسير المشروعات الأجنبية¹.

4- التطور في مجال الاتصالات والمواصلات.

إن من بين أهم ما يجذب المستثمر الأجنبي إلى دولة معينة أن تتمتع بموقع جغرافي مناسب ومتميز، ومعروف بشكل كبير على المستوى الدولي، وذات شهرة واسعة بين الشعوب والمجتمعات، وبالتالي فإن الجزر النائية والمنعزلة لا يمكن أن تكون ملاذاً ضريبياً إلا في حالات نادرة، إذ يتعين على دول الجنات الضريبية أن تمتلك وسائل اتصال ومواصلات سلكية ولا سلكية متطورة ومتجددة، وذلك من أجل تسهيل حركة رؤوس الأموال، خاصة في مجال المعاملات التجارية والمالية الالكترونية، والتي تتطلب توفير شبكات أنترنت ذات تدفق عالي، ولتسهيل تنقل الأشخاص والمسافرين من البلد الأم مقر الشركة الأصلي وبين فروعها في الجنات الضريبية، فلا بد من امتلاك الدولة لوسائل نقل متطورة، خاصة النقل الجوي الذي يعتبر الوسيلة الأريح والأسرع للتنقل².

تمثل الخصائص التي تم ذكرها أهم الميزات التي توفرها الجنات الضريبية، وهناك خصائص

أخرى، منها³:

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 134.

² ملال محمد طارق، مرجع سابق، ص 128.

³ فاتح أممية، مرجع سابق، ص 75.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- تمتلك الجنات الضريبية خدمات مالية متطورة رغم ضعف حجم اقتصادها الوطني.
- تمتعها بنظام قضائي متطور وذو كفاءة عالية.
- غياب الرقابة على الأفراد الأجانب، بما يسمح بحرية تنظيم حركة رؤوس الأموال.
- غياب الاتفاقيات الجبائية المبرمة لغرض تبادل المعلومات المالية والمصرفية ومحاربة التهرب الضريبي.

- السهولة والمرونة في الإجراءات الإدارية المتعلقة بإنشاء وخلق مؤسسات استثمارية جديدة، وذلك من خلال عرضها لمجموعة من التسهيلات كعدم اشتراط رأس مال كبير والتقليل من حقوق الاشتراك، وعدم اشتراط الإقامة أو الجنسية لإنشاء الشركة.

إن كل الخصائص السالفة الذكر هي أهم ما يميز الجنة الضريبية، ويبقى أن لكل دولة من الجنات الضريبية خصوصيتها، وذلك بالنظر إلى الإمكانيات والمقومات التي تمتلكها، فهناك مثلا دول تقدم تحفيظات للأشخاص الطبيعيين وأخرى تمنحها للشخص المعنوي، أما بخصوص السرية المصرفية فإن درجة الحماية الممنوحة تتفاوت وتختلف من دولة لأخرى، حيث نجد بأن هناك مجموعة من الدول تبرم اتفاقيات دولية في هذا المجال، فضلا عن امتناع دول أخرى عن تبادل المعلومات المالية¹.

ثالثا: طرق الاخفاء الضريبي باستخدام الجنات الضريبية.

يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية عن طريق إنشاء شركات دولية النشاط يسميها الفقهاء بالشركات الوسيطة أو الساترة أو الشركات الوليدة أو شركات الشاشة، وتكون هذه الشركات عبارة عن فروع للشركة الأم، وهذه الأخيرة غالبا ما يكون مركزها أو مقرها الرئيسي داخل دولة ذات نظام جبائي مكثف بأعباء ضريبية ثقيلة، فيلجأ مالكي هذه الشركات إلى إنشاء فروع تابعة لها داخل دول الجنات الضريبية، للاستفادة أكثر من التحفيظات والامتيازات الجبائية التي تقدمها هاته الدول، وتمتاز هذه الشركات بالخصائص التالية:

- يتم إنشاؤها داخل الدول التي تقدم تخفيضات ضريبية أو تعفي منها.
- يتم إنشاء هذه الشركات من أشخاص مقيمين داخل بلد يمتاز بكثرة الضرائب.
- للتهرب من دفع الضريبة أو دفع ضريبة أقل تقوم الشركة الأم بتحويل أرباحها نحو فروعها من الشركات الساترة داخل الجنات الضريبية².

ويتم تنظيم وتسيير هذه الشركات عن طريق تقسيم الأعمال بين الشركة الأم وفروعها، بحيث تختص الشركة الأصل بممارسة أنشطة ذات ربح ضئيل لغرض تجنب الضريبة المفروضة على

¹ JONATHAN BURGER, op.cit, p 290.

² زهرة حيو، مرجع سابق، ص 426.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الأرباح والتخفيف من العبء الضريبي المفروض داخل الدولة، فانخفاض الأرباح ينتج عنه تلقائياً انخفاض في نسب الضريبة، في حين يسند إلى الشركة الساترة (الفرع) داخل الجنة الضريبية بممارسة مختلف الأنشطة الربحية في المجالات الصناعية والتجارية والإنتاجية، وبما أن الجنات الضريبية تفرض أقل ضريبة أو تعفي منه، فإن مسيري مثل هذه الشركات يسعون دائماً إلى الزيادة في نسبة أرباحهم، من خلال توسيع استثماراتهم، دون خضوعهم لأي قيود ضريبية، وبهذا تكون الشركة الأم قد تهربت من الضرائب المفروضة من الدولة محل الشركة الأصلي، واستفادت من الامتيازات الضريبية التي تقدمها الجنات الضريبية¹.

إن الأرباح التي تحققها الشركات الساترة داخل الجنات الضريبية لا يتم تحويلها إلى حسابات الشركة الأم، وذلك لتجنب خضوعها للضريبة، بل يتم إعادة استثمارها داخل الجنات الضريبية لتحقيق أرباح إضافية، أو تحويلها إلى دول أخرى ذات نظام ضريبي تحفيزي، ونشير إلى أن الشركات الساترة يتم انشاؤها بأسماء وهمية بينما يتم التصريح الفعلي بأسماء مالكي الشركات الأصلية².

المبحث الثاني: المخاطر الناجمة أثناء تمويل عجز الميزانية العامة.

يتمثل دور الإيرادات المالية في تحقيق توازن واستقرار الموازنة العامة، وذلك بتساوي قيمة موارد الدولة المالية مع حجم نفقاتها العامة، بالإضافة إلى انعدام الدين العام، فاختلال هذا التوازن ينتج عنه عجز في الميزانية، والذي يمثل أهم المشكلات المالية التي تواجه الدولة، والتي تصل تداعياتها لجميع المجالات، وذلك في ظل قصور الوظيفة التمويلية والانفاقية للدولة، نتيجة لتزايد حجم النفقات العامة وقلة الموارد المالية المتوفرة، مما يستوجب من الدولة وضع خطط تمويلية دقيقة، بالاستفادة قدر الإمكان من الموارد المتاحة مع تفادي النتائج السلبية المترتبة عنها.

ونظراً إلى محدودية المصادر التمويلية للدولة، وضعف اقتصادها، وعدم امتلاكها لموارد مالية حقيقية، فإن السياسة التمويلية لها تقتصر على مصادر مالية محددة، تتمثل غالباً في الإصدار النقدي (مطلب أول) والقروض العامة (مطلب ثاني).

المطلب الأول: دور الإصدار النقدي في تمويل الميزانية.

تواجه الدولة العديد من التحديات من أجل تدارك الاختلالات المالية الناجمة عن انخفاض حجم الإيرادات الضريبية، وأمام ضيق الخيارات التمويلية وانهايار الاقتصاد الوطني، فإن الدولة ترغم في العديد من الحالات إلى استخدام مصادر تمويلية تنتج عنها مخاطر كبيرة، تنعكس سلباً على استقرار منظومتها المالية والاقتصادية والاجتماعية.

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 137، ص 138.

² فاتح أحمية، مرجع سابق، ص 77.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وتتمثل أهم المصادر التمويلية البديلة التي تلجأ إليها الدولة لتدارك العجز في موازنتها العامة في الإصدار النقدي (فرع أول) والقروض العامة (فرع ثاني).

الفرع الأول: تعريف الإصدار النقدي ومخاطره.

ويسمى كذلك بالتمويل بالتضخم، أو التمويل غير التقليدي، أو التمويل بالعجز وهو أحد الوسائل التقليدية التي تنتهجها الدولة من أجل مواجهة آثار العجز في موازنتها العمومية، وذلك في ظل قصور ومحدودية وسائل التمويل الأخرى، وتعتبر هذه الوسيلة من أخطر الطرق التمويلية وأبسطها، لذلك فإن اللجوء إليها مرهون بضرورة مراعاة العديد من العوامل والظروف المالية والاقتصادية.

أولاً: تعريف الإصدار النقدي.

إن الإصدار النقدي يعتبر من بين الآليات التمويلية التي تعتمد عليها الدولة بشكل استثنائي، وذلك بعد استنفاد جميع الطرق التمويلية المتاحة، حيث تلجأ الدولة إلى تمويل عجز ميزانيتها باستخدام آلية التمويل بالعجز أو ما يسمى بالإصدار النقدي، والمقصود به هو « قيام الحكومة بإصدار نقدي جديد خلال فترة زمنية معينة، بنسبة تتجاوز نسبة الزيادة الاعتيادية في حجم المعاملات في الاقتصاد الوطني خلال نفس الفترة، مع افتراض ثبات تداول النقود»¹.

وتعرف عملية الإصدار النقدي بأنها « تحويل أصول معينة (حقيقية وشبه نقدية) إلى وسيلة تبادل ودفعة»².

ويعتمد الفقهاء في تحديد مفهوم الإصدار النقدي بالنظر إلى عدة جوانب اقتصادية ومالية وتمويلية³، فالإصدار النقدي من الناحية الاقتصادية يراد به، توفير الموارد الحقيقية لغرض التنمية، وتخصيصها لها، والمقصود بالموارد الحقيقي في هذه الحالة، مجموع السلع والخدمات اللازمة لبناء الطاقات الانتاجية، أو لتكوين رؤوس الأموال الجديدة، وتتضمن في جوهرها الامتناع عن استهلاك هذه الموارد واستخدامها في مجال انتاج السلع والخدمات.

¹ يوب فايزة، سياسة الإصدار النقدي كآلية للتمويل غير التقليدي في الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، عدد 3، 2019، ص 487.

² أنور محمد أيمن السباعي، الضوابط الاقتصادية للإصدار النقدي بين النظام الإسلامي والنظام الرأسمالي، مذكرة ماجستير في الاقتصاد، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، كلية الدراسات العليا، دائرة الاقتصاد والعلوم الاجتماعية، قسم الاقتصاد، الموسم الجامعي 2013-2014، ص 32.

³ بهلول نور الدين، زغادنية أسماء، آثار التمويل غير التقليدي على الاقتصاد الجزائري (دراسة تقييمية خلال الفترة من 2017-2019)، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، مجلد 6، عدد 1، جوان 2020، ص 187.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

أما من الناحية النقدية فيقصد بالإصدار النقدي، هو إتاحة الموارد النقدية التي يتم بموجبها توفير الموارد المالية اللازمة لتكوين رؤوس أموال جديدة.

ويعرف الإصدار النقدي من الناحية التمويلية بأنه عبارة عن إمداد المؤسسات الانتاجية بالمال اللازم لإنشائها أو توسعها، وهو يعبر عن الطرق المختلفة التي تحصل بها الشركات والمؤسسات على احتياجاتها من الأموال الضرورية لقيامها وتطور أنشطتها.

ويعرف الإصدار النقدي كذلك بأنه «إصدار نقدي يوافق النسبة الحقيقية للنمو المحقق في إنتاج السلع والخدمات»¹ فهذا النموذج من الإصدار النقدي لا يشكل خطورة على الاقتصاد الوطني، لذلك يسمى بالتمويل التقليدي، وحسب هذا التعريف فإن الإصدار النقدي مرتبط بأهمية تغطية الناتج المحلي للدولة في إطار عمليات إصدار وطبع النقود، حيث تستند الدولة إلى مجموعة من المصادر التمويلية في هذا المجال، تتمثل في²:

- **المدخرات الوطنية:** تمثل هذه المدخرات دورا أساسيا في تحقيق الأهداف المرجوة من الادخار، وذلك من أجل توفير مناخ مصرفي يمتاز بالملائمة والمرونة، مما يفتح المجال أمام المستثمرين في إنجاز مشاريعهم داخل حدود الدولة، ويسهم في تحقيق ناتج محلي خام يزيد من قدرة الدولة على تغطية عمليات الإصدار النقدي.

- **عمليات التصدير:** يعتبر التصدير من أهم الآليات والعوامل التي تؤدي إلى انفتاح الأسواق الدولية، وفتح المجال أمام دخول أسواق جديدة تمكن الدولة من تسويق منتجاتها المحلية، وهو أهم طريقة لزيادة نمو الناتج المحلي من العملة الصعبة، وذلك من شأنه أن يفتح طرق تمويلية أخرى للدولة كالجوء إلى الاقتراض من الهيئات الدولية.

- **الهبات والمنح الدولية:** تلعب هذه المنح دورا كبيرا في الرفع من معدلات التنمية، خصوصا بالنسبة للدول التي لا تمتلك مقومات تمكنها من جذب استثمارات أجنبية، فهذه الهبات بإمكانها إذا ما تم استخدامها على الوجه الصحيح، تعبئة الموارد المالية للدولة، لأنه من الضروري توجيه هذه المنح نحو نفقات التجهيز، أو في مشاريع استثمارية، من أجل تحقيق ناتج محلي إضافي، بدل من توجيهها نحو نفقات التسيير كالأجور والمصاريف وغيرها.

¹ شويط خلدون، أثر إقرار قانون النقد والقرض للتمويل غير التقليدي ونظام بنك الجزائر للصيغة التشاركية على الاقتصاد الوطني، مجلة السياسة العالمية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، عدد 1، جوان 2020، ص 204.

² نفس المرجع السابق، ص 204، ص 205.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

كما يعرف الإصدار النقدي على أنه « قيام البنك المركزي بطباعة النقود بدون تغطية، حيث يقوم البنك المركزي بإقراض الخزينة العمومية مباشرة من أجل تمويل عجز الميزانية العامة للدولة، تمويل الدين العمومي، وأيضا توفير موارد مالية للصندوق الوطني للاستثمار»¹.

فحسب التعاريف السابقة نستخلص بأن الإصدار النقدي يمتاز بالخصائص التالية:

- الإصدار النقدي يتسم بطابعه النقدي، فهو عبارة عن مبلغ نقدي محدد يدخل ضمن حسابات الخزينة العمومية لدى البنك المركزي.

- يعتبر الإصدار النقدي من بين الأساليب التمويلية الحديثة، والتي اعتمدت عليها الدول بسبب ازدياد حدة الأزمات المالية التي تمر بها بفعل المتغيرات المالية والاقتصادية، حيث اختارها " رشارونر" وأقيمت لطلبة طوكيو، وفي كل من بريطانيا وأمريكا جراء الأزمة المالية التي عصفت بالسيولة النقدية سنة 2008.

- يتم تطبيق الإصدار النقدي بموجب عقد مبرم بين الخزينة العمومية² بصفتها المقترض، وبين البنك المركزي، حيث إن عملية إصدار النقود تتم من طرف البنك المركزي، فهو صاحب الاختصاص الأصيل والوحيد في عملية طبع النقود على مستوى الدولة، ويكون ذلك بناء على طلب

¹ عرابي فاطمة، هيشر أحمد التجاني، دور التمويل غير التقليدي في معالجة عجز الخزينة العمومية، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي لأفلو، عدد 2، ديسمبر 2020، ص 79.

² تعرف الخزينة العمومية بأنها « كيان إداري تابع لوزارة المالية يقوم بالإجراءات الضرورية لتسيير مالية الدولة والوقوف على إيراداتها ونفقاتها وتؤثر نتيجة لذلك على كل المتغيرات التي تهم من بعيد أو من قريب المركز الاقتصادي للدولة». أنظر: دنيدي يحي، مرجع سابق، ص 164.

وتمارس الخزينة العمومية العديد من المهام، فبالرجوع إلى نص المادة 62 من القانون رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، نجدها تتضمن الاختصاصات ذات الطابع النهائي للخزينة العمومية، حيث تنص هذه المادة على « تدرج عمليات خزينة الدولة في الحسابات المتميزة للخزينة ضمن الشروط المحددة عن طريق التنظيم.

وفضلا عن العمليات الدائمة للدولة المشار إليها في المواد من 8 إلى 10 أعلاه، تقوم الخزينة العامة تحت مسؤولية الدولة بتنفيذ عمليات الخزينة، وتشمل هذه العمليات خاصة ما يلي:

(أ) إصدارات وتسديدات الاقتراض المنفذة وفقا للترخيصات الممنوحة بمقتضى قانون المالية.

(ب) عمليات الإيداع بأمر ولحساب الهيئات المكتتبة لدى الخزينة».

أنظر: المادة 62 من القانون رقم 17/84 المؤرخ في 8 شوال 1404 الموافق لـ 7 يوليو 1984، يتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية عدد 28، الصادرة في 11 شوال 1404 الموافق لـ 10 يوليو 1984.

بالإضافة إلى المهام السابقة، يناط بالخزينة العمومية العديد من المهام تتمثل في:

- تسيير سيولة الدولة، وذلك من خلال تحصيل الإيرادات الواردة في المادة 17 من القانون رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية السابق، وضمان عمليات انفاقها.
- تنظيم آليات توازن الخزينة، من خلال تسيير الأموال المتواجدة على مستواها، والقيام بعمليات الادخار اللازمة.
- تعتبر الخزينة العمومية الممول الرئيسي للمشاريع الاستثمارية التي تقرها السياسة التنموية للدولة.
- تمارس الخزينة العمومية مهام القوة العمومية في المجالات المالية والاقتصادية.
أنظر: دنيدي يحي، مرجع سابق، ص 165، ص 166.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

من الخزينة العمومية، عن طريق تقديم سندات حكومية تعطى للبنك المركزي كغطاء لعملية الإصدار النقدي، لذلك يعتبر هذا الأخير بمثابة ضخ كتلة نقدية دون مقابل معين.

- أهم خاصية للإصدار النقدي تتمثل في كونه يدخل ضمن مخطط عمل الحكومة، والتي تمارس في إطار عصرنة الإدارة المالية والمصرفية والبنكية، باعتباره أحد الإجراءات الاستثنائية للتمويل غير التقليدي، الموجه لتغطية العجز المحقق في ميزانية الدولة.

- ورغم كون البنك المركزي هو المؤسسة المالية الوحيدة المخول لها القيام بإصدار النقد، إلا أنه لا يمكن وفي جميع الأحوال أن تمارس هذه الطريقة التمويلية دون وجود نص قانوني متعلق بها، ويمنح الإذن بمباشرة إجراءات طبع النقود، على حسب احتياجات الدولة من السيولة المالية اللازمة لتغطية العجز المسجل في ميزانيتها، وهذا القانون بدوره يجب أن تتم الموافقة عليه من طرف البرلمان، حيث نجد بأن التشريع الجزائري ينضم هذه الآلية بموجب القانون رقم 11/03 المتعلق بالنقد والقرض المعدل والمتمم¹.

- إن تمويل عجز الميزانية يجب أن يتم وفقا لآليات تمويلية لا ينتج عنها أي آثار سلبية على الاقتصاد الوطني، والوضعية المالية للمجتمع والدولة، ونظرا للمخاطر الناجمة عن الإصدار النقدي، فإنه يعتبر من الآليات الاستثنائية للتمويل، تلجأ إليه الدولة لمواجهة التزايد المسجل في نفقاتها، بعد استفادها لكافة الإيرادات العادية لديها، فالإصدار النقدي هو عبارة عن مورد مالي غير دوري ويمتاز بعدم الانتظام، فهو إجراء يمارس كونه مرحلة انتقالية من أجل تغطية عجز الميزانية العامة، بتمكين الدولة من ممارسة سياستها الإنفاقية على أكمل وجه، لذلك فإن هذه العملية التمويلية دائما ما تكون محددة بمدة زمنية معينة، فنجد مثلا بأن المشرع المالي الجزائري وبموجب المادة 45 مكرر من قانون النقد والقرض حدد هذه المدة بخمس سنوات².

ثانيا: ضوابط اللجوء إلى الإصدار النقدي.

اتجه الفكر المالي التقليدي إلى معارضة اللجوء إلى الإصدار النقدي كوسيلة لتغطية مجالات الانفاق العام، وتتمثل أسباب هذه المعارضة في:³

¹ الأمر رقم 03-11، المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424، الموافق 26 غشت سنة 2003، يتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية عدد 52، الصادرة بتاريخ 28 جمادى الثانية الموافق 27 غشت سنة 2003، ص3.

² القانون رقم 17-10، المؤرخ في 20 محرم عام 1439 الموافق 11 أكتوبر سنة 2017، يتم الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003، والمتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية عدد 57، الصادرة بتاريخ 21 محرم عام 1439 الموافق 12 أكتوبر سنة 2017، ص4.

³ يوب فايزة، مرجع سابق، ص 487، ص 488.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- أن الفكر التقليدي يفترض حدوث التوازن الاقتصادي، وبالتالي فإن الإصدار النقدي يعتبر أسلوب غير مرغوب فيه يؤدي إلى إعاقة وظيفة التوازن الاقتصادي الوطني، والتي يقوم بها السوق، على اعتبار أن إصدار النقود يؤدي إلى ارتفاع الأسعار نتيجة زيادة الطلب على المنتجات والخدمات، وذلك في إطار التوقعات القائمة بارتفاع هذه الأسعار مستقبلاً، حيث ينتج عن ذلك قلة في الإنتاج وارتفاع في الأسعار وتدهور قيمة العملة الوطنية.

- وحسب الفكر المالي التقليدي فإن ارتفاع الأسعار بفعل الإصدار النقدي، يضر بشكل كبير بأصحاب الدخل الثابتة، بحجة أنها لا تتغير بتغير الأوضاع الاقتصادية، في حين أن أصحاب الدخل المرن، والذي يكون مصدره الأرباح، فهم المستفيد الأكبر من هذه العملية، لأن التضخم يساهم في إعادة توزيع الدخل المرنة على حساب الدخل الثابتة.

وأمام هذه الانتقادات فإن الفكر المالي الحديث يرى بأن الظروف المالية والاقتصادية الراهنة، تدفع إلى الاستعانة بالإصدار النقدي للتخفيف من حدة تداعيات هذه الأوضاع، حيث يرون بأن الإصدار النقدي هو إجراء وقائي يهدف إلى تحقيق التشغيل الكامل، وبمجرد الوصول إلى تحقيق التشغيل التام يتم التوقف الفوري عن استخدام هذه الآلية.

ومن هذا المنطلق، فإن الدولة أو السياسة المالية للدولة يجب أن تراعي المخاطر الاقتصادية والمالية الناجمة عن عمليات إصدار النقود، وذلك من خلال التقليل قدر المستطاع من ممارسة هذه الآلية إلا في حالات الضرورة الملحة، والتي تقتضي حتمية التدخل التمويلي بإصدار نقود جديدة لتغطية العجز، لذلك فإن عملية الإصدار النقدي يجب أن تراعى فيها الشروط التالية:

- وبما أن الإصدار النقدي موضوعه طبع النقود ومنحها للخزينة العمومية دون مقابل، فإن الدولة ملزمة في هذا المجال بضرورة القيام بدراسات مالية معمقة تهدف إلى إعادة استرجاع هذه الأموال، وذلك بتجنب استهلاكها، حيث يتعين على الحكومة توجيه أموال الإصدار النقدي في انشاء مشاريع استثمارية تساهم بقدر كبير في زيادة السلع الاستهلاكية، لتوفير مرونة أكبر لهذه السلع من أجل تحمل الزيادة في الطلب النقدي عليها.

- إن العجز الموازني المسجل في ميزانية الدولة، يكون دائماً محدد القيمة، ومع ذلك فإن الإصدار النقدي لا يجب أن يتم دفعة واحدة، بإصدار كامل قيمة العجز، بل ينبغي أن يتم ذلك على دفعات مختلفة، بحيث تخضع كل دفعة لقيمة إصدار محددة ومدروسة، لغرض تجنب الإضرار بالاقتصاد الوطني، لأن الإصدار النقدي يؤدي إلى ظهور ضغوط تضخمية نتيجة اختلال التوازن بين عرض النقود وانخفاض الطلب بفعل الارتفاع في الأسعار، لذلك يرى الفقيه "فريدمان" (اقتصادي وأكاديمي

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

أمريكي حائز على جائزة نوبل في الاقتصاد سنة 1976) بأنه يجب القضاء على العجز الموازي من خلال التقليل من حجم الانفاق العام الموجه إلى التوظيف الحكومي وإعانات البطالة والدعم السلعي ومساعدة الفقراء وذوي الدخل المحدود، إلا أن ذلك قد ينجر عنه عواقب وخيمة، فممارسة الدولة لوظيفتها الإنفاقية ينبغي أن تغطي جميع الجوانب، خاصة الجوانب الاجتماعية وحماية القدرة الشرائية للأفراد، وذلك يتطلب بطبيعة الحال دعم للمقدرة المالية للأفراد من خلال الزيادة في الدخل أو التقليل من حجم الاقتطاع الضريبي، بالإضافة إلى الدعم الانتاجي الموجه للسلع الواسعة الاستهلاك.

ثالثاً: مخاطر الإصدار النقدي.

يؤكد الخبراء في المجال الاقتصادي على أن السيولة النقدية الجديدة الناجمة عن الإصدار النقدي الذي يوفره البنك المركزي، إذا تم تخصيصه للنفقات الرأسمالية أو النفقات التشغيلية، فإن ذلك سيؤدي حتماً إلى العديد من الآثار السلبية، تتعلق بارتفاع معدلات التضخم، وتراجع القدرة الشرائية للأفراد نتيجة لزيادة أسعار السلع والمنتجات، ويتسبب في ذلك تراجع العملة الوطنية، ويؤدي ذلك أيضاً إلى ارتفاع ميزان المدفوعات بفعل ارتفاع فاتورة الواردات.

وحجم النقود المطبوعة ينبغي أن يكون على حسب احتياطي الذهب والعملية الأجنبية، أو قوة الاقتصاد بما فيها الانتاج الفعلي للسلع والخدمات، لكن أزمة السيولة وتراجع احتياطات العملة الصعبة دفع بالحكومة الجزائرية إلى إقرار آلية التمويل الغير تقليدي دون ضوابط، لضخ مزيد من العملة الوطنية لصالح الخزينة العمومية، وذلك أدى إلى تزايد وتيرة ارتفاع الأسعار وتزايد معدلات التضخم¹.

ويؤدي الإصدار النقدي كذلك إلى التأثير على الكتلة النقدية، حيث نلاحظ بأن هذه الأخيرة في تطور مستمر منذ بداية انتهاج الجزائر لآلية التمويل غير التقليدي، فأدى ذلك إلى ارتفاع العرض النقدي بمعدل 4,66% بداية من سنة 2017 إلى نهايتها، وارتفعت الكتلة النقدية بشكل كبير بداية من سنة 2018، ويؤدي هذا الارتفاع إلى التضخم وتراجع القدرة الشرائية وزيادة الأسعار، لأن ارتفاع الكتلة النقدية لا يقابله زيادة حقيقية في السلع والخدمات، كما أدى الإصدار النقدي إلى ارتفاع السيولة النقدية لدى البنوك، ويرجع سبب ذلك إلى قيام البنك المركزي بضخ ما قيمته 30 مليار دولار منذ أكتوبر 2017 إلى غاية نهاية سنة 2018².

¹ بهلول نور الدين، زغادنية أسماء، مرجع سابق، ص 195.

² نفس المرجع السابق، ص 198.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وأهم أثر للإصدار النقدي يتمثل في التضخم، والذي يعرف بأنه الارتفاع الغير طبيعي للأسعار، ولهذا عندما يستعمل مصطلح التضخم دون الإشارة إلى حالة أو ظاهرة معينة، فإنه يقصد به ارتفاع الأسعار، أو هو الزيادة في كمية النقد المتداول المؤدية إلى زيادة مستوى الأسعار¹.

والتضخم بمعناه الاقتصادي يقصد به الزيادة في كمية النقود المطروحة للتداول، والتي من شأنها الدفع بالأفراد إلى زيادة الطلب على السلع الاستهلاكية، حيث إن ارتفاع هذا الطلب يترتب عنه ندرة في السلع

المعروضة، ينعكس ذلك على عدم مقدرة النقود الوطنية على سد احتياجات الأفراد من السلع والمنتجات².

فارتفاع معدلات التضخم نتيجة لطبع النقود يؤدي إلى أضرار تمس مباشرة بالقدرة المالية للأفراد، وذلك من خلال التأثير على المقدرة الشرائية نتيجة للارتفاع الحاد في أسعار المنتجات، سواء كانت هذه المنتجات أساسية أو تكميلية.

وقبل لجوء الجزائر لممارسة سياسة الإصدار النقدي بلغ معدل التضخم الذروة بنسبة 8,89% في سنة 2012، في حين نلاحظ بأنه منذ اعتماد الإصدار النقدي سنة 2017، بلغ معدل التضخم ذروته بنسبة 12,3% وانخفض إلى 11,1% خلال السداسي الأول من سنة 2019.

وإذا كانت معدلات التضخم في الجزائر تتحكم فيها عوامل عدة، إلا أن الزيادة في الكتلة النقدية بضخ نقود جديدة، ساهم بشكل كبير في ارتفاع معدلات التضخم.

أكد التقرير السنوي لصندوق النقد الدولي لسنة 2019، أن زيادة السيولة النقدية نتيجة للإصدار النقدي، إذا لم تقترن بدرجة كافية من التحكم، فإنها تؤدي إلى ارتفاع الأسعار في الأجل القصير، بسبب عدم كفاية المعروض المحلي من السلع والمنتجات، ففي سنة 2014 وتحت تأثيرات انهيار أسعار النفط عمدت الحكومة الجزائرية إلى فرض قيود إضافية على عمليات الاستيراد، كالمنتجات الغذائية والأجهزة الكهرومنزلية، وذلك من أجل خفض حجم الانفاق، وأكد التقرير بأن الحكومة في السنوات التالية تحتاج إلى القيام بالعديد من عمليات إصدار النقد، وهو ما يعرض الاقتصاد لمخاطر التضخم³.

إن الاعتماد على الإصدار النقدي كآلية تمويلية لسد عجز الميزانية العامة، يشكل خطورة كبيرة على الاقتصاد الوطني، إلا أن الدولة تلجأ إليه لانعدام الوسائل التمويلية البديلة، فغالبا ما تتم

¹ شويط خلدون، مرجع سابق، ص 207.

² رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 378.

³ يوب فايزة، مرجع سابق، ص 492.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

المفاضلة بينه وبين الاستدانة الخارجية، فاستخدام النقود التي يتم طبعها في تمويل الميزانية العامة ينتج عنه الزيادة في كمية وسائل الدفع، دون أن يكون لذلك أي أثر في زيادة السلع الاستهلاكية، فيترتب عنه تدهور في القيمة الشرائية للعملة الوطنية، وتزداد خطورة هذا الوضع إذا تم تسجيل هذا العجز لسنوات متتالية، مما يتطلب ضرورة ضخ مبالغ مالية إضافية، يضع سلطات الدولة في صراع مع ارتفاع معدلات التضخم.

حيث يرى الفكر المالي التقليدي أن التضخم الناتج عن عجز الميزانية العامة يزداد تلقائياً، لأن الارتفاع المسجل في الأسعار يؤدي إلى ارتفاع حجم الانفاق العام، مما يتولد عنه حالات عجز أخرى، يتطلب معه استمرارية السياسة التمويلية الغير تقليدية بإصدار نقود جديدة، وبالتالي تسجيل ارتفاع في المعدلات التضخمية، ويستمر الوضع في هذه المعادلة بين الإصدار النقدي وزيادة الأسعار وارتفاع نسب التضخم¹.

يمثل استقرار الأسعار أهم الركائز الضرورية لاستقرار النظام الاقتصادي، وتحقيق ذلك يتطلب إرساء قواعد التوازن بين مستويات العرض النقدي ومستويات العرض السلعي، فأى اختلال في هذه التوازنات ينتج عنه اختلال في قيمة الأسعار، وعليه فإن الإصدار النقدي يؤدي إلى التأثير في استقرار النظام الاقتصادي، لأنه العامل المتسبب في زيادة العرض النقدي مع انخفاض في العرض الإجمالي للسلع والخدمات، وينتج عن هذا الوضع زيادة كبيرة في كمية النقود، مقابل كمية محدود من السلع والخدمات، يترتب عنها ارتفاع في الأسعار على المستوى المحلي، كل هذه المخاطر تؤدي إلى خطر أكبر يتجسد في ارتفاع معدل التضخم، وفقدان النقد الوطني لجزء من قيمته الشرائية².

الفرع الثاني: دور الإصدار النقدي في تمويل الميزانية العامة.

تتمثل الوظيفة الأساسية للإصدار النقدي في إعادة التوازن لميزانية الدولة، حيث أنه لا يتم اللجوء إليه إلا في حالة تسجيل عجز في الموازنة العامة، وعدم توافر مصادر تمويلية أخرى لسد هذا العجز.

أولاً: تطبيقات الإصدار النقدي في الجزائر.

قبل ممارسة الجزائر للإصدار النقدي كانت تعتمد على مجموعة من الآليات لمواجهة تداعيات العجز في الميزانية العامة، وتتمثل هذه الآليات في³:

¹ رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 168.

² محمد إدريس، السياسة النقدية، سلسلة كتيبات تعريفية، العدد 17، 2021، صندوق النقد العربي، ص 9، ص 10.

³ لعرايبي فاطمة، هبشر أحمد التجاني، مرجع سابق، ص 80، ص 81.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- تخفيض معدل الاحتياطي الإجباري إلى 8% بدل من 12%.
- تخفيض معدل إعادة الخصم بنسبة تتراوح بين 3,5 و 4%.
- رفع الضريبة على القيمة المضافة وفقا لإجراءات وحالات معينة إلى 19% بدل من 17%.
- رفع الرسوم المطبقة على عمليات تحويل الملكيات العقارية عن طريق البيع أو الشراء أو الكراء.
- الرفع من القيمة المفروضة على استخراج رخص البناء وشهادات المطابقة.
- الرفع من قيمة الرسوم المتعلقة باستيراد السلع والمنتجات الفاخرة والسجائر والسيارات رباعية الدفع.
- الزيادة في سعر الوقود بجميع أنواعه.
- الرفع من نسبة الرسوم المفروضة على السلع الكهرومنزلية.
- تحديد قيمة 1000 دينار لكل عملية تجديد للبطاقة البيومترية و 10,000 دينار بالنسبة لجواز السفر.
- تأسيس ضريبة جديدة على عجلات السيارات والشاحنات.
- حظر عمليات الاستيراد من أجل حماية المنتج المحلي وتشجيع الإقبال عليه، حيث تبنت السياسة الاقتصادية للدولة بداية من سنة 2015 فكرة الاحتواء المفرط في الواردات.
- الاعتماد على القرض السندي، وهو القرض الوطني للنمو الاقتصادي، بمدة اكتتاب تقدر بـ (06) ستة أشهر، وبمعدل فائدة محدد حسب فترة السداد، حيث يقدر هذا المعدل بـ 5% إذا كان السداد على ثلاث سنوات، و 5,75% إذا كان السداد على خمس سنوات، وتم إطلاق هذه السندات في 17 أفريل إلى غاية 16 أكتوبر من سنة 2016، ونتج عن ذلك تحصيل 568 مليار دينار.
- إن الآليات السابقة التي انتهجتها الجزائر من أجل التخفيف من عجز الميزانية العامة نتيجة لانخفاض أسعار النفط، لم تغطي الفوارق المسجلة بين حجم الانفاق العام وحجم المداخيل العامة، لذلك لجأت الجزائر إلى ممارسة آلية الإصدار النقدي، وذلك بتعديل القانون رقم 11/03 المتعلق بالنقد والقرض، بالقانون رقم 10/17 المؤرخ في أكتوبر 2017، وتضمن هذا التعديل إضافة المادة 45 مكرر ضمن بنود قانون النقد والقرض، وتضمنت هذه المادة ما يلي « بغض النظر عن الأحكام المخالفة، يقوم بنك الجزائر ابتداء من دخول هذا الحكم حيز التنفيذ بشكل استثنائي ولمدة خمس (05) سنوات، بشراء مباشرة من الخزينة السندات المالية التي تصدرها هذه الأخيرة من أجل المساهمة على وجه الخصوص في:
- تغطية احتياجات تمويل الميزانية.
- تمويل الدين العمومي الداخلي.
- تمويل الصندوق الوطني للاستثمار.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

تتخذ هذه الآلية لمراقبة تنفيذ برنامج الإصلاحات الهيكلية الاقتصادية والميزانية، والتي ينبغي أن تفضي في نهاية الفترة المذكورة أعلاه كأقصى تقدير إلى:

- توازنات خزينة الدولة.

- توازن ميزان المدفوعات.

تحدد آلية متابعة تنفيذ هذا الحكم من طرف الخزينة وبنك الجزائر عن طريق التنظيم»

منذ سنة 2014 ومع بداية أزمة النفط انتهجت الجزائر سياسة التقشف من أجل التقليل أو حتى الاستقرار النسبي في حجم النفقات العامة، وذلك بالتقليل من نفقات القطاع الحكومي، كتجميد عمليات التوظيف والتقليل من فاتورة الواردات، وأدى ذلك إلى انتشار البطالة وانهيار الطلب الكلي وارتفاع أسعار المواد الأولية وأسعار السلع الأخرى نتيجة التخفيض من نسبة دعم الأسعار، كل ذلك أدى إلى الركود التضخمي بفعل ارتفاع تكاليف الإنتاج، وعدم وجود الكتلة النقدية اللازمة لشراء هاته السلع، كل هذه الظروف دفعت بالسياسة المالية للدولة إلى انتهاج آلية إصدار أو طباعة النقود.

فقبل تعديل قانون النقد والقرض، كانت المعاملات التي يمارسها بنك الجزائر تخضع للإجراءات والقيود التالية¹:

- تنص المادة 46 فقرة 1 من الأمر رقم 04/10 المتعلق بالنقد والقرض على « يمكن لبنك الجزائر أن يمنح الخزين مكشوفات بالحساب البريدي الجاري لا يمكن أن تتجاوز مدتها الكاملة 240 يوما متتاليا أو غير متتال أثناء سنة تقويمية، وذلك على أساس تعاقدية، وفي حدود حد أقصى يعادل عشر في المائة (10%) من الإيرادات العادية للدولة المثبتة خلال الميزانية السابقة»² فحسب هذه الفقرة فإن الخزينة العمومية في سنة 2017 لم يكن باستطاعتها اقتراض أكثر من مبلغ 343,5 مليون دينار، وهو يمثل نسبة 10% من الإيرادات العادية المحققة سنة 2016 والمقدرة بـ 3435 مليار دينار، فبعد تعديل قانون النقد والقرض لم تعد الخزينة العمومية ملزمة بنسبة معينة من الاقتراض، حيث أصبح بإمكانها فتح حساب جاري دون سقف للاثمان، وذلك لمدة خمس سنوات بداية من سنة 2017.

¹ يوب فايزة، مرجع سابق، ص 490، ص 491.

² الأمر رقم 04-10، المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010، يعدل ويتم الأمر رقم 03-11، المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003، المتعلق بالنقد والقرض، الصادر بتاريخ 22 رمضان عان 1431 الموافق 01 سبتمبر سنة 2010، ص 11.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- قبل تعديل قانون النقد والقرض لم يكن بإمكان البنك المركزي¹ شراء سندات الخزينة العمومية إلا في السوق الثانوية أو ما يسمى بسوق التداول ومن البنوك التجارية والمؤسسات المالية، أما الآن فقد أصبح بإمكان بنك الجزائر شراء سندات الخزينة العمومية من السوق الأولية.

- في السابق كانت عمليات الاكتتاب التي يقوم بنك الجزائر تقتصر على الأوراق المالية عالية الجودة، على اعتبار أن البنك المركزي هو عبارة عن متعامل اقتصادي مستقل، يتعامل داخل السوق النقدية وفقا للآليات الاستثمارية المعمول بها، بما أن سندات الخزينة العمومية تمتاز بقلّة جودتها، فإن البنك غير ملزم باقتنائها، أما بعد اعتماد سياسة التمويل الغير تقليدي، فإن البنك المركزي ملزم بشراء سندات الخزينة العمومية بغض النظر عن جودتها، والمخاطر المرتبطة بها، وذلك من أجل تغطية العجز الموازي، وتمويل الدين العمومي، ودعم صندوق الاستثمار الوطني².

- إن سياسة الإصدار النقدي التي كان يطبقها بنك الجزائر بموجب قانون النقد والقرض قبل تعديله، كانت تقيد سلطة البنك في طباعة نقود جديدة، بمراعاته لحسابات اقتصادية دقيقة حول وضعية الاقتصاد الوطني، فالمادة 38 من قانون النقد والقرض تنص على « يصدر بنك الجزائر العملة النقدية ضمن الشروط المحددة عن طريق التنظيم وفقا للفقرة (أ) من المادة 62 أدناه.

تتضمن تغطية النقد العناصر الآتية:

- السبائك الذهبية والنقود الذهبية.

- العملات الأجنبية.

- سندات الخزينة.

سندات مقبولة تحت نظام إعادة الخصم أو الضمان أو الرهن».

¹ هناك العديد من التعريفات للبنك المركزي، تركز جميعها على الأدوار أو الوظائف التي يقوم بها هذا البنك دون سواه من البنوك الأخرى، فهو عبارة عن البنك المخول قانونا للقيام بعمليات الإصدار النقدي، والقيام بعمليات الائتمان داخل الدولة، فعرف do kock البنك المركزي بأنه « المصرف الذي يقن ويحدد الهيكل النقدي والمصرفين بحيث يحقق أكبر قدر منفعة للاقتصاد الوطني، من خلال قيامه بوظائف متعددة، كتقنين العملة والقيام بإدارة العمليات المالية الخاصة بالحكومة، واحتفاظه بالاحتياطات النقدية للبنوك التجارية، وإدارة احتياطات الدولة من العملة الأجنبية، وقيامه بخدمة البنوك التجارية، وإنجاز أعمال المقاصة بين البنوك التجارية، والقيام بالتنظيم والتحكم في الائتمان، بما يتلائم مع متطلبات الاقتصاد الوطني وتحقيق أهداف السياسة النقدية».

أنظر: أنور محمد أيمن السباعي، مرجع سابق، ص 37.

وعرف المشرع الجزائري بنك الجزائر بموجب المادة 9 من قانون النقد والقرض، بنصها على « بنك الجزائر مؤسسة وطنية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويعد تاجرا في علاقته مع الغير.

ويحكمه التشريع التجاري ما لم يخالف ذلك أحكام هذا الأمر.

وينبثق قواعد المحاسبة التجارية ولا يخضع لإجراءات المحاسبة العمومية ومراقبة مجلس المحاسبة.

كما لا يخضع إلى إلتزامات التسجيل في السجل التجاري».

² وهي الأهداف التي تم النص عليها بموجب الفقرة 1 من المادة 45 مكرر من قانون النقد والقرض.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وباعتماد الجزائر على سياسة التمويل غير التقليدي لإعادة التوازن إلى الميزانية، فإن البنك المركزي بإمكانه طباعة المزيد من النقود الوطنية، دون قيود طالما هناك عجز مسجل في الميزانية العامة للدولة.

إن المادة 45 مكرر من القانون 10/17 المعدل لقانون النقد والقرض، أدت إلى إلغاء العديد من القيود التي كان يخضع لها وجوبا البنك المركزي في ممارسة وظيفته التمويلية، فنلاحظ بأن هذه المادة ترخص لبنك الجزائر الشراء المباشر لسندات الخزينة العمومية، في حين أنه في ظل القانون القديم كان هذا الإجراء يتم في شكل أدونات خزانة لا تتعدى 240 يوما، أو في شكل تسبيقات لا تتجاوز نسبة 10% من الإيرادات المحققة في السنة السابقة¹، بغية تغطية احتياجات الميزانية العامة.

وتتص الفقرة 3 من المادة 46 من قانون النقد والقرض على « لبنك الجزائر أن يمنح الخزينة العمومية بصفة استثنائية، تسبقا بوجه حصريا للتسيير النشط للديونية العمومية الخارجية» فهذه الفقرة تقيد حرية البنك في منح قروض تمويلية للخزينة العمومية، أما المادة 45 مكرر المضافة بموجب التعديل الجديد، فقد قامت بإزالة هذا القيد بالترخيص للبنك المركزي بشراء مباشر للسندات من الخزينة العمومية من أجل تمويل الدين العمومي.

وبموجب المادة 45 مكرر السابقة، تم استحداث مجال جديد يخضع للتمويل، يتمثل في الصندوق الوطني للإستثمار²، حيث أصبح بإمكان البنك المركزي شراء سندات الخزينة من أجل تمويل هذا الصندوق، لتمكينه من إنشاء أو استكمال المشاريع الاستثمارية التي تنتهجها سياسة الدولة التنموية، وذلك على خلاف الجانب التقليدي للإصدار النقدي، والمتمثل في الطابع الاستهلاكي لتمويل البنك المركزي.

¹ أنظر المادة 46 فقرة 1 من قانون النقد والقرض.

² وهو يمثل دمج للبنك الجزائري للتنمية والصندوق الوطني للإستثمار تحت اسم هذا الأخير، وهو عبارة عن مؤسسة مالية عمومية مختصة في تمويل الإستثمار، تأسست بموجب المادة 37 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011، حيث نصت هذه المادة على « تتم تسمية الصندوق الوطني للإستثمار - البنك الجزائري للتنمية بالصندوق الوطني للإستثمار (ويُدعى اختصارا ص.و.إ).»

الصندوق الوطني للإستثمار مؤسسة مالية عمومية مختصة، تكلف بالمساهمة في تمويل الإستثمار من أجل تحقيق أهداف التنمية الوطنية.

لا يخضع الصندوق الوطني للإستثمار للقواعد الاحترازية المنصوص عليها في الأمر 03-11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض.

يحدد القانون الأساسي للصندوق الوطني للإستثمار عن طريق التنظيم.»

وبالعودة إلى القانون رقم 63-165 المؤرخ في 7 ماي 1963 المتضمن تأسيس البنك الجزائري للتنمية المعدل والمتمم نجده ينص في مادته الأولى على «تم تأسيس تحت اسم " البنك الجزائري للتنمية" مؤسسة عمومية ذات الشخصية المدنية والاستقلال المالي من أجل الإسهام في تمويل الإستثمارات الانتاجية، وتنفيذ المخططات والبرامج الإستثمارية بغية تحقيق الأهداف التي تصبو إليها التنمية الاقتصادية الجزائرية.»

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وتشير التقارير الصادرة عن بنك الجزائر بأنه في الفترة الممتدة من 2017 إلى 2019 تم إصدار ما قيمته 6556,20 مليار من بنك الجزائر، في إطار التمويل غير التقليدي للميزانية، حيث وجهت هذه المبالغ في المجالات التالية:

- 2470 مليار تم استخدامها لتمويل عجز الميزانية لسنة 2017 و 2018 و 2019.
- 1830 مليار ساهم في تسديد الدين العمومي المتعلق بالشركات العمومية (سوناطراك وسونغاز) بالإضافة إلى تسديد القرض السندي.
- 500 مليار موجه إلى الصندوق الوطني للتقاعد لتسديد دينه لدى الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية.
- 1773,20 مليار موجه للصندوق الوطني للاستثمار، لتمويل برامج عدل، والمشاريع الهيكلية، وتمويل عجز الصندوق الوطني للتقاعد¹.
- وعمد البنك المركزي إلى وضع مجموعة من المعايير في إطار تنظيم عملية الإصدار النقدي، تتمثل في²:

- العمل على ضرورة المحافظة على مستوى معين من السيولة المصرفية في السوق النقدية بين البنوك.
- الحفاظ قدر الإمكان على الأداء الجيد للسوق النقدية بين المصارف.
- ونظرا لخطورة الإصدار النقدي على معدلات التضخم، فقد لجأ البنك المركزي إلى احتواء مخاطر ظهور الضغوط التضخمية.

ثانيا: أسباب لجوء الجزائر إلى الإصدار النقدي.

إن الإصدار النقدي كوسيلة تمويلية، ورغم كونها متاحة ويخضع تطبيقها لحرية الدولة، إلا أن اللجوء إليها تتحكم فيه مجموعة من الضوابط الاقتصادية والمالية، فنجاح عملية الإصدار النقدي يجب أن تقابلها ضمانات كافية لإعادة امتصاص العملة النقدية المطروحة، وأمام صعوبة تقديم ضمانات حقيقية، نظرا للتقلبات التي تشهدها المنظومة الاقتصادية الدولية والوطنية، فإن الدولة تتفادى قدر الإمكان القيام بإصدار نقدي جديد، إلا في حدود ضيقة، وذلك من أجل تجنب المخاطر الاقتصادية اللاحقة لعملية الإصدار النقدي.

¹ مكاوي هجيرة، بوبكر محمد، مساهمة التمويل غير التقليدي في معالجة عجز الميزانية العامة في الجزائر (دراسة تحليلية 2014-2019)، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي لميلة، عدد 1، أبريل 2020، ص 222، ص 223.

² بهلول نور الدين، زغاندية أسماء، مرجع سابق، ص 197.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وتتمثل أهم الأسباب التي دفعت بالحكومة الجزائرية إلى اعتماد آلية التمويل غير التقليدي لتغطية عجز الميزانية، في النقاط التالية¹:

- ضمان استمرار تمويل برامج التنمية الاقتصادية، الذي تبنته الجزائر بداية من سنة 2001، والذي يقوم على أساس المقاربة الكينزية المبنية على تحفيز الطلب الكلي، بإنشاء مخططات برامج لإنعاش النمو الاقتصادي، وبما أن الإيرادات النفطية تمثل نسبة كبيرة من إيرادات الميزانية، فقد أدى انخفاض أسعار النفط في الفترة من 2014 إلى غاية 2017 إلى انخفاض في حجم الإيرادات العامة وعجز الميزانية.

- العمل على إيجاد بدائل تمويلية لتغطية حاجيات الخزينة العمومية، وتمويل تسديد الدين العمومي الداخلي، ويتعلق الأمر هنا على وجه الخصوص، بسندات القرض الوطني من أجل النمو، الذي صدرت سنة 2016، وسندات الخزينة الصادرة مقابل شراء الدين البنكي لشركة سونلغاز، والسندات الصادرة لفائدة سوناطراك كتعويض عن الفارق بين سعر الوقود المستورد وسعر مياه البحر المحلاة.

- حدة الأزمة المالية الناجمة عن انهيار أسعار النفط لسنة 2014، والتي وصلت إلى مستويات منخفضة أثرت بشكل كبير على استقرار الميزانية العامة، حيث وصل سعر النفط إلى 57 دولار للبرميل.

- أدى تراجع أسعار النفط والعجز المتراكم في الميزانية، إلى نفاذ خزينة الدولة، مما نتج عنه عدم كفاية الموارد المالية المتاحة للدولة، من تغطية العجز الحاصل في موازنتها العامة.

- وأمام هذه التداعيات والأزمات المالية، فقد تعين على الدولة مواصلة برامج الدعم الاجتماعي للتخفيف من حدة الأوضاع المالية على الظروف المعيشية للأفراد.

- عمل الحكومة على تجنب اللجوء إلى الاستدانة الخارجية، لما لها من عواقب سلبية تضر بسيادة الدولة وأمنها الداخلي والخارجي.

- التراجع الكبير في احتياطي الصرف، خلال الفترة الممتدة من مايو 2014 إلى غاية يوليو 2017 فقدت الجزائر ما يقارب 100 مليار دولار من احتياطياتها من النقد الأجنبي، و105 مليار دولار خلال شهر سبتمبر من سنة 2017.

¹ بهلول نور الدين، زغانية أسماء، مرجع سابق، ص 192، ص 193.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وطبق التمويل الغير تقليدي أول مرة في اليابان، تحت ما يسمى بـ " التيسير الكمي"¹ نتيجة الأزمة المالية التي لحقت بالسيولة النقدية في تلك الفترة، حيث تم الاعتماد على هذه الطريقة من أجل تحقيق نفس الأهداف الخاصة بالتمويل التقليدي، عن طريق إحاطتها بمجموعة من الشروط والضوابط لتجنب الآثار الجانبية للتمويل غير التقليدي على التضخم ومعدلات البطالة، وهذه الطريقة يصعب تطبيقها داخل الدول التي تعاني من ضعف في اقتصادها الوطني، والتي تعتمد على التمويلي غير التقليدي باعتباره وسيلة تكميلية للتمويل الاستثنائي لعجز الميزانية، وهنا تبرز أوجه التشابه والاختلاف بين تطبيقات الإصدار النقدي باعتباره وسيلة للتيسير الكمي، وبين الاعتماد عليه كآلية تمويل غير تقليدي لتدعيم الميزانية، ويتشابه كلا الأسلوبين في العناصر التالية:

- كلاهما يمثلان أحد أساليب أو أدوات السياسة النقدية.
- كلاهما يعتمدان على الإصدار النقدي الجديد للعملة الوطنية.
- كلاهما يهدفان إلى تمويل العجز الموازي، من أجل تحسين الأوضاع الاقتصادية.
- كلاهما يندرجان ضمن السياسة النقدية المراد بها الزيادة من حجم الكتلة النقدية.
- كلاهما يمارسان ضمن مدة زمنية محددة، ففي اليابان مثلا تم ممارسة التيسير الكمي من سنة 2001 إلى 2006، أما في الجزائر فقد حددت مدة ممارسة الإصدار النقدي بخمس سنوات بداية من سنة 2017، وتم التخلي عنه قبل انقضاء هذا الأجل، وذلك في سنة 2019.
- كلاهما يقومان على أساس التخفيض في سعر الفائدة المطبق على السندات الحكومية على المدى الطويل.

ويختلف الإصدار النقدي بمفهومه الاستثنائي في التمويل عن التيسير الكمي في النقاط التالية:

- يقوم التيسير الكمي على إصدار نقود وهمية غير حقيقية، بينما يعتمد التمويل غير التقليدي على إصدار أموال حقيقية.
- الغرض من الإصدار النقدي هو تدارك العجز المسجل في الموازنة العمومية، بينما يتمثل الهدف من التيسير الكمي، في إزاحة الأزمات التي لحقت بالاقتصاد، لذلك يسعى التيسير الكمي إلى تحقيق

¹ ويعرف التيسير الكمي على أنه « شراء البنك المركزي لأصول مالية من البنوك التجارية والمؤسسات المالية من أجل تعزيز إحتياطيات هذه البنوك وتوفير سيولة لها، بالإضافة إلى أنها تعمل على رفع قيمة تلك الأصول وزيادة عرض النقد من خلال تلك السيولة مما يجعل أسعار الفوائد في النهاية منخفضة والتي تعزز التوجه نحو الاستثمار في حالة الركود الاقتصادي وخلق مزيد من التضخم في حالات الانكماش».

ومن أجل تطبيق سياسة التيسير الكمي، قام البنك المركزي الياباني بالخطوات التالية:

- خلال الفترة من 2001 إلى 2004 قام البنك برفع قيمة الحساب الجاري إلى 35 تريليون بدل من 5 تريليون.
- وفي أكتوبر سنة 2010 قام البنك بشراء ما يقارب 5 تريليون من الأصول طويلة الأجل، وفي أكتوبر 2011 تم توسيع قيمة شراء هذه الأصول إلى 55 تريليون.

- وفي عام 2013 قام البنك بضخ ما قيمته 86 تريليون مما ساهم في نمو الاقتصاد بنسبة بلغت 1,5% .

أنظر: مكاروي هجيرة، بويكر محمد، مرجع سابق، ص 214، ص 218.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ثلاث أهداف رئيسية، تتمثل في¹:

- تغيير مسار التدفقات المالية من خلال نقل أدوات الاستثمار الثابتة إلى القطاعات الإنتاجية، مما يساهم في توفير مناصب شغل ورفع حجم الصادرات.

- العمل على زيادة تنافسية المنتجات المحلية، عن طريق خفض سعر صرف العملة، لأنه وحسب الفكر الاقتصادي كلما زاد العرض النقدي من عملة معينة، انخفض معه سعر صرف العملة، مراعاة لفرضية العرض والطلب، وحيث إنه كلما انخفضت عملة الدولة انخفضت معه سعر منتجاتها وبضائعها.

- توفير الائتمان البنكي ومنح تسهيلات إضافية له، وينسب فائدة محفزة من أجل تنمية الأنشطة الاقتصادية.

- لجأت الجزائر إلى تطبيق التمويل غير التقليدي من أجل تغطية عجز ميزانيتها، بسبب انخفاض أسعار النفط، في حين أن التيسير الكمي تم اعتماده كحل بديل بعد فشل السياسات النقدية التقليدية في تحفيز النشاط الاقتصادي².

المطلب الثاني: القروض العامة كآلية تمويلية لميزانية الدولة.

تعتبر القروض العامة على اختلافها أحد الآليات البديلة للتمويل، تلجأ إليها الدولة في حالة عجز ميزانيتها العامة، وعدم امتلاكها لمصادر تمويلية حقيقية، فالقرض العام يعتبر مصدر تمويل استثنائي، ونظرا للمخاطر الناجمة عنه فإن ممارسة هذا الإجراء يكون في حدود ضيقة تفرضها حالة الوضعية المالية والاقتصادية للدولة.

فمن خلال هذا المطلب قمنا بتحديد مفهوم القرض العام (فرع أول) وأنواع القروض العامة والآثار المترتبة عنها في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم القروض العامة.

يعتبر القرض العام من أهم الآليات الاقتصادية في مجال الإيرادات المالية، لذلك فهي تحظى بمكانة كبيرة داخل المنظومة الاقتصادية، وهو ما جعل الفقه الاقتصادي يسعى إلى ضبط جميع المفاهيم المتعلقة بها، سواء من خلال تعريفها أو تحديد الخصائص التي تمتاز بها مقارنة مع المصادر التمويلية الأخرى، وتحديد أهم أنواعها بالاستناد إلى طبيعة القرض والجهة المصدرة أو المانحة له.

¹ مكاوي هجيرة، بويكر محمد، مرجع سابق، 214.

² بهلول نور الدين، زغاندية أسماء، مرجع سابق، ص 191، ص 192.

أولاً: تعريف القروض العامة.

القرض هو مصطلح مشتق من الفعل اللاتيني - credo - وهذا الفعل مركب من كلمتين:

Cred: وتعني الثقة.

Do: وتعني أضع، وبالتالي فإن القرض معناه أضع الثقة، وهي المعيار الذي يحكم عملية منح القروض، والمبنية على أساس عقد تحكمه الثقة المتبادلة بين طرفيه للاتفاق على منح قرض معين¹.

وهناك العديد من التعاريف للقروض العامة، نذكر منها:

القرض هو « عقد تبرمه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة، مع الجمهور أو مع دولة أخرى، تتعهد بموجبه على سداد أصل القرض وفوائده عند حلول موعد السداد، وذلك طبقاً لإذن يصدر من السلطة المختصة»².

ويعرف القرض كذلك بأنه « عقد دين تستلّف بموجبه الدولة مبالغ من النقود من الأفراد أو المصارف أو الهيئات المحلية أو الدولية، مع التعهد بوفاء القرض وفوائده للدائنين في التاريخ المحدد للتسديد وفقاً لشروط العقد»³.

إن التعاريف السابقة تبين بأن القرض العام يكون أحد أطرافه الدولة أو أحد مؤسساتها، وبالتالي فإن القرض العام هو عبارة عن إجراء يمارس لصالح الدولة، ويخرج من ذلك القروض المبرمة لصالح أفراد المجتمع⁴ والتي يكون الغاية منها هي مصلحة شخصية للفرد أو أحد المؤسسات أو الشركات، وذلك على خلاف القرض العام والذي يكون الغرض منه هو تحقيق مصلحة عامة تتمثل في تمويل الميزانية، أو أحد المشروعات ذات النفع العام للدولة واقتصادها.

ويعتبر القرض العام من الناحية القانونية بمثابة إجراء يقوم على أساس التنازل المؤقت للغير عن مال منقول مع التعهد باسترجاعه، وذلك على عكس المعنى الاقتصادي للقرض، والمبني على أساس الثقة المتبادلة بين البنك والمقرض، بمقتضاه يتم تملك الغير شيء معين قد يكون أصلاً

¹ القرصم وفاء، أثر القروض المصرفية على النمو الاقتصادي (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1980-2017)، أطروحة دكتوراه، تخصص اقتصاد كلي، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، الموسم الجامعي 2018-2019، ص 26.

² عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 150.

³ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 236.

⁴ ويعرف هذا النوع من القروض على أنه « تلك الخدمات المقدمة للعملاء، والتي بمقتضاها يتم تزويد الأفراد أو المؤسسات في المجتمع بالأموال التي تحتاجها على أن يتعهد المدين بسداد تلك الأموال وفوائدها والعمولات المستحقة عليها والمصاريف، دفعة واحدة أو على أقساط في تواريخ محددة، وتدعم تلك العملية بتقديم مجموعة من الضمانات التي تكفل للبنك استيراد أمواله في حالة توقف العميل عن السداد».

أنظر: القرصم وفاء، مرجع سابق، ص 26.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ماديا أو سلعة أو مبلغ من المال، مع إرجاع هذه القيمة في المدة المحددة¹، إلا أن القرض العام لا يكون إلا مبلغا ماليا لصالح الدولة، فهو بذلك يختلف عن الضريبة رغم كونهما أحد مصادر تمويل الميزانية، إلا أن القرض العام عبارة عن إجراء استثنائي يخضع تطبيقه لضوابط محددة، حيث يتم الجوء إليه في حدود ضيقة على حسب احتياجات الدولة من الموارد المالية²، لذلك يعتبر القرض العام من وجهة نظر الفكر المالي التقليدي، أحد الموارد الغير عادية تلجأ إليه الدولة لزيادة حجم إيراداتها المالية، وفي ظل ظروف استثنائية من أجل تغطية نفقات غير عادية³ تخرج عن مجالات الانفاق العام التي تدخل ضمن الاختصاصات الجوهرية للدولة.

ويمكن اعتبار القرض العام كذلك بأنه أحد أدوات تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك في الحالات التي تقتضي فيها تجسيد هذه التنمية ضرورة توفير موارد مالية إضافية لإنجاز مشاريع محددة، لذلك يعرف القرض بأنه « مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من الأفراد أو المؤسسات الوطنية أو الأجنبية، يتضمن مقابل الوفاء، ويؤدي إلى اشباع الحاجات المالية المتزايدة للدولة، ويساعد على تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية»⁴.

والقرض العام غالبا ما تتحكم فيه ظروف قهرية للدولة، تتولد نتيجة لضعف أو قلة مواردها المالية، لذلك فإن أهم الأسباب المؤدية إلى الاقتراض تتعلق أساسا بالموارد العادية للدولة، والمتمثلة في الضريبة، ويتلخص ذلك في أحد السببين⁵:

- عدم إمكانية فرض ضرائب جديدة أو الزيادة في معدلاتها أو قيمتها، لأن الضريبة وصلت إلى الحجم الأمثل، تعجز الدولة معه عن الزيادة في قيمة الطاقة الضريبية، لأنها تساوت في هذه الفترة

¹ حياة نجار، إدارة المخاطر المصرفية وفق اتفاقيات بازل (دراسة واقع البنوك التجارية العمومية الجزائرية)، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الموسم الجامعي 2013-2014، ص 32.

² ويختلف القرض عن الضريبة في النقاط التالية:

- الضريبة تدفع جبرا من الأفراد لفائدة الدولة مستخدمة في ذلك سلطتها السيادية، أما القرض العام فهو إجراء اختياري يخضع لاتفاق أطرافه.
- يعتبر أهم المبادئ الضريبية مبدأ عدم التخصيص، أي عدم صرف حصيلة ضريبة معينة لتغطية نفقات قطاع معين، وهذا على عكس القرض والذي يتم تخصيصه لسد حاجات السبب المؤدي له، فنجد بأن الدولة تستخدم القرض العام للتمويل الموازي في حالة العجز أو للتمويل الاستثماري في حالة إنجاز أنشطة أو مشاريع معينة.

- القروض العامة تتضمن بعدين، الأول يتمثل في زيادة حجم الإيرادات العامة بإدراج نسبة الضريبة ضمن الإيرادات المالية النهائية، والبعد الثاني يتمثل في زيادة حجم الانفاق العام، على اعتبار أن القرض العام يتم إرجاعه من الموارد المالية للدولة، فهو بذلك يدخل ضمن حساب النفقات العامة، أما الضرائب على اختلافها فهي تتضمن بعد واحد يتمثل في زيادة حجم الإيرادات، أما زيادة النفقات فهي تقتصر فقط على النفقات الخاصة بتحصيل الضريبة.

ويتفق كل من القرض العام والضريبة في النقاط التالية:

- كلاهما يعتبران من أدوات السياسة النقدية، لأنهما يمثلان أحد الموارد المالية للدولة.

- كلاهما يمارسان بموجب صدور قانون خاص بهما، وبالتالي فهما يخضعان للقانون في جميع مراحلهما.

أنظر: محمد ساحل، مرجع سابق، ص 184، ص 185.

³ رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 359.

⁴ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 182.

⁵ رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 359.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

مع المقدرة التكلفة الوطنية، فأى زيادة في حجم الإيرادات الضريبية في هذه الأوضاع، يؤدي إلى مخاطر اقتصادية عديدة تلقي بظلالها على استمرارية النشاط الاقتصادي، وعلى مستوى المعيشة للأفراد.

- أما السبب الثاني فهو عكس الوضع السابق، ففي هذه الحالة تكون النسب أو الإيرادات الضريبية في مستوى أقل من الحجم الأمثل لها، أي أن قيمة الضريبة لم تستنفذ المقدرة التكلفة الوطنية، إلا أن فرض ضرائب جديدة أو زيادة العبء الضريبي، يؤدي إلى رفض جماعي وسخط شعبي لأفراد المجتمع على السياسة أو المنظومة الجبائية والمالية الجاري العمل بها من قبل الدولة، لأن سن أي قانون ضريبي يتعلق بتأسيس ضريبة جديدة أو الزيادة في قيمتها، ينبغي أن لا يتعارض مع نفسية المكلفين بها، ومدى إمكانية تحملهم لهذا العبء الضريبي، وذلك بغض النظر عن حدود المقدرة التكلفة الوطنية، فالدولة ورغم الظروف التي تمر بها، لا يمكنها معالجة عجز الميزانية دائماً بضرورة توفير موارد ضريبية إضافية.

ويعتبر القرض العام أحد الأساليب الاختيارية والإجبارية في نفس الوقت، فهو اختياري بالنسبة للمتعامل أو المقرض مهما كانت صفته، حيث يتوقف قبول منح القرض على حسب الوضعية المالية للمقرض، ومقدار نسبة الفائدة المتحصل عليها، وفي الكثير من الحالات يكون القرض العام إجباري بالنسبة للدولة، لأنها لا تلجأ إليه إلا في حالات الضرورة الملحة، والمرتبطة بحتمية تمويل عجز الموازنة العامة، حيث تجبر الدولة على اقتراض مبالغ مالية بحسب احتياجاتها، وذلك من أجل ضمان سيرورة مصالحها ومصالح أفرادها، لذلك يعرف القرض العام بأنه « مبلغ من المال سواء كان عينياً أو نقدياً، يدفع للدولة أو أحد أشخاص القانون العام، من قبل وحدات اقتصادية محلية أو أجنبية، وبصورة اختيارية، وبموجب عقد يستند إلى تصريح مسبق من قبل السلطة التشريعية، تتعهد الدولة بدفع فوائد على مبلغ القرض»¹.

ويدخل ضمن مفهوم القروض العامة تلك القروض التي تبرمها الإدارة المحلية كالولايات والبلديات من أجل النهوض بقطاع التنمية المحلية، من خلال تمويل المشاريع التنموية المتوقعة بفعل عجز الميزانية العامة وانخفاض الميزانية المخصصة للجماعات المحلية، إلا أن الغرض من هذه القروض هو هدف مخصص لقطاع أو مجال محدد وليس غرض عام يتمثل في إعادة التوازن للميزانية العامة.

¹ رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 358، ص 359.

ثانياً: خصائص القروض العامة.

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا بأن القرض هو عبارة عن إجراء قانوني يخضع وجوباً لمجموعة من الإجراءات، وذلك نظراً للخصائص التي يمتاز بها، والمتمثلة في:

1- القرض ذا طابع نقدي.

يكتسي القرض العام هذه الخاصية نظراً للغاية أو الهدف المراد تحقيقه من وراء اللجوء إلى الاقتراض، ويتمثل هذا الهدف غالباً في تمويل الميزانية، وبالتالي فإن القرض ينبغي أن يكون مبلغاً مالياً مهما كانت العملة المتداولة، ليتم إدراجه ضمن حسابات الخزينة العمومية، وعليه فإن الطبيعة النقدية للقرض هي التي تؤدي إلى إعادة التوازن للميزانية، وتمكين الدولة من تمويل مشاريعها العالقة واستكمال وظائفها الانفاقية وفقاً لاحتياجات كل قطاع داخل الدولة.

ولا يشترط في القرض أن يكون بعملة الدولة المقترضة، لأن ذلك مرتبط بنوعية المقرض، فإذا كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً داخلياً، أي تابع للدولة فإن العملة النقدية لقيمة القرض تكون بالعملة الوطنية، إلا أن الدولة وفي الكثير من الأحيان ونظراً لمحدودية الموارد المالية الوطنية تلجأ إلى الاقتراض الخارجي، وفي هذه الحالة يكون القرض بعملة الدولة المقرضة.

وإذا كانت الطبيعة النقدية للقرض العام هي الأكثر شيوعاً واستعمالاً، فإن القرض قد يكون في بعض الحالات ذا طابع عيني، يكون الغرض منه تسويق أو تصريف منتج معين عن طريق عقد قرض، فقد تلجأ الدولة في إطار ممارسة تنفيذ مشاريعها إلى اقتناء منتجات وآليات معينة لاستخدامها في إنجاز هذه المشروعات، ففي هذه الحالة تقوم الدولة أو المؤسسة المقرضة بتسليم هذه المنتجات مقابل عقد قرض مع الدولة المستفيدة منها¹.

2- الطابع الاختياري للقرض العام.

وهذه الخاصية تخص المقرض وليس المقرض، فقبول منح القرض يخضع لإرادة الطرف المقرض سواء كان شخصاً معنوياً أو دولة، وبالتالي فإنه لا يمكن للدولة المقرضة ممارسة سلطتها من أجل إجبار المؤسسات الداخلية أو الخارجية على قبول منح القرض والمطالبة به، أي أن القرض العام يتم إبرامه بناءً على اتفاق الطرفين المتعاقدين على اختلاف طبيعتهم².

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 236.

² محمد ساحل، مرجع سابق، ص 183.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

إن الطبيعة الاختيارية للقرض العام تعتبر أهم وسيلة لإرساء الثقة المتبادلة بين الدولة المقترضة وأفرادها، أو بين هذه الدولة وأطراف خارجية أخرى، فمهما كانت القوة الأمنية أو الاقتصادية للدولة، فإنها ملزمة باحترام الحكومات والشعوب الأخرى، ومنحها كامل الحرية في قبول اكتتاب القرض أو رفضه، فالسلطة التي تمتلكها الدولة لا يمكن تجسيدها في مثل هذه الأوضاع، إلا أن هناك بعض الحالات تجبر الدولة فيها مواطنيها أو المؤسسات والشركات التابعة لها إقليمياً، بضرورة منحها قرض معين، ويكون ذلك في حالات استثنائية كحالة الحروب والأزمات الاقتصادية الحادة، حيث يكون اللجوء إلى الطابع الاجباري للقرض في حدود ضيقة وذلك بعد سلوك جميع الطرق التمويلية المتاحة¹.

3- القرض العام عبارة عن عقد.

فالقرض العام يتم بناء على عقد² يبرم بين طرفين، أحدهما الدولة باعتبارها صاحبة القرض والثاني المقرض وهو مالك القرض، يتعهد بموجبه الطرفين باحترام جميع بنود العقد، وتتمثل أهم بنود هذا العقد في قيمة المبلغ المقرض، ونسبة الفائدة، وآجال استحقاقه، وكيفيات الوفاء به، فقد يتم الاتفاق على تحديد تاريخ معين يتم فيه تسديد كامل القرض مع الفوائد المترتبة عنه، أو يتم الوفاء بقيمة القرض على دفعات متتالية، يتم تحديد تاريخ كل قسط بموجب العقد المبرم لهذا الغرض.

فبموجب هذا العقد يتعهد الطرف المقرض وهو الدائن بمنح قيمة القرض بمجرد إبرام العقد والاتفاق على بنوده، ويتعهد الطرف المقرض وهو الدولة باعتبارها مدينا، بإرجاع قيمة القرض مع الفائدة المتفق عليها، وفي الآجال المحددة لذلك³.

واختلف الفقهاء في تحديد طبيعة هذا العقد، إلا أن الرأي الراجح في هذه المسألة يضي على هذا العقد الطبيعة الإدارية، فهو يعتبر عقد إداري على اعتبار أن أحد أطرافه هو الدولة باعتبارها المقرضة، والطرف الآخر قد يكون دولة أخرى أو شخص معنوي داخلي أو خارجي كالهيئات المالية الدولية، وبالتالي فإن عقد منح القروض العامة يخضع لجميع الشروط والإجراءات المتعلقة بالعقود الإدارية⁴، وبما أن العقد شريعة المتعاقدين⁵، فإن جميع الشروط والإجراءات المتعلقة بمنح القرض والوفاء به يتم إدراجها ضمن بنود هذا العقد، بما في ذلك الحالات النزاعية الناجمة عن تخلف أحد

¹ مروان عطون، الأسواق النقدية والمالية والبورصات ومشكلاتها في عالم النقد والمال (أدوات وآليات نشاط البورصات في الاقتصاد الحديث)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2005، ص 106.

² وعرف القانون المدني العقد بموجب المادة 54 منه والتي تنص على « العقد اتفاق يلتزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص نحو شخص أو عدة أشخاص آخرين بمنح أو فعل أو عدم فعل شيء ما ».

³ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 150.

⁴ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 186.

⁵ حيث تنص المادة 55 من القانون المدني على « يكون العقد ملزم للطرفين متى تبادل المتعاقدان الالتزام بعضهما بعضاً ».

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الأطراف بالالتزام ببنود العقد، والتي غالباً ما تطبق على الدولة باعتبارها مدينة بقيمة القرض لعدم تمكنها من تسديده في الآجال المحددة لذلك، أو خرق نسبة الفائدة المتفق عليها.

وتظهر أهمية التعاقد في منح القروض العامة، في إضفاء الطبيعة القانونية لهذا القرض، ومنح الحق في المطالبة بقيمته لأنه يتم باسم الدولة، وبما أن الحكومات تتغير بتغير السلطة الرئاسية للدولة، فبموجب هذا العقد يتمكن الطرف المقرض من مطالبة الحكومة الجديدة بالوفاء بقيمة القرض وفوائده وفي الآجال المحددة لذلك بموجب العقد المبرم بين طرفيه.

4- وحدة الدين وتعدد الدائنين.

والمقصود بهذه الخاصية أن القرض يتم بناء على طلب من الدولة، فهي المستفيد الوحيد من قيمة هذا القرض، وبالتالي فإنه لا يمكن التعاقد على منح عقد لفائدة طرفين بموجب نفس العقد، وهو ما يعبر عنه بوحدة الدائن، فهناك العديد من أنواع القروض على حسب طبيعة وأهمية كل قرض، فنجد مثلاً بأن البنوك تمنح العديد من القروض الاستهلاكية للأفراد على اختلاف صيغها (شراء منزل، شراء قطعة أرض، شراء سيارة...¹) فمثل هذه القروض ليس لها علاقة بالدولة، أما القروض العامة فهي تلك القروض التي تستفيد منها الدولة من أجل تمويل ميزانيتها، بسبب قلة مواردها المالية، ويعتبر القرض في هذه الحالة بمثابة وسيلة تمويلية لفترة زمنية محدودة.

والمقصود بتعدد الدائنين أن الدولة مخيرة وفي حدود الأوضاع القائمة بالافتراض من الداخل، وذلك باكتتاب سندات القروض مع الأشخاص المعنوية التابعة لها والخاضعة لسلطتها، كالمؤسسات والشركات، وفي حال قصور الموارد المالية لهذه المؤسسات في منح القروض اللازمة لتغطية عجز الموازنة العمومية، فإن الدولة تلجأ إلى الاستدانة الخارجية من الدول والهيئات المالية الدولية، فنلاحظ بأن تعدد الدائنين يمنح الدولة حلول عديدة لتحديد الجهة المتعاقد معها بشأن منح القرض.

ونشير إلى أن وحدة الدائنين لا يخول للدولة إبرام عقد منح قرض معين مع العديد من الأطراف بموجب عقد واحد، فكل دائن يبرم بخصوصه عقد خاص به، فالدولة بإمكانها إبرام العديد من عقود القرض بحسب احتياجاتها المالية، فعقد القرض في حد ذاته يخضع لوحدة الدين ووحدة الدائن.

¹ ويسمى هذا النوع من القروض بالقرض الخاص، ويعرف بأنه « الائتمان الذي يمنح لأشخاص القانون الخاص، أي الأفراد الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين كالشركات، حيث تعتمد قدرة هذا الأخير في الحصول على هذا الائتمان على الملائمة المالية التي يتمتع بها الأفراد والمؤسسات الخاصة لدى البنوك». أنظر: القرصم وفاء، مرجع سابق، ص 33.

5- القرض العام يخضع لصدور إذن من السلطة المختصة.

وإذا كانت الدولة هي السلطة المخولة لإبرام العقود الخاصة بالقروض العامة، فإنها مقيدة في ذلك بضرورة حصولها على إذن من السلطة التشريعية المختصة والمتمثلة في البرلمان، باعتباره الرقيب باسم الشعب على موارد الدولة ومجالات انفاقها، وبما أن قيمة القرض تقلص من الموارد المالية للدولة وتوسع من حدود انفاقها، على اعتبار أن قيمة القرض وفوائده تدخل ضمن النفقات العامة للدولة، فهذه الأخيرة لا يمكنها اللجوء إلى الاقتراض إلا بعد موافقة السلطة التشريعية على ذلك، مع تقديم أسباب مقنعة و ضمانات وفاء حقيقية¹، ويتمحور هذا الإذن غالباً حول الإجراءات الرئيسية للقرض كقيمه ونسبة الفائدة المحددة، وتتولى الحكومة وتحت مسؤوليتها عمليات تنظيم القرض العام².

الفرع الثاني: أنواع القروض العامة والآثار المترتبة عنها

تختلف أنواع القروض العامة على حسب القواعد التعاقدية المعتمدة فيه، والقواعد المنظمة لأطرافه، وبما أن القرض العام عبارة عن آلية تمويلية في مجالات وحالات محددة، فإنه بذلك يساهم في تمويل الميزانية، بما يمكن الدولة من مواصلة مسارها الانفاقي على الوجه الصحيح، إلا أن هذه الآلية تنتج عنها العديد من الآثار تلحق بالمنظومة المالية والاقتصادية والسياسية للدولة.

أولاً: أنواع القروض العامة.

هناك العديد من القروض العامة تختلف باختلاف الجهة المقرضة وطبيعة القرض والإجراءات المتعلقة به، وتتمثل أهم أنواع القروض في:

1- القروض الداخلية والقروض الخارجية.

وتعرف القروض الداخلية بأنها « القروض التي تحصل عليها الدولة من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين فوق أراضيها، وتنتمتع الدولة عادة بحرية كبيرة في هذا النوع من القروض، لأنها تستطيع وضع الشروط التي تجدها ملائمة»³ وتعرف كذلك بأنها « تلك القروض التي تحصل عليها الدولة من المقيمين فيها»⁴.

¹ مروان عطون، مرجع سابق، ص 107.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 238.

³ نفس المرجع السابق، ص 239.

⁴ مروان عطون، مرجع سابق، ص 129.

فالمعيار المعتمد في تحديد القروض الداخلية والخارجية هو الجانب الجغرافي، أي مكان إقامة الطرف المقرض، فبالنسبة للقروض الداخلية فإن المقرض يكون دائما شخص طبيعي أو معنوي تابع للدولة، ويخضع لقوانينها، ويثور التساؤل في هذه النقطة حول الشركات الأجنبية التي تمارس نشاطات استثمارية على أراضي الدولة، فهل القروض التي تمنحها مثل هذه الشركات للدولة المضيفة تعتبر قروض داخلية أم خارجية؟ فحسب تعريف القروض الداخلية السابق، نلاحظ بأن الدولة تكون لها الحرية الأكبر في التعاقد، إلا أن هذه الحرية لا يمكن تحققها في مواجهة الشركات الأجنبية، والتي ترتبط بالدولة المضيفة في مجال تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالنشاط الممارس، وبالتالي فإن مثل هذه الشركات لا تكون خاضعة كليا لسلطات الدولة، حتى إن القروض التي تمنحها تكون بالعملة الأجنبية، لذلك فإن هذه القروض تعتبر خارجية نظرا لطبيعتها، ولا يمكن اعتبارها قروضا داخلية تطبيقا للمعيار الجغرافي لطرفي العقد.

وتمتاز القروض الداخلية بمجموعة من الخصائص تستفيد منها الدولة بدرجة أكبر، تتمثل في¹:

- أن الدولة باعتبارها صاحبة السلطة العامة، فإن لها مجال من الحرية في تحديد شروط التعاقد حول موضوع القرض وتحديد نسبة الأرباح المتعلقة به، حتى إن الدولة بإمكانها استغلال هذا الوضع من أجل تشجيع العديد من الأفراد والمؤسسات على اكتتاب القروض، وذلك من خلال منح تحفيزات معينة أو الزيادة من نسبة الفائدة.

- إن الدولة تمتلك من المقومات ما يمكنها من انجاح العقود التي تبرمها من أجل الاستفادة من القروض، معتمدة في ذلك على جميع الاعتبارات الدينية والسياسية والاجتماعية والاقتصادية.

- يمكن للدولة اعتبار القروض الداخلية كأحد أوجه السياسة النقدية التي تمارسها في حالات التضخم، عن طريق امتصاص جزء من السيولة النقدية تحت غطاء القرض العام، إلا أنه لا يمكن الاعتماد على هذا الأسلوب في جميع الحالات، فالقرض العام يبقى الغرض الأساسي منه هو تمويل الخزينة العامة للدولة، وفي أوضاع معينة يمكن استعمال القرض كآلية لمعالجة أحد الظواهر الاقتصادية كامتصاص الفائض النقدي والتقليل من حدة التضخم المشار إليه أعلاه.

أما القروض الخارجية فهي التي « تحصل عليها الدولة من شخص طبيعي أو اعتباري مقيم خارج البلاد أو من حكومات أجنبية»².

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 189.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 239.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

فالتمييز بين القروض الداخلية والقروض الخارجية يكون على أساس مصدر هذا القرض، فيكون القرض داخليا إذا كان مصدره داخليا، بينما يعتبر القرض خارجيا إذا كان مصدره خارجيا، ويتحدد ذلك بناء على مكان إصدار القرض، فنجد بأن القروض الداخلية يتم إصدارها في السوق الوطنية في حين يتم إصدار القروض الخارجية في الأسواق الدولية¹، لذلك يعرف بعض الفقهاء القروض العامة بأنها « مبلغ من النقود تحصل عليه الدولة من السوق الوطنية أو الخارجية وتتعهد برده ودفع فائدة عنه وفقا لشروط معينة»².

وتتمتلك الدولة قدرة واسعة على التأثير في القروض الداخلية، بينما تتعدم هذه الميزة في مجال القروض الخارجية، أين تختلف مراكز طرفي التعاقد فيها بين دولة تعاني من عجز ميزانيتها ودولة أخرى تمتاز بنظامها الاقتصادي والمالي المتطور، فكلاهما لديه السلطة في إتمام شروطه على الطرف الثاني، إلا أن الضغوط تكون أكثر على الدولة المقترضة.

وفي عصرنا الحديث ونظرا لتطور العلاقات والمبادلات الاقتصادية والتجارية والمالية، فقد تم إنشاء هيئات دولية مستقلة كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، حيث يمكن للدولة تجنب الضغوط المفروضة عليها من طرف الدول المقرضة، وإبرام عقود قرض مع الهيئات المالية الدولية، متى توافرت شروط وإمكانات إبرام هذه العقود.

وإذا كانت القروض الداخلية تخضع لإرادة الدولة واحتياجاتها المالية، فإن القروض الخارجية إضافة إلى ذلك يتوقف اللجوء إليها في إحدى الحالتين:³

- أن تكون الدولة تعاني من انخفاض مدخراتها المحلية، وتعاني من هذا الوضع البلدان النامية والتي تمتاز بضعف وتيرة أنشطتها الاقتصادية وحدود المقدر المالية لأفرادها ومؤسساتها والشركات التابعة لها، حيث يستحيل على الدولة في مثل هذه الأوضاع الاعتماد بشكل كبير على القروض الداخلية، وذلك نظرا لمحدوديتها.

- وفي إطار برامج التنمية التي تنتهجها الدول النامية، فإنها تحتاج إلى العملة الصعبة من أجل اقتناء الوسائل الأجنبية المستعملة في برامج التنمية المعتمدة، مع عجز في ميزان مدفوعاتها من شأنه إعاقة هذه البرامج، فتلجأ الدولة حينها إلى جلب رؤوس الأموال الأجنبية عن طريق الاقتراض من الدول والهيئات الدولية، وهذا على خلاف الدول المتقدمة والتي تعتمد في جلب رؤوس الأموال

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 153.

² أعمار يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة (النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 117.

³ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 189.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الأجنبية على منح امتيازات للمؤسسات والشركات الأجنبية من أجل إنشاء مشاريع استثمارية على أقاليمها.

وتتمتاز القروض الخارجية بمجموعة من المميزات، فهي آلية لزيادة موارد الدولة، فإذا كان القرض الداخلي يخضع حجمه لإمكانات الفرد أو الجهة المقرضة، فإن الدولة بإمكانها إبرام عقد قرض خارجي بالقيمة التي تحددها، بما يمكنها من زيادة حجم مواردها المالية بشكل يكفي لتغطية جميع نفقاتها، وممارسة وظائفها التمويلية على أكمل وجه، ضف إلى ذلك كون القروض الخارجية التي تبرمها الدولة تمتاز بسهولة إجراءاتها ومرونة شروطها، خاصة فيما يتعلق بآجال التسديد، والتي غالباً ما تكون على فترات طويلة، وفي إطار العلاقات التعاونية المبرمة بين الدول، فإن بإمكان الدولة المقترضة الاتفاق مع الدولة المقرضة على تأجيل سداد بعض الدفعات، أو جدولة الأقساط في حالة العسر في الوفاء بالقرض، كل هذه الأمور تخضع لاتفاق طرفي عقد القرض، إلا أنه يعاب على القروض الخارجية كونها غير متاحة لجميع الدول، وذلك نظراً لتفاوت الإمكانيات المادية والاقتصادية الكفيلة بإمكانية الوفاء بقيمة القرض وفوائده، بالإضافة إلى أن القروض الخارجية تتحكم فيها العوامل السياسية والعلاقات الاقتصادية والتجارية بين الدول فيما بينها أو بين الدول والمنظمات الدولية¹.

وتتمثل أهم أوجه التفرقة بين القرض الداخلي والقرض الخارجي في النقاط التالية:²

- باللجوء إلى القرض الداخلي تتمكن الدولة من امتصاص جزء من القدرة الشرائية بالعملة الوطنية، لأن هذا النوع من القروض دائماً ما يكون بالعملة الوطنية الخاصة بالدولة المقترضة، بينما القرض الخارجي وبما أن الطرف الدائن فيه يكون عبارة عن دولة أخرى أو كيان أو تنظيم دولي، فإنه يمكن الدولة من الحصول على قوة شرائية بالعملة الأجنبية، وهذا بدوره يفيد الدولة لا سيما من ناحية زيادة احتياطياتها من العملة الصعبة، لتمكينها من توفير الوسائل الانتاجية الضرورية لسير الأنشطة الانتاجية، وهذا الوضع يساعد كثيراً الدول النامية من أجل النهوض بمشاريعها التنموية.

- القرض الداخلي هو عبارة عن نقل للقوة الشرائية من الأفراد أو المؤسسات إلى سلطات الدولة، فهو بذلك لا يؤدي إلى زيادة القدرة الشرائية، وإنما يقوم على نقل جزء من القوة الشرائية لفائدة الدولة، أي نقلها من مكتب القرض وهو الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى مصدر القرض وهو الدولة، أما بالنسبة للقرض الخارجي فإنه يؤدي إلى زيادة القوة الشرائية للدولة المقترضة، بما يمكنها من تمويل عجز ميزانيتها واستمرارية برامجها وأنشطتها، وبالتالي فإن القرض الخارجي هو أداة تساهم في زيادة

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 189، ص 190.

² عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 154.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

النمو الاقتصادي وما يصحبها من آثار إيجابية على عمليات التشغيل وزيادة وتيرة الحركة الاقتصادية والتجارية للدولة.

- يؤدي القرض الداخلي إلى الحرمان من عبء الاستهلاك، على اعتبار أن القرض الداخلي يحمل الاقتصاد القومي عبء الادخار، والذي يعتبر عبئاً عينياً على الجيل الحاضر، وذلك على خلاف القرض الخارجي والذي يعفي الجيل الحاضر من عبء الادخار.

وفي حالات خاصة ترتبط بالمقدرة المالية للدولة فإنه يمكن للقروض الداخلية أن تتحول إلى قروض خارجية والعكس، حيث إنه بإمكان الدولة فتح المجال أمام مواطنيها أو المؤسسات التابعة لها لشراء سندات القرض الخارجي من الدول أو المنظمات الدولية المقرضة، وفي الحالة العكسية فإنه بإمكان الدولة كذلك تحويل القرض الداخلي إلى قرض خارجي، وذلك من خلال الاتفاق مع طرف أجنبي سواء كان دولة أو منظمة مالية دولية، بمقتضاه يتم تحويل ملكية سندات القرض من الأطراف الداخلية إلى ملكية جهات خارج حدود الدولة¹.

ويعتبر تقسيم القروض إلى داخلية و خارجية، أهم التقسيمات المعتمدة للقرض العام، وهناك تقسيمات أخرى للقروض، لكنها لا تعدو كونها قرض داخلي أو خارجي مضاف إليه طبيعة كل قرض، وتتحكم في هذه الطبيعة حرية التعاقد وآجال التسديد ومجالات إنفاق هذا القرض.

2- القروض الإجبارية والاختيارية.

حيث يمكن تقسيم القروض العامة إلى قروض إجبارية أو إختيارية، فالقرض الاجباري هو عبارة عن « القروض التي تفرضها الدولة على رعاياها بصورة إجبارية مقابل تعهداتها لهم بسدادها في الوقت المناسب»² فهذا النوع من القروض تلجأ إليه الدولة في حالات خاصة تفرضها طبيعة الظروف التي تمر بها، كالأزمات الاقتصادية والحروب والكوارث الطبيعية وغيرها، إلا أن هذا النوع من القروض نادراً ما تلجأ إليه الدولة في حالة تسجيل عجز في ميزانيتها، بينما تتمثل أهم العوامل التي تدفع بالدولة إلى إقرار القروض الإجبارية في النقاط التالية³:

- تخفيض معدلات التضخم، وذلك من خلال امتصاص القوة الشرائية في شكل قروض عامة، تتعهد الدولة بإرجاعها بعد انتهاء هذا الظرف.

- تمديد آجال سداد قرض الدولة الاختياري، مما يتسبب في نشوء قرض إجباري، فالدولة في هذه الحالة تقوم باقتراض المبالغ التي حل تاريخ استحقاقها لآجال جديدة.

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 191.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 242.

³ عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 153.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- القيام بإصلاحات زراعية أو تأمين المشروعات عن طريق إقرار سندات تستحق التسديد خلال آجال معينة، ويكون الغرض من ذلك هو تجنب سداد القرض دفعة واحدة وليس لهدف الحصول على موارد مالية إضافية، أو استهلاك قيمة سندات القرض على فترات طويلة تؤدي بفعل التضخم إلى انخفاض قيمتها.

فلاحظ بأن هذا النوع من القروض يشبه إلى حد كبير الضريبة، فكلاهما يقومان على أساس اقتطاع مالي إجباري، إلا أنهما يختلفان في النتيجة النهائية لهما، فبالنسبة للضريبة فإن الدولة لا تتعهد برد قيمتها للمكلف، وهذا على خلاف القرض العام الإجباري والذي هو عبارة عن دين لدى الدولة تلتزم وجوباً برده لصاحبه.

فالقرض الاجباري لا يمكن الاعتماد عليه كأحد الوسائل البديلة لتمويل الميزانية العامة، فمتى تمكنت الدولة من فرض الطابع الاجباري للقرض، فإنه لا يمكنها التحكم بحجم هذا القرض، فهو مرتبط بالمقدرة المالية للأفراد والمؤسسات، لأن الأسباب المؤدية إلى القرض الاجباري تلحق آثارها حتى بالنسبة للأفراد والمؤسسات، وبالتالي فإنه لا يمكن للدولة إجبار الطرف الآخر على منح قيمة معينة كقرض لها.

وهناك من الفقهاء من يعتبر القرض الاجباري كشكل من أشكال الاصدار النقدي في بعض الحالات، فبموجبه تقوم الدولة باقتراض مبلغ معين من البنك المركزي، في مقابل منحه الحق في إصدار نقود جديدة، تكون بقيمة المبلغ المقترض، ويكون ذلك بموجب سند دين على الدولة، إلا أن هذه الطريقة لا يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير لأنها تؤدي إلى أزمات ومخاطر مالية واقتصادية، كارتفاع معدلات التضخم والأسعار وتدني القدرة الشرائية لأفراد المجتمع¹.

أما القروض الاختيارية فتعرف بأنها « القروض التي تعلن الدولة عن مقدارها وشروط الاكتتاب بها وموعد سدادها ثم تترك للجمهور حرية الاقتراض من عدمه»² أو هو عبارة عن « القروض التي يكون فيها الأشخاص أحراراً في الاكتتاب فيها، دون إكراه من السلطة العامة»³.

فالأصل في إبرام العقود الخاصة بالقروض هو الطابع الاختياري، فالدولة تمنح كامل الحرية للطرف من أجل اكتتاب القرض أو رفضه، وذلك على حسب الشروط والإجراءات المتعلقة بالقرض، حيث يتحكم في قبول القرض عامل نسبة الفائدة وآجال الوفاء به، أما بالنسبة لقيمة القرض فهو لا يشكل عائقاً بالنسبة للقروض الاختيارية، لأن الدولة بإمكانها الحصول على كامل قيمة القرض بإبرام

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 242.

² عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 152.

³ رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 362.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

عدة عقود قرض مع عدد من الأطراف، بحيث تحدد قيمة كل عقد على حسب المقدرة المالية للمقرض، وكاستثناء عن هذا الأصل التعاقدية وفي حالات خاصة وفي حدود ضيقة فإنه يمكن للدولة الخروج عن هذا الأصل، وإضفاء الطابع الجبري على القروض.

فالقاعدة السائدة في هذا المجال أن القروض الخارجية غالباً ما تكون اختيارية، لأن سلطة الدولة تجاهه تكون مقيدة، أما القروض الداخلية فقد تكون إما إجبارية أو اختيارية¹.

3- القروض قصيرة الأجل وطويلة الأجل.

وتنقسم القروض العامة كذلك إلى قروض قصيرة الأجل وقروض طويلة الأجل أو دائمة، ويتحكم في هذا التقسيم معيار آجال التسديد، فالقروض قصيرة الأجل تلجأ إليها الدولة عند احتياجها إلى موارد مالية بصفة مؤقتة، وسداد هذا النوع من القروض لا يتجاوز في الغالب السنة، أما القروض طويلة الأجل فيتم سداد قيمتها على فترات طويلة وتكون هذه القروض ذات نسبة فائدة مرتفعة ويتم اللجوء إلى مثل هذه القروض بالنسبة للقروض كبيرة الحجم، لذلك تلجأ الدولة في هذه الحالة إلى التعاقد مع المؤسسات أو الشركات الكبيرة على المستوى الداخلي، أو سلوك طريق الاقتراض الخارجي، وهذا بخلاف القروض قصيرة الأجل والتي تتم على المستوى الداخلي مع البنوك أو الأفراد أو المؤسسات، وتكون ذات نسب فائدة منخفضة، لأن الدولة تقدم ضمانات وتعهدات بإرجاع قيمتها خلال فترة وجيزة، ففي مجال القروض قصيرة الأجل يتم التحديد الدقيق لتاريخ استحقاق القرض، أما في القروض طويلة الأجل فإن أجل الوفاء بقيمته يتحدد على فترتين متفاوتتين، تخير الدولة فيهما بسداد قيمة القرض على حسب الظروف المالية والاقتصادية التي تمر بها².

وتمارس القروض قصيرة الأجل في شكل أدونات الخزنة، وهي عبارة عن سندات قرض تطرحها الدولة مع منح امتيازات كبيرة، لدفع البنوك والمؤسسات المالية والشركات إلى إبرام مثل هذه القروض، وتتراوح آجال استحقاقها بين 3 و 12 شهراً³، فالقروض القصيرة الأجل تلجأ إليها الدولة لمعالجة مشكلة تمويلية مؤقتة، لذلك فإن مثل هذه القروض لا تكون إلا داخلية، باستثناء حالة انعدام المكتتبين داخل الدولة، أين يتعين على الدولة إبرام عقد قرض خارجي قصير الأجل، يخضع تحديد نسبة الفائدة فيه للجهة الدولية المقرضة.

¹ رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 362، ص 363.

² عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 156، ص 157.

³ مروان عطون، مرجع سابق، ص 132.

وتعرف القروض الدائمة¹ بأنها « تلك القروض التي لا تحدد الدولة تاريخا معيناً لسدادها، بل تدفع فوائدها وتقوم بسداد جزء منها عند توافر الامكانيات المالية لديها»² يعاب على هذا النوع من القروض أن التسهيلات المقدمة من أجل منح الحرية للدولة في سداد قيمة القرض ينتج عنها زيادة كبيرة في معدل الفائدة.

ثانياً: آثار ومخاطر القروض العامة.

تمكن القروض العامة للدولة من جلب موارد مالية تمكنها من تمويل ميزانيتها العامة، غير أن هذه الوسيلة تمثل إحدى الطرق الاستثنائية للتمويل، لا تلجأ إليها الدولة إلا إذا كانت مجبرة أو مضطرة إلى استعمال هذا المصدر التمويلي، وذلك راجع إلى المخاطر المستقبلية الناجمة عن القروض العامة، خاصة الخارجية منها، وتتمثل أهم المخاطر المترتبة عن القروض العامة في النقاط التالية:

- تتحدد مخاطر القرض سواء كان داخلي أم خارجي من خلال مجالات استخدام قيمته، فنجد بأن الدولة تكون مقيدة في بعض الحالات بتمويل ميزانيتها باقتراض مبالغ مالية، تخصص في سد العجز الحاصل في النفقات الاستهلاكية، فيكون الغرض منها هو ضمان استمرارية مصالح الدولة وشؤون أفرادها، وهو ما يطلق عليه بالقرض غير المنتج أو القرض العقيم، «وهو الذي ينفق على مشروعات لا تأتي بإيرادات لتسديد القرض وفوائده، ولكن له فوائد عامة للاقتصاد والمجتمع»³ ويسمى كذلك بالقرض الاستهلاكي والذي يتم تخصيصه لتغطية النفقات الاستهلاكية⁴، فمثل هذا القرض يؤدي إلى طرح قوة شرائية إضافية تتسبب في زيادة الطلب، ومع مرور الوقت يؤدي ذلك إلى ارتفاع في الأسعار نتيجة لاختلال التوازن بين العرض والطلب، فنلاحظ بأن هذا القرض أدى إلى تدهور الظروف المعيشية لأفراد المجتمع، مع أنه ساهم في توازن الميزانية.

فالقروض الاستهلاكية تحمل الدولة عبئاً كبيراً في تسديدها، لأنه يتسبب في زيادة حجم نفقاتها، وذلك بعكس القروض المنتجة أو المثمرة⁵ والتي من خلالها يتم تسديد قيمة القرض من القرض نفسه، لأن قيمة هذا القرض يتم انفاقها في مجالات تعود بالربح على الدولة بما يمكنها من توفير موارد مالية لتسفيد منها في تسديد قيمة القرض والفوائد المرتبطة به.

¹ وتسمى كذلك بالقروض العمرية، وهي « القروض المرتبط سدادها بعمر المقرض، فينتهي أجلها بوفاته، في مثل هذه القروض تكون الدولة ملزمة بتقديم إيراد متفق عليه للمقرض مقابل المبالغ التي اقترضها للدولة ما دام حياً، وعندما يتوفى المقرض يسقط عن الدولة إلتزاماتها تجاه المقرض وتصبح الأموال للدولة». أنظر: خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 244.

² مروان عطون، مرجع سابق، ص 133.

³ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 245.

⁴ مروان عطون، مرجع سابق، ص 126.

⁵ ويعرف القرض المثمر بأنه الذي ينفق على مشروع استثماري يأتي بإيراد ويسدد أصل الدين مع الفوائد المترتبة عليه، وهو من أكثر القروض إنتاجية

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- وتنشأ مخاطر القروض كذلك في العمليات المتعلقة بتسديد قيمته، فالدولة باعتبارها المقترضة، فهي التي تتحمل مسؤولية الوفاء بالقرض، وبما بأن الذمة المالية للدولة يتحملها الفرد بنسب الضريبة التي يلزم بدفعها، باعتباره فرد تابع لها وتحت حمايتها، فإن زيادة حجم نفقات الدولة بفعل تحملها لتوابع إرجاع قيمة القرض، ينتج عنه في المقابل التوسع في الوعاء الضريبي.

فقد تلجأ الدولة إلى استخدام الضريبة كوسيلة للوفاء بالقرض، بسنها لتنظيمات تتعلق في مضمونها الزيادة من نسب الضريبة أو تأسيس ضريبة جديدة، حيث يتم سحب جزء من القوة الشرائية للأفراد المستثمرين من الداخل على شكل ضريبة واستخدامها في الوفاء بقيمة القرض.

فهذا الوضع يتسبب في خلق مشكل أكبر قد يدفع بالدولة إلى الاستدانة مجدداً، فالعبء الإضافي المفروض على طبقات المجتمع تحت ذريعة المساهمة في تحمل الأعباء المالية للدولة من أجل تمكّنها من التقيد بالتزاماتها المترتبة عن القروض التي منحت لها، يؤدي إلى اتساع حجم التهرب الضريبي، وما يخلفه من انخفاض في حجم الإيرادات الضريبية، ينعكس سلباً على استقرار الميزانية العامة، لأن هذا المورد المالي يمثل الركيزة الأساسية لموارد الخزينة العمومية للدولة، فتضطر الدولة حينها إلى القرض العام كوسيلة بديلة للتمويل، فتكون عندئذ في حلقة مفرغة مبنية على تناقض اتجاهين يتمثلان في الوفاء بقيمة قرض معين بإبرام قرض جديد.

فالفكر المالي التقليدي يرى بأن تحمل الدولة لأعباء القرض يكون من خلال فرض الضرائب غير المباشرة، والتي يتحمل عبئها أصحاب الدخل المحدود، مما يؤدي إلى انخفاض الطلب نتيجة لتدهور وتيرة الاستهلاك، أما أصحاب الدخل المرتفع فهم يعتبرون المصدر الرئيسي بالنسبة للقروض الداخلية، وبالتالي فإن آثار القرض الذي تتحمله الدولة لا يؤثر عليهم بشكل كبير، فهم المستفيد من هذه القروض من خلال نسب الفائدة التي يتحصلون عليها من عوائد سندات القرض العام¹.

ويزيد عبء تسديد هذا القرض إذا كان مصدره خارجياً، فالدولة ملزمة برد قيمته بالعملة الأجنبية، مما يؤثر على سعر صرف العملة خاصة إذا كانت العملة الوطنية منخفضة مقارنة بالعملة الأجنبية، حيث يؤدي ذلك إلى تضاعف عبء القرض على حسب درجة ضعف العملة الوطنية، وعجز في ميزان المدفوعات².

- إن أهم المخاطر الناجمة عن القروض العامة، تكون في مجال القروض الخارجية، فالطابع الإجباري الذي يدفع بالدولة، ونظراً لاحتياجاتها الملحة إلى تمويل ميزانيتها إلى الاستدانة الخارجية

¹ مروان عطون، مرجع سابق، ص 111.

² محمد ساحل، مرجع سابق، ص 218.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

من دول أخرى، قد يفتح المجال أمام الدولة المقرضة من أجل بسط سلطتها وسيطرتها على الدولة المقرضة، مستغلة في ذلك الأوضاع المالية والاقتصادية المتدهورة التي تمر بها، ففي حالة منح القرض والتعسر في تسديده، قد تمارس بعض الدول المقرضة ضغوطات تصل في بعض الأحيان إلى درجة التدخل السياسي في شؤون الدولة المقرضة، فالقروض الخارجية تحمل الدولة أعباء أكبر من مقدرة اقتصادها، خاصة في ظل تراجع قيمة العملة الوطنية أمام النقد الأجنبي، فمجالات الانفاق التي غطتها تلك القروض تقل بكثير عن حجم العبء المتولد عن سداد قيمة هذا القرض بالعملية الأجنبية، فتجد الدولة المقرضة نفسها أمام تبعية اقتصادية وسياسية للدولة المقرضة.

ومن بين الضغوطات التي تتعرض لها الدولة المستفيدة من القرض، تتمثل في إجبارها عن التخلي عن التسيير الفعلي لبعض الأنشطة الجوهرية، من أجل بسط رقابتها على الأرباح والإيرادات المحققة منها، أو قد تمارس الدولة مانحة القرض سياسة الضغط التجاري، من خلال إقرار معاملات تجارية معينة لصالحها، كمطالبة الدولة المقرضة ببيع منتجاتها لها بأسعار منخفضة أقل من سعرها الحقيقي داخل السوق¹.

ولتجنب الدولة الخضوع لمثل هذه الضغوطات، فإنها تلجأ إلى الاقتراض من المؤسسات المالية الدولية بدل من الحكومات الدولية، لأن الدول المقرضة تراعي أثناء الموافقة على منح القروض الظروف التي تمر بها الدولة المقرضة وطبيعة نظام حكمها ومدى إمكانية فرض شروطها عليها، وهذا من شأنه الإضرار باستقرار الدول النامية، لذلك تلجأ هذه الدول إلى التعامل مع المنظمات الدولية والهيئات المالية الدولية للحصول على تسهيلات أكبر وتجنب الحرج السياسي للحفاظ على هوية الدولة وسلطانها².

إن المخاطر الناجمة عن القروض العامة أدت إلى اختلاف المفاهيم بين الفكر المالي الكلاسيكي والفكر المالي الحديث، فالفكر الكلاسيكي يعارض بشدة لجوء الدولة إلى القروض العامة، وذلك نظراً للآثار السلبية المترتبة عنها، ويؤكدون توجههم هذا، بأن الدولة يقتصر دورها في توفير الأمن والحماية والدفاع عن مصالح أفرادها، دون أن يكون لها أي دخل في ممارسة وتنظيم النشاط الاقتصادي، فمثل هذه المجالات يتم ترك حرية تنظيمها للقطاع الخاص، وينحصر دور الدولة في الميادين الاقتصادية من خلال توفير الإمكانيات الضرورية التي تمكن القطاع الخاص من ممارسة وظائفه وأنشطته الاقتصادية والتجارية، وبالتالي فإن الدولة ونظراً للوظائف المنوطة بها، لا تحتاج

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 240.

² أكرم يحيوي، مرجع سابق، ص 118.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

إلى موارد مالية ضخمة، فالحصيلة الضريبية كمورد مالي يكفي لتغطية احتياجاتها، ومن ثم فإنه ليس هناك ضرورة للجوء إلى الاقتراض¹.

فالفكر المالي التقليدي يؤمن بأن التوازن الاقتصادي هو عبارة عن عامل يتم تحقيقه تلقائياً، دون الحاجة إلى تدخل الدولة في هذا المجال، ويرون بأن تدخل الدولة باستخدام القرض للتأثير الإيجابي على هذا التوازن، يؤدي إلى اختلال التوازن، فالإنفاق العام للدولة حسب النظرية الكلاسيكية يؤدي إلى تحطيم القدرة الإنتاجية، لأن هذا الإنفاق يكون ذا طابع استهلاكي.

وعليه فإن تغطية العجز عن طريق القروض العامة يؤدي إلى انخفاض القيمة الانتاجية والمدخرات، مما يؤدي إلى نشوء تنافس بين الأفراد من أجل الحصول على هذه المدخرات، والذي يتسبب بدوره في ارتفاع أسعار الفائدة، فالفكر المالي التقليدي يرى بأن القرض لا يمكن اعتباره مصدراً حقيقياً لإيرادات الدولة، وإنما هو عبارة عن وسيلة مستعجلة للحصول على الإيرادات الحقيقية والمتمثلة في الضرائب والرسوم، فهم ينظرون إلى القرض باعتباره ضريبة مؤجلة يتحمل عبئها الأجيال القادمة، ومن ثم فإن اللجوء إلى الاقتراض لا يكون إلا في الحالة التي تتحقق فيها الدولة بأن مجالات إنفاق هذا القرض تعود بالنفع على الأجيال القادمة².

فنستخلص بأن الفكر المالي الكلاسيكي لا يولي أهمية كبيرة للقروض العامة، لأن الفوائد المحققة منها ظرفية ووقتية، أما المخاطر المترتبة عنها فهي مستمرة، ويتم تحمل عبئها لسنوات طويلة، حتى إن هذا العبء تزيد حدته كل سنة، فلا يمكن اللجوء إلى القروض إلا في حالات خاصة وأمام قصور إيرادات الدولة، حيث يمكن للدولة اللجوء إلى القرض العام في إحدى الحالتين³:

- المساهمة في تمويل النفقات العسكرية، لأن دور الدولة الرئيسي يتمثل في توفير الأمن والحماية، وبالتالي فإن النفقات العسكرية هي أكبر مجال إنفاقي للدولة الحارسة.

- وبما أن الأنشطة الاقتصادية تخضع للقطاع الخاص فإنه يمكن للدولة اللجوء إلى القرض لتمويل مثل هذه الأنشطة والمشاريع التي لا يستطيع القطاع الخاص القيام بها، بشرط أن لا يؤدي هذا التدخل إلى مزاحمة القطاع الخاص، لأن القروض العامة في نظرهم وسيلة تؤدي إلى تحويل الأموال المنتجة من القطاع الخاص إلى أموال غير منتجة لدى الدولة، وهو سبب من أسباب انخفاض الاستثمارات في مجالات الإنتاج، ويزيد من حدة هذه المخاطر ارتفاع سعر الفائدة المطبق على القرض، مما يتسبب في عرقلة مسار الإنتاج وبطء حركية التطور الاقتصادي للدولة.

¹ رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 360.

² عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 148.

³ مروان عطون، مرجع سابق، ص 108.

وتتمثل أهم مخاطر القروض حسب الفكر المالي الكلاسيكي فيما يلي¹:

- ارتفاع معدلات التضخم، والفكر التقليدي يرى بأن الاقتصاد يقع عند مستوى التشغيل الكامل، فأى تدخل من الدولة عن طريق القرض يؤدي إلى طرح قوة شرائية تؤدي إلى زيادة الطلب الاستهلاكي، دون أن يكون هناك زيادة في العرض، مما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار.

- أن القروض العامة تؤدي إلى إعادة التوزيع العشوائي للدخل، فالوفاء بقيمة القرض تدفع بالدولة إلى تحمل الأفراد أعباء ضريبية إضافية لتغطية النفقات الإضافية المتعلقة بالأقساط التي تلتزم الدولة بدفعها لتسديد القرض مع الفوائد المرتبطة به، ونشير إلى هذه الفوائد مع مرور الوقت أو التأخر في التسديد قد تفوق سعر القرض بحد ذاته، مما يتولد عنه أعباء ضريبية أثقل.

- وعادة ما تجد الدولة نفسها ملزمة بالاقتراض في فترة الأزمات، فهذه الحتمية قد يتشكل عنها ارتفاع في أسعار الفائدة بالإضافة إلى التنازل عن بعض الإيرادات كتسهيلات لدفع الأفراد والمؤسسات إلى اكتتاب القروض.

إن لجوء الدولة إلى اكتتاب القروض العامة لا يكون إلا في حالات الضرورة، والتي تقتضيه طبيعة الظروف المالية والاقتصادية التي تمر بها، لذلك فإنه ينبغي على الدولة في هذا المجال مراعاة تحقيق القروض لفوائد عامة للمجتمع، لذلك فإنه يجب على القروض العامة أن تهدف إلى²:

- إن القرض العام من شأنه خلق ظواهر ومخاطر اقتصادية كالتضخم، وعليه فإنه يجب على القرض أن يمارس بشكل يسمح بمحاربة مثل هذه المخاطر، بامتصاص القدر الفائض من الكتلة النقدية المتسبب فيها حجم القروض المكتتبه.

- على الدولة أن تستخدم القرض العام كوسيلة لتحسين ظروف أفرادها، من خلال القضاء على البطالة ورفع مستوى الدخل بالشكل الذي يسمح بتدعيم الطبقات الفقيرة ورفع الغبن عنها.

- على القروض العامة أن تساهم في تحقيق التوازن الاقتصادي، ويتجسد ذلك من خلال الدراسة المعمقة

لمجالات إنفاق القروض، وتجنب قدر الإمكان اللجوء إلى القرض الاستهلاكي، والعمل على إنفاق قيمة القرض في مجالات إنتاجية، تسمح بإعادة قيمة القرض مع نسبة الفائدة، لأن مثل هذه المجالات تساهم في تكوين رأس مال وطني والزيادة في القدرة الانتاجية للدولة.

¹ مروان عطون، مرجع سابق، ص 108، ص 109.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 246.

الفصل الثاني:

آليات مكافحة التهرب الضريبي والحد من انتشاره.

نظرا للدور الكبير الذي تلعبه الضريبة ضمن الموارد المالية للميزانية الدولة، ومساهمتها بشكل كبير في شتى المجالات داخل الدولة وخارجها، فإن جميع العراقيل التي تحد من فعالية الضريبة ينبغي على الدولة العمل على محاربتها، واتخاذ جميع الإجراءات الكفيلة بالقضاء عليها، وبما أن التهرب الضريبي هو العنصر السلبي لمردودية الإيرادات الضريبية، فإن الحد من انتشاره هو ضرورة حتمية تقتضيها أهمية السياسة المالية في تنظيم المجالات العامة للدولة، لذلك فإن أي إصلاح مالي تقوم به الدولة يتضمن ضمن بنوده حتمية بذل كل الجهود الداخلية والخارجية المتاحة، من أجل حماية المورد الضريبية.

إن انتشار التهرب الضريبي داخل الدولة تتسبب فيه العديد من العوامل، فقد يكون للنظام الضريبي المعتمد أثر كبير في ذلك، كضعف الإدارة الجبائية، والتعقيد الذي يطال القوانين الضريبية، ومن ثم فإن أول خطوة تباشرها الدولة في سبيل الحد من خطورة التهرب الضريبي تتعلق باتخاذ الإجراءات الوقائية من أجل توفير مناخ ضريبي مرن، يكون له الأثر في تقبل المواطنين لفكرة الضريبة والتفكير بدفعها، وذلك يتطلب العمل على تبسيط الإجراءات الضريبية، وإرساء منظومة جبائية تضمن المرونة في الجانب التنظيمي للضريبة من جهة، والتشدد في الإجراءات المتعلقة بحماية الموارد الضريبية.

بعد ذلك يتعين على الدولة تطبيق الإجراءات الردعية لمنع التهرب الضريبي، فالإدارة الضريبية تمتلك مجموعة من الأساليب الردعية تمكنها من الكشف عن مختلف الممارسات التديسية التي تطال الوعاء الضريبي للمكلف، أثناء عمليات الإخفاء الكلي أو الجزئي للمداخيل والأنشطة الخاضعة للضريبة، وهو ما سنبينه في (المبحث الأول) من خلال دراسة آلية الرقابة الجبائية الممارسة من طرف الإدارة الضريبية في إطار الكشف عن التهرب الضريبي ومكافحته.

ويبقى للجانب الجزائي أثر كبير في تقويم سلوك المكلفين، وحثهم على الإلتزام بالقوانين والأنظمة الضريبية المطبقة عليهم، وذلك عن طريق العقوبات المقررة قانونا على مرتكبي جرائم الغش الجبائي، وهو موضوع (المبحث الثاني).

المبحث الأول: دور الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي.

إن محاربة التهرب الضريبي تقتضي بالأساس الكشف عن مختلف الأساليب المستعملة في المناورات التدليسية الممارسة لغرض التخفيف من الالتزامات الضريبية، أو عدم دفع نسب الضرائب المترتبة على المكلف، ويكون ذلك باتخاذ أساليب معينة، لتجنب الخضوع للأنظمة الضريبية بعدم التصريح بالوعاء الضريبي، أو تقديم تصريحات مخالفة للحجم الحقيقي لهذا الوعاء، سواء كان عبارة عن دخل أو ثروة أو ربح، وتكثر هذه الممارسات بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة، أين يعتمد المكلف في هذا المجال عدم التصريح بهذه الأنشطة والأرباح والمداخيل المتحصل عليها.

وبما أن النظام الضريبي يقوم على أساس التصريحات الجبائية التي يودعها المكلف لدى المصالح الضريبية، فإن غياب هذا التصريح يؤدي إلى تحرر المكلف من عبء الضريبة، لذلك فإنه يتعين على الإدارة الضريبية التحقق من صحة التصريحات الضريبية المودعة، والكشف عن عمليات الإخفاء والتدليس التي تمارس على المحل الجبائي، ويتحقق ذلك من خلال الرقابة الجبائية التي تمارسها الإدارة الضريبية على المحل الجبائي للمكلف، حيث تخضع هذه الرقابة لمجموعة من الأحكام والإجراءات القانونية يخضع لها كل من المكلف المعني بالتحقيق والإدارة الضريبية صاحبة الاختصاص الأصيل والسلطة في ممارسة هذه الرقابة، وهو ما سنلاحظه في (المطلب الأول)، وسنقوم بدراسة التطبيقات العملية للرقابة الجبائية في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الرقابة الجبائية وأحكامها حسب التشريع الضريبي .

تعتبر الرقابة الجبائية أحد أهم الأساليب التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية لمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، وللتأكد من ربط الضريبة ربطا صحيحا، بناء على الوعاء الحقيقي للمكلف، وبالتالي فهي عبارة عن إجراء رقابي يهدف بالأساس إلى الحفاظ على موارد الميزانية العامة للدولة من خلال ضمان تحصيل الضرائب المترتبة على عاتق المكلفين، وكذا محاربة كل أساليب وأشكال التهرب الضريبي.

سنقوم في هذا المطلب بتحديد مفهوم الرقابة الجبائية وأهم الأهداف المتعلقة بها، في (الفرع الأول)، وأهم الحقوق القانونية المخولة للإدارة الضريبية في إطار مباشرة إجراء الرقابة الجبائية (الفرع الثاني) أما (الفرع الثالث) فسنبين فيه الحقوق المخولة للمكلف الضريبي الخاضع بموجب القانون للرقابة الجبائية.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها.

وهناك من الفقهاء من يرى بأن الرقابة الجبائية هي وجه من أوجه الديمقراطية، لأن النظام الجبائي يخول للمكلف الحق في التصريح بمداخله والأنشطة التي يمارسها، فالمكلف هو الذي يقوم بتحديد وعائه الضريبي والذي يتعين على الإدارة الجبائية الأخذ به في تحديد قيمة الضريبة، ويمكن للمصالح الجبائية التأكد من صحة الوعاء الضريبي للمكلف عن طريق الرقابة الجبائية لمحل المكلف الضريبي، وهو أهم هدف تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقه.

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية.

وتعتبر الرقابة بشكل عام الأداة التي يتم العمل بها لحل شتى الاختلالات والانحرافات داخل المؤسسة، فهي تسهم في الحد من ظاهرة التعسف في استعمال السلطة، والقضاء على الرشوة والسرقة داخل مختلف القطاعات، وقد عرف فايول الرقابة بأنها «الوسيلة التي تستخدم للتأكد مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها»¹.

وتعرف الرقابة كذلك بأنها «الوظيفة الأساسية لقياس الأداء للتأكد من أن الأهداف قد تحققت، وأن الخطط وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات قبل وقوعها، وليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقرر»².

نلاحظ من خلال التعاريف السابقة أن الرقابة لا تأخذ الطابع العقابي، فالنتائج المترتبة عنها تهدف إلى ضبط السلوك الوظيفي للعاملين بما يخدم السياسة العامة للمؤسسة والنتائج المرجوة من الخطط المتبعة، كما نلاحظ بأن الرقابة تقوم على أساس السلطة السلمية أو التسلسل الهرمي الوظيفي، فالمشرف على الرقابة يقوم بممارسة وظيفته على الموظفين والعمال الخاضعين له، ولا يمكن مباشرة إجراء الرقابة على الموظفين الأفراد التابعين لقطاعات أخرى أو تنظيم إداري خارجي.

أما الرقابة الجبائية فتعرف بأنها «السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من خلال اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق»³

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 47.

² المرجع السابق نفسه.

³ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الوادي، ط1، 2009، ص 47.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وتعرف الرقابة الجبائية ذلك بأنها «فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها»¹.

كما تعرف بأنها «السلطة المفوضة للإدارة الجبائية لتصحيح الأخطاء والنقائص المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة»².

وهناك من يرى بأن الرقابة هي «إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات الغير أخلاقية مثل: الرشوة، السرقة في المؤسسات الإدارية»³

نلاحظ من خلال هذه التعاريف أن موضوع الرقابة الجبائية هو فحص التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة لدى المصالح الجبائية المختصة، بغرض اكتشاف الأخطاء الشكلية والموضوعية لهاته التصريحات، والتي غالبا ما تكون عن حسن نية، وينتج عن هذا النوع من الرقابة إلزام المكلف بإعادة تقديم الإقرار الضريبي وفقا للضوابط والمعطيات المقدمة من طرف المصالح الجبائية.

وعرف **بشناق** الرقابة الجبائية بأنها «التأكد إذا كان كل شيء يسير وفقا للجدول المرسوم والأوامر الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ، من أجل تقويم الخطأ ومنع تكراره»⁴.

وبالإضافة إلى التعاريف السابقة هناك مجموعة من التعاريف تركز على الدور العقابي للرقابة الجبائية، باعتبارها وسيلة ردعية تلجأ إليها الإدارة الضريبية للكشف عن التهرب الضريبي، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

الرقابة الجبائية هي «مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 47.

² وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة البحوث، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، العدد 2، 2017/06/30، ص 286.

³ بن عمار منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط2، 2016، ص 19.

⁴ بلخيري محمد سعد الدين، محمودي أنيس، آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية تابعة لمركز الضرائب لولاية قسنطينة)، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، عدد1، 2020 /06/30، ص 151.

ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها»¹.

وهناك من يعرف الرقابة الجبائية بأنها «مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ومن ثم اكتشاف أي مخالفة أو غش وتطبيق العقوبات المقررة لذلك»².

ومن بين التعاريف التي تؤكد الطابع العقابي للرقابة الجبائية، تعريف الأستاذة سهام كردودي، حيث عرفت أنها « ذلك النشاط المنتظم الذي تقوم به الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص من أداء الضريبي المستحق للخرينة العمومية والتهرب من دفع الضريبة، والهدف منها التأكد من صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ومن خلال مكافحة الغش الضريبي، أو على الأقل التقليل من حدته، وذلك باستعمال الإمكانيات المادية والقانونية المتاحة»³.

ونشير إلى أن أغلب التعاريف التي تحدد مفهوم الرقابة الجبائية تبين على أنها عبارة عن إجراء محاسبي يقوم على أساس المقارنة والتطابق بين التصريحات الضريبية من جهة ومحاسبة المكلفين من جهة أخرى، وفي ذات التوجه تعرف الرقابة الجبائية بأنها «مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص مواد التشريع الجبائي»⁴.

وهناك من يرى بأن الرقابة الجبائية « فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية»⁵.

وتعرف الرقابة الجبائية كذلك بأنها «الرقابة الجبائية تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة»⁶.

¹ مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي بركة، عدد1، 2021/06/03، ص 258.

² وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 286.

³ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 48.

⁴ خديزي صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 2، 2019/12/19، ص 323.

⁵ ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة (حالة الجزائر)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20 و 21 أكتوبر، 2009، ص 6.

⁶ بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 23.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجبائي الجزائري لم يتطرق إلى تحديد مفهوم الرقابة الجبائية، وإنما كرس مبدأ حق الإدارة الضريبية في إجراء الرقابة¹ باعتباره أحد أهم الحقوق المخولة لها في إطار حماية وضمان تحصيل الإيرادات الجبائية لتدعيم الخزينة العمومية، والمساهمة في إرساء سبل النمو الاقتصادي.

أما المديرية العامة للضرائب فقد عرفت الرقابة الجبائية بأنها « الوجه المغاير للنظام التصريحي، حيث يتم حساب الضريبة انطلاقاً من تصريحات المكلفين بها، وعليه يحق للإدارة الضريبية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها»².

وتعرف الرقابة الجبائية المنصبة على الوعاء الضريبي للشخص المعنوي بأنها «عبارة عن الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية»³.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الرقابة الجبائية بأنها الإجراء الذي تلجأ إليه الإدارة الضريبية⁴ قصد التأكد من صحة البيانات والمعطيات المتضمنة داخل التصريح الجبائي للمكلف، سواء كن شخص طبيعي أو معنوي، ومقارنتها بالوثائق المحاسبية للوعاء الضريبي، ويهدف هذا الإجراء في حال اكتشاف خطأ أو خلل في الإقرارات الضريبية إما إلى إعادة صياغتها، أو متابعة المكلف بجرم التهرب الضريبي في حال ثبوت لجوء المكلف إلى مناورات وأساليب تدليسية في تنظيم وعائه الضريبي، ونلاحظ بأن المصالح الرقابية داخل الإدارة الضريبية لا تلجأ إلى ممارسة حق الرقابة الجبائية على محل المكلف الضريبي إلا في عند وجود بيانات ومعطيات تدل على وجود ممارسات احتيالية بغرض التملص من أداء الضريبة، أما الرقابة المنتظمة للأوعية الضريبية فلا يتم العمل بها إلا في جميع الأحوال، وذلك نظراً لصعوبتها واستحالة تطبيقها على المكلفين، خاصة في

¹ وهو ما نصت عليه المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية، ينصها على « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها»

² أنظر موقع المديرية العامة للضرائب. <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/> ، تصفح بتاريخ 22 - 11 - 2020.

³ بلخيري محمد سعد، محمودي أنيس، مرجع سابق، ص 151.

⁴ وهناك أجهزة مختصة داخل الإدارة الضريبية مخولة قانوناً لممارسة الرقابة الجبائية، وتتمثل في:

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية الأبحاث والتدقيقات المتواجدة حلياً بالجزائر ، وهران، قسنطينة.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.

- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.

- مديرية كبريات المؤسسات.

أنظر: المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف الخاضع للضريبة، كتيبات تصدر عن المديرية، 2017، ص 5.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ظل ضعف الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الضريبية، حيث انه لا يمكن لعدد قليل من الموظفين الضريبيين إخضاع جميع الأوعية الضريبية للرقابة والتحقيق الجبائي وبشكل دوري.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية.

يقوم النظام الضريبي الجزائري على مبدأ التصريحات الجبائية، وهو ما يطلق عليه بالنظام الضريبي التصريحي، حيث يتم فرض الضريبة وتحديد مقدارها انطلاقا من البيانات الواردة في التصريحات الجبائية، فالمكلف نفسه يقوم برسم معالم وأسس الضريبة الملقاة على عاتقه ويقوم بإيداعها لدى المصالح الضريبية¹، وهذه الأخيرة تلتزم بالأخذ بها في تحديد معدل الضريبة، لأنه يفترض في المكلفين حسن النية والصدق في البيانات الواردة في تصريحاتهم الجبائية، لذلك فإن الرقابة الجبائية تهدف كذلك إلى تأكيد هذه الفرضية أو دحضها، وتتمثل أهم أهداف الرقابة الجبائية في ما يلي:

1- الأهداف الإدارية للرقابة الجبائية.

تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الإدارية لفائدة الإدارة الضريبية وتنظيمها، وتتمثل هذه الأهداف في:

أ- مراقبة التصريحات الضريبية.

وتسعى الإدارة الضريبية من خلال القيام بعمليات الرقابة الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الغايات المهنية أهمها دفع المكلفين بالضريبة إلى احترام التصريحات الجبائية، لذلك فإن الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي من خلالها يتم التأكد من ايداع التصريحات الجبائية من طرف المكلف، والكشف عن الأشخاص الذين يمارسون نشاطا غير مصرح به لدى المصالح الضريبية، رغم خضوعه للنظام الجبائي، بالإضافة إلى متابعة المكلفين الممتنعين عن ايداع التصريحات الجبائية في الآجال القانونية وفقا لنصوص القوانين الضريبية².

ويعتبر التصريح الجبائي الوسيلة التي تربط العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، فهو الأداة التي من خلالها يتم التأكد من مدى احترام الحقوق والواجبات الجبائية لكل مكلف خاضع لنظام ضريبي معين وفقا لما يقتضيه التشريع الضريبي، ونظرا لأهمية هاته الوسيلة، ودورها الكبير في

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 11.

² عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 23.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

تنظيم الوضعية الضريبية للمكلفين، فإن الموضوع الأساسي للرقابة الجبائية هو التأكد من صحة التصريحات الجبائية¹.

وتتم عملية الرقابة الجبائية عن طريق فحص الجانب الشكلي للإقرار الضريبي، والتأكد من مطابقتها للوائح والتنظيمات الضريبية، بالإضافة إلى الوقوف على صحة البيانات المالية والمحاسبية المدرجة في التصريحات، ويكون ذلك من خلال مقارنتها بالتصرفات المالية للمكلف وكل الوثائق الثبوتية لكل عملية مالية أو محاسبية.

ب- الكشف عن التهرب الضريبي.

يلجأ العديد من المكلفين في إطار السعي نحو تحقيق مكاسب مالية واقتصادية إضافية إلى الاعتماد على التهرب الضريبي لتحقيق هاته الغاية، حيث تم ذلك بتقديم تصريحات جبائية ناقصة وغير مطابقة للوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف، فيتعين على الإدارة الضريبية في مثل هذه الحالات ممارسة حقها في الرقابة الجبائية، والقيام بخرجات ميدانية لمحل المكلف وكشف الأساليب الاحتياالية المستعملة لغرض التهرب والتملص من الالتزامات الضريبية².

وتمثل الرقابة الجبائية أحد الآليات التي يتم الاعتماد عليها في تقدير حجم التهرب الضريبي، فمن خلالها يتم تحديد حجم المداخل والمبالغ المالية الخاضعة للضريبة، والغير مصرح بها لدى المصالح الضريبية، حيث يتم احتساب حجم التهرب الضريبي من خلال الفرق بين الوعاء الضريبي المصرح به والوعاء الغير مصرح به، لذلك فإنه يمكن تحديد قيمة الضرائب المتهرب منها من خلال المبالغ المستخرجة من عملية الرقابة التحقيقي الجبائي، إلا أن الرقابة الجبائية لا تقوم بالتحديد الكلي والدقيق لحجم التهرب الضريبي، وإنما تقوم بإعطاء صورة مبدئية لقيمة المبالغ الضريبية المتملص منها، لذلك فإن هناك مجموعة من المعايير والآليات التي يتم العمل بها في تحديد حجم التهرب الضريبي³.

¹ Ben Amara Mansour , Bouznad Hocine, Le Droit Fiscal(des affaires en algérie), edition houma, alger, p 47 .

² عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 22.

³ هناك عدة طرق لحساب حجم التهرب الضريبي، لكنها لا تحدد الحجم الحقيقي له، وإنما تساهم في إعطاء صورة عن حجم التهرب الضريبي، وتتمثل هذه الطرق في:

- قدرة الأداء الجبائية: حيث يتم تحديد حجم التهرب الضريبي من خلال حساب مجموع الإيرادات الضريبية المتوقع تحصيلها مقارنة مع الأوعية المصرح، مع إفراض إنترام جميع المكلفين بالضريبة، ويترج من هذه الحصلة قيمة الضريبة المحققة فعليا.

- الإعفاءات الضريبية: بموجب هذه الطريقة تقوم المصالح الضريبية بإقرار جملة من التحفضات والإعفاءات من بعض الرسوم والغرامات مقابل الالتزام بالتصريح، حيث يتم حساب حجم التهرب الضريبي من خلال إجراء مقارنة بين التصريحات المودعة قبل الإعفاءات وبعدها.

- الرقابة الجبائية: فمن خلال هذه الطريقة يتم الكشف عن الحجم الحقيقي للوعاء الضريبي، مقارنة مع الوعاء المصرح به، وتعتبر هذه الطريقة أفضل وسيلة لقياس حجم التهرب الضريبي.

أنظر: عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص من 108 إلى 111.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

فالرقابة الجبائية ورغم كونها حق مطلق تستخدمه الإدارة الضريبية في مواجهة جميع المكلفين بالضريبة، وعلى مختلف المحلات والأوعية الضريبية، إلا أن هناك صعوبات وعراقيل وصعوبات تحد من إمكانية تطبيقه وإعماله بالشكل الذي يسمح باسترجاع جميع النسب الضريبية المتملص منها، وإخضاع جميع المداخيل للضريبة، فنجد مثلا بأن المبالغ المالية المتداولة في السوق الموازية لا يتم إخضاعها للنظام الضريبي لأنها تتم بصورة غير قانونية، حيث يصعب على الإدارة الضريبية ضبطها وفرض الضرائب المترتبة عليها قانونا¹، لذلك فإن حجم التهرب الضريبي الذي يتم تحديده من خلال عمليات الرقابة الجبائية يبقى نسبيا، ولا يحدد القيمة الحقيقية للأموال والمداخيل المتهرب من دفع الضرائب عنها، إذ يتعين على الإدارة الجبائية الهيئات المالية توحيد الجهود لرسم خارطة مالية ضريبية تقوم على أساس تفعيل أكبر لعمليات الرقابة الجبائية وتحسينها بإمكانيات مادية وبشرية تتماشى وتطور الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي.

كما تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الإدارية لصالح الجهات والهيئات الضريبية، يمكن تلخيصها في النقاط التالية²:

- يمثل ضعف التشريع الضريبي من بين الأسباب التي تدفع بالمكلفين إلى سلوك نهج التهرب الضريبي مستفيدين بذلك من الثغرات الموجودة في مختلف القوانين الضريبية، وتكييفها بما يخدم المصالح المالية للمكلف، لذلك فإن الرقابة الجبائية تساهم بقدر كبير في الكشف عن مثل هذه التصرفات وذلك في إطار التحقيق المحاسبي لمحل أو وعاء المكلف الضريبي، بما يمكن الإدارة الضريبية من سن قوانين جديدة أو تعديلها لسد مثل هذه الثغرات ومنع التهرب والغش الضريبي.

- إن مختلف الاقتطاعات الضريبية تتم بناء على التصريحات الجبائية للمكلفين، لذلك تسعى المصالح الضريبية والهيئات المالية ككل إلى ضمان تماسك واستمرارية النظام الضريبي، ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية في المساهمة الفعلية لتحقيق هذه الغاية عن طريق ممارسة مختلف أشكال الرقابة على الإقرارات الضريبية.

- يتطلب تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية إسناد هذه المهمة إلى الأعوان والمراقبين الجبائيين ذو الكفاءات والمهارات المهنية العالية، فالتحقيق الجبائي من شأنه تحديد مدى كفاءة

وهناك أيضا طرق أخرى لقياس حجم التهرب تختلف فعاليتها على حسب طبيعة الضريبة والوعاء الضريبي، و من بين هذه الطرق:

- طريقة الاقتصاد السري.

- طريقة عدم الالتزام الضريبي.

أنظر في هذه الطرق: ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص من 30 إلى 38.

¹ خذيري صبرينة، جنينة عمر، مرجع سابق، ص 326، ص 327.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 49.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
المراقبين وقدرتهم على ممارسة مهامهم الرقابية، ويتم قياس درجة الكفاءة بالاعتماد على النتائج النهائية للرقابة الجبائية¹.

2- الأهداف المالية للرقابة الجبائية.

تساهم المعلومات المتحصل عليها من التقارير النهائية لاختتام الرقابة الجبائية في زيادة مردودية الإدارة الضريبية من خلال الكشف عن مختلف التجاوزات التي تؤدي غالبا إلى التهرب الضريبي، وتحديد الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين²، خاصة تلك التي تتعلق بإعداد وصياغة التصريحات الجبائية، مما يفتح المجال أمام المصالح الجبائية لمحاربة هذه الاختلالات وحث المكلفين على تدارك الأخطاء لغرض ربط الضريبة ربطا صحيحا، وهو ما يخدم كلا من الإدارة الضريبية والمكلف الضريبي.

إن التقدم والنمو الاقتصادي لأي دولة مرتبط بالأساس بمدى متانة نظامها الجبائي، وقدراته على ضمان تحصيل الإيرادات الجبائية المسطرة ضمن موارد الميزانية العامة، لذلك يرى Mare Leray بأن الرقابة الجبائية تهدف إلى حماية الموارد المالية للدولة من الضياع³، ويتحقق ذلك بتحسين الإيرادات الجبائية بتحصيل أكبر قدر من الضرائب المفروضة على المكلفين، وعليه فإن الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي بإمكانها زيادة إيرادات الخزينة العمومية⁴، وذلك من خلال سعيها إلى تحقيق الأهداف التالية⁵:

- ترتبط زيادة نسبة الإيرادات الجبائية باتساع حجم الوعاء الضريبي، إلا أن زيادة هذا الأخير لا يعني بالضرورة الزيادة في نسبة الضريبة أو فرض ضرائب جديدة، وإنما يقصد به الكشف عن المداخل والأنشطة الخاضعة للضريبة والتي لا يتم التصريح بها لدى المصالح الضريبية المختصة، وهذا لا يمكن تحقيقه إلا من خلال الرقابة الجبائية الصارمة والدقيقة للأوعية الضريبية، ودراسة الوضعية المالية والاقتصادية للأشخاص، والقيام بإحصاء المداخل والثروات وإخضاعها للضرائب وفقا للقانون، كما تؤدي الرقابة الجبائية إلى زيادة تمويل الميزانية العامة من خلال سعيها إلى تغطية الديون الجبائية المسجلة لصالح الخزينة العامة للدولة بالإضافة إلى دفع المستحقات⁶، ويترتب عن ذلك قدرة الدولة على زيادة حجم الانفاق العام لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

¹ وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 287.

² مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، مرجع سابق، ص 259.

³ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 48.

⁴ بن عمار منصور، مرجع سابق، ص 28.

⁵ وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 287.

⁶ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 24.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- يؤدي الكشف عن التهرب الضريبي بواسطة الرقابة الجبائية إلى إعادة التحديد الدقيق للوعاء الضريبي بربطه بالوضع المالية الفعلية للمكلف، وينتج عن ذلك أيضا زيادة في حجم الوعاء الضريبي، وبالتالي زيادة في حجم الإيرادات الضريبية، والتي تنعكس إيجابا على السياسة المالية والإنفاقية للدولة.

وبالإضافة على جميع الأهداف التي تم سردها في هذا الموضوع، هناك أهداف أخرى للرقابة الجبائية تتعلق بالمكلف الضريبي، فالنتائج المترتبة عنها والمتعلقة بتصحيح الأخطاء وتداركها يؤدي إلى إعلام المكلف بمختلف النصوص والتنظيمات القانونية المتعلقة بوضعيته الجبائية بغرض تفادي الوقوع في نفس الأخطاء في التصريحات الجبائية اللاحقة، وتعديل سلوك المكلف تجاه التجاوزات المرتكبة عن طريق الإهمال والتقصير، وحثه على الالتزام بواجباته الجبائية، حيث إن الرقابة الجبائية تلعب دورا كبيرا في زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد من خلال تزويدهم بجميع المعلومات والقوانين الضريبية اللازمة لضمان امتثال جميع المكلفين بواجبهم المالي والجبائي تجاه الدولة.

الفرع الثاني: الحقوق المخولة للإدارة الضريبية أثناء ممارسة الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من بين الأساليب التي تمس بحرية المكلفين، لذلك نجد بأن المشرع الجبائي وسعيا منه لمنع أي تعسف من الإدارة الضريبية في استعمال هذا الحق، فقد أحاطها بجملة من القواعد والضوابط والإجراءات وبموجب نصوص قانونية تضمن للمصالح الجبائية حقها في تحصيل الإيرادات الضريبية، وتوفر الحماية القانونية للمكلفين محل الرقابة الجبائية.

خول القانون الضريبي للإدارة الجبائية الحق في ممارسة بعض الإجراءات في إطار مراقبة تصريحات المكلفين ومحلهم الضريبي، وتتمثل هذه الحقوق في:

أولاً: الحق الإدارة الضريبية في الاطلاع.

وهو أحد الحقوق المخولة للإدارة الضريبية في مجال الرقابة الجبائية، الغرض منه التفحص الميداني لمحل المكلف.

1- تعريف حق الاطلاع.

نظم المشرع الجبائي حق الاطلاع بموجب المواد من 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث حدد فيها شروط وضوابط ممارسة هذا الإجراء، وحسب نص المادة 45 السابقة، فإن الغاية من ممارسة حق الاطلاع هو إعادة تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، من خلال تصفح الوثائق

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
والمعلومات لدى الجهات والهيئات والأشخاص الذين لهم صلة بمحل المكلف الجبائي¹، ويعرف حق الاطلاع بأنه «الأداة المستعملة قبل وخلال الرقابة الجبائية لإتمام المعلومات المحصلة خلال التحقيق في الملف أو المحاسبة والتأكد من صحتها»².

ويعرف كذلك بأنه «وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لمفتشي الإدارة الجبائية كمرحلة ابتدائية تسمح لهم من الاطلاع على الوثائق والمستندات التي يستعملها المكلف في نشاطه المهني، وتتأكد من صحة البيانات المدونة في الإقرارات، وتفحص كامل الملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة»³.

فمن خلال حق الاطلاع تتمكن المصالح الجبائية من فحص ومراقبة المستندات المدعمة للوضع الجبائية للمكلف، سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، وذلك إما لتدعيم وإتمام المعلومات المصرح بها لدى الإدارة الضريبية أو التأكد من صحة التصريحات الجبائية⁴ بناء على القرائن التي توصلت لها الإدارة الجبائية والتي تدل على وجود ممارسات ومناورات تدليسية قصد تغيير الوضع الحقيقية للوعاء الضريبي.

فالتشريع الضريبي ومن خلال منحه الإدارة الضريبية لحق الاطلاع، فهو بذلك يفتح المجال أمام المصالح الجبائية من جمع المعلومات من مصادر خارجية مهما كانت طريقة حفظها⁵، للوقوف على مجمل الوثائق المحاسبية المالية للمكلف، بما يمكنها من تحديد الإطار القانوني والحقيقي لكل وعاء ضريبي، وفرض الضريبة المناسبة له.

2- مجال وحدود ممارسة حق الاطلاع.

بالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية نجد بأن المشرع الجبائي قد حدد مجال وضوابط ممارسة هذا الحق من طرف المصالح الضريبية، وذلك قصد توفير الحماية القانونية للأعوان المكلفين بمباشرة إجراءات الاطلاع، ولتفادي أي تعسف من الهيئات والأشخاص محل الاطلاع.

¹ حيث تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية على « يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه»

² عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 30.

³ بن عماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، كلية الحقوق، الموسم الجامعي 2017_2018، ص 190.

⁴ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 30.

⁵ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 30.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ونظراً لأهمية المستندات والوثائق المالية والمحاسبية في تحديد المركز القانوني والجبائي للمكلف، فإن الاطلاع على هذه المستندات كفيل بإعطاء الصورة الحقيقية لمداخل وإيرادات المكلف ونشاطاته الممارسة، وهذا ما يجعل من حق الاطلاع الأداة الرئيسية التي تمكن أعوان الإدارة الجبائية من ممارسة حق الرقابة الجبائية، وفي هذا الإطار فقد خول المشرع الضريبي للإدارة الجبائية الحق في تتبع مداخل ونشاطات المكلف وتحت أي وضعية كانت، وباستخدام الآليات القانونية لضمان تحصيل الإيرادات الضريبية.

أ- الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات والهيئات العمومية.

خول المشرع الضريبي للمصالح الجبائية الحق في الاطلاع على الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف لدى الهيئات والإدارات المختلفة، سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص، فالتشريع الضريبي يلزم جميع إدارات الدولة والبلديات والولايات وكل المؤسسات والهيئات العامة والخاصة بالسماح لأعوان الرقابة الجبائية بالاطلاع على مجمل الوثائق المحفوظة داخل هذه القطاعات والمصالح، باستثناء المعلومات ذات الطابع المالي والاقتصادي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر 65-297 المتعلق بتحديد مدة وكيفية إجراء الإحصاء العام للسكان على مستوى التراب الوطني¹، فلا إدارة ضريبية ليس لها الحق في استخدام مثل هذه المعلومات في إطار الرقابة الجبائية، وفي هذه الحالة فإن الهيئات الإدارية المعنية غير ملزمة باحترام حق المصالح الضريبية في الاطلاع على هاته المعلومات².

وحسب الفقرة 3 من المادة 46 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية فإن سلطة الإدارة الضريبية في الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة مقيدة في السجلات المحاسبية والأوراق الملحقة للسنة المالية الجارية، وقد حدد المشرع الجبائي آجال ممارسة هذا الاطلاع، حيث يمارس بعد انتهاء 3 أشهر التي تسبق المراقبة.

ب- الاطلاع لدى هيئات الضمان الاجتماعي.

تعتبر هيئات الضمان الاجتماعي أهم الإدارات العمومية التي تلجأ إليها المصالح الضريبية للمرسلة حق الاطلاع، خاصة في مجال تحديد الوعاء الضريبي للأشخاص الممارسين لمهن حرة، فنجد بأن المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية تلزم هيئات الضمان الاجتماعي بإعداد كشف سنوي فردي عن كل طبيب أو قابلة أو مساعد طبي، ويتضمن هذا الكشف وجوبا المعلومات التالية:

¹ الأمر رقم 65-297 المؤرخ في 8 شعبان عام 1378 الموافق لـ 2 ديسمبر 1965، يتضمن تحديد مدة وكيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، الجريدة الرسمية عدد 101، الصادرة بتاريخ 16 شعبان 1385، الموافق لـ 10 ديسمبر سنة 1965، ص 1428.

² أنظر المادة 2/46 من قانون الإجراءات الجبائية.

- رقم الضمان الاجتماعي للمؤمن.

- مبلغ الفحوصات الطبية الواردة في أوراق العلاج، والشهر الذي دفعت فيه هذه المبالغ.

- تحديد قيمة المبالغ المسددة من قبل الهيئة إلى المؤمن لهم.

كما يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي إعداد هذه الكشوف قبل 31 ديسمبر من كل سنة وتقديمها إلى المدير الولائي للضرائب قبل أول أبريل من كل سنة، وتظهر أهمية هذه الكشوفات في تمكين المصالح الضريبية من تحديد الوعاء الضريبي للمكلف، وفرض الضريبة الملائمة قانوناً، إلا أن هذه الكشوفات لا تعطي دائماً الصورة الفعلية للمحل الجبائي، فذلك متوقف بمدى التزام المكلف بواجباته لدى صندوق الضمان الاجتماعي، لذلك فإن الإدارة الجبائية تمارس الرقابة الجبائية على محل المكلف الضريبي للتأكد من صحة كشوفاته المقدمة من طرف صندوق الضمان الاجتماعي¹، كما يتعين على هذا الأخير إعلام الإدارة الضريبية بكل المخالفات المتعلقة بتطبيق القوانين الخاصة بالضرائب والرسوم².

ج- الاطلاع لدى الجهات القضائية.

تلجأ الإدارة الضريبية إلى ممارسة حق الاطلاع لدى الجهات القضائية بخصوص المكلفين المتابعين قضائياً أمام المحاكم، وعلى عكس الاطلاع لدى هيئات الضمان الاجتماعي فإن الاطلاع لدى الجهات القضائية وحسب المادة 47 من قانون (إ.ج) فإنه مقيد بموافقة النيابة العامة على هذا الإجراء، حيث يتعين على الإدارة الضريبية تقديم طلب إلى النيابة العامة للترخيص لها بممارسة هذا الحق، على الوثائق المودعة لدى المحكمة، وفي حال قبول هذا الطلب فإن القانون الجبائي يلزم الجهات القضائية بإطلاع المصالح الجبائية بكل المعلومات والوثائق التي تحوزها، والتي من شأنها اثبات وجود مناورات وممارسات تدليسية لهدف التهرب الضريبي³.

ويتعين على الإدارة الضريبية مراعاة الإطار الزمني لممارسة حق الاطلاع لدى المحكمة،

¹ العبد صالح، مرجع سابق، ص 64.

² انظر الفقرة 7 من المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ انظر المادة 47 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

وقضت المحكمة العليا في هذا الموضوع في الملف رقم 57528، حيث جاء في هذا القرار «من المقرر قانون أنه يجب على السلطات الضائية أن تطالع إدارة المالية عن كل بيان تستطيع جمعه من شأنه أن يفترض وجود غش مرتكب في المادة الجبائية أو أي مناورة كان هدفها أو نتيجتها الغش أو تعريض ضريبة ما إلى الشبهة سواء تعلق الأمر بدعوى مدنية أو تجارية، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خرقاً للقانون. ولما كان من الثابت في قضية الحال أن قضاة الموضوع لم يأمرؤ بإدخال إدارة المالية والضرائب المباشرة في الخصام بالرغم من مطالبة الطاعن بذلك كانوا خارقين القانون.

ومتى كان ذلك استوجب نقض القرار المطعون فيه».

أنظر: ملف رقم 57528، قرار بتاريخ 1989/04/02، المجلة القضائية، عدد 3، 1991، ص 99.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
والمحدد بـ 15 يوماً بعد الحكم بالنسبة للمخالفات والجرح، و 10 أيام بالنسبة للجنايات¹، ونشير إلى أن الحكم بانتفاء وجه الدعوى لا يوقف حق الإدارة الضريبية في ممارسة هذا الاطلاع على الوثائق المتعلقة بالقضية محل الحكم الصادر، وهو ما تم النص عليه بموجب الفقرة الثانية من المادة 47 من قانون (إ.ج).

د- حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على الأرشيف.

وقد نظم المشرع الجبائي هذا النوع من الاطلاع بموجب المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث نصت الفقرة الأولى من هذه المادة على «يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشيف وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب اطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل، وأن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة، وذلك دون دفع مصاريف».

وفي إطار ممارسة حق الاطلاع لدى الأرشيف يخول القانون للمصالح الضريبية الاطلاع على العقود المودعة لدى المحضرين والموثقين وكتاب الضبط، وكتاب الإدارات المركزية والمحلية، باستثناء تلك المتعلقة بالوصايا والهبات المعدة من قبل المكلفين وهم على قيد الحياة، وبالرجوع إلى نص المادة 49 من قانون الإجراءات الجبائية نجد بأنها تحد من سلطة الإدارة الضريبية في الاطلاع على العقود السالفة الذكر، وجاء نص هذه المادة على «لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يطلبوا الاطلاع في إدارات الولايات والدوائر والبلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل».

فالإدارة الجبائية تلجأ إلى مباشرة حق الاطلاع للتأكد من الوضعية الجبائية للمكلف، ومن ثم فإنه يحق لها الاطلاع فقط على الوثائق والمستندات الخاصة بالوعاء الضريبي للمكلف، والعقود ذات الصلة بالأساس الضريبي، وتتمثل هاته العقود في:

- العقود التي تتعلق بنقل ملكية أو حق الانتفاع بخصوص الأموال العقارية والمحلات التجارية والزبائن، وكذا عقود التنازل عن إيجار أو عن الاستقادة بوعد الإيجار يتضمن كل أو بعض العقار.
- العقود المتعلقة بنقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية.
- العقود التي تتضمن تكوين شركة، ومد أجلها ودمجها أو حلها، وزيادة أو استهلاك أو تخفيض رأسمالها، وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة.
- العقود الخاصة بنقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال المنقولة.

¹ أنظر المادة 47 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية

- العقود المعدة لغرض قسمة ومبادلة الأموال العقارية بأي صفة كانت.

وحددت المادة 48 من قانون (إ.ج) في فقرتها السادسة، أوقات ممارسة هذا الاطلاع، والتمثلة في أربع ساعات يوميا، طيلة أيام الأسبوع باستثناء العطل الرسمية.

وبينت المادة 50 من قانون (إ.ج) بأنه يتعين على الأشخاص والهيئات المودع لديهم الدفاتر المتعلقة بالمخازن العامة، تقديمها إلى أعوان ومصالح التسجيل قصد الاطلاع عليها.

هـ - الاطلاع لدى الهيئات المالية.

تمثل الهيئات المالية بشتى أنواعها المصدر الذي تلجأ إليه الإدارة الضريبية لممارسة حق الاطلاع في إطار مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية، وذلك لاحتوائها على المعلومات الدقيقة المتعلقة بالوضعية المالية للأفراد، إلا أنه لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة هذا النوع من الاطلاع إلا على المكلفين الذين تربطهم معاملات مالية مع هاته الهيئات.

يلجأ العديد من المكلفين إلى القيام بعمليات مالية، وإبرام عقود مع المؤسسات المصرفية والبنكية لحفظ الأموال والعملات المتحصل عليها، وتسيير الشؤون المالية للأفراد والمؤسسات، وتظهر أهمية هذه العقود بالنسبة للمصالح الضريبية في مقارنتها مع النشاط الاقتصادي والتجاري المصحح به من طرف المكلف، بالإضافة إلى الاستعانة بها في عمليات الرقابة المحاسبية على السجلات المالية والمحاسبية لمحل المكلف الجبائي، فالقانون الضريبي يخول للمصالح الجبائية الحق في الاطلاع على الوثائق المالية للمكلفين لدى البنوك، وبحسب التعليم رقم 68 المؤرخة في 12/06/1992 فإنه لا يمكن للبنوك أن تعترض على طلب المصالح الضريبية في ممارسة حق الاطلاع بحجة السر المهني، فالعون الجبائي المراقب من حقه الاطلاع على كشوفات وحسابات المكلفين بالضريبة على مستوى البنوك، وفي المقابل فإن البنك ملزم بتقديم كل الكشوفات التي تطلبها المصالح الضريبية الرقابية¹.

وبالرجوع إلى نص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية نجد بأنها تلزم الشركات والمؤسسات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات، بالإضافة إلى كل الأشخاص والشركات والجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع القيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا بفتح وغلق كل حساب إيداع أو حساب السندات أو القيم، أو حساب الأموال أو التسبيقات أو الحسابات الجارية أو أي حسابات أخرى، إلى مدير الضرائب بالولاية التي يتبع لها مقر إقامة صاحب ودائع القيم المنقولة.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 33.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ويتم تحرير الإشعارات المذكورة في المادة أعلاه، وفقا لنماذج تحددها إدارة الضرائب، حيث إن المادة 51 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية تحدد المعلومات التي تلتزم الجهات البنكية والمصرفية بإدراجها في هذه الإشعارات، وتتص هذه المادة على « يجب أن تتضمن إشعارات فتح أو إقفال أو تغيير الحسابات المذكورة في المادة 51-1 المعلومات التالية:

- تعيين الوكالة البنكية أو المؤسسة المالية المسيرة للحساب وعنوانها.

- تعيين الحساب ورقمه ونوعه وخاصيته.

- تاريخ وطبيعة العملية المصرح بها فتح أو إقفال يمس الحساب نفسه أو صاحبه» وترسل هذه الإشعارات إلى الجهات الضريبية المختصة في 10 أيام الأولى من الشهر الموالي لشهر فتح أو إقفال الحسابات المالية¹.

ونظرا لحساسية النظام المصرفي فإن القانون الجبائي قد حدد صفة الأعوان الذين لهم الحق في ممارسة هذا الاطلاع، ويتمثل ذلك في أعوان إدارة الضرائب المخول لهم قانونا بالاطلاع على الوثائق المنصوص عليها لصالح الإدارة الجبائية، والأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، والمكلفون على وجه الخصوص من قبل إدارة المالية بالسهر على التطبيق الحسن للنظام الخاص بالصرف، والتأكد من مدى احترام القوانين المتعلقة به، وذلك من خلال القيام بتحقيقات لدى الخاضعين للضريبة الممارسين لنشاط الصرف².

ولمحاربة التهرب الضريبي الدولي فإن التشريع الجبائي يلزم جميع البنوك والمؤسسات المصرفية بتبليغ المصالح الجبائية شهريا، عن كل عمليات تحويل الأموال إلى الخارج والتي تقوم بها لحساب زبائنها³، وتجدر الإشارة في هذا الموضوع، إلى أن سرية المعاملات المصرفية تعتبر العامل أو الركيزة التي يعتمد عليها المكلف في سبيل التهرب الضريبي الدولي، فتبادل المعلومات المصرفية مرتبط بمدى وجو اتفاقيات جبائية دولية بين الدول، تسمح بتبادل هذا النوع من المعلومات في إطار تبادل الجهود لمحاربة التهرب الضريبي، حيث تنص الفقرة الثانية من المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية على «كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب».

و- الاطلاع لدى مصالح التأمين.

تعتبر مصالح التأمين كذلك من بين القطاعات التي تلعب دورا كبيرا في تحديد الوعاء

¹ أنظر المادة 51 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المادتين 60 و 61 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ أنظر الفقرة الثانية من المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الضريبي لبعض المتعاملين، فنجد بأن المشرع الجبائي قد أولى أهمية لهذا القطاع، من خلال تنظيم أعماله المتعلقة بالجانب الضريبي، ومن أجل ممارسة الإدارة الضريبية مهام الاطلاع لدى هيئات التأمين، فإن المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية تلزم جميع المؤسسات وشركات التأمين أو إعادة التأمين، وكذا مقاولي النقل، وكل الخاضعين لمراقبة الإدارة الجبائية، بتبليغ المصالح الضريبية بعقود التأمين المبرمة، وكذا دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة، كما يتعين على شركات التأمين وكل هيئة تمارس هذا النشاط للممتلكات المنقولة أو العقارية، أن ترسل فصليا إلى الإدارة الجبائية جدولاً خاصاً بجميع عقود التأمين المكتتبه لصالح الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، ويجب أن تتضمن هذه الجداول وجوباً البيانات الوارد ذكرها بموجب المادة 52 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ويتم ايداع هذه الجداول خلال 20 يوم الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المعني².

ز - حق الإدارة الضريبية في الاطلاع لدى الغير.

ويخص هذا النوع من الاطلاع السجلات والوثائق المالية والمحاسبية للمكلفين، المودعة أو المحفوظة لدى شركات الوساطة وشركات الأسهم³، إذ يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعمليات الوساطة بشتى أنواعها، سواء تعلقت بالبيع أو الشراء للعقارات المنقولة لصالح الزبائن أو لنفسها، لغرض إعادة بيعها، أن تمكن المصالح الجبائية من الاطلاع على العقود والدفاتر والسجلات والسندات المالية والمحاسبية وأوراق الإيرادات والنفقات⁴.

ونلاحظ بأن المشرع الجبائي، ونظراً لأهمية شركات الوساطة في مجال التجارة المصرفية، فقد نص عليها بموجب المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية، وألزم هذه الشركات بضرورة تمكين أعوان الرقابة الجبائية التابعين لمصالح التسجيل من الاطلاع على الوثائق الضرورية لفحص الوعاء الضريبي لبعض المكلفين.

¹ وتتمثل هذه البيانات في:

- الاسم واللقب وتاريخ ومكان الميلاد والمهنة والعنوان، بالنسبة للشخص الطبيعي.

- التسمية والمقر الاجتماعي والشكل القانوني ورقم التعريف الجبائي والعنوان، بالنسبة للشخص المعنوي.

- التسمية ورقم التعريف الجبائي والعنوان، بالنسبة للهيئات الإدارية.

- الصنف والعلامة والنوع والقوة ورقم التسجيل وتاريخ اكتتاب عقد التأمين، بالنسبة للممتلكات المنقولة.

- النوع والعنوان والمساحة، بالنسبة للممتلكات العقارية.

² أنظر 52 مكرر فقرة 1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ وعرفت المادة 592 من القانون التجاري شركة المساهمة بنصها على «شركة المساهمة هي الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى حصص، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصصهم.

ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة (7)».

⁴ أنظر المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- العقوبات المطبقة في حال عرقلة الإدارة الضريبية في ممارسة حقها في الاطلاع.

يمثل حق الاطلاع أحد الأساليب التي تعتمد عليها المصالح الضريبية لمراقبة القرارات الجبائية للمكافئين، لذلك فإن عدم تمكين الإدارة الجبائية من مباشرة هذا الحق أو عرقلتها يترتب عنه خضوع المكلف المعني للعقاب بموجب التشريع الضريبي.

حيث يعاقب كل شخص طبيعي أو معنوي يرفض منح الإدارة الضريبية حقها في الاطلاع على الوثائق والمستندات والدفاتر بغرامة جبائية تتراوح من 5000 إلى 50 000 دج، وتطبق نفس العقوبة على الشخص أو الشركة التي تقوم بإتلاف هاته الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها ومسكها، وتقدر مدة الاحتفاظ بالوثائق والدفاتر المنصوص عليها في التشريع الجبائي والتجاري، وكل الوثائق المحاسبة كفاتير البيع والشراء بعشر (10) سنوات تسري ابتداء من آخر تاريخ للكتابة، بالنسبة للدفاتر، ويبدأ سريان هذا الأجل بالنسبة للوثائق المحاسبية والثبوتية من تاريخ تحريرها¹.

وتكملة للعقوبات السابقة، يتم تطبيق تلجئة مالية² قدرها 100 دج على الأقل عن كل يوم تأخير في منع الإدارة من ممارسة مهام الاطلاع³، ويبدأ سريان هذا التلجئة من تاريخ تحرير المحضر المثبت لمنع الاطلاع، إلى غاية يوم تمكين المصالح الرقابية من الاطلاع على الوثائق المطلوبة، كما يعاقب كل من المحضرين والمحضرين القضائيين في حال عدم تمكينهم الإدارة من الاطلاع على العقود التي بحوزتهم ، بغرامة قدرها 300 دج.

أشرنا سابقا إلى أن شركات التأمين ملزمة بإرسال جداول فصليا خاصة بعقود التأمين المبرمة إلى المصالح الجبائية للاطلاع عليها، وبالتالي فإن مخالفة هذا الالتزام يترتب عنه فرض غرامة جبائية قدرها 1000 دج عن كل مرة لا يتم فيها التصريح بعقود التأمين لدى السلطات الضريبية⁴.

ورغم كون الاطلاع الجبائي من الحقوق المكتسبة قانونا لصالح الجهات الجبائية، فإن تطبيق العقوبات المترتبة عن عرقلة هذا الحق لا يتم بصفة تلقائية بمجرد ثبوت الجرم، بل يتعين على المصالح الضريبية المختصة مراعاة الإجراءات التالية:

1- كل العراقيل التي تتعرض لها المصالح الضريبية لمنعها من القيام بالاطلاع على الوثائق والسجلات لدى الجهات والهيئات وكذا الأشخاص، يتم تحريرها بموجب محضر من طرف العون الجبائي المخول قانونا لذلك.

¹ أنظر المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 12 من القانون التجاري.

² التلجئة المالية هي عبارة عن مصطلح يطلق على الغرامات المالية المفروضة عن كل يوم تأخير عن الأجل المحدد قانونا، أو عن تاريخ مباشرة إجراء معين.

³ أنظر المادة 63 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ أنظر المادة 52 مكرر فقرة 3، والمادة 2/192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

2- يتم النطق بالأحكام المتعلقة بهاته العقوبات من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، والتي تبت في القضايا الاستعجالية، لذلك يتعين على المدير الولائي للضرائب إيداع عريضة لدى المحكمة المختصة للمطالبة بتطبيق العقوبات اللازمة، ويقوم كاتب الضبط بالمحكمة الإدارية بتبليغ نسخة من العريضة إلى الأطراف المعنية، وبعد النطق بهذه الأحكام تقوم المصالح الضريبية ممثلة في قابض الضرائب بتحصيل الغرامات والتلجئات من المكلفين المحكوم عليهم بها.

ثانياً - حق الإدارة الضريبية في المعاينة.

إن السياسة الإنفاقية للدولة تستوجب توافر موارد مالية ضخمة، كفيلة بتغطية هذا الإنفاق، وتعد الحصائل الضريبية أهم الموارد المالية للميزانية العامة، فنجد بأن الدولة، وفي إطار سعيها لحماية هذا المورد المالي الهام، قد منحت الإدارة الضريبية صلاحيات وسلطات تمكنها من ضمان تحصيل الإيرادات الضريبية، ومتابعة المكلفين المخالفين للقوانين والتنظيمات الجبائية، وتتمثل أهم هذه السلطات، في حق الإدارة الضريبية في معاينة محل المكلف الجبائي، للوقوف على مدى التزامه بواجباته الجبائية.

1- تعريف حق المعاينة.

المعاينة هي إجراء من خلاله يتمكن موظفي المصالح الضريبية من التنقل إلى محل المكلف الضريبي، سواء كانت مؤسسة أو شركة أو مكاتب أو محلات وغيرها، لمراقبة وفحص كل الوثائق والعمليات التي تدخل في إطار إنشاء وتكوين الوعاء الضريبي للمكلف، ومن بين تعريفات المعاينة ما جاء به الأستاذ J.P CASIMIR حيث يرى بأنه هذا الإجراء هو «الذي يؤكد على أن الهدف من حق المعاينة والحجز يتعلقان بالبحث عن إثبات تصرفات تدليسية في مواد الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال»¹

ويعرف كذلك بأنه «العمل الذي تتم مباشرته بعين المكان، من خلال تدخل الإدارة الضريبية على مستوى المصانع والمخازن لفحص الوثائق والملفات من أجل التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من طرف الممولين أو المكلفين بالضريبة»².

وبالعودة إلى المشرع الجبائي نجد بأنه عرف المعاينة بموجب المادة 34 من ق.إ.جبائية ونصت هذه المادة على « من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات

¹ سيد أمر محمد، الجزاء المترتب على المكلف بالضريبة المعترض على الرقابة الجبائية، مجلة القانون والمجتمع، جامعة أحمد دراية، أدرار، العدد 1، 2017/06/01، ص 249.

² عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 36.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أعلاه للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة و«دفع الضريبة» من خلال نص هذه المادة نلاحظ بأن المشرع الجبائي قد منح الإدارة الضريبية الحق في إجراء المعاينة في حال وجود قرائن تدل على لجوء المكلف إلى استعمال أحد الأساليب التدليسية، وبالتالي فإن الهدف والغاية من إجراء المعاينة هو محاربة الغش التهرب الضريبي، والكشف الدقيق عن حجم الوعاء الضريبي للمكلف.

وتعتبر المعاينة من بين الإجراءات الميدانية التي يتم ممارستها على مستوى محل المكلف المعني بالتحقيق الجبائي، فقد تكون في المحلات التجارية أو المكاتب المهنية، أو حتى على مستوى السكنات وذلك في حال احتوائها على وثائق مهمة في التحقيق، كما يمكن أن تمتد المعاينة إلى خارج المحل أو الوعاء الضريبي، إذ يمكن للمصالح الضريبية معاينة الأماكن المملوكة للغير في حال ما إذا أثبتت التحريات المتخذة بأن هذه الأماكن يتم الاستعانة بها لإخفاء وثائق وملفات خاصة بالوعاء الضريبي محل المعاينة¹.

إن أهم الخصائص التي تمتاز بها عملية المعاينة، تتمثل في فتح المجال أمام أعوان الرقابة الجبائية للوقوف الفعلي والمباشر على وضعية المحل الجبائي للمكلف، فمن خلالها تتمكن الإدارة الضريبية من المتابعة الميدانية لحركة رؤوس الأموال، وإنتاج وتسويق السلع والبضائع².

2- أنواع المعاينة وإجراءاتها.

تعتبر المعاينة من بين الإجراءات الدقيقة، والتي لها علاقة مباشرة بحرية الأشخاص والممتلكات، لذلك نجد بأن المشرع نظم هذه الوسيلة وحدد لها إجراءات وقواعد تخضع لها الإدارة الضريبية وتلزم باتباعها واحترامها، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد بأنه نص على أنواع المعاينة، وتتمثل في:

أ- المعاينة التلقائية.

ويقتصر هذا النوع من المعاينة على الرسوم على رقم الأعمال، وهو ما نصت عليه المادة 33 فقرة 2 من قانون (إ.ج) حيث نصت هذه المادة على «يمكن للموظفين المذكورين أعلاه، أن يقوموا

¹ معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية القانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد 2، 2009/12/31، ص 20، ص 21.

² عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 37.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

بحضور أو تحت قيادة أحدهم له رتبة مراقب على الأقل، لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو انتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها، بكل التحقيقات والتحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها» فمن خلال هذه المادة نستخلص بأن الغرض من المعاينة التلقائية هو إعادة تأسيس الوعاء الضريبي للمكلف، فهذه الأخير ملزم بالتصريح برقم أعماله السنوي، والذي يتم اعتماده كأساس ضريبي لتحديد قيمة الضريبة، وبالتالي فإن الإدارة الضريبية تباشر إجراء المعاينة التلقائية بمجرد ثبوت عدم تقييد المكلف بالتزاماته الضريبية المتعلقة برأس ماله السنوي.

- إجراءات المعاينة التلقائية.

تمتلك الإدارة الضريبية مجموعة من الأساليب القانونية، التي تستخدمها في إطار مراقبة أنشطة المكلفين ومدى خضوعها للنظام، وتعتبر المعاينة التلقائية أحد هذه الأساليب التي تلجأ إليها المصالح الجبائية لمواجهة المكلف المتهرب من واجباته الجبائية وإثبات جرمه، وفي نفس الوقت قد تشكل هذه الوسيلة أداة هامة في يد المكلف يستند عليها في سبيل إبطال عمليات المعاينة التي قامت بها الإدارة الضريبية، وإبطال كل الآثار المتعلقة بها، وذلك في حال عدم تقييد المصالح الرقابية للإدارة الضريبية بالإجراءات القانونية المتعلقة بممارسة المعاينة.

حددت المادة 33 من ق.إ.الجبائية الأشخاص المنوط بهم قانونا مهمة إجراءات المعاينات المختلفة لمحلات المكلفين الضريبيين، حيث يمكن لأعوان الضرائب الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراء المعاينة، إلا أن هذا النوع من المعاينة لا يقتصر على أعوان المصالح الجبائية فقط، بل يمكن كذلك لأعوان المصالح المالية القيام بالمعاينة بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، ويكون هذا الاختصاص بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية، وتشتط الفقرة الثانية من المادة 33 السابقة، في الموظفين والأعوان المؤهلين للقيام بالمعاينة التلقائية أن تتم مباشرة هذا الإجراء بحضور موظف تابع للمصالح الضريبي يكون برتبة مراقب على الأقل.

ويتم إعلام المكلف المعني بالمعاينة بإشعار يتضمن القيام بعملية معاينة للمحل أو الوعاء الضريبي، وينبغي أثناء ممارسة هذا الإجراء احترام مواقيت وساعات العمل الرسمية، فلا يمكن مباشرة المعاينة إلا من الساعة الثامنة صباحا إلى غاية الساعة الثامنة ليلا¹.

وتجرى عملية المعاينة التلقائية في محل المكلفين المدينين بالرسم على القيمة المضافة، أو

¹ أنظر المادة 4/33 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

باقي الأشخاص العاملين لحسابهم، سواء في المحلات المخصصة لعمليات الصنع والتحويل والإنتاج أو التخزين أو البيع، وكل الخدمات المتعلقة بسير النشاط¹.

وأثناء القيام بالمعاينة يحق لأعوان الإدارة الجبائية مطالبة المكلف بتقديم الفواتير والسجلات والدفاتر المحاسبية، وكل الوثائق المالية التي من شأنها إثبات وتوضيح كل العمليات المالية والتجارية التي تمت على مستوى محل المكلف، وذلك من أجل التأكد من صحة البيانات والعمليات المصرح بها بموجب الإقرار الضريبي، وبما أن محل المعاينة التلقائية هو الرسم على القيمة المضافة، فإن جميع العمليات التي تم القيام بها في محل المكلف تهدف إلى التأكد من احترام المكلف للقواعد المتعلقة بعمليات الفوترة، ومدى اعتمادها في جميع عمليات البيع والشراء المنجزة².

وبعد إتمام إجراء المعاينة يتم تحرير محضر يدون فيه وبالتدقيق جميع العمليات التي تم القيام بها بمناسبة إجراء المعاينة، حيث يذكر فيها كذلك المخالفات التي تم اكتشافها، والوثائق والمستندات التي قدمها المكلف وتم الاطلاع عليها³.

ب- المعاينة الإجرائية.

وهذا النوع من المعاينة لا يمكن للإدارة الضريبية ممارسته بصفة تلقائية، إلا في حالة وجود دوافع أو مبررات لذلك، فحسب المادة 34 من قانون (إ.ج) فإن المصالح الرقابية الجبائية تلجأ إلى المعاينة الإجرائية في حال وجود قرائن تدل على استعمال المكلف لأحد الأساليب والمناورات التدلّيسية، فيقوم أعوان الضرائب بمعاينة محل المكلف لكشف مختلف الأساليب المستعملة لغرض التهرب من الالتزامات الضريبية، أو للتقليل والتخفيف منها.

¹ أنظر المادة 2/33 من قانون الإجراءات الجبائية.

² ويؤدي عدم احترام الفوترة إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003، حيث تنص على «دون الاخلال بالعقوبات المنصوص عليها من جهة أخرى، يؤدي عدم الفوترة أو عدم تقديمها إلى تطبيق غرامة تحدد مبالغها كما يلي:

- 50.000 دج بالنسبة لتجار التجزئة.

- 500.000 دج بالنسبة لتجار الجملة.

- 1.000.000 دج بالنسبة للمنتجين والمستوردين.

وفي حال العود يتم تطبيق ضعف هذه المبالغ.

تصادر البضاعة المنقولة بدون فاتورة وكذا وسيلة نقلها إذا كانت ملكا لصاحب البضاعة.

يمكن أيضا لأعوان إدارة الضرائب المؤهلين قانونا والذين لهم على الأقل رتبة مفتش، معاينة عدم الفوترة»

³ أنظر المادة 6/33 من قانون الإجراءات الجبائية.

- إجراءات المعاينة الإجرائية.

تعتبر إجراءات المعاينة عموماً، سواء كانت تلقائية أو إجرائية، المعيار الذي يتم الأخذ به لصحة أو بطلان عمل الإدارة الضريبية، فهي ملزمة بالعمل بهذه الإجراءات، وذلك تحت طائلة البطلان، وتتمثل إجراءات المعاينة التلقائية في :

- إن المعاينة التلقائية من الأساليب التي تدرج ضمن اختصاصات المصالح الضريبية والجهات القضائية، فحسب نص المادة 35 من قانون (إ.ج) فإنه لا يمكن لأعوان الرقابة الجبائية القيام بهذه المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، أو قاض يفوضه هذا الأخير، وفي سبيل ذلك يقوم مدير الإدارة الضريبية المخول قانوناً، بإيداع طلب للترخيص بإجراء المعاينة، أمام الجهات القضائية المختصة، يتضمن هذا الطلب على وجه الخصوص القرائن التي تدل على وجود مناورات تدليسية من طرف المكلف، بالإضافة إلى البيانات المتعلقة بالمكلف المعني بالمراقبة، وكذا المعلومات المتعلقة بالأعوان الموكلة إليهم هذه المهمة، وبعد قبول القاضي هذا الطلب، فإن جميع عمليات المعاينة تتم تحت إشراف القاضي ورقابته، حي تقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط شرطة قضائية ليكون حاضراً مع أعوان الإدارة الضريبية في كل مراحل المعاينة المنجزة على محل المكلف.

- ويشترط القانون الضريبي في أعوان المصالح الجبائية المنوط بهم القيام بعملية المعاينة أن تكون لهم رتبة مفتش على الأقل، من أجل الترخيص لهم بإجراء المعاينة، ومن أجل احترام حرمة الأشخاص والممتلكات، فإن هذه المعاينات لا بد أن تتم وتحت طائلة البطلان من الساعة السادسة صباحاً إلى غاية الساعة الثامنة مساءً، وهو ما بينته المادة 37 من قانون (إ.ج) في فقرتها الأخيرة بقولها « لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحاً ولا بعد الساعة الثامنة مساءً ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن».

- تعتبر المعاينة الإجرائية من الأساليب الأكثر حساسية في عمل الإدارة الضريبية، لذلك اشترط المشرع ضرورة تواجد ضابط شرطة قضائية أثناء القيام بهذا الإجراء، من أجل التصدي والتعامل مع المعطيات والظروف التي قد تطرأ أثناء المعاينة¹، وحساسية هذا الإجراء تستوجب كذلك من أعوان الضرائب والضبطية القضائية الإلتزام بكتمان السر المهني²، ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه المعاينة ينبغي على الأعوان والموظفين القائمين بهذه الإجراء التمتع بالصرامة والدقة، وحصر وتجريد كل العمليات والبيانات المتحصل عليها، والتي يستلزم إدراجها ضمن المحضر الذي يتم إعداده بعد الانتهاء من المعاينة.

¹ العيد صالح، مرجع سابق، ص 60.

² أنظر المادة 5/38 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

إضافة إلى الأحكام السابقة، فإن المشرع الجبائي نص على مجموعة من الإجراءات الخاصة بالمعاينة الإجرائية، وذلك حسب طبيعة نشاط المكلف، فنجد مثلا المادة 23 من قانون (إ.ج) تحدد مواعيد الدخول لمحلات الصناعات والصناعيين والتجار والمحلات المهنية للقيام بالمعاينة بالأوقات التالية:

- من 1 أكتوبر إلى 31 مارس المعاينة تكون من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة السادسة ليلا.

- من 1 أبريل إلى 30 سبتمبر المعاينة تكون من الساعة 5 صباحا إلى غاية الساعة الثامنة ليلا، كاستثناء لهذا التوقيت يمكن الدخول ليلا إلى المصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، إذا كانت مفتوحة للجمهور ليلا¹.

وفي إطار ممارسة عمليات المعاينة على نشاط التبغ، فإنه يتعين على المعني مرافقة أعوان الرقابة للمزارع والمناشر والمخازن الخاصة بالتبغ، وفي هذه الحالة فإنه يمكن لأعوان الرقابة الاستعانة بالأعوان البلديين لإيصالهم لأماكن تواجد مزارع وأنشطة التبغ الخاصة بالمكلف محل المعاينة².

الفرع الثالث: حقوق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من بين الامتيازات التي منحها المشرع الجبائي للمصالح الضريبية، قصد مراقبة محل المكلف وإعادة التأسيس الصحيح للوعاء الضريبي، وبما ان الرقابة الجبائية من العمليات الميدانية التي تباشرها المصالح الضريبية بمحل المكلف، ولما لها من تأثير كبير على حرية الأفراد وممتلكاتهم، نجد بأن المشرع الجبائي، ورغبة منه في توطيد العلاقة القائمة بين أطراف العلاقة الضريبية، وحماية المكلف من أي تعسف يمارس عليهم من طرف أعوان الرقابة الجبائية، فإنه قد أعطى ضمانات وحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة، تخضع لها وجوبا الإدارة الضريبية، وتلتزم باحترامها، ويترتب عن مخالفة هذه الضمانات أو عدم احترامها بطلان الإجراءات الرقابية التي باشرتها المصالح الضريبية على محل المكلف، وعدم الأخذ بالنتائج المتوصل إليها، والمحاضر المثبتة لذلك.

وقد نصت القوانين الضريبية على مجموعة من الضمانات الممنوحة للمكلف محل الرقابة الجبائية، تتمثل في:

¹ أنظر المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المادة 30 و 31 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: الإعلام المسبق بإجراء الرقابة الجبائية.

إن المصالح الضريبية وأثناء عزمها على مراقبة الوعاء الضريبي للمكلف، تلتزم وجوباً وقبل مباشرة أي إجراء رقابي، بإعلام المكلف بهذا الإجراء عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق، وتم النص على هذا الحق بموجب المادة 4/20 من قانون (إ.ج) والتي تنص على « لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول...» حسب هذه المادة فإن الإشعار بالرقابة الجبائية يكون مسبقاً، وقبل تاريخ إجراء هذا التحقيق، باستثناء حالات الرقابة الفجائية¹، والتي يكون موضوعها المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال، وكذا التأكد من صحة الوثائق المحاسبية ومدى توفرها، ففي هذه الحالة يسلم الإشعار بالرقابة أثناء التحقيق الجبائي².

ويعتبر الإشعار بالرقابة أول إجراء تتخذه المصالح الضريبية للقيام بالرقابة على الوعاء الضريبي، وفي المقابل فهو يمثل أهم الضمانات الممنوحة للمكلف، وبالتالي فإن غياب هذا الإجراء يؤدي إلى بطلان باقي إجراءات الرقابة، وهو ما أكده مجلس الدولة في القرار رقم 001987 الفاصل في استئناف الإدارة الضريبية لقرار بطلان إجراءات المتابعة الجبائية، الصادر عن مجلس قضاء قسنطينة بتاريخ 1999/02/22، حيث جاء قرار مجلس الدولة بقبول الاستئناف شكلاً، وتأييد القرار المستأنف، اعتماداً على « أن أحكام المادة 113 فقرة 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة³، تلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات إجراء التحقيق تحت طائلة البطلان، غير أن هذا الإجراء لم يرقم به المحققون، وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب»⁴.

ونشير إلى أن المشرع الضريبي يلزم المصالح الجبائية الرقابية، بإرسال إشعار بالرقابة مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة⁵، وذلك من أجل الاطلاع عليه، والاستفادة أكثر من الحقوق الممنوحة إليه بمناسبة إجراء الرقابة الجبائية، مقابل تنفيذ كل الالتزامات الملقة على عاتقه،

¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 9.

² أنظر المادة 4/20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 7 من قانون المالية لسنة 2000، وملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، حيث تم نقل أحكامها إلى المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

والمادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال، معدلة بالمادة 47 من قانون المالية لسنة 2000، وملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، وتم نقل أحكام هذه المادة إلى قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ قرار رقم 001487، الصادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة، بتاريخ 2001/07/30، موقع مجلس الدولة ، <https://www.conseildetat.dz/ar/>

⁵ أنظر المادة 4/20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ويسمح هذا الميثاق بخلق بيئة مناسبة للتفاهم بين الإدارة الضريبية والمكلف¹، تسودها الشفافية، على اعتبار أن كلا من الطرفين على دراية بحقوقه وواجباته تجاه الطرف الآخر.

إن الإشعار بالتحقيق الجبائي هو الوثيقة التي من خلالها يقف المكلف على الإجراءات الرقابية التي تعتمز الإدارة الضريبية تنفيذها على محله الجبائي، ونظرا لأهمية هذه الوثيقة، فإن المشرع قد نص على ضرورة اشتغالها على جميع البيانات المتعلقة بهذه الرقابة، وبالتالي فإن الإشعار بالتحقيق يجب أن يتضمن البيانات التالية²:

- أسماء وألقاب ورتب المحققين الموكل إليهم مهمة الرقابة على محل المكلف المعني.
- تاريخ وساعة بداية الرقابة الجبائية.
- الفترة التي يتم التحقيق فيها، والرسوم والضرائب والأتاوى المعنية بالتحقيق.
- الوثائق الواجب الاطلاع عليها أثناء التحقيق الجبائي.

ثانيا: منح آجال لتحضير المحاسبة.

بعدم إعلام المكلف بعزم الإدارة الضريبية على إجراء الرقابة على محله، فإنه لا يمكن لها مباشرة هذا التحقيق مباشرة ومن تاريخ استلام المكلف للإشعار، فالقانون يمنح للمكلف المعني بالرقابة أجل 10 أيام، تسري ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، لغرض تمكين المكلف من تحضير محاسبته، وجمع كل الوثائق المحاسبية والثبوتية لنشاطاته المصرح بها، وتم النص على حق المكلف في هذا الأجل، بموجب المادة 4/20 من قانون (إ.ج) بنصها على «... على أن يستفيد المكلف من أجل أدنى للتحضير مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار».

وحسب المادة 3/121 من قانون (إ.ج) فإن للمكلف أجل 15 يوما من أجل تحضير محاسبته، وذلك في حالة ما إذا كانت الرقابة الجبائية المقررة تنصب على التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، ويمكن للمكلف أن يطالب بتمديد هذا الأجل، وذلك بتقديمه لطلب إلى المصالح الضريبية المعنية³، وبالعودة إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية التي قامت بتحديد أجل تحضير المحاسبة من طرف المكلف، نجد بأنها جاءت بالصياغة التالية " يستفيد من أجل أدنى للتحضير " فهذه الصياغة دليل على أن الأجل الممنوح للمكلف هو أدنى أجل تلتزم الإدارة الضريبية بمنحه للمكلف، حيث إن منح أجل أقل من هذا يؤدي إلى إبطال عمل الإدارة الضريبية، أما الحد

¹ أحمد فني، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة و القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية، جامعة 8 ماي 1945، عدد 35، سبتمبر 2013، قالمة، ص 192.

² أنظر المادة 4/20 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 22.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الأقصى لهذا الأجل فهو يخضع لتقدير الإدارة الضريبية، وبالتالي فإنه يجوز للمكلف مطالبة المصالح الضريبية بضرورة تمديد هذا الأجل، ليتمكن من التحضير الجيد للمحاسبة ومشتملاتها.

وعلى كل حال فإنه يتعين على الإدارة الضريبية قبول طلب المكلف بتمديد آجال تحضير المحاسبة، لأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق نتائج إيجابية من عملية الرقابة الجبائية، إما بالكشف والتأكد من المناورات التدليسية الممارسة، أو العمل بحجم الوعاء الضريبي المصرح به من طرف المكلف والاعتماد عليه في إقرار الضريبة، كما أن ذلك يصب في توطيد العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية، وترسيخ الثقة المتبادلة بينهما، حتى إن الموافقة على هذا الطلب، يمكن أعوان الرقابة الجبائية من الاطلاع على جميع البيانات والوثائق المحاسبية المتعلقة بالوعاء الضريبي، وهذه ميزة تمكن المصالح الجبائية من حصر الوعاء الضريبي بشكل دقيق، للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المودعة، أو الكشف عن أي تجاوزات للنظام الضريبي.

وإذا كان عدم إعلام المكلف مسبقا بإجراء التحقيق الجبائي يؤدي إلى بطلان كل الإجراءات الرقابية المتخذة، فإننا نجد بأن المشرع الضريبي لم ينص صراحة على بطلان الرقابة الجبائية إذا تم مباشرتها من طرف أعوان الرقابة التابعين للإدارة الضريبية، وذلك قبل انقضاء الأجل الممنوح للمكلف لتحضير محاسبته، إلا أن صياغة النص الضريبي تدل على أن هذا الأجل هو أحد الضمانات الممنوحة للمكلف، وبالتالي فإن عدم احترام هذا الأجل هو خرق صريح للتشريع الضريبي، وبإمكان المكلف المطالبة بإبطال الرقابة الجبائية، خاصة في حال عدم احترام الإدارة الضريبية للأجل الأدنى لتحضير المحاسبة.

ويبقى الإشكال المطروح حول رفض الإدارة الضريبية تمديد هذا الأجل، خصوصا إذا تمسك به المكلف، فهل يؤدي ذلك إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية؟ نلاحظ بأن هناك فراغ قانوني في هذه المسألة، فالنص الضريبي نص على الأجل الأدنى للتحضير ولم ينص على الأجل الأقصى، وبالتالي فهو وضع الإدارة الضريبية في مركز قوة على حساب المكلف، فالإدارة الضريبية وبهذا النص القانوني يمكنها أن تبرر رفض طلب المكلف، فالمشرع الضريبي منح الإدارة الضريبية كامل الحرية في قبول هذا الطلب من عدمه، ومن هنا فإن المكلف لا يمكنه المطالبة ببطلان إجراءات الرقابة الجبائية، إلا إذا خالفت المصالح الجبائية فترة الأجل الأدنى الممنوح بموجب القانون، لذلك كان الأجدر من المشرع الضريبي أن يقوم بالتحديد الدقيق لهذا الأجل، أما إذا لم يعترض المكلف على مباشرة أعوان الرقابة الجبائية لمهامهم الرقابة على محله، رغم عدم انقضاء الأجل الممنوح،

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

خاصة إذا كان المكلف قد أنهى إعداد محاسبته، فهنا يمكن للمصالح الضريبية مواصلة عمليات الرقابة دون أن يكون عملها مشوب بعيب البطلان¹.

ثالثا: حق الاستعانة بمستشار.

أشرنا سابقا إلى أن الإشعار بالتحقيق يجب أن يتضمن وجوبا الإشارة إلى أن المكلف من حقه الاستعانة بمستشار يختاره بنفسه، فطبيعة الوضعية الجبائية للمكلف تستوجب ضرورة الاستعانة بمستشار، كونها ذات طابع قانوني ومحاسبي وجبائي، فالمستشار له دور كبير في ضبط الوعاء الضريبي، وتنظيم مختلف العمليات المالية والمحاسبية، لما له من دراية واسعة بالقواعد القانونية والضريبية، والإجراءات المحاسبية المعمول بها، ولم يحدد المشرع الجبائي اختصاص هذا المستشار، بل ترك الحرية أمام المكلف لاختياره، فقد يكون محاسبا أو مستشارا جبائي، وفي بعض الحالات يكون محاميا، ويبقى هذا الإجراء من الحقوق التي منحه القانون الضريبي للمكلف المعني بالرقابة الجبائية، إلا أن عدم الاستعانة به لا يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق الجبائي، فهذا الإجراء ليس ملزما على المكلف، ولا يمكن له الاعتراض على الرقابة في حال غياب المستشار²، غير أن حضور هذا الأخير أثناء عملية الرقابة والتحقيق الجبائي أثناء غياب المكلف، يستوجب تقديم وكالة محررة على وثيقة معدة مسبقا من طرف المصالح الضريبية³.

ويؤدي عدم إعلام المكلف بإمكانية استعانتته بمستشار، إلى بطلان إجراءات الرقابة والتحقيق، لتخلف شرط جوهرية فيها، وهو ما أكده قرار مجلس الدولة رقم 009745⁴، الفاصل في الاستئناف الذي رفعته شركة سيما لخدمات الإعلام الآلي والتكوين، في القرار الصادر عن مجلس قضاء باتنة بتاريخ 2001/03/12، القاضي برفض الدعوى، وجاء في حيثيات القرار « وحيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف، وإلى تصريحات المستأنف عليه، يتضح بأن الشركة المستأنفة كانت محل مراقبة لمحاسبيتها عن نشاطها للفترة 1997/96/95، إلا أن إدارة الضرائب رغم منحها أجلا لهذا الغرض، لم تثبت احترامها للإجراءات المتمثلة خاصة في إشعار الشركة بإمكانية الاستعانة بمستشار، وفي منحها أجل للرد على نتائج المراقبة الجبائية، وفقا لمقتضيات المادتين 190 و 191 من قانون

¹ عادل عبد الله، عادل مشاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة الفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 4، 2009/03/13، ص 276.

² أحمد فنييس، مرجع سابق، ص 194.

³ أنظر المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ القرار رقم 009745، الصادر عن مجلس الدولة، الغرفة الثانية، بتاريخ 2003/11/18، غير منشور.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
الضرائب المباشرة¹، وكذا المادتين 107 و 108 من قانون الرسم على رقم الأعمال²، إذ أنها اكتفت
بناء على طلب مجلس الدولة بإحضار إشعار بالاستلام وتبليغ نتائج المراقبة خال من الإشارة إلى
الشرطين سالف الذكر.

وحيث أن خرق المستأنف عليها للإجراءات المذكورة، والتي تعتبر جوهرية تعرض المراقبة للإبطال
طبقاً لأحكام المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة³.

وحيث أنه ودون التطرق إلى الأوجه الأخرى المثارة في الموضوع، يتعين على القضاء بإلغاء القرار
المستأنف الذي أخطأ في تطبيق القانون، وبعد التصدي القضاء بإجراءات التحقيق الجبائي وما نتج
عنه من آثار».

رابعاً: التقيد بمدة التحقيق الجبائي.

إن الرقابة الجبائية هي عمل ميداني تمارسه الإدارة الضريبية على محل المكلف الجبائي،
وعليه فإنه يتعين على المصالح الرقابية الجبائية التقيد بالسرعة في تنفيذ إجراءات الرقابة، لأن
المشرع الجبائي حددت مدة زمنية معينة تلتزم بها الإدارة الضريبية أثناء ممارسة الرقابة، ولا يمكن أن
تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان الأجل الذي حدده القانون لذلك.

ونظراً لأهمية الرقابة الجبائية بالنسبة للإدارة الضريبية في الكشف عن التجاوزات المتعلقة
بالتحديد الدقيق للوعاء الضريبي، وحساسيتها بالنسبة للمكلف، خاصة في حال اكتشاف استعماله
لأساليب ومناورات تدليسية، فإن المشرع الجبائي حصر آجال ممارسة الرقابة الجبائية في مدة زمنية
محددة، لضمان تحصيل الإيرادات الضريبية للدولة، وصون الحياة العامة للأفراد، ذلك لأن ترك
مجال الرقابة الجبائية مفتوح على إطلاقه، قد يترتب عنه مخاطر سلبية للدولة وحتى للأفراد، فنلاحظ
بأن عدم تحديد مدة الرقابة ينتج عنه تماطل في الأداء من طرف أعوان الرقابة الجبائية، وهذا بدوره
يفتح المجال أمام المكلف لإخفاء وتعديل الوثائق والبيانات والمعطيات المثبتة لحجم وعائه الضريبي،
وفي المقابل قد يؤدي الأجل المفتوح للرقابة الجبائية إلى التأثير في السير الحسن لأنشطة المكلف،

¹ المادة 190 معدلة بموجب المادة 7 من قانون المالية لسنة 2000، وملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، حيث تم نقل أحكامها إلى
قانون الإجراءات الجبائية.

والمادة 191 معدلة بموجب المادة 18 من قانون المالية لسنة 1999، وملغاة بموجب المادة 9 من قانون المالية لسنة 2017.

² المادة 107 معدلة بموجب المادة 58 من قانون المالية لسنة 1995، وملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، حيث تنقل أحكام هذه المادة
إلى قانون الإجراءات الجبائية.

³ وجاء نص هذه المادة على «يعد باطلا كل اقتراح ترفيع يقدم بمناسبة مراقبة جبائية، ما لم يرد فيه أنه تخول للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره،
من أجل مناقشة هذا الاقتراح أو الرد عليه».

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

مما يؤثر في النهاية على حجم مداخيله، وبالتالي عدم مقدرته على الوفاء الكامل بالتزاماته الضريبية تجاه الإدارة الضريبية¹.

وبالرجوع إلى قانون (إ.ج) نجد بأنه حدد آجال ممارسة الرقابة الجبائية حسب طبيعة نشاط المكلف ورقم أعماله المصرح به، فالمادة 5/20 من قانون (إ.ج) تحدد مدة ممارسة الرقابة لفترة لا تتجاوز الثلاث أشهر، وذلك بالنسبة للمؤسسات التالية:

- مؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 1000000 دج.
 - كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2000000 دج.
- وتحدد مدة الرقابة الجبائية بأجل أقصاه ستة أشهر، في الحالات التالية:
- مؤسسات تأدية الخدمات التي لا يفوق رقم أعمالها السنوي 5000000 دج.
 - المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 10000000 دج لكل سنة مالية محل التحقيق الجبائي.

أما باقي الحالات الغير واردة أعلاه، فإن مدة الرقابة الجبائية لا يجب أن تتعدى التسعة أشهر، ويبدأ سريان أجل الرقابة والتحقيق الجبائي من أول يوم تدخل لأعوان الإدارة الضريبية بمحل المكلف الوارد في الإشعار بالتحقيق.

وحسب قانون (إ.ج) فإن الالتزام بمدة التحقيق والرقابة يعتبر من النظام العام، أي أن خرق هذه القاعدة يؤدي إلى إبطال كل الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف المصالح الضريبية، وبما أن التحقيق الجبائي يهدف إلى ضمان تحصيل أموال الدولة من الضرائب، فإننا نجد بأن المشرع الجبائي قد تعامل مع المدة القانونية للرقابة الجبائية بنوع من المرونة، لتحقيق الغايات المالية المبرمجة، فنجد بأن قانون (إ.ج) منح الإدارة الضريبية الحق في تمديد آجال ممارسة الرقابة الجبائية بعين المكان لمدة لا تتجاوز السنة، وذلك في الحالات التالية²:

- حدوث قوة قاهرة مثبتة طبقاً لأحكام القانون المدني، تحول دون تمكن المصالح الضريبية من ممارسة الرقابة على محل المكلف المعني.

- يحق للمصالح الضريبية أثناء عملية التحقيق الجبائي، مطالبة المكلف بتوفير البيانات والوثائق المتعلقة بالتحويلات غير المباشرة للأرباح بين المؤسسة محل التحقيق وأخرى بالخارج، بالإضافة إلى

¹ عادل عبد الله، عادل مشاري، مرجع سابق، ص 276.

² أنظر المادة 5/20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الوثائق المثبتة لطبيعة العلاقات القائمة بين هاته المؤسسات، ففي هذه الحالة يجوز للإدارة الضريبية تمديد مدة الرقابة الجبائية بالأجل السابق.

وهناك حالات أخرى حددها القانون، من خلالها لا تنقيد الإدارة الضريبية بأجال ومواعيد إجراء الرقابة الجبائية، وفي حال توافر أحد هذه الحالات، فإنه لا يمكن للمكلف التمسك بإبطال هذه الرقابة، بحجة عدم احترام المصالح الجبائية لآجال الرقابة الجبائية، وتتمثل هذه الحالات في¹:

- تعتبر الرقابة الجبائية الأداة المناسبة لمحاربة أشكال التهرب الضريبي، فمن خلالها يتم الكشف عن مختلف الممارسات التدليسية على تحديد حجم الوعاء الضريبي، فإذا نتج عن الرقابة الجبائية ثبوت لجوء المكلف إلى أحد هذه الممارسات، فإن الإدارة الضريبية تستمر في ممارسة الرقابة الجبائية دون أن تكون مقيدة في ذلك بمدة زمنية محددة، وحسب الفقرة 3 للمادة 14 من قانون (إ.ج) فإن نفس الإجراء يطبق إذا تعمد المكلف محل التحقيق تقديم معلومات غير صحيحة، أو عدم تقيده بأجل الشهر الممنوح له للرد على طلبات الإدارة الضريبية الرامية إلى تقديم توضيحات وتبريرات.

- ويمكن للإدارة الجبائية بعد انتهاء فترة التحقيق الجبائي، مطالبة المكلف بضرورة تقديم ملاحظات وعرائض لها علاقة بالأعمال الرقابية التي تم القيام بها أثناء التحقيق في محله الجبائي، فدراسة هذه الملاحظات والعرائض لا تخضع لمدة زمنية محددة، كونها تمت بعد الانتهاء من الرقابة الجبائية.

خامسا: عدم إمكانية إعادة التحقيق.

وتعتبر هذه الضمانة من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، ووفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، فإنه لا يمكن للمصالح الضريبية إعادة التحقيق في الضرائب والرسوم التي تم التحقيق فيها مسبقا، ولنفس السنة المالية، فإذا انتهت فترة التحقيق في هذه الضرائب أو الرسوم فإنه لا يمكن إعادة التحقيق فيها مجددا، وهو ما أكدته المادة 8/20 من قانون (إ.ج) والتي بينت بأن الانتهاء من التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة، الخاص بالضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، يحول دون إمكانية إجراء مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة.

ويجيز التشريع الجبائي بإعادة الرقابة الجبائية لنفس الضرائب والرسوم في حال ثبوت استعمال المكلف محل التحقيق لأحد الأساليب التدليسية في تنظيم وتحديد وضعيته الجبائية، وكذلك الأمر بالنسبة للمكلف الذي تعمد إعطاء معلومات وبيانات مغلوطة أثناء فترة التحقيق الجبائي.

¹ أنظر المادة 5/20 فقرة 5 و 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ونظرا إلى محدودية مواعيد الرقابة الجبائية من جهة، وضعف الأساليب والآليات المعتمدة فيها من جهة أخرى، فإن الإدارة الضريبية قد تجد صعوبة في التحقيق في جميع العناصر المحددة لوعاء المكلف الضريبي، وبناءا عليه فإنه يمكن للمصالح الجبائية إعادة الرقابة على العناصر التي لم يشتملها التحقيق الأول، حيث تقوم بإرسال إشعار آخر بالرقابة يتعلق بالضرائب والرسوم والعناصر التي لم يتم ذكرها في الإشعار الأول، ويتعين على الإدارة الضريبية مراعاة آجال التقادم¹.

ونلاحظ بأن السياسة الجبائية للدولة تتجه نحو محاربة التهرب الضريبي بكل أشكاله، وحرمان المكلف المتهرب من الالتزامات الضريبية من معظم الحقوق الممنوحة لبقية المكلفين، كآجال الرقابة وعدم إعادة التحقيق، فبعد استقراء نص المادة 20 من قانون (إ.ج) نجدها تجرد المكلف الذي ثبت استعماله لمناورات تدليسية من بعض الحقوق والمزايا، مقابل منح حقوق إضافية للإدارة الضريبية في مواجهته، من أجل السماح بتحصيل الإيرادات الضريبية.

المطلب الثاني: تطبيقات الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي.

تمارس الرقابة الجبائية وفقا للقواعد الواردة في القوانين الضريبية، وتتعلق هذه القواعد بالإجراءات العملية التي تنقيد بها الإدارة الضريبية أثناء ممارسة الرقابة الجبائية، حيث إن هناك العديد من التدخلات على مستوى المحل الضريبي للمكلف، تنصب على الاطلاع ومراقبة مختلف العمليات والممارسات المتعلقة بالنشاط الممارس والمصرح به لدى المصالح الجبائية، حيث تهدف هذه الرقابة إلى التأكد من جميع المعلومات المالية والمحاسبية الواردة في الإقرارات الضريبية، وذلك من خلال التحقيق في المحاسبة (فرع أول) والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (فرع ثان) والتحقيق المصوب في المحاسبة (فرع ثالث).

الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة.

التحقيق في المحاسبة هو أحد أنواع الرقابة الجبائية التي تمارسها الإدارة الضريبية من أجل التحقق من العمليات المحاسبية للمكلف الواردة ضمن التصريحات الجبائية المودعة لدى مصالحها، وهو عبارة عن إجراء رقابي أقل شمولاً، يتعلق بالخصوص بفحص المستندات الداعمة لمحاسبة المكلف²، حيث يخضع هذا التحقيق لمجموعة من الإجراءات والمراحل تم النص عليها بموجب القوانين الضريبية، لإضفاء الطابع القانوني لعمل الإدارة الضريبية.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 45.

أولاً: مراحل سير عملية التحقيق المحاسبي.

يعتبر التحقيق أحد الآليات القانونية والأعمال التنظيمية التي تمارسها المصالح الضريبية، لذلك فهو يخضع للعديد من الإجراءات، تتم على عدة مراحل، من أجل دراسة وتنفيذ عمليات التحقيق المحاسبي، حيث يتم ممارسة هذا الإجراء وفقاً للمراحل التالية.

1- مرحلة التحضير لعملية التحقيق.

وهي المرحلة التي تسبق عملية التدخل الميداني بعين المكان، وتعتبر هذه المرحلة ضرورية لنجاح الرقابة الجبائية، فمن خلالها تتمكن المصالح الضريبية من دراسة الوضعية الجبائية للمكلف، وتحديد الاختلالات الموجودة في التصريحات الجبائية للمكلفين، وتتحكم في هذه المرحلة مجموعة من المعايير تستند عليها المصالح الرقابية الجبائية أثناء فحص الملف الجبائي للمكلف، وتتمثل في¹:

- الأخذ برقم الأعمال السنوي المصرح به خلال آخر سنتين للتمكن من مراقبة التصريحات.
 - انخفاض نسب الرسم على القيمة المضافة مع ارتفاع في وتيرة النشاط الممارس.
 - نقص حجم الوعاء الضريبي مع تطور في المستوى المعيشي، والرفاهية الزائدة للمكلف.
- وأثناء مرحلة التحضير لعملية التحقيق الجبائي تقوم المصالح الضريبية بمجموعة من الأعمال أهمها:

أ- تحديد الملف الجبائي للمكلف الخاضع للتحقيق.

قبل البدء في دراسة أي ملف جبائي، تقوم المصالح الرقابية داخل الإدارة الضريبية بتحديد الأشخاص الذين سيخضعون للتحقيق المحاسبي، وفقاً لقائمة تعدها الجهات الضريبية المختصة، تعتبر كبرنامج تعمل الإدارة الضريبية على تحقيقه خلال السنة الجارية، إلا أن تحديد الأشخاص الخاضعين للرقابة لا يخضع لمعايير محددة، من خلالها يتم انتقاء هذه الملفات، وإنما يتم ذلك بشكل روتيني وظرفي، إلا أن هناك بعض النقاط قد تساهم في فرز الملفات تمهيداً لإجراء التحقيق المحاسبي، وتتمثل في²:

- الأنشطة التي بطبيعتها قد تحتوي على عمليات غش، أو تساهم بنسبة كبيرة في نجاح الأساليب التدليسية المستعملة، كالمهن الحرة وأنشطة البيع بالجملة وغيرها من مجالات النشاط الخاضع للضريبة.

¹ سهام كريدودي، مرجع سابق، ص 70، ص 71.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 54، ص 55.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
الأنشطة التي يكثر احتكارها من طرف الممولين، وغالبا ما تكون غير خاضعة للمنافسة مع المنتجات الأجنبية.

- الملفات الجبائية التي تحتوي على أخطاء جسيمة، ويصعب على المصالح الجبائية التأكد منها إلا من خلال القيام بعمليات التحقيق المحاسبي على محل المكلف الضريبي.

ب- فحص الملفات الجبائية.

بعد تحديد قائمة المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي، يقوم أعوان الضرائب بسحب الملف الجبائي الخاص بكل مكلف، من أجل فحصه ومراقبته من شتى الجوانب، وتعتبر هذه المرحلة أهم خطوة في عملية التحقيق، حيث يتم مراجعة تصريح المكلف المودع لدى المصالح الضريبية بالتأكد من تاريخ إيداعه، فمن خلال هذا التاريخ يقوم أعوان الرقابة والتحقيق بتقسيم الملفات الجبائية إلى ثلاث أقسام:

- التصريحات الجبائية المودعة في الآجال القانونية المحددة لها.

- التصريحات الجبائية المودعة بعد انتهاء آجالها القانونية.

- التصريحات الجبائية الغير مودعة.

وتظهر أهمية مراقبة التصريحات الجبائية بفتح المجال أمام مقارنتها بالتصريحات السابقة، لتقييم الزيادة والنقصان في الوعاء الضريبي، والتأكد من صحة هذه الإقرارات ومطابقتها بالمعطيات المدعمة لمضمون الوعاء المصرح به، بالإضافة إلى التحقق من رقم الأعمال المصرح به.

ويركز أعوان الرقابة الجبائية أثناء مراقبة تصريحات المكلفين على أحد العنصرين:

- الملفات الجبائية الخاصة بالأشخاص المعنوية كالشركات والمؤسسات، بدراسة رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

- الملفات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، بالنسبة لكل العاملين داخل المؤسسة أو الشركة.

ويتعين على أعوان الرقابة في هذه المرحلة، خاصة في حال اكتشاف تجاوزات تتعلق بضرائب معينة، التأكد من عدم تقادم هذه الضرائب¹.

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 56.

2- مرحلة التحقيق المحاسبي الشكلي.

في هذه المرحلة تقوم الإدارة الضريبية بمباشر أعمالها الرقابية على المكلف المعني بالتحقيق المحاسبي، وذلك من أجل التأكد من احترام المكلف للإجراءات الشكلية المتعلقة بإعداد المحاسبة.

أ- المحاسبة المنتظمة.

و هي المحاسبة التي يتم إعدادها بالاعتماد على السجلات والوثائق المحاسبية المبينة لكل المعطيات الواردة فيها، فالقانون التجاري حدد مجموعة من الوثائق والسجلات التي يلتزم وجوبا بمسكها والعمل بها، وبشكل منتظم، حيث يتعين على المكلف تسجيل جميع العمليات التي تتم على مستوى محله في السجلات التي ألزمه القانون بمسكها، فبالرجوع إلى القانون التجاري نجد بأنه ألزم المكلف بمسك سجل الجرد، حسب ما نصت عليه المادة 10 من القانون التجاري، فدفتر الجرد هو السجل الذي يدون فيه الميزانيات وحسابات النتائج، بالإضافة إلى جرد المخزونات والاستثمارات.

كما ألزم القانون المكلف بمسك دفتر اليومية، وهو عبارة عن « سجل كتابات للمعطيات المحاسبية وقيود التدفقات المسجلة في تسلسل زمني، حيث لكل قيد تاريخ حساب دائن وآخر مدين، مجاميع كل حساب ، وكذا شرح العمليات» وقد ألزم المشرع كل شخص له صفة تاجر بمسك دفتر اليومية تسجل فيه يوم بيوم العمليات التي تمت على مستوى محل المكلف، وذلك حسب ما ورد في المادة 9 من القانون التجاري.

وأثناء فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، يقوم أعوان المصالح الضريبية، بالتأكد من مدى احترام المكلف للإجراءات الشكلية المتعلقة بالتحضير على دفتر الجرد ودفتر اليومية، وذلك وفقا للشكليات المبينة في المادة 11 من القانون التجاري¹.

وأثناء مرحلة التحقيق المحاسبي الشكلي، يركز أعوان الرقابة الجبائية على التأكد فيما إذا كانت محاسبة المكلف منتظمة، والتزام المكلف في إعدادها على العناصر والنقاط التالية²:

- تدعيم كل العمليات المحاسبية بالوثائق والمستندات المثبتة لها، فهذه الأخيرة تعتبر الأداة التي يستخدمها المكلف لمواجهة المصالح الجبائية، وهي دليل إثبات قاطع إلى أن يطعن فيها بالتزوير.

- حفظ الدفاتر المحاسبية وإمسакها بشكل منتظم وعدم اتلافها مع الاحتفاظ بجميع الوثائق المدعمة للعمليات المحاسبية.

¹ ونصت هذه المادة على «بمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد».

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 75.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- تدعيم جميع السجلات المحاسبية بالوثائق التبريرية، وهي عبارة عن كل وثيقة أو سند تدبين بأن العمليات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف قد وقعت فعلاً¹، كالفواتير وكشف أجور العمال والموظفين، والمصاريف التي قام بها المكلف، والعقود المبرمة، فالوثائق التبريرية قد تكون إما قاعدية، وهي التي تبين وتبرر عملية محاسبية وحيدة، وقد تكون مجملة، إذا كان الغرض منها اثبات تنفيذ مجموعة من العمليات المحاسبية لنفس الوعاء الضريبي².

- الفصل في التنظيم المحاسبي بين القيم المحققة في الجزائر والقيم المحققة في الخارج.

- تمكين المصالح الجبائية من الرقابة على المحاسبة، من خلال مسك المكلف لمحاسبة مفصلة بالفقر الذي يتيح للإدارة الضريبية ممارسة رقابتها عليها اختلالات أو عراقيل.

ب- المحاسبة الدقيقة والصحيحة.

حيث يقوم أعوان الرقابة الجبائية من التأكد من أن محاسبة المكلف جاءت صحيحة في مجملها، والتأكد من صحة البيانات الواردة فيها ودقة المجاميع، وفي حال وجود أي اختلالات حسابية يتم استدعاء المكلف لتفسير هذه الاختلالات، وتكون المحاسبة دقيقة إذا كانت كل العمليات والممارسات المحاسبية المدونة يمكن اثباتها بالمستندات والوثائق التي تم مسكها أو انجازها أثناء أو بمناسبة إعداد المحاسبة، لذلك فإن المحاسبة ينبغي أن تتضمن جرد للبضائع والعمليات والأشغال الجارية، وتبيان المعاملات التي تتم نقداً، والتفصيل باليات الفوترة، وأي عيب يطرأ على الوثائق والسجلات المحاسبية يؤدي إلى رفض هذه المحاسبة³.

3- مرحلة التحقيق المحاسبي الموضوعي.

بعد تأكد أعوان الرقابة الجبائية من صحة محاسبة المكلف من حيث الشكل، وخضوعها للإجراءات والقواعد المحاسبية المعتمدة، تبدأ عملية التحقيق المحاسبي الفعلي، وتتحكم في هذه المرحلة العوامل المالية والمحاسبية، لذلك فهي تتطلب مهارات تقنية وأساليب حديثة من أجل إسقاط محاسبة المكلف على وعائه الضريبي، فأثناء هذه المرحلة تقوم المصالح الجبائية بفحص جميع الوثائق الثبوتية للعمليات المحاسبية، والتأكد من وجود أو عدم وجود عمليات إخفاء كلي أو جزئي، سواء كان ذلك عمداً أو سهواً.

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 62.

² عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 115، ص 116.

³ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 63.

وفحص المحاسبة من حيث الموضوع يكون الغرض منه مراقبة جميع العناصر التي يكون لها الأثر في تكوين الربح الصافي أو القيمة المضافة، وتتمثل هذه العناصر في المشتريات والمبيعات والمخزونات والأشغال قيد التنفيذ، فيتم تبرير المشتريات عموماً ن طريق الفواتير المعدة خصيصاً لمثل هذه العمليات، لذلك فإن أول خطوة في طريق التحقيق المحاسبي الموضوعي، تكون بفحص ودراسة هذه الفواتير، فقد يلجأ المكلف إلى تضخيم المشتريات من أجل التخفيض من الربح الصافي، ويعتمد المكلف في ذلك على العديد من الأساليب، نذكر منها:

- تسجيل فواتير شكلية لعمليات شراء وهمية.

-التسجيل المزدوج لفاتورة أصلية ونسخة منها، حيث يتم احتساب كلا الفاتورتين في جدول المصاريف، ويكثر استخدام أسلوب تضخيم الفواتير بالنسبة للمكلفين الذين يجدون صعوبة في إخفاء رأس مالهم الخاضع للضريبة، لذلك ينبغي على أعوان الرقابة الجبائية الفحص الدقيق لجميع الفواتير المحفوظة لدى المكلف، ومقارنتها بجميع عمليات الشراء المنجزة، للكشف عن أي تلاعبات في النتائج المحاسبية المتضمنة داخل التصريحات الجبائية، وتلعب عمليات البيع التي يقوم بها المكلف في إطار نشاطه، دور كبير في تحديد ربحه الخاضع للضريبة، ومن هنا تظهر أهمية التحقيق المحاسبي لمبيعات المكلف، فهذا الأخير ملزم بتبرير جميع عمليات البيع المبرمة، سواء كانت عبارة عن سلع أو مواد تباع على حالها أو يتم بيعها بعد تحويلها، كما يتعين عليه أيضاً تبرير جميع الخدمات التي يقدمها في إطار ممارسة أنشطته، ويتم هذا التبرير عن الطريق الفواتير المعدة لهذا الغرض¹.

وتؤدي مخزونات² المكلف كذلك، إلى إحداث أثر كبير ميزانيته، لأنها تعتبر أحد العوامل المهمة في تكوين الربح الصافي، لذلك يقوم أعوان الرقابة الجبائية أثناء التحقيق المحاسبي، بالتأكد من حجم وقيمة هذه المخزونات³، وانعكاسها على محاسبة المكلف، فالمادة 10 من القانون التجاري تلزم كل مكلف بالقيام بعمليات جرد لأصول خصومه وخصوم أنشطته بشكل دقيق، وإفقال كافة

¹ وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 303_95 المؤرخ في 7 أكتوبر 1995 كليات تحرير الفاتورة، وحسب المادة 3 من هذا المرسوم فإن الفاتورة يجب أن تحتوي على جميع البيانات التي تمكن من معرفة المنتج أو الموزع أو مقدم الخدمة، وتتمثل هذه البيانات في: **البيانات المتعلقة بالبائع.**

- اسم الشخص الطبيعي ولقبه - تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري - العنوان ورقم الهاتف والفاكس والعنوان الإلكتروني عند الاقتضاء - الشكل القانوني لعون الاقتصادي وطبيعة النشاط - رأسمال الشركة عند الاقتضاء - طريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة - تسمية السلع المبيعة وكميتها و/أو تأدية الخدمات - سعر الوحدة دون الرسوم للسلع المبيعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة - السعر الإجمالي دون احتساب الرسوم للسلع المبيعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة - طبيعة الرسوم أو الحقوق أو المساهمات ونسبها المستحقة.

² ويعرف المخزون بأنه «جزء من الأصول المتداولة المشتراة من قبل المؤسسة من أجل البيع وهذا في المؤسسات التجارية، أو من أجل التصنيع وهذا في المؤسسات الصناعية، كما يشمل المخزون كل المنتجات الموجهة للاستهلاك الذاتي للمؤسسة».

أنظر: سهام كردودي، مرجع سابق، ص 78.

³ Chenouf Chouaib, Le Système Comptable Financier (des Entreprises SCF en rapport avec les normes IAS/IFRS), librairie sociale algerienne BOUDAD, alger, 2010, p 43 .

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
الحسابات من أجل إعداد الميزانية، ولا يمكن أن تكتمل محاسبة المكلف دون القيام بجرد لمخزونات، وتتمثل أهم العناصر المكونة للمخزون في السلع والبضائع والمنتجات والمواد واللوازم والأشغال قيد الانجاز، فهذه العناصر قد تشكل مناخا ملائما يستغله المكلف في إعداد المحاسبة وفقا للشكل الذي يمكنه من التقليل من عبئه الضريبي، فقد يقوم المكلف بإعداد جرد صحيح لجميع مخزونات، إلا أنه يقوم بتسجيلها بقيمة أقل من سعرها الحقيقي، كما قد يلجأ المكلف إلى ممارسة الطريقة التقليدية للتهرب الضريبي، عن طريق جرد جزء من المخزونات وعدم تقييد الجزء المتبقي، كل هذه الأفعال تبين التوجه السلبي لسلوك المكلف تجاه الوفاء بالتزاماته الضريبية.

والمادة 10 من القانون التجاري السابقة، تلزم المكلف بتسجيل جميع عمليات جرد المخزونات في دفتر الجرد، فهذا الدفتر يعتبر البيئة المناسبة التي تلجأ إليها المصالح الضريبية أثناء التحقيق المحاسبي، بالوقوف على قيمة المشتريات والمبيعات للسنة أو السنوات محل التحقيق المحاسبي¹.

وتتمثل أهم الأعمال التي يقوم بها أعوان الرقابة الجبائية أثناء التحقيق في مخزونات المكلف في النقاط التالية²:

- الاطلاع على المبالغ المسجلة ف الدفاتر المحاسبية، والتأكد من مطابقتها للمبالغ المسجلة في الفواتير.

- مراقبة الأسعار المدرجة في الفواتير مع الأسعار الحقيقية للموردين المتعامل معهم.

- التأكد من تطابق التسجيلات المحاسبية لدفاتر الموردين مع التسجيلات المحاسبية لدفاتر المؤسسة محل التحقيق.

- التأكد من أن خزون السنة الحالية هز نفسه المخزون الذي تم به إقفال السنة السابقة.

كل هذه العمليات تساعد الإدارة الضريبية في إعطاء صورة حقيقية للحجم والقيمة المتوقعة للمخزون، ومقارنتها بما هو مصرح به، لاكتشاف جميع الممارسات المؤدية إلى التملص أو محاولة التملص من الوعاء الضريبي.

إن ترك المجال المحاسبي للمكلف دون مراقبة دقيقة من طرف المصالح الضريبية، يفتح مجال كبير، وخيارات واسعة أمام المكلف للتغيير في القيمة الفعلية لمعاملته المالية، وأهم مجال تكثر فيه التلاعبات المحاسبية هو المبيعات، فعلى مستواه تتاح أمام المكلف العديد من الوسائل التي تساعده في التقليل من الربح الصافي.

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 65.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 78.

الفرع الثاني: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

ويعتبر هذا النوع من التحقيق من بين الإجراءات المستحدثة من طرف الإدارة الضريبية، لمواكبة التطورات الحاصلة في مجال التقنيات المالية والمحاسبية، ومن أجل التدقيق الصحيح لمداخل الأشخاص الطبيعيين وأصحاب المؤسسات والشركات الصناعية والتجارية، بالنسبة لمداخلهم الشخصية المتأتية من هذه الأنشطة، واستحدث هذا النوع من التحقيق بموجب قانون المالية لسنة 1992 وذلك بنص المادة 23 منه، والتي جاء فيها « يضاف إلى قانون الضرائب المباشرة قسم 6 مكرر عنوانه " التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة"... » وتطبيقا لنص هذه المادة تم استحداث المادة 131 مكرر فقرة 1 من قانون (ض.م) والتي كانت تنص في ظل قانون المالية لسنة 1992 على « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي » وتم تعديل هذه المادة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 2000، وملغاة بقانون المالية لسنة 2002¹، وإدراج أحكامها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وبموجب المادة 23 منه، والتي وضعت تعريفا لهذا النوع من التحقيق، وجاء نص هذه المادة على « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توافر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة » والملاحظ من خلال هذه المادة أن هذا النوع من التحقيق يخص الشخص الطبيعي فقط، وفي مجال الضريبة على الدخل الإجمالي، وعلى عكس المادة 131 من قانون (ض.م) السابقة، فإن هذه المادة قد وسعت من مجال ممارسة هذا التحقيق ليشمل الأشخاص الذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر. ويعرف التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة بأنه « مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به »².

أولاً: دوافع اللجوء إلى التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

يتم اللجوء إلى هذا التحقيق في حال وجود عدم انسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشية المكلف من جهة أخرى³.

¹ أنظر المادة 200 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية عدد 79، الصادرة بتاريخ 8 شوال عام 1422 الموافق 23 ديسمبر سنة 2001، ص 55.

² سهام كريدوي، مرجع سابق، ص 92.

³ أنظر المادة 1/21 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

فتنص المادة 1/21 من قانون (إ.ج) في فقرتها الثالثة على إمكانية لجوء المصالح الجبائية إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في حالة ظهور وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً، من أجل الكشف عن وجود أنشطة أو مداخيل غير مصرح بها، للتملص من الواجبات الضريبية، وعليه فإن الهدف من هذا التحقيق هو مراقبة الإقرارات الضريبية التي لا تتطابق مع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف¹، مما يوحي للإدارة الضريبية بوجود عمليات إخفاء كبيرة للمداخيل أو الأنشطة ينبغي مراقبتها، وممارسة عمليات التحقيق عليها، بغية حصرها وإخضاعها للمنظومة الضريبية.

يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أحد الإجراءات التي يقتصر تطبيقها على الشخص الطبيعي، وبذلك فإنه لا يمكن تطبيق هذا التطبيق على الأشخاص المعنوية، أما بالنسبة للتحقيقات التي تمارس على مسيري الشركات فيتم تطبيقها على أساس المداخيل الشخصية الخاصة بالمسير، أما الأرباح الخاصة بالشركة فلا تدخل ضمن مجالات التحقيق المعمق، حيث يتم فحص ومراقبة الذمة المالية للشخص المسير دون أن يشمل ذلك الذمة المالية للشركة أو المؤسسة، وهذا ما أكدته المادة 21 في فقرتها الأولى من قانون (إ.ج) والتي تنص على « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي...».

ويمتاز هذا النوع من التحقيق بمحدودية مجاله، حيث أنه يقتصر على نوع واحد من أنواع الضرائب وهو الضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا التحديد يرتبط بالأشخاص الخاضعين لهذا التحقيق، وبما أن التحقيق المعمق يمارس على الأشخاص الطبيعيين، فإن الهدف منه هو كشف الدخل الحقيقي للمكلفين، لغرض تحديد القيمة المناسبة للضريبة على الدخل، وهذا بصريح نص المادة 21 فقرة 1 من قانون (إ.ج) السابقة.

ثانياً: إجراءات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

يمارس هذا النوع من التحقيق باتباع مجموعة من الإجراءات خاصة بالمكلف والمصالح الرقابية المباشرة للتحقيق، وتتمثل هذه الإجراءات في:

1- تحديد الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشامل.

قبل اللجوء إلى مباشرة التحقيق المعمق، تقوم المصالح الضريبية المختصة بوضع برنامج أو

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 79.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

مخطط عمل يتم التقيد به عبر كافة مراحل سير هذا التحقيق، وتستند المصالح الجبائية في انتقاء المكلفين المعنيين بهذا التحقيق إلى مجموعة من المعايير، تتمثل في¹:

- عدم الانسجام بين تصريحات المكلف ونفقاته، حيث يقوم أعوان الرقابة الجبائية بفحص ملف المكلف للوقوف على مدى صحة الإقرارات الضريبية، مقارنتها بالعوامل الخارجية لنمط عيش المكلف، ففي حال وجود نفقات كبيرة مقابل التصريح بوعاء ضريبي ضيق نسبياً، تقوم الإدارة الضريبية بممارسة التحقيق المعمق، لمعرفة مصدر هذه النفقات.

- عدم كفاية التحقيق المحاسبي في ضبط وتعديل الوعاء الضريبي للمكلف، هذه الحالة تقتصر على الأشخاص المفترض لجوؤهم لممارسة أساليب تدايضية، إلا أن التحقيق المحاسبي لم ينتج أثره في الكشف عن هذه الممارسات، وإعادة تقويم الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف.

- الاختلالات في قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي التي يتم الكشف عنها أثناء التحقيق في الملف الجبائي للمكلف.

- الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي على مستوى مديرية الضرائب، إلا أن أوضاعهم المعيشية توحى بمؤشرات تدل على وجود مداخل أو أنشطة غير خاضعة للضريبة نتيجة إخفائها عن المصالح الضريبية، بممارستها بطريقة سرية لتجنب خضوعها للنظام الجبائي المعمول به.

- وجود فوارق كبيرة بين المداخل المصرح بها من طرف الشركاء، والحصص الاجتماعية والمداخل الفعلية المكتبة بعد مراقبة المحاسبة.

وتتمثل المعايير السالفة الذكر أحد العوامل التي تساهم في تحديد الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، حيث أنه يمكن إخضاع أي شخص لهذا التحقيق في حال وجود شكوك حول وضعية المكلف الجبائية مقارنة مع وضعيته المالية.

ويقوم رئيس مفتشية الضرائب قبل نهاية كل سنة، بإعداد قائمة تمهيدية خاصة بالمكلفين المراد إخضاعهم للتحقيق المعمق، بعد فحص ملفاتهم والتأكد من وجود فوارق بين الدخل المصرح به والذمة المالية للمكلفين، وترسل هذه القوائم إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً من أجل دراستها وإعداد القائمة النهائية للأشخاص المعنيين بالتحقيق المعمق، ويكلف رئيس مكتب المراقبة الجبائية بالاعتماد على هذه القائمة للقيام بالتحضير لعملية التحقيق المعمق ومباشرته، وذلك بعد يتم

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 93، ص 94.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
المصادقة عليها من طرف الإدارة الضريبية المركزية¹.

2- فحص ودراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

تبدأ عملية التحقيق المعمق بإجراء داخلي يمارسه أعوان الرقابة الجبائية، يتمثل في سحب الملف الجبائي للمكلف، وإذا كانت الإجراءات الخارجية للتحقيق المعمق تستوجب ضرورة إشعار المكلف بهذا الإجراء، فإن سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف لا يحتاج إلى هذا الشرط، فالمصالح الضريبية لها كامل الحرية في فحص ملفات المكلفين المحفوظة أو المودعة لديها، وذلك من أجل فحص ودراسة كل المعلومات المتضمنة في الإقرارات الضريبية، وجميع الوثائق والمستندات المرفقة بالتصريحات، وتحديد التناقضات الحاصلة بين المداخل المصرح بها، والمعطيات المادية للمكلف، ومن شأن عملية التحقيق في الملف الجبائي تحقيق الغايات التالية²:

- ضبط المعلومات الشخصية للمكلف، خاصة فيما يتعلق بالهوية والعنوان الشخصيين لتسهيل عملية الرقابة والتنقل أثناء مباشرة التحقيق المعمق.

- التأكد من إلزام المكلف بإيداع التصريحات السنوية المتعلقة بالمداخل المتحصل عليها، وبسمح هذا لإجراء من تقييم سلوك المكلف جبائياً، بالوقوف على احترام المكلف بالآجال القانونية الخاصة بإيداع التصريحات الضريبية، وما إذا كانت هناك إغذارات مرسله إليه لعدم احترامه لهذه الآجال، أو لوجود اختلالات وتجاوزات في إعداد الإقرارات الجبائية.

- تحديد ودراسة جميع الدلائل المكونة للذمة المالية للمكلف محل التحقيق المعمق، كالعقارات والمنقولات، والمحلات التجارية وغيرها، والتأكد فيما إذا كانت هناك دلائل أخرى غير مصرح بها، بالإضافة إلى جميع العوامل المؤثرة في مداخل المكلف كالقروض والسلفيات.

- معاينة عدم التجانس بين المداخل المصرح بها، ونمط عيش المكلف، للتحقق من أن قيمة الضريبة المفروضة عليه، قد تم تأسيسها بناء على جميع مداخله.

ولا تقتصر مرحلة دراسة الملفات الجبائية على الملفات الخاصة بالمكلف المعني بالتحقيق وحده، بل تشمل جميع الملفات الجبائية للأشخاص أو الجهات التي تربطها علاقة بالمكلف، حيث أنه يمكن لأعوان الرقابة فحص الملفات المتعلقة بأفراد العائلة، الشركات أو المؤسسات التي يسيرها، وذلك بغية الكشف عن مصادر أخرى للدخل غير مصرح بها لدى الإدارة الضريبية، كما يجيز

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 81.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 94، ص 95.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

التشريع الضريبي للمصالح الجبائية البحث عن المعلومات الجبائية والمالية المتعلقة بالمكلف محل التحقيق لدى الغير مهما كانت طبيعتها، كل ذلك ندرج في سياسة الدولة في حماية مواردها المالية من الضرائب والرسوم، باعتبارها المصدر الجوهري لتمويل الميزانية العامة¹.

3- مكان إجراء التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

وعلى خلاف الأحكام التي جاءت بها المادة 20 من قانون (إ.ج) ، والتي تقضي بضرورة إجراء التحقيق بعين المكان، فإن التحقيق المعمق لا يخضع لهذه القاعدة، إذ يتم بدأ العمل به على مستوى مصالح مديريات الضرائب المختصة إقليمياً، والغرض من لك هو احترام حرمة المساكن وعدم مضايقة قاطنيها، إلا أنه يجوز مباشرة التحقيق المعمق في عين المكان وذلك بطلب من المكلف محل التحقيق.

ويتم البدء بالتحقيق المعمق باستدعاء المكلف للحضور أمام المراقب الضريبي، لتزويده بالمعلومات المتعلقة بثروته ومداخيله، وفي هذه الحالة يقوم العون المراقب بإعلام المكلف بطبيعة التحقيق الممارس ضده، وتوضيح أوجه الاختلالات التي توصلت إليها المصالح الجبائية بعد دراسة وفحص ملفه الجبائي، وتهدف هذه العملية إلى تحليل المعلومات المقدمة من طرف المكلف، ومقارنتها مع تصريحاته الضريبية، لتحديد نوع وحجم المخالفات المرتكبة، ووضع السبل الكفيلة بمعالجتها وتداركها.

4- جمع المعلومات المالية للمكلف محل التحقيق المعمق الوضعية الجبائية الشاملة.

يقوم التحقيق المعمق بالدرجة الأولى على المعلومات الجبائية والمالية الخاصة بالمكلف، والتي تبين وجود عمليات إخفاء لمداخيل خاضعة للضريبة، فهذه المعلومات تلعب دوراً كبيراً في إعادة تأسيس الوعاء الضريبي، وإخضاع جميع مداخيل المكلف للضريبة، وتمتلك الإدارة الضريبية العديد من التقنيات الخاصة بجمع المعلومات، كبطاقة وضعية الممتلكات، وهي عبارة عن استمارة يتم ملؤها بممتلكات المكلف، سواء كانت عقارية أم منقولة، كما تشتمل هذه الاستمارة على إطار خاص بالمعلومات المالية، حيث تدون فيه كل الحسابات المصرفية الخاصة بالمكلف، كما تدون فيها كل المعلومات المتعلقة بأموال المكلف، وترسل هذه البطاقة إلى المكلف مع منحه أجل للرد على المعلومات المتضمنة فيها، إلا أن هذه البطاقة لا تأخذ الطابع الإلزامي، وإنما تعتبر أحد الأساليب لجمع المعلومات المالية.

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 84.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ويخول القانون الضريبي للإدارة الجبائية الحق في الاطلاع لدى المؤسسات المالية والبنكية، ويعتبر هذا الحق من بين الأدوات الفعالة في الكشف عن مختلف الأرصدة والحسابات البنكية للمكلف، لتحديد الحجم الكامل للوعاء الضريبي والتحديد الدقيق لمداخل المكلف، وفرض الضريبة المناسبة لها، وتقوم هذه العملية على الفحص الشامل لكل الحسابات البنكية للمكلف، والحصول على المعلومات المتعلقة بها من المؤسسات البنكية، وتمتد هذه الرقابة لتشمل حتى المؤسسات المالية الأخرى، كمصالح البريد والصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، وكذلك أسهم المكلف داخل الشركات.

كما يتعين على أعوان الرقابة الجبائية البحث عن المعلومات المالية، عن طريق المعاينة الميدانية لممتلكات المكلف، وتسمح هذه العملية بالتحديد الدقيق لمصادر دخل المكلف، وقد تمتد لتشمل فحص الوثائق المحاسبية للمؤسسات أو الشركات التي لها تعامل مباشر مع المكلف محل التحقيق المعمق، لحصص مصادر الدخل غير المباشرة والتي لم يتم التصريح بها من طرف المكلف.

5- طلب التبريرات والتوضيحات.

وتمثل التبريرات والتوضيحات أحد الأساليب المكرسة لمبدأ الثقة المفترضة بين المكلف والمصالح الجبائية، فلا يمكن للإدارة الضريبية إعادة تأسيس الضريبة بعد الكشف عن مداخل غير مصرح بها، إلا بعد إعلام المكلف بذلك، ومنحه أجل لتقديم تبريراته حول هذه الوضعية، وتقديم توضيحات قد تكون مخفية عن أعوان الرقابة والتحقيق، وهذا هو مضمون العدالة الضريبية، ويعتبر طلب التوضيحات والتبريرات من الحقوق التي منحها المشرع للإدارة الضريبية في مجال التحقيق الجبائي، وقد تم النص على هذا الإجراء بموجب المادة 19 من قانون (إ.ج) في الفقرة الأولى والثانية.

وتلجأ الإدارة الضريبية إلى طلب التبريرات والتوضيحات من المكلف في أحد الحالات التالية¹:

- في مجال التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة، حيث تلجأ المصالح الرقابية إلى طلب تبريرات من المكلف، خاصة في حال امتلاك الإدارة الضريبية لدلائل تثبت وجود مداخل أخرى للمكلف مقارنة بما هو مصرح به، ويمكن أن تؤدي تبريرات المكلف إلى تأكيد توجهات الإدارة الضريبية، أو قد يستعملها المكلف لإثبات أن هذه المبالغ أو المداخل غير مخفية لغرض التهرب الضريبي، وليست نابعة عن عمليات تدليس أو ممارسة لأنشطة بطرق غير قانونية.

- في النقاط الغامضة والمتعلقة بوضعية المكلف الجبائية.

¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف الخاضع للضريبة، مرجع سابق، ص 19.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- وتلجأ الإدارة الضريبية إلى طلب التوضيحات من المكلف المعني بالتحقيق المعمق، لإبداء رأيه في التناقضات الحاصلة بتصريحاته الجبائية والمعلومات المالية المتحصل عليها بخصوص ذمته المالية، وتهدف المصالح الجبائية من وراء طلب التوضيحات إلى فتح المجال أمام المكلف لإزالة اللبس عن هذه التناقضات، وفي حال ثبوت ذلك، فإن الإدارة الضريبية ملزمة بعدم الاعتماد على هذه المعلومات في حصر الوعاء الضريبي، أما إذا كانت التوضيحات المقدمة غير مقنعة، فإنها تؤدي إلى إعادة ضبط الوعاء الضريبي للمكلف وفقا لحجم المداخل المتحصل عليها أثناء التحقيق المعمق.

وحدد المشرع الجبائي أجل 30 يوما للمكلف من أجل الرد على طلب تقديم التبريرات والتوضيحات، ويبدأ سريان هذا الأجل من تاريخ استلام الطلب من الإدارة الضريبية¹.

الفرع الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة.

يمثل التحقيق المصوب في المحاسبة أحد الأساليب الحديثة في الرقابة الجبائية التي انتهجتها الإدارة الضريبية، ودخل هذا النوع من التحقيق حيز التنفيذ بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، وجاء نص هذه المادة كما يلي « تتشأ ضمن قانون الإجراءات الجبائية في جزئه الثاني، الباب الأول، القسم الثاني، الفرع الثاني، المادة 20 مكرر وتحرر كما يلي:

المادة 20 مكرر/1: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة...»

أولاً: تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة.

يعتبر التحقيق المحاسبي مصوباً إذا اقتصر التحقيق على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، أو شمل كل الفترات غير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية².

وحسب المادة 20 مكرر من قانون (إ.ج) فإن الإدارة الضريبية بإمكانها اللجوء إلى التحقيق المصوب عند حيازتها لدلائل تدفع إلى الشك في صدق مستندات المكلف، أو الاتفاقيات المبرمة بين المكلفين، والتي تتضمن ضمن بنودها عمليات إخفاء للمضمون الحقيقي للعقد المبرم، من خلال إدراج بنود في العقد تهدف إلى التقليل الكلي أو الجزئي من الإلتزامات الضريبية.

¹ أنظر المادة 19 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المادة 20 مكرر 1 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويعتبر التحقيق المصوب من بين الإجراءات الرقابية الأقل شمولية، لأنه لا يشمل التحقيق في كل الوثائق والمعاملات المحاسبية الخاصة بالوعاء الضريبي للمكلف، فهذا النوع من التحقيق يمتاز بالسرعة ويقتصر على فحص بعض الوثائق المحاسبية والتوضيحية لبعض أنواع الضرائب، ولفترة قد تقل عن سنة محاسبية¹، ويرتكز التحقيق المصوب في الأساس على²:

- مراجعة تسوية للتخفيضات الخاصة في مجال الرسم على رقم الأعمال.

- مراجعة العجز المتكرر المصرح به من طرف المكلف.

- مراجعة عمليات استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة.

ثانيا: إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة.

يخضع التحقيق المصوب لنفس الإجراءات المعمول بها في إطار التحقيق المحاسبي، حيث يتعين على الإدارة الضريبية إعلام المكلف بهذا التحقيق، ويجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق توضيح خاصية التحقيق المصوب، وتحديد طبيعة العمليات المحقق فيها³، ولا يمكن أن تمتد فترة التحقيق المصوب في عين المكان للدفاتر والوثائق لأكثر من شهرين، فتجاوز المصالح الجبائية لهذه المدة يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق المصوب.

إن التحقيق المصوب في المحاسبة لا يخضع لقاعدة عدم إعادة التحقيق لنفس الضرائب وبخصوص نفس الفترة الزمنية، والتي تعتبر من بين الحقوق التي منحها المشرع الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، ذلك أن التحقيق المصوب لا يعتبر تحقيقا محاسبيا، فهو عبارة عن إجراء أولي تلجأ إليه المصالح الضريبية لدحض أو تأكيد الشكوك حول الوضعية الجبائية للمكلف، وعليه فإن القانون الضريبي يخول للإدارة الضريبية بعد انتهاء التحقيق المصوب، إعلام المكلف بعزمها على إجراء تحقيق معمق لنفس الوعاء الضريبي ونفس الفترة الضريبية التي كانت خاضعة للتحقيق المصوب، وهو ما أكدته المادة 20 مكرر 6 من قانون (إ.ج) والتي تنص على « إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ عين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب».

¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف الخاضع للضريبة، مرجع سابق، ص 8.

² رحمانى أحمد، جبوري محمد، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، عدد 1، 2019/06/30، ص 67.

³ أنظر المادة 20 مكرر 3 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ويجوز للمصالح الضريبية في إطار التحقيق المصوب مطالبة المكلف بتقديم تبريرات وتوضيحات حول بعض النقاط المتعلقة بوضعيته الجبائية، ومنح المشرع الجبائي المكلف أجل 30 يوم للرد على هذه الطلبات، ويمكن تمديد هذا الأجل بسنة في حال تم طلب تقديم التبريرات إلى الإدارات الضريبية الأخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات¹.

يجيز التشريع الجبائي لأعوان الرقابة الجبائية أثناء مباشرة التحقيق المصوب تقديم طلب إلى المكلفين بالضريبة موضع هذا التحقيق، بضرورة وضع تحت تصرف أعوان الرقابة جميع الوثائق المحاسبية والتوضيحية بخصوص الفواتير والعقود ووصل الطلبات أو التسليم المتعلقة بالضرائب والرسوم والأتاوي محل التحقيق المصوب، كما لا ينتج عن التحقيق المصوب فحص معمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة في²، ولكن يبقى للمصالح الجبائية الحق في إعادة التحقيق في شكل التحقيق المعمق، في حال عدم اقتناع الإدارة الجبائية بنتائج التحقيق المصوب، أو أدى هذا الأخير إلى اكتشاف مخالفات للتشريع الضريبي تستوجب تحقيا محاسبيا معمقا، ففي هذه الحالة يتعين على الإدارة الضريبية مباشرة إجراءات التحقيق المعمق باتباع جميع الضوابط والقواعد المتعلقة بهذا النوع من التحقيق.

ويركز مفتشي الضرائب اثناء سير التحقيق المصوب على مراقبة النقاط التالية³:

- التأكد من عدم اختلاف الأسس المحاسبية المتعلقة بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية المعمول بها من طرف المكلف، بالنسبة للضرائب والسنوات المعنية بالتحقيق المصوب، وفي حال وجود اختلافات في هذه الأسس، فينبغي على العون الضريبي المحقق البحث في الدوافع من وراء هذه السلوكات، وما إذا كانت لها علاقة بممارسات تدليسية في إطار التخطيط للتهرب من الإلتزامات الضريبية.

- المقارنة بين العمليات المالية المنجزة فعليا، وبين العمليات المدونة في الدفاتر المحاسبية، للتأكد من أن جميع العمليات المبرمة قد تم تدوينها، للكشف عن أي عمليات مخفية لتعمد عدم إخضاعها للضريبة.

- القيام بعمليات فحص لمجموعة من الفواتير المحفوظة من طرف المكلف، بغرض التأكد من صحة

¹ أنظر المادة 20 مكرر 4 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

² حيث تنص المادة 20 مكرر 6 من قانون الإجراءات الجبائية على «إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب»

³ بن عودة أمال، بودة فاطمة، عسلون خضراء، واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، عدد 2، 2019/12/31، ص 91.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

عمليات البيع والشراء في إطار أو بمناسبة ممارسة المكلف لنشاطه محل التحقيق المصوب، والوقوف على مدى إلتزامه الفوترة في جميع المعاملات المبرمة.

- مراقبة مدى احترام المكلف للقواعد المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، والتركيز على ضرورة تبرير تسيقات هذا الرسم من طرف المكلف الضريبي.

- دراسة وفحص الأعباء والتكاليف المدونة من طرف المكلف، ومقارنة كل عبء بالتبريرات المتعلقة به.

- التأكد من جدية المستندات المحاسبية، وخضوعها للقواعد القانونية، وذلك من خلال اختبار بعض القيود.

ويتم ممارسة التحقيق المصوب بعين المكان، أي بمكان تواجد الوعاء الضريبي الخاضع هذا التحقيق، ويمكن للمكلف أن يتقدم بطلب كتابي إلى الإدارة الضريبية يتضمن إمكانية القيام بالتحقيق المصوب على مستوى المصالح الضريبية، ولهذه الأخيرة كامل الحرية في قبول هذا الطلب من عدمه، إلا أن التحقيق المصوب يفرض على المصالح الجبائية القيام بعمليات معاينة ميدانية لنشاط المكلف، للوقوف على كافة الأنشطة التي يمارسها، مع تدوين الملاحظات والمعلومات الناتجة عن هذه المعاينات، لذلك فإن القيام بالتحقيق المصوب على مستوى الإدارة الضريبية قد يحد من مردودية ونتائج هذا التحقيق، إذ يتعين على أعوان الرقابة الجبائية التأكد من المعطيات التي بحوزتها عن طريق مطابقتها مع أنشطة المكلف، وهذا يتطلب معاينة لمحل المكلف.

وتؤكد المادة 20 مكرر 2 من قانون (إ.ج) على أن النتائج المتعلقة بالتحقيق المصوب، والتي تدل على وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح، تستوجب من الإدارة الضريبية مطالبة المؤسسات الخارجية بالوثائق والمعلومات المتعلقة بهذه التحويلات، مع تحديد كيفية التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية والتجارية والمالية.

المبحث الثاني: الآليات العقابية لردع مرتكبي جرائم التهرب الضريبي.

تخضع جريمة التهرب الضريبي كغيرها من الجرائم إلى العديد من العقوبات، يتم تطبيقها بموجب الأحكام القضائية الصادرة ضد مرتكبي هذا الجرم، ونظرا لأهمية المصلحة المراد حمايتها من المتابعة القضائية للجريمة الضريبية، فإن العقاب المطبق على مثل هذه الجرائم، لا ينحصر تطبيقه على العقوبات الواردة ضمن بنود قانون العقوبات فقط، بل إن أكثر العقوبات المطبقة على هذه الجريمة تم النص عليها بموجب القوانين الضريبية، فبالرجوع إلى هذه القوانين نجدها تتضمن

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

تحديد العقوبات الخاصة بمرتكبي جرائم التهرب الضريبي، والتي يتعين على القاضي الأخذ بها في تكوين حكمه الفاصل في الدعوى الضريبية الجزائية.

وهناك أيضا قوانين أخرى لها علاقة بالمادة الجبائية، تضمنت عقوبات تتعلق ببعض الممارسات الغير مشروعة، والمتعلقة بالتنظيم الضريبي والأنشطة الخاضعة له، وهذا يبرر توجه السياسة الردعية داخل الدولة، لتسليط العقوبات على مختلف المعاملات المخالفة للتشريع الجبائي.

وتتعدد العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي، وتختلف درجاتها على حسب طبيعة الممارسات التدليسية المثبتة، وطبيعة الضريبة المعتدى عليها، وهو ما سنبينه في (المطلب الأول)، كما تخضع العقوبات في المجال الجبائي والجزائي إلى مجموعة من المتغيرات والعوامل تؤثر على درجة العقوبة المطبقة، وذلك ما سنورده في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: العقوبات المقررة لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي.

يطبق على مرتكبي جرائم الغش الضريبي مجموعة من العقوبات، فهناك عقوبات يقتصر تطبيقها على الشخص الطبيعي (فرع أول) وهناك عقوبات أخرى ونظرا لخصوصيتها يقتصر تطبيقها على الشخص المعنوي (فرع ثاني).

الفرع الأول: العقوبات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة.

تضمنت القوانين الجبائية جملة من العقوبات، منها ما هو عبارة عن غرامات مالية، وقد تصل العقوبة كذلك إلى درجة سلب الحرية، حيث تطبق هذه العقوبات على الأشخاص الخاضعين للضريبة والمتابعين لارتكابهم جرم ضريبي، نتيجة لعدم تقيدهم بالالتزامات الضريبية المفروضة عليهم.

أولا: الغرامات الجبائية.

نص المشرع الضريبي على مجموعة من الغرامات تطبق على مرتكبي المخالفات والأساليب المؤدية إلى التهرب الضريبي، من خلال عدم إعطاء صورة دقيقة لوعاء المكلف الضريبي، وتختلف هذه الغرامات حسب القوانين الضريبية.

1- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون الرسم على رقم الأعمال.

فالمادة 114 من قانون الرسم تعاقب المكلف بغرامة جبائية تتراوح بين 500 و 2500 دج عن كل المخالفات للأحكام والقواعد والتنظيمات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وإذا لجأ

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

المكلف إلى هذه المخالفات باستعمال طرق وأساليب تدليسية فإن الغرامة السابقة تحدد قيمتها بين 1000 و 5000 دج.

والمشرع الضريبي قد يفرض على المكلف في بعض الحالات ضرورة القيام بتصرفات معينة، فعدم القيام بهذه الإجراءات أو القيام بها بشكل مخالف لما ورد في نصها القانوني أو التنظيمي، يؤدي ذلك إلى فرض غرامات جبائية على المكلف المعني بتنفيذها، فنجد مثلا المادة 61 من قانون الرسم تلزم الأشخاص الذين يلجئون إلى مقاولين من الباطن أثناء ممارسة أنشطتهم، أن يودعوا تصريح بذلك لدى مفتشيات الرسم على رقم الأعمال والضرائب المباشرة للدائرة التي يتبعونها، فمخالفة المكلف لهذا الإجراء يترتب عنه فرض غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 و 5000 دج¹.

وحسب المادة 76 من هذا القانون فإنه يتعين على كل شخص يزاول أنشطة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يودع قبل 20 يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب المختص إقليميا، كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة لجميع المعاملات الخاضعة للضريبة، ويترتب عن عدم الإلتزام بهذا الإجراء أو تقديم تصريح خارج الآجال القانونية المحددة له، تسليط غرامة نسبتها 10%، ففي هذه الحالة تقوم الإدارة الضريبية بإعذار المكلف عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام، تلزم فيها المكلف بضرورة تسوية وضعيته الجبائية في أجل لا يتجاوز الشهر، وإذا لم يستجب المكلف لهذا الإعذار، فإن الغرامة السابقة ترتفع إلى 25%².

وتنص كذلك المادة 116 من قانون الرسم على نسب متفاوتة من الغرامات الجبائية تطبق على المكلف محل التحقيق، فإذا أثبتت نتائج هذا التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المكلف غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يعاقب الكلف في هذه الحالة بغرامة جبائية تضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، وتحدد هذه الغرامة على النحو التالي:

- غرامة 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها خلال السنة المالية أقل أو يساوي 50.000 دج.
- غرامة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها خلال السنة المالية يزيد عن 50.000 دج، ويقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج.
- غرامة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه خلال السنة المالية يزيد عن 200.000 دج.
- وترفع هذه الغرامة إلى 100% إذا لجأ المكلف إلى استعمال أحد الأساليب والمناورات التدليسية.

¹ أنظر المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

² أنظر المادة 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

2- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حسب هذا القانون فإن المكلف الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود للأنشطة التي يزاولها يدفع غرامة جبائية تقدر بـ 30.000 دج، وفي حال لجوء المكلف إلى تقديم تصريح ناقص يتضمن ربحاً أو دخلاً غير صحيحين، فإن القانون يلزمه بدفع مبلغ الضرائب المتملص منها إضافة إلى غرامة جبائية تحدد كما يلي¹:

- 10% إذا كان مبلغ الضرائب المتهرب منها يقل أو يساوي 50.000 دج.

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج، ويقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج.

- 25% إذا كان مبلغ الضرائب المتملص منها يفوق 200.000 دج.

- وترفع هذه الغرامة إلى 100% إذا كانت الضرائب والرسوم المتملص منها تتعلق بالحقوق الواجب تحصيلها عن طريق الاقتطاع من المصدر².

وإذا لجأ المكلف إلى تقديم إقرارات ضريبية ناقصة استناداً إلى اعتماده على مباشرة أساليب تدليسية، فإن الغرامة الجبائية المطبقة عليه في هذه الحالة تكون موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة.

وحسب المادة 2/199 من قانون (ض.م) فإنه يتم تطبيق غرامة جبائية تقدر بضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة، وهذا بخصوص الشركات والأشخاص المعنوية الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، الذين يدفعون مباشرة أو عن طريق الغير المبالغ المذكورة في هذه المادة إلى أشخاص لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط الواردة في المادة 176 من قانون (ض.م)³.

كما تطبق غرامة جبائية قدرها 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها بالنسبة للأشخاص المعنيين بالتصريح بالعمولات والمكافآت عن الوساطة والإنقاصات والأتعاب والمناولات ومختلف المكافآت الواردة في المادة 176 من هذا القانون، وذلك في الحالات التالية:

¹ أنظر المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² أنظر المادة 2/193 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ وتتص هذه المادة على « يجب على مسيري المؤسسات الذين يدفعون أثناء ممارسة مهمتهم أتعاباً وأتاوى عن براءات وخص وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والمقر والمناولة والدراسات، تأجير العتاد وتوفير المستخدمين والإجراءات بكل أنواعها وكذا المكافآت مهما كانت طبيعتها أن يرفقوا بتصريح نتائجهم السنوية كشفاً بما في ذلك على متن وسيط الكتروني أو عن طريق التصريح عن بعد، يتضمن المعلومات الآتية عن كل مستفيد من هذه المبالغ: - رقم التعريف الجبائي - رقم التسجيل في السجل التجاري - رقم الاعتماد - الهيئة الجبائية التابعة لها - مرجع وتاريخ ومبلغ الصفقة أو الاتفاقية - طبيعة العمليات التي ترتبط بها هذه المبالغ المدفوعة - العنوان الفعلي لمقرها ومكان مزاولتها - مبلغ التسديدات المنجزة لحسابها. - مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر من طرف هؤلاء المتعاملين - طريقة الدفع المستعملة - تعيين المصلحة المسيرة للملف الجبائي».

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- المكلفون بالضريبة الذين لا يقومون قبل إنجاز هذه العمليات بالتأكد من صحة أرقام السجلات التجارية وأرقام التعريف الجبائي لشركائهم التجاريين.

- المكلفون بالضريبة الذين يمتنعون عن تقديم الوثائق المحاسبية والثبوتية في حال طلبها من طرف مفتش الضرائب.

وبموجب المادة 194 مكرر 4 من قانون (ض.م) فإنه يتم فرض غرامة جبائية تقدر بـ 600.000 دج، على المكلف المتلبس باستعمال أساليب إحتيالية للتهرب الضريبي، وترتفع هذه الغرامة إلى 1.200.000 دج وذلك في حال تجاوز رقم الأعمال عند تاريخ تحرير محضر التلبس مبلغ 15.000.000 دج.

ويلتزم كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم حسب المادة 224 من قانون (ض.م) بتقديم تصريح سنوي خاص بمبلغ رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية، ويودع هذا التصريح لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان فرض الضريبة وذلك قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة، ويترتب على مخالفة هذا الالتزام تسليط غرامة قدرها 25% من قيمة الضريبة، وتخفيض هذه الغرامة إلى 10% إذا قام المكلف المعني بتقديم هذا التصريح قبل انقضاء شهر يبدأ سريانه ابتداء من تاريخ انقضاء الآجال القانونية لإيداع التصريح، أما إذا تم إيداع التصريح في غضون شهرين من تاريخ انتهاء الأجل السابق للتصريح، فإن الغرامة تخفض إلى 20%¹، كما يمكن أن ترتفع هذه الغرامة إلى 35% في حال ما إذا لجأت الإدارة الضريبية إلى تبليغ المكلف برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بضرورة تقديم التصريح المقرر عليه، وامتنع المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي في أجل 30 يوما من تاريخ التبليغ².

وفي إطار سعي الدولة لمحاربة كل أشكال التهرب والغش الضريبي المرتكب من طرف تجار التجزئة، فقد أوجب المشرع الضريبي وبموجب المادة 224 من قانون (ض.م) تجار الجملة بضرورة تدعيم وإرفاق تصريحاتهم الجبائية بجدول يتضمن جميع المعلومات الجبائية والمالية³ المتعلقة بالزبائن المتعامل معهم، فعدم التقيد بهذا الإجراء، أو تقديم جداول تتضمن أخطاء أو إغفالات أو معلومات مغلوطة، فإنه يترتب عن ذلك فرض غرامة جبائية على تاجر الجملة تقدر قيمتها من 1000 إلى 10.000 دج، وإذا تم مخالفة هذا الالتزام باستعمال مناورات وطرق تدليسية لغرض

¹ أنظر المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² أنظر الفقرة 3 من المادة 1/192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ وقد تم تحديد هذه البيانات بموجب المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتتمثل في « رقم التعريف الجبائي- رقم المادة الخاضعة للضريبة- الاسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري- العنوان الصحيح للزبون- مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية- رقم التسجيل في السجل التجاري- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر- تعيين المصلحة المسيرة للملف الجبائي».

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
التملص من كل أو جزء من الضريبة، فإن هذه الغرامة ترتفع لتتراوح بين 5000 و 50.000 دج، كما تطبق نفس الغرامة إذا كانت جداول الزبائن تتضمن معلومات غير دقيقة تحول دون إجراء الرقابة على التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف الزبائن¹.

3- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون الضرائب غير المباشرة.

تضمن قانون (ض.غ.م) نوع من التفصيل في موضوع العقوبات المطبقة على مرتكبي الجرائم الضريبية، سواء تعلق الأمر بالغرامات الجبائية أو العقوبات الجزائية.

فالمادة 523 من قانون (ض.غ.م) تقرر غرامة جبائية تتراوح من 5000 إلى 25000 دج على المكلفين المخالفين للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، ويعاقب كل شخص تملص من دفع الضرائب والرسوم المفروضة عليه قانوناً، بمخالفته للإجراءات القانونية والتنظيمية المسيرة لوضعه الجبائية، بغرامة جبائية تساوي قيمتها نفس قيمة الضرائب والرسوم المتملص من دفعها، بشرط ألا تقل عن هذه الغرامة عن مبلغ 25000 دج، وإذا تم التهرب من الضريبة باستعمال أساليب تدليسية، فإن الغرامة الجبائية المفروضة على المكلف تحدد قيمتها بضعف نسبة الضرائب والرسوم المتهرب من دفعها²، على أن لا تقل هذه الغرامة عن مبلغ 50.000 دج³.

وفي إطار محاربة التهرب الضريبي المرتكب من طرف تجار المعادن الثمينة كالذهب والفضة والبلاتين المصنعة وغير المصنعة، فقد أوجبت المادة 359 من قانون (ض.غ.م) من هؤلاء التجار التقيد بمسك دفتر مؤشر وموقع عليه من طرف المصالح الضريبية، تدون فيه المنتجات التي يشترونها أو يبيعونها، مع تحديد نوعها وعددها ووزنها وعيارها، بالإضافة إلى ذكر أسماء وعناوين الأشخاص الذين اشتروها، ويفرض التشريع الضريبي غرامة على مخالفة هذا الإجراء، لا تقل عن مبلغ 100.000 دج، ونفس الغرامة تطبق على المكلفين بالضريبة الذين يقومون باستيراد مصنوعات

¹ أنظر المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² ونشير إلى أن القاضي لا يتمتع بالسلطة التقديرية في مجال تحديد نسب الغرامة الجبائية، وهو ما قضت به المحكمة العليا، حال فصلها في القضية رقم 684697، حيث جاء في حيثيات حكمها «... حيث إن الغرامة الجبائية محددة بموجب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة وهي ثلاث أضعاف المبلغ المتملص من دفعه بطريق المناورات التدليسية وليست للقاضي سلطة تقديرية في ذلك لكن الحكم محل الطعن لم يشر إلى هذا كلفة مما يجعله ناقص الأسباب ويعرضه للنقض».

أنظر: ملف رقم 684697، قرار بتاريخ 2012/11/22، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2013، ص 365.

³ المادة 1/524 و 2 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
من الذهب أو الفضة أو البلاتين بشكل مخالف للإجراءات الواردة في المادة 378 من قانون (ض.غ.م)¹.

كما يتم تطبيق غرامة جبائية على كل من يقوم بنشاط زراعة التبغ، بشكل مخالف للأحكام والقواعد الضريبية، تقدر قيمتها 0,50 دج عن كل غرسة مزروعة بشكل غير قانوني، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تقل هذه الغرامة عن مبلغ 5000 دج².

وتقر المادة 537 من قانون (ض.غ.م) غرامة جبائية تتراوح بين 10.000 و 100.000 دج، كعقوبة على كل مكلف يجعل من الأعدان المؤهلين لمعاينة الجرائم الضريبية، بما فيها الغش الضريبي، غير قادرين على تأدية وظيفتهم.

ويعاقب كذلك كل مكلف يرفض تقديم وثائق مالية أو محاسبية تتعلق بوضعيته الجبائية، للمصالح الضريبية للاطلاع عليها، وفحصها في إطار الرقابة الجبائية، أو يقوم المكلف بإتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال القانونية لحفظها، حيث يتعين على المكلف في هذه الحالة دفع غرامة جبائية تحدد من 1000 إلى 10.000 دج.

وحسب المادة 540 من قانون (ض.غ.م) فإن كل مكلف يتأخر عن دفع قيمة الضريبة المفروضة عليه، يلزم بدفع غرامة تقدر بـ 10% من قيمة الضرائب والرسوم المدین بها.

وتفرض على المساهم سواء كان شخص معنوي أو طبيعي، قدم مساهمات تتعلق بإعداد أو تقديم وثائق ومعلومات غير صحيحة خاصة بالوضعية الجبائية لمكلف معين، غرامة جبائية تحدد قيمتها كما يلي:

- 1000 دج بالنسبة للمخالفة (المساهمة) الأولى.
- 2000 دج بالنسبة للمخالفة (المساهمة) الثانية.
- 3000 دج بالنسبة للمخالفة (المساهمة) الثالثة.

¹ حيث تنص هذه المادة على « إن مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الآتية من الخارج، يجب أن تقدم إلى موظفي الجمارك من أجل التصريح بها ووزنها وختمها بالرصاص، وبعد أن يضع المستودع الدمغة المسماة "دمغة المسؤولية" التي تخضع لنفس القواعد الخاصة بدمغة المعلم الصانع، ترسل إلى مكتب الضمان الأقرب حيث تعلم إذا كانت تحتوي على أحد العيارات القانونية، وتحمل هذه المصنوعات الرسوم المنصوص عليها في المادة 340 من هذا القانون. وتستثنى من التدابير أعلاه:

- الأشياء المصنوعة من الذهب والفضة والبلاتين التي يملكها السفراء والمرسلة من قبل دول أجنبية.
- الحلي المصنوعة من الذهب والبلاتين ذات الاستعمال الشخصي للمسافرين المصنوعات من الفضة ذات الاستعمال الشخصي أيضا، على أن لا يتجاوز وزنها الكلي هكتو غرام واحد».

² أنظر المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

و تزيد هذه الغرامة بـ 1000 دج عن كل مساهمة يقدمها الشخص، سواء كانت هذه المخالفات لفائدة واحد أو عدة مكلفين¹.

4- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون الطابع.

فهذا القانون وكغيره من القوانين الضريبية نص على مجموعة من الغرامات الجبائية، تطبق كعقوبة لمخالفة الأحكام والقواعد التنظيمية المتعلقة بحقوق الطابع، باعتبارها أحد الأساليب المتخذة لغرض التهرب الضريبي.

ف نجد مثلا المادة 18 من هذا القانون تفرض غرامة جبائية تتراوح بين 500 و 5000 دج عن كل مخالفة لأحكام المادة 11 من نفس القانون، والتي تنص على «لا يجوز أن تكون علامة الطابع مشوهة أو أن تغطي بكتابة» وتطبق نفس الغرامة على المكلفين الذين يلجئون إلى استعمال مرق مدموغ سبق استعماله في تحرير عقد².

ويلزم القانون الضريبي كل من كتاب الضبط والموثقون والمستكتبون، أثناء إعدادهم لكشوف المصاريف، أن يبينوا فيها مبلغ الرسوم المدفوعة إلى الخزينة العمومية، بالنسبة لكل مصروف، حيث تطبق نفس الغرامة السابقة لمخالفة هذا الإجراء القانوني³، كما يتم العمل بنفس الغرامة في حال مخالفة الأحكام الواردة في المادة 13 من قانون الطابع، حيث تنص هذه المادة في فقرتها الأولى على «لا يمكن أن يعد عقدان الواحد تلو الآخر، ولا أن تسلم صورة عنهما في نفس الورقة المدموغة بالرغم من كل استعمال أو نظام مخالف»⁴.

ويتعرض الموثقون الذين يعملون لحسابهم الخاص لغرامة تقدر بـ 5000 دج عن كل مخالفة للالتزام الضريبي الوارد في المادة 16 من قانون الطابع، والمتعلقة بالتصريح بالوثائق والعقود

¹ أنظر المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة.

² حيث تنص المادة 12 من قانون الطابع على « إن الورق المدموغ الذي سبق استعماله من أجل تحرير أي عقد، لا يجوز استعماله لعقد آخر ولو لم ينته العقد الأول».

³ حيث تم النص على هذا الإلتزام بموجب المادة 15 من قانون الطابع.

أما المادة 18 من نفس القانون فتتص على «تفرض غرامة تتراوح بين 500 و 5000 دج :

(1) على كل مخالفة لأحكام المادة 11 يرتكبها الخواص.

(2) على كل عقد عرفي مخالف لأحكام المادتين 12 و 13 أعلاه.

(3) على مخالفة أحكام المادة 15.

وفي جميع الحالات المذكورة أعلاه، يقوم المخالفون فضلا عن ذلك بدفع رسوم الطابع.

تثبت بمحضر كل مخالفة للمواد المذكورة أعلاه التي يرتكبها الموظفون العموميين».

⁴ ويستثنى من ذلك ما نصت عليه المادة 13 في فقرتها 3 من قانون الطابع.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الخاضعة للرسم على الطابع وغير المسجلة، وذلك أثناء كل إبرام لعقد عمومي سواء كان قضائي أو غير قضائي¹.

وبموجب المادة 19 من قانون الطابع كذلك فإنه يتم تسليط غرامة تقدر نسبتها بـ 10% عن كل تأخير في دفع رسوم الطابع، وتطبق هذه الغرامة على النحو التالي:

- تسديد غرامة قدرها 10% إذا تم دفع الرسوم بعد اليوم العشرين من الشهر الذي يلي الشهر أو الثلاثي الذي يحصل فيه الرسم.

- إضافة إلى الغرامة السابقة يطبق إلزام مالي قدره 3% عن كل تأخير بشهر أو جزء من الشهر، إذا تم تسديد الرسوم ابتداءً من الأول من الشهر الثاني الموالي لشهر استحقاق رسم الطابع، دون أن يتجاوز هذا الإلزام المالي مجموعاً مع الغرامة الجبائية نسبة أقصاها 25%، كما يمكن خفض الغرامتين إلى 15% بشرط أن يتم تسديد رسوم الطابع في مدة أقصاها اليوم الأخير من شهر الاستحقاق.

كما يفرض قانون الطابع غرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 دج على كل مكلف يقوم بأي طريقة كانت بعرقلة أعوان الرقابة الجبائية عن القيام بالأعمال المتعلقة بمعاينة وكشف التصرفات والأفعال المخالفة للتشريع الضريبي².

وتشترط المادة 69 من قانون الطابع أن تكون نسخ العرائض وتبليغ الأحكام والعقود والمستندات واضحة ومقروءة، وبدون اختصار، فكل مخالفة لهذه الشروط تستوجب فرض غرامة تتراوح من 500 إلى 5000 دج³، وحسب المادة 76 من نفس القانون، يتم تطبيق نفس العقوبة على المخالفات التالية:

- كل عقد أو محرر عرفي خاص، وخاضع للطابع الحجمي⁴، والمكتوب على ورق غير مدموغ.
- كل ورقة استعملت قبل إلصاق الطابع عليها وختمه.
- كل مخالفة لأحكام المادة 55 من قانون الطابع.
وتعاقب المادة 90 من قانون الطابع كذلك، كل مكلف يخالف الأحكام المتعلقة بالأوراق القابلة وغير القابلة للتداول، بغرامة تتراوح بين 500 و 5000 دج.

¹ أنظر المادة 16 من قانون الطابع.

² أنظر المادة 37 من قانون الطابع.

³ أنظر المادة 70 من قانون الطابع.

⁴ وقد بينت المادة 61 من قانون الطابع مفهوم الطابع الحجمي، حيث نصت هذه المادة على « تخضع لرسم الطابع المحدد بالنسبة للحجم، جميع الأوراق التالية التي تستعمل للعقود والمحركات سواء كانت عمومية أو خاصة...».

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وحسب قانون الطابع فإن جميع السندات والعقود والإيصالات والمخالصات والإبراء، تخضع للرسم على الطابع، فالتهرب من دفع هذا الرسم يترتب عنه فرض غرامات جبائية كعقوبة ضد المكلفين وتحدد هذه الغرامات كما يلي:

- غرامة 10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج.
 - غرامة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج، ويقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج.
 - غرامة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن مبلغ 200.000 دج.
 - وإذا لجأ المكلف إلى التملص من هذه الرسوم باستعمال مناورات وممارسات تدليسية، فإن هذه الغرامة تطبق بنسبة 100% من مبلغ الرسوم المتملص منها.
- 5- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون التسجيل.**

نص قانون التسجيل بدوره على مجموعة من الغرامات الجبائية تسلط كعقوبة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي.

حيث تنص المادة 3/113 من هذا القانون على «كل إخفاء في ثمن بيع عقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن، والفارق الناتج عن التبادل أو قسمة، يعاقب عليه بغرامة تساوي ضعف الحقوق والرسوم المتملص منها، من دون أن تقل هذه الغرامة عن 10.000 دج...» وتطبق نفس الغرامة الجبائية في حال وجود سند عرفي مضاد يهدف إلى الزيادة في الثمن المشروط في عقد عمومي أو عرفي مسجل سابقاً¹.

كما تفرض المادة 117 من قانون التسجيل غرامة جبائية تقدر بضعف قيمة الرسم المتهرب منه، عندما يعترف بصفة ودية، أو يثبت قضائياً بأن الطابع الحقيقي لشروط العقد أو الاتفاق قد تم إخفاؤه عمداً من قبل الأشخاص المتعاقدين، تحت مظهر شروط تعطي الحق في رسوم أقل ارتفاعاً.

وبموجب قانون التسجيل كذلك فإنه يتم تسليط غرامة تقدر بـ 500 دج على كل موثق يقوم بأعمال مخالفة لنصوص هذا القانون، إذ أن من شأن هذه المخالفات تزوير الوضعية الحقيقية للعقد أو الاتفاق، وقد ينتج عن ذلك تهرباً ضريبياً من طرف الأشخاص المتعاقدين².

كما نجد كذلك بأن المادة 159 من قانون التسجيل تفرض على كل من المحضرين والموثقين ومحافظي البيع بالمزايدة، ضرورة مسك فهارس تدون فيها وبطريقة منتظمة ما يلي:

¹ أنظر المادة 116 من قانون التسجيل.

² أنظر المادة 123 والمادة 125 فقرة 3 من قانون التسجيل.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- بالنسبة للمحضرين، كل العقود وأوراق التبليغ التي يتلقونها أو يبلغونها.
 - بالنسبة للموثقين، جميع الوثائق والعقود التي يتلقونها في شكل نسخ أصلية أو براءات.
 - بالنسبة لمحافظي البيع بالمزايدة، كل المحاضر المسلمة وكل العقود المسجلة حسب المبيعات.
- فكل مخالفة للالتزامات السابقة يترتب عنه فرض غرامة تقدر ب 25.000 دج .
- ويتعين على كل موظف عمومي يقوم ببيع علني وعن طريق المزاد لأشياء منقولة، أن يقدم مسبقا تصريحاً إلى مكتب التسجيل التابع للدائرة التي تم فيها البيع، فعدم التقيد بهذا الإجراء يؤدي إلى تسليط غرامة على المخالف تحدد قيمتها ب 50.000 دج¹.
- ويتم كذلك تطبيق غرامة جبائية تقدر من 500 إلى 5000 دج على كل من الورثة وذوي الحقوق ، وذلك في حال رفضهم الرد على التوضيحات والإثباتات المقدمة من طرف أعوان مصالح التسجيل بخصوص السندات والقيم العقارية الغير واردة في التصريح².

6- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون الإجراءات الجبائية.

تنص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية على فرض غرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 إلى 50.000 دج على كل شخص طبيعي أو معنوي يرفض منح المصالح الضريبية حقها في الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المالية والمحاسبية، أو يقوم بإتلافها قبل انقضاء آجال حفظها المقررة قانوناً.

وتفرض كذلك غرامة على المخالفات المتعلقة بنقل الملكية عن طريق الوفاة، والمؤدية إلى التهرب الضريبي، وذلك حسب نص المادة 38 مكرر 2 من قانون (إ.ج) والتي تنص على « في حالة النقصان في الثمن أو في التقدير، تضاف إلى مبلغ الحقوق أو الرسوم المتملص منها النسب الآتية:

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يساوي 50.000 دج أو يقل عنه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكثر من 50.000 دج، ويقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .»

كما تفرض غرامة تقدر ب 500 دج على كل موثق يعمل لحسابه الخاص، ويقوم باستلام أي عقد كوديعة دون إعداد عقد إيداع³، أو يرفض تقديم الفهارس إلى أعوان التسجيل في إطار الرقابة

¹ أنظر المادة 163 و 164 من قانون التسجيل.

² أنظر المادة 174 من قانون التسجيل.

³ أنظر المادة 38 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبموجب المادة 38 مكرر 6 من قانون (إ.ج) فإنه لا يمكن لأي شخص أن يبيع أو يوزع أوراقا مفروضا عليها رسم الطابع، إلا بمقتضى أمر صادر عن الإدارة الضريبية، وكل سلوك مخالف لذلك ينتج عنه دفع غرامة تتراوح قيمتها بين 1000 و 10.000 دج.

و بعد تعديل المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003² بموجب المادة 17 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006³، تضمنت هذه المادة مجموعة من الغرامات الجبائية تطبق على المكلفين الممتنعين عن العمل بالفوترة في مجال المبيعات، أو عدم تقديمها عند كل طلب من المصالح الرقابية الضريبية، وتحدد هذه الغرامات على الشكل التالي:

- غرامة بـ 500.000 دج بالنسبة لتجار الجملة.
- غرامة بـ 1.000.000 دج بالنسبة للمنتجين والمستوردين.
- غرامة تقدر بـ 50 % من قيمة الفواتير المزورة.
- وبخصوص حالات الغش المتعلقة بإصدار فواتير مزورة، فإن الغرامة تطبق على الأشخاص الذين قاموا بإعدادها والأشخاص الذين أعدت لأجلهم وبإسمهم.

ثانيا: العقوبات الجزائية المفروضة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي.

وتعرف العقوبات الجزائية بأنها « رد الفعل الاجتماعي على انتهاك القاعدة الجنائية ينص عليه القانون، ويأمر به القضاء، وتطبقه السلطات العمومية، ويتمثل في إهدار أو انقاص أو تقييد محيط الحقوق الشخصية للمحكوم عليه، المقرر بالقانون للناس كافة، بهدف وقاية المجتمع من الاجرام⁴ وتعرف كذلك بأنها « ذلك الأثر الذي يترتب قانونا على سلوك يعد جريمة في قانون العقوبات⁵».

وتعتبر المادة 303 من قانون (ض.م) المرجع الأساسي في تطبيق العقوبات الجزائية ضد مرتكبي جرائم الغش الجبائي، ذلك لأن معظم القوانين الضريبية تعتمد في تطبيق العقوبات الجزائية لهذه الجريمة إلى الإحالة إلى المادة 303 السابقة.

¹ أنظر الفقرة 3 من المادة 38 مكرر 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

² القانون رقم 02-11 المؤرخ في 20 شوال عام 1423، الموافق 24 ديسمبر سنة 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية عدد 86، الصادرة بتاريخ 21 شوال 1423، الموافق 25 ديسمبر 2002، ص 24.

³ القانون رقم 06-04، المؤرخ في 19 جمادى الثانية علم 1427، الموافق 15 يوليو سنة 2006، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، الجريدة الرسمية عدد 47، الصادرة بتاريخ 23 جمادى الثانية عام 1427، الموافق 19 يوليو سنة 2006، ص 05.

⁴ قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، أطروحة دكتوراه علوم في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة 1، الموسم الجامعي 2018-2019، ص 264.

⁵ عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، مرجع سابق، ص 190.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وشهدت العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية تطورا ملحوظا، وذلك منذ تحديد معالم هذه العقوبات، بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003¹، المعدلة للمادة 303 من قانون (ض.م)، فهذه المادة قبل التعديل كانت تعاقب مرتكب جريمة التهرب الضريبي بالحبس من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة من 5000 إلى 20.000 دج، أو بإحدى العقوبتين، ولا يتم تطبيق هذه العقوبة إذا لم يتجاوز مبلغ الضرائب والرسوم المتملص منها 10/1 من المبلغ الخاضع للضريبة، أو مبلغ 1000 دج².

فبعد تعديل المادة السابقة بموجب قانون المالية لسنة 2003، تم التغيير في نظام العقاب في مجال القانون الضريبي، وجعله يتماشى مع حجم المبالغ الضريبية المتملص منها، حيث تم تحديد خمس أصناف من العقوبة، وكل صنف تفرض عليه عقوبة معينة، على حسب مبلغ التهرب الضريبي، فأصبحت المادة 303 من قانون (ض.م) تتضمن العقوبات التالية:

- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.
- الحبس من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.
- الحبس من سنتين إلى عشر سنوات، وبغرامة مالية من 100.000 إلى 300.000 دج، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.
- السجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة، وبغرامة من 1.000.000 إلى 3.000.000 دج، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

فمن خلال هذه المادة نلاحظ بأن المشرع الجبائي قد قام بتغيير جذري في سياسة العقاب المتبعة ضد مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، بتشديد العقوبة السالبة للحرية والغرامات الجزائية، ويرجع السبب من وراء هذا التغيير، إلى محاولة القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي والحد من انتشارها، حتى إن المشرع الضريبي ذهب إلى أكثر من ذلك، من خلال إخضاع جميع المبالغ الضريبية المتهرب منها مهما كانت نسبتها للعقاب، حتى وإذا لم تتجاوز 10/1 أو مبلغ 1000 دج، أين كانت تعتبر من موانع العقاب في ظل المادة 303 من قانون (ض.م) قبل تعديلها.

ويرى بعض الفقهاء بأن التعديل السابق متناقض مع السياسة العقابية التي انتهجتها الجزائر منذ سنة 2001، والمتعلقة بإلغاء الطابع الجزائي والجنائي للجرائم الاقتصادية، والذي يتجسد من

¹ القانون رقم 02-11، المؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق 24 ديسمبر سنة 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية عدد 86، الصادرة بتاريخ 21 شوال عام 1423 الموافق 25 ديسمبر سنة 2002، ص 9.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

خلال إلغاء المادة 119 من قانون العقوبات، المتعلقة بجرائم الاختلاس والغدر، وتعويضها بالمادة 29 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته¹.

بعد ذلك شهدت المادة 303 السابقة تعديلا ثان، وذلك بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012²، فحسب هذه المادة أصبحت العقوبات الجزائية لجريمة التهرب الضريبي تتحدد على النحو التالي:

- غرامة مالية من 50000 إلى 100000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 دج.

- الحبس من شهرين إلى سنتين، وبغرامة من 500000 إلى 2000000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الضرائب المتهرب منها 1000000 دج ولا يتجاوز 5000000 دج.

- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات، وبغرامة تتراوح بين 2000000 و5000000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق الضرائب المتملص منها 5000000 دج ولا يتجاوز 10000000 دج.

- الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات، وبغرامة من 5000000 إلى 10000000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10000000 دج.

وننتج عن هذا التعديل النقاط التالية:

- أبقى المشرع على عقوبة الغرامة المنفردة وذلك إذا كان مبلغ الضرائب المتملص منها لا يتجاوز 100000 دج.

- شدد في الغرامات المالية مقارنة مع المقدار الذي كان معمول به في ظل المادة 303 من قانون (ض.م) قبل تعديلها، فإذا كانت المصلحة المراد حمايتها من تطبيق هذه العقوبات هي المصلحة المالية للدولة، فإن تشديد الغرامات المالية هو الوسيلة الأمثل لذلك، فمن خلالها يتم ردع الجرم وتحصيل الضرائب المتهرب منها بالإضافة إلى تدعيم خزينة الدولة بمبلغ هذه الغرامات، ونلاحظ بأن المشرع الضريبي قد أقر غرامات مالية ضخمة ضد مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، وهذا ما يؤكد النهج المالي لنظام عمل الإدارة الضريبية في مجال محاربة الجريمة الضريبية.

- وكتدعيم للنقطة السابقة، تم التخفيف من حدة العقوبات السالبة للحرية، وجعلها لا تتجاوز العشر سنوات، بعد ما كانت قبل التعديل تصل إلى 20 سنة في ظل قانون المالية لسنة 2003، ونرى بأن

¹ يلس شاوش كبير، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص باليوميين الدراسيين حول الغش الضريبي والتهريب الجمركي، قاعة المحاضرات بالمحكمة العليا، بتاريخ 13 و 14 نوفمبر 2007، ص 182.

² القانون رقم 11-16، المؤرخ في 03 صفر عام 1433، الموافق 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72، الصادرة بتاريخ 04 صفر 1433، الموافق 29 ديسمبر سنة 2011، ص 06.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

هذا التخفيض يخدم المصالح الجبائية، فإذا كانت الغاية من التنظيم الضريبي هو تحصيل الضريبة مع ضمان تعويض عن أضرار التهرب الضريبي، فإن مدة حبس المكلف ليس لها أثر في عمل الإدارة الضريبية، فهذه الأخيرة لا تستفيد من شيء جراء تطبيق عقوبة سالبة للحرية على المكلف.

- منح السلطة التقديرية للقاضي في فرض الغرامات والعقوبات الجزائية، بعد أن سلبت منه بموجب قانون المالية لسنة 2003، فما يهم المصالح الضريبية هو الغرامات المالية لفائدتها الكبيرة في تمويل الميزانية العامة، خاصة بعد أن ترفع قيمة الغرامة، أما العقوبات السالبة للحرية فهي تخضع لعوامل خاصة بالمكلف، وما إذا كانت الغرامة المالية لوحدها كافية بمنعه عن معاودة الفعل المجرم¹.

إن التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي عرف هو الآخر تطوراً نتيجة للتعديلات التي طرأت على المادة 303 من قانون (ض.م) على النحو السابق ذكره، فنجد بأنه قبل التعديل الحاصل سنة 2003 كانت جريمة الغش الضريبي تكيف على أنها جنحة، وهو ما أيده المحكمة العليا في قرارها رقم 690357، وبالرجوع إلى مبدأ هذا القرار نجد نص على « يعد الغش الضريبي قبل سنة 2003 جنحة مهما كان المبلغ المتملص منه، ومهما كان عدد السنوات ذات الصلة» كما تضمن هذا القرار ضمن حيثياته ما يلي « حيث أن المحكمة العليا في البداية تلاحظ بأن غرفة الاتهام قد أحالت الطاعن على محكمة الجنايات لارتكابه خلال سنة 1998 جناية الغش الضريبي طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، بالرغم من أن هذه المادة وقبل تعديلها بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 كانت تكيف جريمة التهرب الضريبي بجنحة مهما كان المبلغ المتملص منه وعدد السنوات المترتب عنها، وبالتالي فإن غرفة الاتهام قد طبقت المادة 303 المشار إليها أعلاه بأثر رجعي مخالفة لأحكام المادة 02 من قانون العقوبات»² وذلك بتطبيق معيار العقوبة في تحديد أقسام الجريمة، فالعقوبة المطبقة على مرتكبي جرم التهرب الضريبي كانت تتمثل في الحبس من سنة إلى خمس سنوات، وذلك حسب نص المادة 303 من قانون (ض.م)، لكن بعد تعديل هذه المادة سنة 2003، تم التشديد في درجة العقوبة، أين بلغت أقصى عقوبة في هذه الفترة بالسجن المؤقت من عشر إلى عشرون سنة، ونتيجة لهذا التعديل تم تكييف جريمة الغش الضريبي على أنها جناية.

¹ وقضت المحكمة العليا في موضوع يتعلق بتحديد الغرامات المتملص منها لغرض تحديد العقوبة المناسبة، وذلك في فصلها في الملف رقم 1077728، وجاء في حيثيات هذا الحكم «... حيث أن السؤال الثاني المنتقد جاء متماشياً مع المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بالمادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 والتي وضعت حدوداً للمبلغ المتملص منه ومنه تحدد العقوبة الواجبة التطبيق وعدم ذكر المبلغ المتملص منه بالتحديد لا يفسده طالما أنه في حدود المبلغ المذكور أعلاه في تلك المادة».

أنظر: ملف رقم 1077728، قرار بتاريخ 2019/01/23، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، مجلة المحكمة العليا، عدد 1، 2019، ص 142.

² القرار رقم 690357، الصادر بتاريخ 2010/07/22، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2011، ص 366.

أما بالنسبة للقانون الضريبي الساري المفعول، فإن جريمة التهرب الضريبي تكيف في جميع الأحوال على أنها جنحة، مهما كان نوع ودرجة الجرم الضريبي المرتكب، وهو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها رقم 730759، وتضمن مبدأ هذا القرار التأكيد على أن جريمة التهرب الضريبي تعتبر جنحة وليست جنائية، وذلك بغض النظر عن قيمة المبالغ الضريبية المتملص منها، حيث جاء ضمن حيثيات هذا القرار «... حيث يتضح من بيانات القرار المطعون فيه أن القضاة قد أشاروا في حيثية بأن إدارة الضرائب قد طالبت عن طريق موكلها بالقضاء بعدم الاختصاص لكون الوقائع تشكل جنائية.

في حين أنه وكما سبق الإشارة إلى ذلك فإنه وبمقتضى تعديل قانون الضرائب المباشرة ولاسيما المادة 303 منه بموجب قانون المالية رقم 11/16 لسنة 2012 فإنه لم يعد هناك مجال للحديث عن الجنايات في المسائل الضريبية باعتبارها أصبحت تشكل جناحا فقط مهما بلغت المستحقات الضريبية، مما يصبح المجلس مختصا بالفصل فيها»¹.

1- العقوبات الجزائية الواردة في قانون الضرائب غير المباشرة.

تنص المادة 532 من قانون (ض.غ.م) في فقرتها الأولى على «يعاقب كل من استخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50,000 دج إلى 200,000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين» ونجد كذلك المادة 536 من نفس القانون تطبق العقوبة ذاتها الواردة في المادة السابقة على كل من يقوم بتحريض الجمهور على الرفض أو التأخير في دفع الضريبة.

وتقرر المادة 530 من نفس القانون كذلك، عقوبة بالحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر، على كل مكلف يقوم بحيازة أو بيع من صانع المصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة المعلمة إما

¹ قرار رقم 730759، صادر بتاريخ 2018/06/28، المحكمة العليا، الغرفة الجزائية، موقع المحكمة العليا، <https://www.coursupreme.dz>.

ونفس الحكم تم إعتماده في القرار رقم 734116، حيث تضمن مبدأ هذا القرار أنه «صارت جريمة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات. تندرج العقوبة المقررة لكل حالة، حسب قيمة الحقوق المتملص منها.

تطبيق المادة 13 من القانون رقم 11-16 إعمالا لقاعدة القانون الجزائي الأصلح للمتهم».

وجاء ضمن حيثيات هذا القرار «حيث وعلى أي حال فإن الحكم المطعون فيه يستوجب الإبطال عملا بقاعدة وجوب تطبيق القانون الأصلح للمتهم، وذلك بعد التعديل الذي طرأ على المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم والمماثلة، بموجب المادة 13 من القانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، والتي جعلت من واقعة التهرب التملص من الضريبة جنحة في جميع الحالات، تندرج العقوبات المقررة لها بحسب قيمة الحقوق المتملص منها». انظر: قرار رقم 734116، الصادر بتاريخ 2012/07/19، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2012، ص 302.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
علامة بدمغة مزورة قديمة وإما بعلامات قديمة أو سارية، تكون غائرة أو ملحمة أو مسحوبة بالعكس،
وإما بعلامات دمغة الزينة مقلدة لدمغات قديمة أو سارية¹.

2- العقوبات الجزائية الواردة في قانون الرسم على رقم الأعمال.

أشرنا سابقا إلى أن المنع من مزاوله النشاط أو المهنة هو أحد العقوبات التكميلية المعمول بها في المجال الجبائي، فحسب المادة 129 من قانون الرسم، فإن كل مخالفة لتنفيذ هذه العقوبة من طرف رجال الأعمال أو المستشارين الجبائيين أو الخبراء والمحاسبين يترتب عنه فرض غرامة جزائية يتراوح مبلغها بين 1000 و 10000 دج.

3- العقوبات الجزائية الواردة في قانون الطابع.

حيث تفرض المادة 34 منه غرامة جزائية تتراوح بين 5000 و 20000 دج، والحبس من عام إلى خمس سنوات، أو بإحدى العقوبتين، على كل مكلف لجأ إلى استعمال وسائل الغش لغرض التقليل أو محاولة الانقاص إما كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة، وتصفية أو دفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه بموجب القانون.

4- العقوبات الجزائية الواردة بموجب قانون التسجيل.

نص هذا القانون بدوره على مجموعة من العقوبات الجزائية المطبقة على مرتكبي الجرائم الضريبية، حيث تفرض المادة 119 منه، غرامة جزائية تقدر بين 5000 و 20000 دج، والحبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى العقوبتين، على كل مكلف استعمل طرق تدليسية في التملص أو محاولة التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة أو الرسم، بالنسبة لهذه العقوبة فإنه يشترط لتطبيقها أن يكون مبلغ الضرائب المتملص منها يفوق 10/1 من قيمة الضريبة، أو يساوي أو يفوق 1000 دج من قيمة الرسم.

ونفس العقوبة السابقة تطبق على كل مكلف يقدم تأكيدات صدق مغشوشة².

وحسب المادة 256 من قانون التسجيل فإن مخالفة الالتزام المتعلق بدفع رسم يساوي 5/1 من ثمن نقل الملكية في جميع العقود الموثقة المتضمنة نقل كامل الملكية لقاء عوض أو ملكية الرقبة أو

¹ أنظر المادة 8/532 من قانون الضرائب غير المباشرة.

² أنظر المادتين 133 و 134 من قانون التسجيل.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
حق لانتفاع عقارات أو حقوق عقارية و المحلات التجارية أو الزبائن، ينتج عنه فرض غرامة جزائية من 500 إلى 100000 دج، والحبس من شهر إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبتين¹.

الفرع الثاني: العقوبات المطبقة على الشخص الاعتباري.

يخضع الشخص المعنوي للمسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية التي يرتكبها، فالعقوبات المطبقة عليه، تمس إما ذمته المالية أو التأثير على استمرارية نشاطه، وتتمثل أهم هذه العقوبات في العقوبات النهائية والعقوبات التكميلية.

أولاً: العقوبات النهائية.

والمقصود بها تلك العقوبات التي تؤدي إلى توقف الشخص المعنوي عن العمل، سواء كان ذلك لفترة زمنية محدودة، أو بصفة دائمة، وتتمثل هذه العقوبات في:

1- غلق المؤسسة.

والمقصود به هو « إيقاف الشخص المعنوي أو أحد فروع أو منعه من ممارسته، وهو يعادل عند تطبيقه العقوبات السالبة للحرية المطبقة على الشخص الطبيعي»².

وقد نص المشرع الجزائي على هذه العقوبة بموجب المادة 16 مكرر من قانون العقوبات، حيث اعتبرت هذه المادة أن الغلق المؤقت من بين العقوبات التكميلية المحكوم بها على الشخص المعنوي لارتكابه جنحة أو جناية، ويكون هذا الغلق خاص بالمؤسسة أو أحد فروعها، ولمدة لا تتجاوز الخمس سنوات.

والمشرع الجبائي بدوره قد اعتمد هذه العقوبة كأحد العقوبات التكميلية المسلطة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، فبالرجوع إلى قانون (ض.غ.م) نجد بأنه نص صراحة على هذه العقوبة، إلا

¹ أنظر المادة 4/256 فقرة 3 من قانون التسجيل.

² واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 350.

وتجدر الإشارة إلى أنه من بين الالتزامات التي تقع على عاتق المكلف الضريبي هي تبليغ المصالح الضريبية في حال توقفه عن النشاط، وشطب سجله التجاري، وفي هذا ذهب قرار مجلس الدولة رقم 073025 حيث جاء ضمن حيثيات هذا القرار «...حيث و لكن و عملاً بالمادة 132 من قانون الضرائب المباشرة يتعين على كل مكلف بالضريبة إخطار مفتشية الضرائب بتوقفه عن النشاط كما يتعين عليه شطب سجله التجاري طبقاً للمادتين 37 و 38 من مرسوم 83/258 المتعلق بالسجل التجاري و بالتالي لا يعتد بشهادة العمل المحتج بها كونها ليست بوسيلة قانونية لإثبات التوقف عن النشاط مع الملاحظة أن دفع المستأنف بأن عدم شطب السجل التجاري راجع إلى سبب عدم دفع دينه الضريبي ليس بدفع قانوني لاعتماده على سبب غير مشروع و هو الامتناع عن تسديد مستحقات ضريبية.

و حيث أن القرار المستأنف بإلغائه لقرار لجنة الدائرة للطعن على أساس أن اللجنة خرقت قانون الضرائب المباشرة لعدم إشعار إدارة الضرائب بالتوقف عن النشاط و كذا لعدم شطب المستأنف لسجله التجاري يكون قد أصاب في تطبيق القانون مما يتعين معه القضاء بتأييده».

أنظر: قرار رقم 073025، المؤرخ بتاريخ 2012/12/13، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، موقع مجلس الدولة، <https://www.conseildetat.dz/ar/>

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

أنه جعل مجال تطبيقها منحصر في حالة العود في أجل خمس سنوات، بالنسبة لكل مؤسسة تكون قد أدينت وعوقبت بموجب قانون (ض.غ.م)، حيث نصت المادة 546 من قانون (ض.غ.م) في فقرتها الأولى على «إن العود المحدد في المادة 547 أدناه، تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة الغرامات الجبائية والجزافية المقررة بالنسبة للمخالفة الأولى وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في أماكن أخرى (مثل الحبس، العزل من الوظيفة، المنع من مزاوله المهنة، غلق المؤسسة إلخ...)» فالمنتبع لعبارة هذه المادة يلاحظ أن عقوبة غلق المؤسسة، يكون تطبيقها خارج القانون الضريبي، أي أنه لا يمكن تطبيق هذه العقوبة إلا إذا كانت هناك نصوص أخرى غير التشريع الضريبي تنص على إمكانية تطبيقها، فهذه المادة تعتبر بأن غلق المؤسسة بمثابة جزاء إضافي يمكن الحكم به مع العقوبات القانونية المقررة بموجب قانون (ض.غ.م)، فهذه المادة تبين بأن فرض العقوبات الجبائية على مرتكب جريمة التهرب الضريبي لا يحول دون تطبيق العقوبات ضمن نفس المجال، والمنصوص عليها في قوانين أخرى.

ونلاحظ كذلك بأن المشرع قد سلك عكس التوجه السابق في إقراره لعقوبة غلق المؤسسة، وذلك ما تبينه المادة 544 من قانون (ض.غ.م) فهذه المادة تنص على إمكانية تطبيق عقوبة الغلق الخاص بالمؤسسة، وذلك بغض النظر عن مدى وجود أو عدم وجود هذه العقوبة في قوانين أخرى، أي أنه يتم تطبيقها بموجب التشريع الضريبي، ونظرا لحساسية عقوبة الغلق، وتأثيرها على عدة أطراف كالعاملين في المؤسسة مثلا، وحتى تأثيرها على الإيرادات الضريبية، فإن المشرع الجبائي حصر تطبيق هذه العقوبة في حالة واحدة نص عليها بموجب الفقرة 3 من المادة 544 السابقة، حيث إن المشرع الجبائي يفرض غرامة جبائية على كل شركة أو مؤسسة تكون مهنتها مسك الكتابات المحاسبية أو المساعدة في مسكها لصالح الزبائن، وتقوم بالمساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات غير صحيحة، وفي حالة العود أو تعدد جرائم هذه المؤسسة، فإنه يمكن عند الاقتضاء غلقها.

وقانون الرسم على رقم الأعمال قد أقر نفس الإجراء السابق فيما يخص غلق المؤسسة، فحسب المادة 128 من هذا القانون فإنه يمكن تطبيق عقوبة الغلق المؤقت للشركة أو المؤسسة، وذلك في حالة العود أو التعدد المتعلقة بارتكاب الجرائم المتعلقة بإعداد أو المشاركة في إعداد موازنات وجرود حسابات ووثائق خاصة، تتعلق بأسس فرض وإقرار الضرائب والرسوم لفائدة زبائنها.

ونشير إلى أن غلق المؤسسة دائما ما يرتبط بمدة زمنية محددة بموجب القانون، وهو ما نصت عليه المادة 18 مكرر من قانون العقوبات، وبالتالي فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يكون الغلق نهائيا، وإلا كنا بصدد عقوبة أخرى وهي حل المؤسسة.

2- حل المؤسسة.

وتطبق هذه العقوبة على الشخص المعنوي، وتقابلها عقوبة الإعدام بالنسبة للشخص الطبيعي، وتعرف هذه العقوبة بأنها « إنهاء وجود الشخص المعنوي من الناحية القانونية، بإلغاء عقده التأسيسي، ومن الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية بإزالته من بين الأشخاص المعنوية، ومنعه من الاستمرار في ممارسة نشاطه، ولو كان ذلك تحت اسم آخر، أو مع مديرين آخرين، أو مع أعضاء مجلس إدارة أو مسيرين آخرين»¹.

ونصت المادة 18 مكرر من قانون العقوبات على حل الشخص المعنوي باعتبارها أحد العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي، في مواد الجرح والجنایات، فيجوز للمحكمة أن تنطق بهذا الحكم في حالة الخلاف بين الشركاء، بناء على طلب أحدهما بحل المؤسسة أو الشركة، لعدم وفاء الطرف الثاني (الشريك) بالتزاماته، وقد يتم حل الشخص المعنوي لامتناعه عن الوفاء بالتزاماته الضريبية، أو عدم قيام أحد الشركاء أو المسيرين بتسديد ما هو مدين به من ضرائب ورسوم، أو عرقلة عمل المصالح الجبائية في ضبط وتحديد الأسس الضريبية للمؤسسة أو الشركة².

وللقاضي السلطة التقديرية في إقرار عقوبة الحل من عدمها، حيث أنه لا يمكن الحكم بها إلا إذا توافرت الشروط المتعلقة بها، وكان حل هذا الشخص المعنوي هو الحل الوحيد المتاح لجبر الضرر، أو إذا تبين للمحكمة وفقا لوقائع القضية المعروضة أمامها، استحالة مواصلة الشخص المعنوي لنشاطه، بفعل تراكم ديونه واستنفاد ذمته المالية.

وفي جريمة الغش الضريبي، فإنه يمكن للقاضي أن لا يحكم بهذه العقوبة في حال تقديره لإمكانية تحصيل الضرائب المدين بها بطرق أخرى، كالعلق المؤقت أو الحجز وغيرها، أو وجود ما يكفي في الذمة المالية للشخص المعنوي لتسديد ديونه الضريبية³.

إن حل الشخص المعنوي كعقوبة لارتكابه جرائم ضريبية، أو بالأحرى عدم تسديد ديونه الضريبية، لا يعتبر العقاب الأمثل في نظر الإدارة الضريبية، لأن هذه العقوبة تحول دون تمكنها من تحصيل قيمة الضريبة المترتبة في ذمة المؤسسة أو الشركة، فالإدارة الضريبية في إطار متابعتها لمرتكبي جرائم الغش الجبائي، تضع في مقدمة أولويتها ضرورة تطبيق جميع السبل والحلول التي تؤدي إلى ضمان حماية الموارد الضريبية للدولة، من خلال إجبار المكلف على دفع الضريبة الملقاة على عاتقه، وهذه الغاية لا يمكن تحقيقها من خلال تسليط عقوبة الحل على الشخص المعنوي، لذلك

¹ واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 348.

² فارس السبتي، مرجع سابق، ص 357، ص 358.

³ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 358.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

نجد بأن كل القوانين الضريبية لم تشر إلى هذه العقوبة، واكتفت بإقرار عقوبة غلق المؤسسة، كإجراء تهديدي لدفع هذه المؤسسة إلى الوفاء بالتزاماتها الضريبية.

والملاحظ كذلك بأن حل الشخص المعنوي ينتج عنه أضرار اجتماعية وخيمة، إذ يكون له السبب في إحالة موظفي وعمال المؤسسة على البطالة.

3- الغلق المؤقت للمحل.

وتعتبر هذه العقوبة من بين العقوبات الاستثنائية التي لا تلجأ المصالح الضريبية إلى تطبيقها إلا بعد استيفاء كل الحلول الودية والقانونية المتعلقة بتحصيل الرسوم والضرائب المدین بها المكلف، حيث تعتبر هذه العقوبة بمثابة تهديد للمكلف لإرغامه على الوفاء بقيمة الضريبة، عوض عن تحمل الخسائر الناتجة عن غلق محله وتوقف نشاطه، وبالتالي توقف مداخيله، وما يصاحبه من خسائر مادية، بالإضافة إلى أن غلق المحل قد يؤدي إلى فساد السلع والبضائع الموجودة داخله، فضلا عن تشويه سمعة المحل بين الزبائن¹.

ونص المشرع الجبائي على عقوبة غلق المحل مؤقتا بموجب المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، وقد حددت هذه المادة الإجراءات الضرورية الواجب اتباعها أثناء تنفيذ عقوبة الغلق المؤقت للمحل، والتي تتمثل في:

- أن المدير الولائي للضرائب والمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى هما الجهتان الضريبتان اللتان يخول لهما القانون الحق في فرض هذه العقوبة.
- يكون الغلق المؤقت للمحل بناء على تقرير المحاسب المتابع إلى مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب بالولاية.
- وتحت طائلة بطلان هذه العقوبة فإن التشريع الضريبي قد حدد مدة غلق المحل بـ 6 أشهر، وعليه فإنه لا يمكن أن تلجأ المصالح الضريبية إلى غلق المحل لمدة تزيد عن هذا الأجل.
- فالمشرع الجبائي ورغبة منه في تطبيق كل السبل المتاحة والكفيلة بتحصيل دين الضريبة، فإنه منح المكلف أجل بعد صدور قرار الغلق المؤقت، لإتاحة الفرصة له من أجل تسوية وضعيته الجبائية تجاه الإدارة الضريبية، فللمكلف أجل 10 أيام تسري ابتداء من تاريخ صدور قرار الغلق لتسديد قيمة الضريبة، أو اكتتاب جدول للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب، وبموجب المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه لا يمكن للإدارة الضريبية أن تلجأ إلى التنفيذ الفوري لقرار الغلق المؤقت إلا بعد انقضاء أجل 10 أيام الممنوح للمكلف.

¹ وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 185.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- ويتعين على المصالح الضريبية المختصة تبليغ المكلف المعني بقرار الغلق، وذلك من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً، أو من طرف المحضر القضائي.

- يتم تنفيذ قرار الغلق من طرف العون المتابع، كما يمكن أن ينفذ من طرف المحضر القضائي باعتباره صاحب الاختصاص الأصيل في تنفيذ الأحكام.

ولحماية المكلف من أي تعسف في استعمال السلطة الضريبية لحقها في تحصيل الضرائب والرسوم، وكذا إعطاء مصادقية لقرار الغلق المؤقت، فإن المشرع الجبائي يعطي الحق للمكلف في الطعن في هذا القرار، وذلك وفقاً للإجراءات والضوابط الواردة في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتعين على المكلف في هذه الحالة تقديم عريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، والذي يقوم بدوره باستدعاء ممثل الإدارة الضريبية وسماع أقواله، ثم يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، إلا أن تقديم عريضة الطعن أمام المحكمة لا يمكن أن يوقف قرار الغلق، إلا بعد صدور حكم نهائي بذلك.

كما يجيز القانون الضريبي للإدارة الضريبية التصرف في السلع والبضائع الموجودة داخل المحل المعني بقرار الغلق، وذلك عن طريق بيعها، لضمان تحصيل ديون الدولة من الضرائب، وفي هذا الإطار يتعين على قابض الضرائب إرسال طلب إلى الوالي أو أي سلطة تقوم مقامه، للحصول على رخصة البيع، وذلك بعد أخذ رأي المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، وبعد انقضاء أجل 30 يوماً دون الحصول على هذه الرخصة، فإنه يمكن للمدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، أن يرخص لقابض الضرائب بمباشرة إجراءات البيع¹.

أما بخصوص المواد والسلع القابلة للتلف أو التعفن أو التحلل، أو تشكل خطراً على سلامة الأفراد، فإنه يمكن للمدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات الترخيص بالبيع المستعجل لهذه السلع، ودون إرسال طلب بذلك إلى الوالي².

4- المنع من مزاولة النشاط أو المهنة.

تم النص على هذه العقوبة بموجب المادة 14 مكرر من قانون العقوبات، والتي تنص على «يجوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جناية أو جنحة بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن الجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاولتها، وأن ثمة خطر في استمرار ممارسته لأي منها.

¹المادة 146 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

²المادة 146 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ويصدر الحكم بالمنع لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنائية، وخمس (05) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنحة...» فبحسب هذه المادة فإن المنع من مزاوله النشاط لا يكون نهائياً، وإنما يستمر لمدة زمنية محددة، ويكون فقط في الجرائم التي ارتكبها الشخص بمناسبة القيام بنشاطه أو بسببه، وتبقى هذه العقوبة غير ملزمة للقاضي، حيث يحكم بها على حسب تكييف القاضي لوقائع القضية المعروضة أمامه.

كما تم النص على عقوبة المنع من مزاوله النشاط بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004، حيث نصت هذه المادة على « دون المساس بالأحكام الواردة في نصوص أخرى، يمنع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون 90-12 المؤرخ في 18 غشت سنة 1990 والمتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم»¹ وفي هذا الإطار صدر المرسوم التنفيذي رقم 2000-318 الذي يحدد كيفية تبليغ المركز الوطني للسجل التجاري من الجهات القضائية والسلطات الإدارية المعنية بجميع القرارات أو المعلومات التي يمكن أن تتجر عنها تعديلات أو يترتب عليها منع من صفة التاجر، وصدر هذا المرسوم لتبيان كيفية التبليغ الواردة في المادة 32 من القانون رقم 90-22 المتعلق بالسجل التجاري²، حيث نصت المادة 3 من هذا المرسوم على « تتعلق القرارات الإدارية المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه بسحب السلطات المعنية التراخيص الممنوحة لممارسة النشاط التجاري أو الحذف المقننة» فيتعين على السلطة التي أصدرت القرار الإداري المتعلق بحسب تراخيص ممارسة نشاط معين، إرسالها إلى المركز الوطني للسجل التجاري في أجل لا يتجاوز 15 يوماً، على أن يقوم هذا الأخير بإبلاغ مصالحه المحلية بالقرارات المتحصل عليها³.

والمشرع الجبائي بدوره قد نص صراحة على عقوبة المنع من مزاوله النشاط أو المهنة، فنجد مثلاً بأن المادة 544 من قانون (ض.غ.م) تفرض غرامات جبائية على كل رجل أعمال أو خبير وكل شركة تساهم في إعداد وثائق غير صحيحة ومزورة، وفي حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة

¹ القانون رقم 03-22، مؤرخ في 04 ذي القعدة عام 1424 الموافق 28 ديسمبر سنة 2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية عدد 83، الصادرة بتاريخ 05 ذي القعدة عام 1424 الموافق 29 ديسمبر سنة 2003، ص 17.

² وتنص المادة 32 من القانون المتعلق بالسجل التجاري على « يتلقى المركز الوطني للسجل التجاري من المحاكم والسلطات الإدارية المعنية جميع القرارات أو المعلومات التي يمكن أن تتجر عنها تعديلات أو يترتب عليها منع من صفة التاجر، لا سيما حالات التصريح بانعدام الأهلية والمنع من الممارسة وفقدان الحقوق الوطنية والمدنية أو أي عمل إرادي يوقف النشاط التجاري. وتحدد الكيفيات العملية لتبليغ هذه المعلومات عن طريق التنظيم».

أنظر القانون رقم 90-22 المؤرخ في 27 محرم علم 1411 الموافق 18 غشت سنة 1990، يتعلق بالسجل التجاري، الجريدة الرسمية عدد 36، الصادرة بتاريخ 01 صفر عام 1411 الموافق 22 غشت سنة 1990، ص 1149.

³ أنظر المادة 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 2000-318 مؤرخ في 18 رجب عام 1421 الموافق 16 أكتوبر سنة 2000، يحدد كيفية تبليغ المركز الوطني للسجل التجاري من الجهات القضائية والسلطات الإدارية المعنية بجميع القرارات أو المعلومات التي يمكن أن تتجر عنها تعديلات أو يترتب عليها منع من صفة التاجر، جريدة رسمية عدد 61، الصادرة بتاريخ 20 رجب عام 1421 الموافق 18 أكتوبر سنة 2000، ص 20.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

بواسطة حكم أو عدة أحكام، تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاوله مهنة رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسبين ولو بصفة مسير أو مستخدم، ونفس الحكم تم النص عليه بموجب المادة 3/306 من قانون (ض.م)، والتي تنص على « وفي حالة العود أو تعدد الجرح المثبتة بحكم أو عدة أحكام، فإن الحكم الذي يقضى به بمقتضى المقطع 2 ينتج عنه قانونا، المنع من ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب أو مستخدم، وعند الاقتضاء يغلق المحل».

ونلاحظ بأن النطق بعقوبة المنع من مزاوله النشاط ملزمة للقاضي، ويتعين عليه الحكم بها متى توافرت حالة العود الواردة في النصوص الضريبية، فنجد بأن المشرع الضريبي نص صراحة على وجوبية النطق بهذا الحكم وهو ما نلمحه من نص المادة 128 فقرة 4 من قانون الرسم، والتي جاء فيها «وفي حالة العود أو تعدد الجرح المعاينة بحكم أو عدة أحكام، تُرتب وجوبا عن الحكم الصادر بمقتضى الفقرة السابقة، منع مرتكب هذه المخالفات من ممارسة مهنة رجل أعمال، أو مستشار جبائي، أو خبير أو محاسب، ولو بصفة مسير أو مستخدم، وعند الاقتضاء غلق المؤسسة».

وإذا كان المشرع الجبائي قد نص على حتمية النطق بعقوبة المنع من مزاوله النشاط، إلا أنه لم يحدد مدة هذا المنع، وذلك على خلاف المشرع الجزائي والذي حدد هذه المدة بموجب المادة 16 مكرر من قانون العقوبات السابقة الذكر، ونشير إلى مدة المنع من مزاوله النشاط المطبقة على الشخص الطبيعي بموجب قانون العقوبات، تختلف عنها بالنسبة للشخص المعنوي، والتي لا يمكن أن تتجاوز خمس سنوات بالنسبة للمنع المؤقت، ويمكن أن يتعدى ذلك إلى المنع النهائي من مزاوله النشاط¹.

5- المنع من إبرام الصفقات العمومية.

تتميز سياسة العقاب المفروضة على الأشخاص الاعتبارية بتركيزها على العقوبات التي تمس مباشرة بنشاط المؤسسات ومركزها المالي، لأن ذلك يعتبر أكثر وسيلة لردعها، فغالبية الأشخاص المعنوية هي عبارة عن مؤسسات وشركات تسعى إلى تحقيق الأرباح، لذلك فإن المشرع الجزائي يسعى إلى أن تكون العقوبات المطبقة على الأشخاص المعنوية المثبت ارتكابها لجرائم معينة، تمس مباشرة بمصدر ربحها، لأن مثل هذه العقوبات تتماشى مع طبيعة الشخص المعنوي.

فعقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية يقصد بها « حرمان الشخص المعنوي من التعامل في أي عملية يكون طرفها أحد أشخاص القانون العام»² وتم النص على هذه العقوبة بموجب المادة 18

¹ أنظر المادة 15 مكرر من قانون العقوبات الجزائري.

² واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 355.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

مكرر من قانون العقوبات، حيث اعتبرت الاقصاء من الصفقات العمومية من بين العقوبات التكميلية المطبقة على الأشخاص المعنوية، وتم تحديد مفهوم هذه العقوبة بنص المادة 16 مكرر 2 من نفس القانون، والتي تنص على « يترتب على عقوبة الاقصاء من الصفقات العمومية منع المحكوم عليه من المشاركة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في أية صفقة عمومية إما نهائياً أو لمدة لا تزيد عن 10 سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنائية، وخمس سنوات في حالة الإدانة بارتكاب جنحة» إلا أن الاقصاء من الصفقات العمومية المطبق كعقوبة أصلية على الشخص المعنوي لا يمكن أن يتجاوز خمس سنوات، بصريح نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات.

ولم يرد ضمن نصوص القوانين الضريبية ما يشير إلى إمكانية تطبيق عقوبة الاقصاء من الصفقات العمومية على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي المرتكبة من طرف الأشخاص المعنوية، ومع ذلك فإنه يمكن اعتبارها كذلك، حيث أنه يتم تطبيق هذه العقوبة بموجب نص المادة 75 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام¹، فهذه المادة تنص على منع مرتكبي جرائم التهرب الضريبي من إبرام الصفقات العمومية، حيث تضمنت هذه المادة حكم يقضي بإقصاء نهائي أو مؤقت من المشاركة في الصفقات العمومية للمتعاملين الاقتصاديين المسجلين في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش والمخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة، بالإضافة إلى ذلك تضمنت المادة السابقة مجموعة من الحالات لها علاقة بالجانب الضريبي يتم فيها منع المتعامل الاقتصادي من إبرام الصفقات العمومية، تتمثل في :

- عدم الاستيفاء القانوني لإيداع حسابات الشركة.
 - تقديم تصريحات كاذبة.
 - عدم التقيد بالواجبات الجبائية وشبه الجبائية.
 - مخالفة الأحكام المتعلقة بتشريع العمل والضمان الاجتماعي.
- 6- عقوبة المصادرة.**

يعتبر إجراء المصادرة كأحد العقوبات التي يقرها المشرع الضريبي لمرتكبي جرائم التهرب الضريبي، وتعرف المصادرة بأنها « نزع ملكية المال جبراً عن صاحبه وإضافته إلى ملك الدولة بغير مقابل بموجب حكم قضائي، حيث تعد من العقوبات الفعالة، إذ يترتب عليها خسارة الشخص المعنوي للمال محل المصادرة، فضلاً عن أن نزع ملكية ذلك المال يكون بدون مقابل، ولا يترتب عليه أي

¹ مرسوم رئاسي رقم 15-247، المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1436 الموافق 16 سبتمبر سنة 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية عدد 50، المؤرخة بتاريخ 06 ذي الحجة عام 1436 الموافق 20 سبتمبر سنة 2015، ص 21.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

خصم للضرائب المستحقة¹ فالمصادرة يترتب عنها تملك السلطات العامة أشياء وأموال ذات صلة مباشرة بالمكلف مرتكب الجرم الضريبي، ويكون ذلك قهرا لمالكها وبدون مقابل².

وهناك من الفقهاء من يرى بأن عقوبة المصادرة يغلب عليها طابع العينية، لأن محلها يكون دائما عبارة عن الأشياء والوسائل التي ارتكبت بها الجريمة أو نتجت عنها، بالإضافة إلى أن الأشياء التي يشكل صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها جريمة، وقد نظم المشرع هذه العقوبة بموجب قانون العقوبات، حيث تم تعريفها بموجب المادة 15 منه، والتي جاء فيها « العقوبة المصادرة هي الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء» كما نجد بأن المادة 9 من قانون العقوبات اعتبرت المصادرة الجزائية للأموال، كأحد العقوبات التكميلية المحكوم بها على مرتكبي الجرائم.

وحسب المادة 15 من قانون العقوبات فإنه لا يمكن أن يكون محل المصادرة الأشياء التالية:

- محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه، إذا كانوا يشغلونه فعلا عند معاينة الجريمة، وعلى شرط أن لا يكون هذا المحل مكتسبا بطرق غير شرعية.
- الأموال المذكورة في الفقرات من 2 إلى 8 من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية.
- المداخل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه، وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته.

ونص المشرع الجبائي صراحة على إمكانية تطبيق عقوبة المصادرة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، وذلك حسب نص المادة 525 من قانون (ض.غ.م) حيث نصت هذه المادة على «إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 أعلاه تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و66 من هذا القانون.

وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ليس فقط الأشياء الخاصة ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في نقل الأشياء المحجوزة».

وتم النص على عقوبة المصادرة كذلك بموجب المادة 531 من قانون (ض.غ.م) وذلك عندما تكون الأساليب والممارسات التدليسية المستعملة لغرض التهرب من الالتزامات الضريبية، تتمثل في استعمال طوابع مستعملة من قبل أو مزورة، وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع، ونلاحظ بأن هذه

¹ واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 344.

² فارس السبتي، مرجع سابق، ص 339.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

المادة تنص على إمكانية تطبيق العقوبات الواردة في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات على المكلف الممارس للأساليب التدليسية السابقة.

وبالرجوع إلى قانون العقوبات نجد بأن المادة 209 منه تفرض عقوبة على مجموعة من العمليات المتعلقة بتقليد الطابع والعلامات والأختام والأوراق¹، وتحدد هذه العقوبة بالحبس من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة مالية تتراوح بين 500 و 10000 دج، كما يمكن في هذه الحالة تطبيق عقوبة المنع من الإقامة لمدة سنة إلى خمس سنوات على الأكثر، والحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية².

أما المادة 210 من قانون العقوبات فنجدها تنص على «يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة من 500 إلى 5.000 دينار كل من تحصل بغير حق على أختام صحيحة أو علامات أو مطبوعات من المنصوص عليها في المادة 209 ووضعها أو استعمالها بطريق الغش أو شرع في ذلك، ويجوز علاوة على ذلك أن يحكم على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 وبالمنع من الإقامة من سنة إلى خمس سنوات على الأكثر» فضلا عن ذلك فإن المادة 213 من نفس القانون تلزم القاضي بالنطق بحكم بالمصادرة في الجرائم المتعلقة بتقليد الطابع والأختام والعلامات والأوراق، وتكون المصادرة في هذه الحالة كتدبير أمن³.

¹ وتتمثل هذه المخالفات في :

- تقليد العلامات المعدة لوضعها باسم الحكومة أو أي مرفق عام على مختلف أنواع السلع أو البضائع أو استعمال هذه العلامات المزورة.

- تقليد خاتم أو طابع أو علامة لأية سلطة أو استعمال الخاتم أو الطابع أو العلامة المقلدة.

- تقليد الأوراق المعنونة أو المطبوعات الرسمية المستعملة في الأجهزة الرئيسية للدولة أو في الإدارات العمومية أو في مختلف جهات القضاء أو باعها أو روجها أو وزعها أو استعمال هذه الأوراق أو المطبوعات المقلدة.

- تقليد أو تزوير الطابع البريدية أو بصمات التخليص أو قسائم الرد التي تصدرها إدارة البريد أو الطابع المالية المنفصلة أو الأوراق أو النماذج المدموغة أو باع أو روج أو وزع أو استعمال الطابع أو العلامات أو قسائم الرد أو الأوراق أو النماذج المدموغة المذكورة وهي مقلدة أو مزورة مع علمه بذلك.

أنظر: المادة 209 فقرة 1 من قانون العقوبات.

² حيث يتم الحرمان من الحقوق التالية:

- العزل أو الإقصاء من جميع الوظائف والمناصب العمومية التي لها علاقة بالجريمة.

- الحرمان من حق الانتخاب أو الترشح ومن حمل أي وسام.

- عدم الأهلية إلى أن يكون مساعدا محلفا، أو خبيرا، أو شاهدا على أي عقد، أو شاهدا أمام القضاء إلا على سبيل الاستدلال.

- الحرمان من الحق في حمل الأسلحة، وفي التدريس، وفي إدارة مدرسة أو الخدمة في مؤسسة للتعليم بوصفه أستاذا أو مدرسا أو مراقبا.

- عدم الأهلية لأن يكون وصيا أو قيدا.

- سقوط حقوق الولاية كلها أو بعضها.

³ وتم النص على عقوبة المصادرة باعتبارها تدابير أمن بموجب المادة 25 من قانون العقوبات، والتي تنص على «يجوز أن يأمر بمصادرة الأشياء المضبوطة كتدبير أمن تدابير الأمن إذا كانت صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها تعتبر جريمة.

ومع ذلك يجوز الأمر بردها لصالح الغير حسن النية» وألغيت هذه المادة بموجب المادة 62 من القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، الجريدة الرسمية رقم 84، والمتضمن تعديل قانون العقوبات، ص 29.

كما تم النص على هذا النوع من المصادرة بموجب المادة 16 من قانون العقوبات، حيث نصت على « يتعين الأمر بمصادرة الأشياء التي تتشكل صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها جريمة، وكذا الأشياء التي تعد في نظر القانون أو التنظيم خطيرة أو مضرّة.

وفي هذه الحالة تطبق المصادرة كتدبير أمن، مهما يكن الحكم الصادر في الدعوى العمومية».

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ويشترط لصحة عقوبة المصادرة أن تكون الأشياء محل المصادرة مضبوطة فعلا وقت صدور الحكم بها، وبخصوص هذا الأخير فإنه لا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم في مخالفة أو جنحة إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، وفي حال ارتكاب جنائية تأمر المحكمة بمصادرة الوسائل التي استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة، أو التي تحصلت عنها، بالإضافة إلى الهبات والمنافع التي منحت كمكافأة لمرتكب الجريمة¹.

وهناك من الباحثين من يرى بأن المصادرة تعتبر عقوبة غير منطقية في مجال الغش الضريبي، بحجة أن تحصيل الضرائب والرسوم والغرامات الجبائية هو الهدف الذي تسعى المصالح الضريبية إلى تحقيقه، في حين أن المصادرة تنصب على الأساليب التدليسية المستعملة لغرض التهرب الضريبي، وغالبا ما يكون محل هذه الممارسات هو إخفاء البضائع أو المداخيل، وفي عدم احترام الفوترة أو التزوير في التصريحات، ومن هنا يأتي الهدف الأساسي من المصادرة والمتمثل في سحب الأشياء المستعملة في التهرب الضريبي لمنع تداولها من قبل مكلفين آخرين، وهو ما أخذ به المشرع الجبائي الجزائري من خلال النص على عقوبة المصادرة في قانون (ض.غ.م)، وعليه فإن مفهوم المصادرة والمتمثل في انتقال ملكية الأشياء والوسائل إلى ملكية الدولة لا يكون الغاية منه إثراء الذمة المالية للدولة².

ثانيا: العقوبات التكميلية.

وهي عبارة عن العقوبات التي تؤثر على سير الشخص الاعتباري، أو النشاط الممارس، لكنها لا تؤدي إلى توقيفه، وتتمثل في العقوبات التالية:

1- عقوبة التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

تأسست هذه العقوبة بموجب المادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006، حيث نصت هذه المادة على «تؤسس لدى المديرية العامة للضرائب بطاقة وطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي

وتختلف المصادرة باعتبارها عقوبة تكميلية عن المصادرة المقررة كتدبير أمن في النقاط التالية:

- لا يمكن الحكم بالمصادرة كعقوبة إلا إذا قضت المحكمة بعقوبة أصلية على ذات المتهم، أما المصادرة كتدبير أمن يتم النطق بحكمها في جميع الأوضاع والظروف، حتى في حال عدم تطبيق عقوبة أصلية على المتهم.

- المصادرة كتدبير أمن وجوبية، إذ يتعين على القاضي الحكم بها، أما المصادرة كعقوبة تكميلية فهي جوازية وغير ملزمة للقاضي، إلا إذا نص القانون صراحة على خلاف ذلك.

أنظر: وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، الموسم الجامعي 2009-2010، ص 180.

¹ أنظر المادة 15 مكرر من قانون العقوبات.

² واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 345.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية¹ وبموجب المادة 74 من قانون المالية لسنة 2021 تم تعديل المادة 13 السابقة وحررت كما يلي «تؤسس لدى المديرية العامة للضرائب البطاقة الوطنية لمرتكبي المخالفات التدليسية».

يسجل في هذه البطاقة مرتكبو المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية والبنكية والمالية² وفي سنة 2013 صدر المرسوم التنفيذي رقم 13-84 الذي يحدد كيفية تنظيم وسير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

وتعرف هذه البطاقة بأنها قاعدة معطيات ممرضة للمعلومات المتعلقة بمرتكبي المخالفات الخطيرة للقوانين والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والمالية والبنكية، وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، سواء كان مرتكب هذه المخالفة شخص طبيعي أو معنوي، ويتم الحصول على هذه المعلومات من طرف وزارة المالية والتجارة وبنك الجزائر³.

وحسب المادة 4 من المرسوم 13-84 السابق، فإنه يسجل في هذه البطاقة الأشخاص الذين يرتكبون المخالفات المتعلقة بالمجالات التالية:

- التملص من الوعاء ودفع الضرائب، والمناورات التدليسية والتصريحات في المجال الضريبي والجمركي والتجاري.
- تحويل الامتيازات الضريبية والجمركية والتجارية عن وجهتها.
- ممارسة الأنشطة التجارية.
- حماية صحة المستهلك.
- العمليات البنكية والمالية.
- الإشهار القانوني.
- المساس بالاقتصاد الوطني.

ونشير إلى أن المخالفات السابقة ذكرت على سبيل المثال لا الحصر، حيث يبقى للمصالح المعنية الحق في تسجيل أي شخص في هذه البطاقة، متى تم تكييف جرمه على أنه مخالفة خطيرة

¹ الأمر رقم 06-04، المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو سنة 2006، المنضمين قانون المالية التكميلي لسنة 2006، الريدة الرسمية عدد 47، الصادرة بتاريخ 23 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 19 يوليو سنة 2006، ص 05.

² القانون رقم 20-16، المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 31 ديسمبر سنة 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، الجريدة الرسمية عدد 83، الصادرة بتاريخ 16 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 31 ديسمبر سنة 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ص 32.

³ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 13-84، المؤرخ في 25 ربيع الأول عام 1434 الموافق لـ 6 فبراير سنة 2013، يحدد كيفية تنظيم البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم الإيداع القانوني لحسابات الشركة، جريدة رسمية عدد 9، الصادرة بتاريخ 29 ربيع الأول 1434، الموافق لـ 10 فبراير سنة 2013، ص 5.

على الأنظمة المالية والاقتصادية للدولة، والمخالفة المقصودة هنا لا يعني بها المخالفة الواردة في تقسيمات الجريمة في قانون العقوبات، وإنما المراد بها الجريمة بصفة عامة.

ويتم تسجيل المكلفين في هذه البطاقة بصفة إجبارية إذا تم معاينة هذه الجرائم من طرف المصالح المؤهلة قانوناً لذلك، و يتم الشطب الفوري للأشخاص والشركات المسجلين في هذه البطاقة إذا ما تم تسوية وضعيتهم، أو بمعالجة الأسباب التي بررت تسجيلهم فيها¹، وتلتزم المصالح الجبائية بإعلام المكلف محل التسجيل أو الشطب في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، في أجل 15 يوم يسري ابتداء من تاريخ توقيع طلب هذا التسجيل أو الشطب من البطاقة، وتتولى المديرية العامة للضرائب تسيير وتنظيم هذه البطاقة، بما في ذلك عمليات التسجيل والشطب².

ويترتب عن التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش الآثار التالية³:

- الاستبعاد من الاستفادة من الامتيازات الضريبية والجمركية المرتبطة بتطوير الاستثمار.
 - المنع من الاستفادة من التسهيلات الممنوحة من الإدارة الضريبية والجمركية والتجارية.
 - الاستبعاد من الصفقات والعمومية والمناقصات.
 - الحرمان من ممارسة عمليات التجارة الخارجية.
- 2- عقوبة إلغاء الامتيازات الجبائية.**

تطبق هذه العقوبة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي المستفيدين من امتيازات جبائية في مجال الاستثمارات أو أي مجالات أخرى تخصها الدولة بعناية خاصة، في إطار تحقيق أهداف معينة يتم تسطيرها ضمن برامج التنمية الاقتصادية أو الاجتماعية، وتم النص على هذه العقوبة بموجب المادة 194 مكرر من قانون (ض.م)، حيث يتم تسليط هذه العقوبة إذا اكتشفت المصالح الضريبية أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم تنفذ، وكذلك في حال عدم استيفاء الشروط التي على أساسها تم منح هذه التحفيزات والامتيازات الضريبية، حيث تؤدي هذه التجاوزات إلى سحب الاعتماد الخاص بهذه الامتيازات، وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين من حق الاستفادة منها، وفي هذه الحالة تصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منها بموجب هذا الاعتماد واجبة الأداء، وعلى المكلفين بها ضرورة تسديدها.

وفي حال التأخير في تسديد الدين الضريبي، يتعرض المكلف بالإضافة إلى تسديد قيمة الضرائب والرسوم دفع غرامة جبائية تحدد قيمتها وفقاً لما ورد في المادة 402 من قانون (ض.م).

¹ أنظر المادة 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 13-84، المتعلق بالبطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

² أنظر المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 13-84، المتعلق بالبطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

³ المادة 82 من قانون المالية لسنة 2021 المعدلة للمادة 29 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

كما تطبق نفس الأحكام السابقة إذا لجأ المستفيدين من الامتيازات الجبائية بعد صدور قرار الاستفادة، إلى ممارسة أساليب وطرق تدليسية، حيث يعاقب المكلف على هذه الممارسات بموجب قرار حائز لقوة الشيء المقضي فيه¹.

3- عقوبة الحرمان من الضمانات الضريبية.

وتفرض هذه العقوبة على المكلفين المتلبسين بارتكاب جريمة التهرب الضريبي، وهو ما نصت عليه المادة 194 مكرر 1 في فقرتها الثانية من قانون (ض.م)، حيث نجد بأن هذه المادة ترتب على جنحة التلبس الجبائي إقصاء المكلفين من الاستفادة من الضمانات التالية:

- **منح آجال لاستحقاقات الدفع:** حيث يجيز التشريع الضريبي للمكلف أن يطلب من قابض الضرائب المختص منح آجال استحقاقات لتسديد قيمة الضريبة المدين بها، ويراعى في قبول هذا الطلب موافقة مصالح الخزينة العمومية، مع دراسة الوضعية المالية لصاحب الطلب، وبموجب هذا الضمان يتم منح المكلف جدول سداد لمدة أقصاها 60 شهرا، مع تعهد المكلف بتسديد 10% على الأقل من مبلغ الضرائب والرسوم المدين بها².

- **طلب التبريرات والتوضيحات:** في إطار مراقبة التصريحات الجبائية يجوز للمصلح الضريبية أن تطلب من المكلف تقديم معلومات أو تبريرات أو توضيحات متعلقة بتصريحاته المكتتبه، ويمنح القانون الضريبي للمكلف أجل 30 يوما للرد على طلب الإدارة الضريبية، وفي حال عدم الرد في حدود هذا الأجل، أو تقديم تبريرات مغلوطة، فإن المصلح الضريبية تلجأ إلى تصحيح الإقرارات الضريبية للمكلف وفقا لقناعتها وتصورها لوضعيته الجبائية، وتلتزم قبل تنفيذ هذا الإجراء بإعلام المكلف، ومنحه أجل لا يتجاوز 30 يوما لإبداء موافقته، أو إرسال ملاحظاته حول عناصر التصحيح المقترحة من طرف الإدارة الضريبية³.

4- عقوبة المنع من التخفيضات.

يتعين على المكلف الجبائي الممارس لأنشطة البيع بالجملة، ضرورة إرفاق تصريحاته الضريبية بجدول تتضمن المعلومات المتعلقة بالزبائن المتعامل معهم، وقد حددت المادة 224 من قانون (ض.م) المعلومات الواجب ذكرها في هذه الجداول والمتمثلة في: (رقم التعريف الجبائي - رقم المادة الخاضعة للضريبة - الإسم واللقب أو العنوان التجاري - العنوان الصحيح للزبون - مبلغ عمليات

¹ أنظر المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² أنظر المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ أنظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
البيع خلال السنة المدنية- رقم التسجيل في السجل التجاري- مبلغ الرسم على القيمة المضافة
المفوتر- تعيين المصلحة المسيرة للملف الجبائي).

فالمنع من التخفيضات هو عبارة عن عقوبة تطبق على كل مكلف يمتن نشاط البيع بالجملة يخالف أحكام وقواعد الالتزام أعلاه، وقد تم النص على هذه العقوبة بموجب المادة 227 فقرة 2 من قانون (ض.م)¹، وتطبق هذه التخفيضات بالنسبة للرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل النهائية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون رسم على القيمة المضافة، وتحدد قيمة هذه التخفيضات ب²:

- يستفيد من تخفيض قدره 30% بالنسبة لمبلغ عمليات البيع بالجملة.
- يستفيد من تخفيض قدره 50% بالنسبة لمبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.

كما تطبق عقوبة المنع من التخفيضات على كل مكلف يلجأ إلى إعداد فواتير مزورة أو فواتير مجاملة، وإذا كان المكلف قد استفاد فعلا من هذه التخفيضات، يستوجب عليه تسديد الضريبة المستحقة الدفع، والتي توافق التخفيض الممنوح³.

5- عقوبة الحجز والتحصيل الفوري لدين الضريبة.

وتختص هذه العقوبة بشكل معين من أشكال التهرب الضريبي، والمتمثل في الامتناع عن دفع قيمة الضريبة، وذلك بعد ربطها ربطا صحيحا، كما أنه لا يمكن تطبيق هذه العقوبة إلا في حالات محددة بموجب القانون.

والمقصود بها هو لجوء المصالح الضريبية إلى حجز السلع والمنتجات الخاصة بالمكلف المدين، والقيام ببيعها لتحصيل الحقوق الضريبية، ونص المشرع الضريبي على إمكانية لجوء قابض الضرائب إلى التحصيل الفوري لدين الضريبي، وذلك بالقيام بالحجز والبيع للسلع والمنتجات، ويكون ذلك في حالات محددة بموجب المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية، وقد حددت هذه المادة حالتين للتحصيل الفوري للضريبة، وتتمثل في:

1- حالات التحصيل الفوري المنصوص عليها في المادة 354 من قانون (ض.م)، وبالرجوع إلى هذه المادة نجدها تحدد مجموعة من الحالات يجوز فيها لقابض الضرائب اللجوء إلى التحصيل

¹ حيث نصت هذه الفقرة على « فضلا عن ذلك ودون الاخلال بالغرزمات المشار إليها في المادة أعلاه، يترتب عن عدم تقديم الجدول المشار إليه في الفقرة الثالثة من المقطع الأول من المادة 224 فقدان التخفيض المشار إليه في المادة 219.»

² أنظر المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ أنظر المادة 219 مكرر فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

الفوري للضريبة، من أجل التصدي ومحاربة الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي، وتتمثل هذه الحالات في:

- الرحيل من المجال الإقليمي لقبضة الضرائب أو القباضة البلدية، أو البيع الطوعي أو الاضطراري، إلا إذا قام المكلف بالتصريح بموطنه الجديد.

- في حالة التنازل أو توقف المؤسسة أو توقف الاستغلال أو التوقف عن ممارسة مهنة غير تجارية أو وفاة المكلف الجبائي أو المستغل، ففي هذه الحالات يطبق التحصيل الفوري بالنسبة للحقوق الضريبية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني.

- الغرامات الجبائية الناتجة كعقوبة على مرتكبي الجرائم الماسة بالتنظيم المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الضرائب والرسوم المشار إليها في المواد 33 و54، ومن 60 إلى 74 من قانون (ض.م).

2- الحالات التي يتحدد التحصيل الفوري فيها بموجب أحكام خاصة.

وبمجرد توافر الحالات السابقة فإنه بإمكان قابض الضرائب توجيه تنبيه للمكلف المعني، وبعد مرور أجل يوم واحد من تاريخ التبليغ يجوز القيام بإجراءات الحجز¹.

وتجيز المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية القيام بالبيع المنفرد لعنصر أو عدة أشياء من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، وذلك بناء على ترخيص من الوالي أو المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات²، وتتم عمليات البيع وفقاً للإجراءات الواردة في المادة السابقة، والمتمثلة في:

- يتم البيع بعد مرور 10 أيام من إصاق الإعلان المتضمن إجراء البيع³، ويتعين تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يلصق إعلان البيع على الباب الرئيسي للمحل أو العمارة، وفي مقر المجلس الشعبي البلدي والمحكمة الموجود في دائرة اختصاصها المحل التجاري المعني بالبيع، كما يلصق في

¹ أنظر المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ ويجب على إعلان البيع أن يشتمل على المعلومات التالية:

_ لقب وإسم وموطن صاحب المحل والقابض المباشر بالمتابعة.

_ الرخصة التي بموجبها يتصرف قابض الضرائب.

_ تحديد العناصر المكونة للمحل التجاري.

_ تحديد طبيعة عمل المحل ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.

_ التحديد الدقيق لمكان ويوم وساعة فتح المزاد.

_ ذكر إسم ولقب القابض الذي يباشر هذا البيع، وعنوان مكتب القباضة التابع له.

أنظر: المادة 1/151 فقرة 2 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

مكتب القابض المكلف بهذا البيع، وينبغي كذلك أن يتم نشر هذا الإعلان في جريدة مؤهلة للنشر في موطن المحل المعني، وذلك في أجل 10 أيام قبل التاريخ المقرر للبيع.

- يتم بيع المحل التجاري أو العناصر المادية له بالمزاد، بشرط أن يكون السعر يفوق أو يساوي السعر الافتتاحي للمزاد، ويتم اللجوء إلى البيع بالتراضي في حال قصور المزاد¹.

- يعد محضر بيع من طرف القابض المكلف بالبيع، وتسلم نسخة منه للمشتري ونسخة لصاحب العقار حيث يشغل المحل التجاري، أما عقد تحويل الملكية فيتم تحريره على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية.

6- عقوبة نشر الحكم وتعليقه.

لهذه العقوبة أثر كبير خصوصا على الشخص المعنوي، فنشر حكم الإدانة له انعكاسات سلبية على سمعة ومكانة المؤسسة أو الشركة، من خلال تأثيرها على المعاملات القائمة مع الزبائن، وينتج عن ذلك تأثير في سير نشاط المؤسسة، لذلك كان الغرض من إقرار هذه العقوبة، هو عرقلة نشاط المؤسسة بإعلام أفراد المجتمع بجرائم المؤسسة المتعامل معها، ففقدان الشخص المعنوي لزيائنه ومتعامليه هو أكبر ضرر يمكن أن يلحق بنوعية الخدمات التي يقدمها، ومدى اقبال الأفراد عليها، وبالتالي إلحاق ضرر مادي بالذمة المالية للمؤسسة جراء نقص المداخل العامة وقلة الأرباح.

وتعرف هذه العقوبة بأنها « إعلان ونشر وإذاعة الحكم والتشهير به، بحيث يصل إلى علم عدد كبير من الناس، بأية وسيلة اتصال سمعية أم مرئية ومهما كانت وسيلة النشر، فيشكل هذا الجزاء تهديدا فعليا للشخص المعنوي، ويمس بمكانته والثقة فيه أمام الجمهور»².

ونص المشرع الجزائري على هذه العقوبة بموجب المادة 18 مكرر من قانون العقوبات، وهي عقوبة تكميلية تطبق على الشخص المعنوي إضافة إلى العقوبات الأصلية، وذلك في حال ارتكابه لجنحة أو جنائية، وتم تنظيم هذه العقوبة بموجب المادة 18 من نفس القانون، والتي بدورها أجازت للمحكمة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم، سواء كان هذا النشر يشمل كل الحكم أو مستخرج منه، وحددت هذه المادة مكان هذا النشر بالجرائد، بغض النظر عن عددها، حيث يمكن أن ينشر الحكم في أكثر من جريدة، كما يعلق كذلك في الأماكن التي يحددها القانون، إلا أن هذا التعليق مرتبط بمدة زمنية محدودة، فلا يمكن أن تتجاوز هذه المدة شهرا واحدا، ويتحمل المعني بالحكم المصاريف المتعلقة بنشره وتعليقه.

¹ أنظر المادة 152 من قانون الإجراءات الجنائية.

² واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 354.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ونلاحظ بأن المادة السابقة قد فرضت عقوبات على كل من يقوم بعرقلة السير الحسن لتنفيذ عقوبة نشر وتعليق الحكم، حيث حددت هذه العقوبة بالحبس من ثلاث أشهر إلى سنتين، وبغرامة جزائية من 25000 إلى 200000 دج، على كل شخص يقوم بإتلاف أو إخفاء أو تمزيق المعلقات المتعلقة بالأحكام، وفي هذه الحالة تأمر المحكمة بإعادة تنفيذ الحكم من جديد وتعليق حكم الإدانة في الأماكن المخصصة له، ويكون ذلك على نفقة المتسببين في هذه العرقلة.

مما سبق نستنتج بأن المشرع الجزائري والضريبي لم يواكبا التطور الحاصل في مجال الإعلام، ففي العصر الحديث تعتبر وسائل الإعلام السمعية والبصرية الوسيلة الأسرع والأضمن لنشر لمعلومة، فهذا التطور ألقى بظلاله على فعالية وسائل الإعلام المقروءة كالجرائد والمجلات، والتي أصبح الإقبال عليها ضعيفان ويكاد ينحصر في شريحة معينة من المجتمع، نفس الشيء ينطبق على أماكن تعليق الأحكام، والتي يقل كذلك الإقبال عليها، وبالتالي فإن الجرائد لم تعد الوسيلة الأمثل لتحقيق الغاية المرجوة من نشر الأحكام، لذلك يتعين على المشرع النص على إمكانية استعمال الإذاعة والتلفزيون كوسيلة لنشر الأحكام القضائية.

وفي الواقع نشاهد بأن بعض القنوات التلفزيونية أو الإذاعية تقوم بنشر مقروء الأحكام القضائية، إلا أن هذا لا يكون إلا بالنسبة للقضايا والجرائم الكبيرة الشاغلة للرأي العام، بينما النص على إمكانية النشر في وسائل الإعلام السمعية والبصرية كوسيلة لنشر الأحكام القضائية وبموجب نصوص قانونية، يجعل منها متاحة للتنفيذ بالنسبة لكل الجرائم مهما كانت طبيعتها أو حجمها.

أما المشرع الضريبي فقد سلك طريقين في تقرير عقوبة نشر الأحكام وتعليقها، فإما أن يكون النطق بها جوازياً، أين يخضع لسلطة وتقدير قاضي الحكم، والذي يقوم بتكييف وقائع الجرم المعروضة أمامه، ويرى إن كان هناك أهمية أو ضرورة للنطق بنشر الحكم وتعليقه من عدمه، فنجد مثلاً المادة 6/303 من قانون (ض.م) تجيز أن تأمر المحكمة بنشر الحكم بتمامه أو باختصاره، وذلك في الجرائد التي تعينها، وتعليقه في الأماكن التي تحددها، ونفس الحكم تم النص عليه بموجب المادة 550 من قانون (ض.غ.م) حيث نصت هذه المادة على إمكانية قيام المحكمة بالنسبة للمخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية، بالأمر بنشر الحكم بتمامه أو بتلخيص منه في الجرائد التي تعينها، ويعلق في الأماكن المخصصة لذلك، ويكون تنفيذ هذه العقوبة على نفقة المحكوم عليه، كما تم النص على جوازية تطبيق هذه العقوبة في المادة 134 من قانون الرسم.

وعلى خلاف ما ورد في المواد السابقة، فإنه يمكن أن يكون النطق بهذا الحكم وجوبي وإلزامي و على القاضي أن يحكم به من تلقاء نفسه، مهما كانت الظروف والأوضاع المتعلقة

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

بالقضية المرفوعة، فنجد بأن القانون الضريبي وفي حالات محددة يجرّد القاضي من السلطة التقديرية المخولة له، ويلزمه بالحكم بعقوبة نشر الحكم وتعليقه، فقد تضمنت العديد من النصوص الضريبية الإشارة إلى هذه المسألة، وقد اتفقت جميع هذه النصوص على أن العود في ارتكاب الجرائم الضريبية، وفي أجل خمس سنوات بعد حكم الإدانة الأول، يترتب عنه إلزامية النطق بنشر الحكم وتعليقه.

ف نجد مثلا المادة 546 من قانون (ض.غ.م) والتي تناولت موضوع العود، نصت في فقرتها الثانية على « وإن لصق إعلان الحكم ونشره يؤمر بهما في جميع الحالات المنصوص عليها في هذه المادة، ضمن الشروط المحددة في المادة 550 أدناه»¹ ونصت أيضا المادة 130 من قانون الرسم بضرورة الحكم بنشر الحكم وتعليقه بالنسبة لكل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون، ويرتكب الجاني في غضون خمس سنوات بعد حكم الإدانة مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة.

7- عقوبة سحب التوطين البنكي.

في إطار تنظيم عمليات الاستيراد ألزم المشرع جميع المستوردين بضرورة الحصول على رخصة التوطين المصرفي، والتي يتم تقديمها من طرف البنك المتعامل معه، من أجل مباشرة عمليات الاستيراد، ويعرف التوطين المصرفي على أنه «اختيار قبل إنجاز العملية، بنكا له صفة الوسيط المعتمد، يتعهد بالقيام لديه بالعمليات والشكليات المصرفية باعتباره الوحيد المؤهل لمنح وإجراء تدفقات الأصول في شكل تحويل أو ترحيل، والمتعلقة بالاستيراد وتصدير السلع والخدمات، والتي عادة ما يحكمها وثيقة تجارية»².

وقد أسس المشرع الجبائي رسم خاص بالتوطين المصرفي، وذلك بموجب المادة 2 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005، والتي تنص على «يؤسس رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد.

ويسدد هذا الرسم بسعر قدره 10000 دج، عند كل طلب يتعلق بفتح ملف للتوطين المصرفي خاص بعملية الاستيراد، ويسدد لدى قابض الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن

¹ وتنص المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة على «تستطيع المحكمة فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية، أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي تعينها ويعلق في الأماكن التي تعينها، والكل على نفقة المحكوم عليه».

وهو نفس ما نصت عليه المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الثانية.

² بولقناطر سهام، رسم التوطين البنكي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، عدد 1، 2018/03/05، ص 453، ص 454.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
ذلك¹ وتم تعديل هذه المادة بموجب المادة 63 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009²، وذلك بإضافة فقرتين إلى المادة 2 السابقة، وهما الفقرة 2 و 3، ونصت الفقرة 2 على « تحدد تعريفه الرسم بـ 3% من مبلغ التوطين بالنسبة لاستيراد الخدمات» أما الفقرة 3 فنصت على « تعفى من الرسم سلع التجهيزات والمواد الأولية غير الموجهة لإعادة بيعها على حالتها بشرط اكتتاب تعهد قبل كل عملية استيراد».

كما تم تعديل المادة السابقة بموجب المادة 62 من قانون المالية لسنة 2012³ بإضافة فقرة تتعلق بإعفاء عمليات استيراد الخدمات المنجزة في إطار عمليات التأمين من الرسم على التوطين البنكي، وتم تعديلها كذلك بموجب المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، وذلك بإضافة فقرة تنص على « يسدد الرسم بمعدل 0,3% من مبلغ عملية استيراد السلع والبضائع دون أن يقل مبلغ الرسم عن 20000 دج»⁴.

وتطبق عقوبة سحب التوطين المصرفي أثناء منح شهادة الدفع الخاصة بالرسم على التوطين البنكي، حيث يقوم قابض الضرائب التابع لمديرية كبريات المؤسسات، أو التابع للمديرية الولائية للضرائب وذلك حسب الحالة، بتسليم المستوردين استمارة تتعلق بمنح شهادة دفع رسم التوطين، ويتم ملأ هذه الاستمارة من طرف المستوردين، ولقابض الضرائب المختص أجل ثمانية أيام لقبول أو رفض الطلب، وذلك بعد التحقق من العناصر التالية⁵:

- صحة المعلومات المدونة في الاستمارة المودعة.
- التأكد من احترام المكلف لالتزاماته الجبائية، والتقديم بتقديم تصريحاته الجبائية ودفع الضرائب المترتبة عليه.

- التحقق من عدم تسجيل المستورد في الملف الوطني للغشاشين، أو ملف المستوردين غير المتواجدين في العناوين المصرح بها.

ففي حالة تأكد قابض الضرائب من احترام المستورد للعناصر السابقة، فإنه يقوم بالتأشير على استمارة التوطين المصرفي، وفي حال ثبوت أي مخالفات للتشريع الضريبي يتم رفض هذا الطلب، مع

¹ الأمر رقم 05-05، المؤرخ في 18 جمادى الثانية عام 1426 الموافق 25 يوليو سنة 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية عدد 52، الصادرة بتاريخ 19 جمادى الثانية عام 1426 الموافق 26 يوليو سنة 2005، ص 3.

² الأمر رقم 01-09، المؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق 22 يوليو سنة 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية عدد 44، الصادرة بتاريخ 04 شعبان عام 1430 الموافق 26 يوليو سنة 2009، ص 15.

³ القانون رقم 11-16، المؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر سنة 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72، الصادرة بتاريخ 4 صفر عام 1433 الموافق 29 ديسمبر سنة 2011، ص 19.

⁴ الأمر رقم 01-15، المؤرخ في 7 شوال عام 1436 الموافق 23 يوليو سنة 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية عدد 40، الصادرة بتاريخ 7 شوال عام 1436 الموافق 23 يوليو سنة 2015، ص 21.

⁵ بولقناطر سهام، مرجع سابق، ص 463.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
تحديد أسباب هذا الرفض، وإلزام المستورد بضرورة تدارك هذه المخالفات للسماح له بممارسة نشاطه، حينها يقوم المكلف بتقديم طلب جديد للحصول على شهادة التوطين المصرفي¹.

المطلب الثاني: الأحكام الخاصة بالعقوبة في المجال الجبائي.

تخضع العقوبة في المجال الجزائي إلى مجموعة من الأحكام يتم العمل بها قبل أو بعد إقرار العقوبة، ويترتب عن هذه الأحكام إما التخفيف أو التشديد في العقوبة، وهناك نوع خاص من العقاب المفروض على الجرم الضريبي يتم عن طريق الإحالة، وهو ما سنبينه في (الفرع الأول) كما تخضع العقوبة كذلك إلى مجموعة من الأحكام تتعلق بتنفيذها، وهو ما سنعالجه في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الأحكام الخاصة بتطبيق العقوبة.

وهي عبارة عن الأحكام التي تؤثر في درجة العقوبة، المتمثلة في العود في الجريمة، تخفيف العقوبة، والجمع بين العقوبات، بالإضافة إلى العقوبات الخاصة.

أولاً: العود في جريمة التهرب الضريبي.

نص المشرع الضريبي على أحكام خاصة يتم تطبيقها على المكلفين بالضريبة في حالة العود في خرق القوانين والقواعد الضريبية، حيث ينتج عن هذه الحالة العديد من الآثار تتعلق بدرجة العقاب المفروض على المكلف المخالف للقوانين والتنظيمات الجبائية.

1- مفهوم العود في مجال التجريم.

ويعرف العود في مجال التجريم والعقاب بأنه « العودة إلى الجريمة من قبل شخص سبق الحكم عليه نهائياً بالإدانة من أجل جريمة أخرى، بالتالي يعتبر العود سبباً لتشديد العقوبة لأن الحكم السابق لم يفلح في رده عن ارتكاب جريمة أخرى»² ويعرف كذلك بأنه « هو حالة الشخص الذي يرتكب جريمة أو أكثر بعد الحكم عليه نهائياً من أجل جريمة، وهذه الحالة تكون من تكرر وقوع جريمة مماثلة أو مختلفة يرتكبها نفس الشخص بعد أن يتم الفصل نهائياً في الأولى وبمعاقبته قبل ارتكاب الجريمة الجديدة»³.

وقد نظم المشرع الجزائي أحكام العود بموجب المواد من 54 إلى 60 من قانون العقوبات، حيث نصت المادة 54 مكرر 3 على حالة العود المرتكب من طرف الشخص الطبيعي، حيث نصت

¹ وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 188.

² نفس المرجع السابق، ص 164.

³ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 285.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

هذه المادة على « إذا سبق الحكم على شخص طبيعي من أجل جنحة وارتكب خلال الخمس (05) سنوات التالية لقضاء العقوبة السابقة نفس الجنحة أو جنحة مماثلة بمفهوم قواعد العود، فإن الحد الأقصى لعقوبة الحبس والغرامة المقررة لهذه الجنحة يرفع وجوبا إلى الضعف»¹ أما بالنسبة لحالات العود المرتكبة من طرف الشخص الاعتباري فقد تم النص عليها بموجب المادة 54 مكرر 5 من القانون السابق.

وعرف المشرع الضريبي العود بنص المادة 547 من قانون (ض.غ.م)² بنصها على «يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة يكون قد عوقب بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون وارتكب في أجل خمس سنوات بعد حكم الإدانة مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة»³ فمن خلال هذا التعريف للعود الضريبي نلاحظ بأنه مختلف عن العود الوارد في المادة 54 من قانون العقوبات، ويظهر هذا الاختلاف في النقاط التالية:

- بالنسبة للمدة المقررة للعود، نجد بأن المشرع الضريبي قد حدد هذه المدة بخمس سنوات، وهذا بالنسبة لجميع الجرائم الضريبية بما فيها جريمة الغش الجبائي، فكل مكلف يرتكب جريمة بعد مرور خمس سنوات من حكم الإدانة الأول، تطبق عليه أحكام العود حسب القانون الضريبي، أما بالنسبة لقانون العقوبات فإن الأمر مختلف، فهو لم يحدد المدة بفترة موحدة تسري على جميع الجرائم مهما كان نوعها، بل نجد بأن هذه المدة تختلف باختلاف درجة الجريمة، فالمادة 54 مكرر 1 من قانون العقوبات تحدد هذه المدة بعشر سنوات، في حين تحددها المادة 54 مكرر 2 من نفس القانون بخمس سنوات.

- بالنسبة لبداية سريان أجل العود السابق، هناك اختلاف كبير بين القانونين، فحسب التشريع الضريبي فإن هذه المدة يبدأ سريانها من تاريخ النطق بالحكم النهائي للإدانة الأول، أما في قانون العقوبات فإن هذا الأجل يبدأ احتسابه من تاريخ قضاء العقوبة المقررة للجريمة الأولى، سواء كانت

¹ فهذه المادة تخص حالة محددة من حالات العود، فقد وردت العديد من حالات العود ضمن نفس القانون، فنجد مثلا بأن حالات العود الخاصة بالشخص الطبيعي تم النص عليها بموجب المواد من 54 مكرر إلى 54 مكرر 4، أما حالات العود الخاصة بالشخص المعنوي فقد تم النص عليها بموجب المواد من 54 مكرر 5 إلى 54 مكرر 9.

² كما تم النص عليه كذلك بموجب المواد التالية:

- المادة 131 من قانون الرسم.

- المادة 120 من قانون التسجيل.

- المادة 3/35 من قانون الطابع.

³ ونشير إلى أن المشرع الضريبي يستخدم مصطلح مخالفة للدلالة على الجريمة بجميع أنواعها سواء كانت مخالفة أو جنحة أو جريمة وليس المقصود به المخالفة الواردة في تقسيمات الجريمة حسب قانون العقوبات بالإضافة إلى الجنحة والجناية، وقد تكررت هذه الحالة في العديد من النصوص الضريبية، لذلك نرى بأنه من الضروري على المشرع الجبائي تدارك هذا الخلل بتغيير هذا المصطلح.

ومن بين المواد التي ورد فيها هذا المصطلح نجد المادة 549 و 550 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 35 من قانون الطابع.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

هذه العقوبة تتمثل الحبس أو السجن بالنسبة للشخص الطبيعي أو الغرامة والغلق المؤقت بخصوص الشخص المعنوي.

- وبالنسبة لنوع الجريمة نلاحظ بأن المشرع الجبائي لا يعتد بنوع الجريمة في تطبيق أحكام العود، فمن خلال المادة 547 من قانون (ض.غ.م) نلاحظ بأن العود يطبق على جميع الجرائم المتعلقة بالتشريع الجبائي، وهذا بغض النظر عن طبيعة هذه الجريمة سواء كانت مخالفة أو جنحة أو جناية، وهو نفس التوجه الذي سلكه المشرع الجزائي، إلا أن هذا الأخير يأخذ بطبيعة الجريمة في تحديد المدة القانونية المقررة لتطبيق حالة العود والتي تختلف من المخالفة إلى الجنحة والجناية.

ويتفق كل من القانون الضريبي وقانون العقوبات في إخضاع الشخص الطبيعي والمعنوي لأحكام العود، إلا أنهما يختلفان في تحديد نوع العقوبة المسلطة على كل منهما، فنجد بأن معظم النصوص الضريبية ترتب على حالة العود تشديد العقوبة المقررة للجريمة عند الإرتكاب الأول لها إلى الضعف، في حين أن قانون العقوبات قام بحصر حالات العود ورتب على حالة عقوبة خاصة بها¹.

2- شروط تطبيق أحكام العود في جريمة التهرب الضريبي.

يعتبر العود من بين الحالات الخاصة التي يتعرض لها الجاني، وينتج عنه آثار تمس بحريته وبذمته المالية، لذلك فإن المشرع وضع له ضوابط وأحكام يتعين على القاضي التحقق منها أثناء إقرار حالة العود، وتتمثل شروط العود في الجرائم الضريبية في النقاط التالية:

- صدور حكم نهائي فاصل في الجريمة الأولى²، بمعنى أن يكون الحكم حائزاً لحجية الشيء المقضي فيه، وذلك بعد استتفاذ كل طرق الطعن المتاحة قانوناً، ولا يشترط في هذا الحكم قد تم تنفيذه فعلياً، بل يطبق حتى على العقوبات السارية.

- أن تكون الجريمة الثانية مماثلة للجريمة، ويثار التساؤل في هذه المسألة حول طبيعة هذا التماثل، بمعنى هل يجب أن تكون الجريمتان تتعلق بخرق قواعد قانون ضريبي معين، أو أن ذلك يسري حتى بالنسبة لباقي القوانين الضريبية، أي أن الجريمة وقعت خرقاً لقواعد التشريع الضريبي بجميع قوانينه، فتعريف العود الوارد في القوانين الضريبية يشترط بأن تكون كلا الجريمتين متعلقان بنفس القانون الضريبي، فجريمة التهرب الضريبي المرتكبة عن طريق خرق قواعد قانون الضرائب المباشرة تعتبر في حالة عود إذا تم معاودة نفس الجريمة ضمن قانون الضرائب المباشرة، أي أن التماثل يجب أن

¹ انظر المواد من 54 مكرر إلى 54 مكرر 10 من قانون العقوبات.

² والمقصود بالجريمة الأولى هي الجريمة السابقة المطابقة للجريمة الثانية، وليس المقصود به أول جريمة يرتكبها المكلف، فقد يرتكب الشخص العديد من الجرائم، إلا أن العود يتعلق بأخر جريمة ترتكب مقارنة بما قبلها.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

يكون خاصا بنوع القانون الضريبي، وليس بالتشريع الضريبي ككل، فلو ارتكب الجاني السابق جريمة تهرب ضريبي عن طريق مخالفة أحكام قانون الرسم مثلا، لا يعتبر في هذه الحالة في حالة عود، رغم تتطابق الجريمتين إلا أنهما يختلفان في موضوع كل منهما، إلا أنه ينبغي على تماثل الجرائم في التشريع الضريبي أن يكون عاما، أي يخص كل القوانين الضريبية، طالما أن النتيجة الجرمية هي واحدة، وتتمثل في عدم تسديد الضريبة، كما أن المصلحة المراد حمايتها من مختلف القوانين الضريبية هي واحدة وتتمثل في حماية المال العام للدولة، وبالتالي فإنه من غير المعقول عدم اعتبار المكلف في حالة عود إذا ارتكب جريمتي تزوير في الإقرارات الضريبية خرقا لقانونين ضريبيين.

- ويشترط كذلك في العود أن تكون الجريمة الثانية قد ارتكبت في أجل خمس سنوات من تاريخ صدور الحكم المتعلق بالجريمة الأولى.

بالإضافة إلى الشروط السابقة، فإنه ينبغي في الحكم الصادر في الجريمة الأولى الشروط

التالية¹:

- أن يكون الحكم ما زال قائما، أي أنه لم تنزل آثاره بسبب العفو الشامل أو رد الاعتبار أو صدور قانون جديد ينزع الطابع الجرمي عن الأفعال المادية المكونة للجرم الأول وغيرها.

- أن تكون العقوبة المحكوم بها جنائية، فلا يعتد بالتدابير الوقائية المعمول بها في مجال الأحداث، إلا أن هذا الشرط لا يمكن إعماله في مجال التهرب الضريبي، والذي لا يتصور ارتكابه إلا من طرف المكلف الضريبي، وهذا الأخير هو عبارة عن شخص طبيعي بالغ أو شخص معنوي، فجميع العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي لا تخرج عن الغرامة أو الحبس.

- أن تكون العقوبة أصلية وليست تبعية أو تكميلية، إلا أن العقوبات التكميلية لا يتم الحكم بها منفردة، بل تكون ملتصقة بعقوبة أخرى أصلية.

3- آثار العود في جريمة التهرب الضريبي.

إن العود الجنائي يرتبط بالأساس بمجال العقاب، فالمشرع الجزائي يهدف من وراء تسليط العقوبة إلى تعديل سلوك الشخص السلبي، وجعله فرد صالح داخل المجتمع، ومحاولة القضاء على كل المؤشرات الجرمية التي تغلب على طبعه وسلوكه، فالعود يقرر نتيجة لعدم فاعلية العقوبة المطبقة على الجاني، وعدم تمكنها من تحقيق الغاية من تسليطها عليه، لذلك يلجأ المشرع إلى تطبيق نظام عقابي مخالف لعله يكون كفيلا بتحقيق أهداف العقوبة.

ويترتب على العود في الجرائم الضريبية الآثار التالية:

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص من 286 إلى 288.

أ- تشديد العقوبة.

تعتبر القوانين الضريبية العود في الجريمة بمثابة سبب من أسباب تشديد العقوبة، أي بفرض عقوبة تساوي ضعف العقوبة المقررة للجريمة، وذلك حسب ما ورد في المادة 546 من قانون (ض.غ.م)، والتي تقر بأن العود ينتج عنه بحكم القانون مضاعفة الغرامات الجبائية والجزائية المقررة بالنسبة للجريمة الأولى، كما ينتج عن ذلك أيضا مضاعفة عقوبات الحبس المقررة أو المحتمل إقرارها بخصوص الجريمة الأولى¹.

كما تنص كذلك المادة 130 من قانون الرسم على مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية على كل مكلف يكون في حالة عود، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى²، فنلاحظ بأن العود في الجريمة الضريبية ينتج عنه مضاعفة العقوبة مهما كان نوعها، سواء كانت عبارة عن غرامات جبائية أو جزائية أو تمثلت في عقوبات سالبة للحرية.

ب- استبدال العقوبة.

والمقصود به إقرار عقوبة الحبس رغم أن الجريمة الأولى يعاقب عليها بغرامة مالية، ويطبق هذا الأثر في حالة المانع الذي يحول تمكن المصالح الضريبية من ممارسة الرقابة الجبائية، وهو ما أجمعت عليه جميع القوانين الضريبية، فبالرجوع إلى نص المادة 37 من قانون الطابع نجدها تفرض غرامة جبائية على كل مكلف يمنع أعوان الرقابة الجبائية من القيام بمهامهم، وفي حالة العود يمكن للجهة القضائية أن تطبق عليه عقوبة الحبس لمدة تتراوح من ستة أيام إلى ستة أشهر، وهو كذلك ما نصت عليه المادة 122 فقرة 3 من قانون الرسم، ونجد كذلك المادة 304 من قانون (ض.م) تنص في فقرتها الخامسة على « وفي حالة العود، يجوز للمحكمة أن تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة حبس مدتها من ستة (6) أيام إلى ستة (6) أشهر».

وهناك حالات أخرى لاستبدال العقوبة، وهي حالة العود التي تم النص عليها بموجب المادة 130 من قانون الرسم، فحسب الفقرة الثالثة من هذه المادة، فإن استبدال العقوبة في حالة العود يطبق على العود في المخالفات التالية³:

- كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، أو استعمال طرق تدليسية في هذه المخالفات.

¹ ونفس درجة التشديد تم النص عليها بالمادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² نفس الحكم تم النص عليه بموجب المادة 2/120 من قانون التسجيل، والمادة 2/35 من قانون الطابع.

³ أنظر المادتين 114 و 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- عدم قيام كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة بتعليق لوحة معلومات عند مدخل المبنى الذي يمارس فيه نشاطه، تتضمن الاسم واللقب وعنوان المؤسسة وطبيعة النشاط.

- عدم قيام الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغالا عقارية ويلجئون في ممارسة نشاطهم إلى مقاولين من الباطن، بإيداع تصريح قبل نهاية الشهر الذي يلي بداية أعمال المقاول من الباطن، لدى مفتشيات الرسم على رقم الأعمال والضرائب، للدائرة التي يتبعونها.

- عدم قيام الأشخاص الذين ينجزون أشغال عقارية بتعليق لوحة أمام الورشة التي يشغلون فيها، تتضمن الاسم واللقب، وعنوان الشركة والمقاول، وطبيعة النشاط، و اسم صاحب المشروع.

فجميع المخالفات السابقة يترتب عن العود فيها استبدال عقوبة الغرامة بالحبس من سنة أيام إلى سنة أشهر.

ج- مضاعفة الرسوم.

تفرض القوانين الضريبية على مرتكبي الجرائم الضريبية بالتملص من الضرائب والرسوم، دفع قيمة هذه الضرائب إضافة إلى تطبيق العقوبات لمثل هذه الجرائم، إلا أنه وفي حالة العود يتم مضاعفة هذه الضرائب والرسوم، ولنسب تختلف على حسب كل قانون ضريبي.

ففي قانون الرسم تقدر هذه النسبة بثلاث أضعاف قيمة الرسوم المتهرب منها، وهو ما ورد في الفقرة الثانية من المادة 130 من قانون الرسم، بشرط أن لا تقل هذه القيمة عن 5000 دج، وترفع هذه النسبة إلى أربعة أضعاف مبلغ الرسوم والضرائب المتهرب منها، دون أن تقل هذه القيمة عن 5000 دج وهذا في مجال قانون التسجيل¹.

وتنص المادة 2/35 فقرة 2 من قانون الطابع على «وتضاعف عقوبات السجن المنصوص عليها عند الاقتضاء في المخالفة الأولى» ونفس النسبة تم اعتمادها في مجال الضرائب غير المباشرة².

بالإضافة إلى الآثار السابقة فإن العود في الجريمة الضريبية ينتج عنه بقوة القانون الأمر بنشر الحكم وتعليقه وهو ما تم النص عليه في جميع القوانين الضريبية³.

¹ أنظر المادة 2/120 من قانون التسجيل.

² أنظر المادة 546 فقرة 2 من قانون الضرائب غير المباشرة.

³ مثال ذلك ما نصت عليه المادة 2/35 فقرة 3 من قانون الطابع.

ثانيا: الجمع بين العقوبات في المادة الجبائية.

وحسب المادة 303 من قانون (ض.م) فإن الجمع بين العقوبات الجزائية لمرتكبي جرائم التهرب الضريبي كان معمول به قبل سنة 2003، أين كان للقاضي السلطة التقديرية في الجمع بين عقوبة الحبس والغرامة، أو الحكم بإحدى العقوبتين، وذلك حسب ما ورد في عبارات المادة 303 من قانون (ض.م) أين جاء النص فيها على عقوبة الحبس والغرامة، أو بإحدى العقوبتين، وبالتالي تم فتح المجال أمام القاضي لاختيار نوع الجزاء الذي يراه مناسبا لردع مرتكب جريمة التهرب الضريبي، إلا أنه وبعد تعديل المادة 303 السابقة، بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003¹ تم سحب السلطة التقديرية للقاضي في مجال الجمع بين عقوبتي الحبس والغرامة، حيث عرف التشريع الضريبي في هذه الفترة نوع من التشديد في العقوبات، وذلك سعيا منه لإرساء أسلوب ردعي كفيل بالتصدي لكل عمليات وأساليب الغش والتهرب الضريبي.

وقد تخلى المشرع الضريبي عن التوجه أعلاه، وذلك بتعديل المادة 303 من قانون (ض.م) بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012² والسارية المفعول، أين تم منح السلطة التقديرية للقاضي في مجال الجمع بين العقوبات الجزائية، وذلك بدليل احتواء هذه المادة على عبارة " أو بإحدى العقوبتين" وذلك عند النص على عقوبة الحبس والغرامة المالية.

ونلاحظ بأن المشرع الجزائري وبموجب المادة 36 من قانون العقوبات، يقر صراحة بإمكانية جمع العقوبات المالية ما لم يقرر القاضي خلاف ذلك بنص صريح، والمقصود بالعقوبات المالية في هذه المادة هو الغرامات الجزائية، أما الجمع بينها وبين الغرامات الجبائية، فإنه يجد أساسه في التشريع الضريبي.

وبالعودة إلى الفقرة 5 للمادة 303 من قانون (ض.م) نجدها تنص على « تجمع العقوبات المنصوص عليها من أجل قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها»³ فنص المادة يبين بأن القاضي ملزم بالجمع بين العقوبات الجزائية والعقوبات الجبائية المقررة ضد المكلف المرتكب

¹ القانون رقم 02-11، المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق 24 ديسمبر سنة 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية عدد 86، الصادرة بتاريخ 21 شوال عام 1423 الموافق 25 ديسمبر سنة 2002، ص 9.

² القانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر سنة 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72، الصادرة بتاريخ 4 صفر عام 1433 الموافق 29 ديسمبر سنة 2011، ص 6.

³ وتم النص على هذا الحكم بموجب المواد:

_ 194 مكرر 1 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

_ المادة 5/35 من قانون الطابع.

_ المادة 133 من قانون الرسم.

_ المادة 549 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

للجرم الضريبي، وإذا كان القاضي يتمتع بالسلطة التقديرية في الجمع بين العقوبات الجزائية، فإن هذه السلطة مقيدة في مجال الجمع بين العقوبات الجزائية والجبائية، والتي يتعين عليه الحكم بها معاً.

ومن جهته فإن المشرع الضريبي قد أقر مبدأ الجمع بين العقوبات الجبائية من نفس النوع، وذلك من خلال نص المادة 3/193 من قانون (ض.م) والتي تقر صراحة بجمع الزيادة المالية المطبقة كعقوبة لمخالفة الأنظمة الضريبية، حيث نصت هذه المادة على «تجمع الزيادات المقررة في المقطع الأول من هذه المادة عند الاقتضاء مع تلك المقررة في المادة 192 (المقطعان الأول والثاني)» كما أن المادة 194 مكرر 1 من قانون (ض.م) جاءت بحالة أخرى من حالات الجمع بين العقوبات، وهي حالة تعدد الجرائم الضريبية لنفس المكلف، وكان العقاب المفروض على هذه الجرائم هو الغرامة الجبائية، فإن يجوز الجمع بين هذه الغرامات.

والجمع بين العقوبات السالبة للحرية يعتبر خرقاً صريحاً لقواعد التجريم والعقاب، ففي هذه المسألة يأخذ المشرع الجزائي في فرض العقوبة استناداً إلى الوصف الأشد للأفعال المرتكبة¹، حيث أنه وفي حال تعدد الجرائم المعروضة في وقت واحد أمام المحكمة، بين جنايات وجنح، فإنه لا يمكن الجمع بين العقوبات السالبة للحرية المحكوم بها ضد هذه الجرائم، وإنما يتم النطق بالعقوبة السالبة للحرية القصوى، وكاستثناء عن الأصل، فإنه يجوز الجمع بينها إذا كانت من طبيعة واحدة، بشرط ألا تتجاوز الحد الأقصى للعقوبة المقررة للجرائم المرتكبة، وذلك في حال صدور عدة أحكام ضد المتهم².

كما تنص المادة 38 من قانون العقوبات على «ضم العقوبات في مواد المخالفات وجوبي» فهنا المشرع الجزائي خرج عن قاعدة عدم جمع العقوبات السالبة للحرية، بل جعلها وجوبية في مجال المخالفات، إلا أن هذا الجمع لا يؤثر بشكل كبير في حرية المتهم، كون الحد الأقصى للحبس المطبق على المخالفات لا يتجاوز الشهرين.

ثالثاً: العقوبات الخاصة لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي.

وتتمثل هذه العقوبات في تطبيق العقوبات التي تمت الإحالة إليها من طرف نصوص القوانين الضريبية، والعقوبات المطبقة على موظفي المصالح الضريبية.

¹ حيث تنص المادة 32 من قانون العقوبات على «يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يحتمل عدة أوصاف بالوصف الأشد من بينها».

² أنظر المادة 34 و 35 من قانون العقوبات.

1- العقوبات الخاصة عن طريق الإحالة.

والمقصود بها تلك العقوبات التي تم النص عليها بموجب قوانين أخرى غير القوانين

الضريبية، وذلك نظرا لارتباطها بالمجال الجبائي والضريبي، أو تم الإحالة إليها بموجب التشريع الضريبي.

ف نجد مثلا بأن القانون 04-08 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، قد فرض عقوبات على كل مخالفة وخرق لقواعد تنظيم المحل الضريبي، لغرض التهرب أو محاولة التهرب من الالتزامات الضريبية، فحسب المادة 31 من هذا القانون، فإن ممارسة نشاط تجاري قار دون التسجيل في السجل التجاري، يترتب عنه غلق المحل التجاري للشخص الطبيعي أو المعنوي، مع فرض غرامة تتراوح قيمتها من 10000 إلى 100000 دج، ويترتب على ممارسة أنشطة تجارية غير قارة دون التسجيل في السجل التجاري، فرض غرامة تحدد قيمتها بين 5000 و 50000 دج¹.

وحسب القانون أعلاه يعاقب كذلك كل من يدلي بتصريحات غير صحيحة أثناء التصريح لدى مصالح السجل التجاري، بغرامة من 50000 إلى 500000 دج²، كما أن عدم التقيد بالأنشطة الواردة في السجل التجاري، بمزاولة نشاط غير وارد في السجل التجاري، ينتج عنه الغلق الإداري المؤقت للمحل التجاري لمدة شهر، وغرامة مالية من 20000 إلى 200000 دج، ويتم الحكم بشطب السجل التجاري في حال عدم القيام بالتسوية اللازمة، وذلك بإدراج الأنشطة الممارسة كلها ضمن بنود مستخرج السجل التجاري أو الامتناع عن ممارستها³.

وقد يلجأ المكلف إلى ممارسة الأساليب التدليسية على مستخرج السجل التجاري، وذلك من خلال التقليد أو التزوير في هذه الوثيقة، فيعاقب حينها بما نصت عليه المادة 34 من القانون 04-08 السابق، والتي تقرر عقوبة الحبس من ستة أشهر إلى سنة، وبغرامة من 100000 إلى 1000000 دج، كما يجوز للقاضي أن يأمر بغلق المحل التجاري والمنع من مزاولة النشاط لمدة أقصاها خمس سنوات.

ويعتمد المشرع الضريبي في تقرير بعض العقوبات بالإحالة إلى نصوص قانون العقوبات، في تطبيق العقوبة المقررة للفعل المضر بالمصالح الضريبية، ويتعلق ذلك ببعض الجرائم الضريبية التي تمتاز بدرجة خطورة عالية.

¹ أنظر المادة 32 من قانون رقم 04-08 مؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 غشت سنة 2004، يتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، الجريدة الرسمية رقم 52، الصادرة بتاريخ 2 رجب 1424 الموافق لـ 18 غشت سنة 2004، ص 8.

² أنظر المادة 33 من القانون رقم 04_08 السابق.

³ أنظر المادة 41 من القانون رقم 04_08 السابق.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ف نجد مثلاً بأن المادة 33 من قانون الطابع تنص في فقرتها الثانية على تطبيق العقوبات الواردة في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات، على كل مكلف يلجأ إلى تقليد أو تزيف أو تزوير البصمات، أو استعمال بصمات مزورة، وبالرجوع إلى نص المادة 209 من قانون العقوبات السابقة الذكر نجدها تحدد هذه العقوبة بالحبس من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة تتراوح بين 500 و 10000 دج، أما المادة 210 من نفس القانون فإنها تفرض عقوبة بالحبس من ستة أشهر إلى ثلاث سنوات، وبغرامة جزائية من 500 إلى 5000 دج، على كل شخص شرع أو تحصل بغير حق على أختام صحيحة أو علامات أو مطبوعات من المنصوص عليها في المادة 209 أعلاه، ووضعتها أو استعمالها بطريق الغش، وفي هذه الحالة كذلك يمكن للقاضي أن يحكم على المتهم بالمنع من الإقامة لمدة لا تتجاوز خمس سنوات ولا تقل عن سنة، ويمكن أيضاً الحكم بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 من قانون العقوبات.

ونلاحظ كذلك بأن المادة 37 من قانون الطابع تحيل إلى المادة 144 من قانون العقوبات¹، لتطبيق العقوبات التي تضمنتها، وذلك إذا كانت هناك معارضة جماعية لتأسيس وعاء الضريبة، فالمادة 144 السابقة تتعلق بالعقوبات المفروضة على الإهانة والتعدي على الموظفين ومؤسسات الدولة، وتتمثل هذه العقوبات في الحبس من شهر إلى سنتين، وغرامة مالية تتراوح ما بين 1000 و 500000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، حيث يتعرض لهذه العقوبة كل من يهين قاضياً أو ضابطاً أو موظف عمومياً أو قائداً أو أحد رجال القوة العمومية، بالقول أو بالإشارة أو بالتهديد أو بإرسال أو تسليم أي شيء إليهم أو بالكتابة أو الرسم غير العلنيين، وذلك أثناء أو بمناسبة تأدية وظائفهم، بغرض المساس بشرفهم أو باعتبارهم أو بالاحترام الواجب لسلطتهم.

وقد تضمن التشريع الضريبي العديد من حالات الإحالة في مجال العقاب إلى قانون العقوبات، كالإحالة إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات، حيث وردت هذه الإحالة في معظم القوانين الضريبية²، وكذلك الإحالة الواردة في المادة 38 مكرر 8 من قانون (إ.ج) والتي تجيز تطبيق الغرامات المنصوص عليها بموجب المادتين 474 و 537 من القانون التجاري³.

وهناك نوع آخر من الإحالة، وهو الإحالة غير المباشرة، فالنص الضريبي في هذه الحالة لا يقوم بتحديد نص المادة المحال إليها في القوانين الأخرى لتطبيق العقوبة، وإنما يقوم بالإشارة إلى

¹ ونجد كذلك بأن المادة 120 فقرة 2 من قانون الرسم تحيل إلى نفس المادة من قانون العقوبات، حيث نصت هذه المادة على « وتطبق على المعتدين، العقوبات المنصوص عليها في الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 8 جوان 1966، والمتضمن قانون العقوبات، والقابلة للتطبيق على الأشخاص الذين يعترضون بالعنف على ممارسة الوظائف العامة».

² مثال ذلك نص المادة 122 فقرة 2 والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

³ الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 101 الصادرة بتاريخ 16 ذو الحجة عام 1395 الموافق 19 ديسمبر سنة 1975، ص 1306.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
ذلك، حيث نجد بأن بعض النصوص القانونية الضريبية تتضمن عبارة " دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في قوانين أخرى" ¹ فمجال هذه الإحالة مفتوح ويشمل كل النصوص القانونية المتعلقة بالمسألة موضوع الإحالة، لغرض فرض العقوبات التي تضمنتها بخصوص هذه الجريمة.

2- العقوبات الخاصة بموظفي الإدارة الضريبية.

تعتبر الإدارة الضريبية صاحبة الاختصاص الأصلي في تحصيل الإيرادات الضريبية الضرورية لتمويل الخزينة العمومية، من أجل السماح للدولة بالقيام بوظائفها، وفقا للاستراتيجية المعدة لذلك، وبالتالي فإن أي تجاوز أو تعدي على وظائف الإدارة الضريبية يؤدي إلى قيام مسؤولية الفاعل، سواء كان مكلفا جبائيا، أو عون تابع للمصالح الضريبية.

ف نجد بأن الموظف الضريبي يخضع للعقوبات الواردة في المادة 31 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، والتي تنص على «يعاقب بالحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 500000 إلى 1000000 كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة تحت أي شكل من الأشكال ولأي سبب كان ودون ترخيص من القانون من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية أو يسلم مجانا محاصيل مؤسسات الدولة».

وكذلك نص المادة 539 من قانون (ض.غ.م)² والتي تحيل في إطار معاقبة موظفي المصالح الضريبية إلى المادة 301 من قانون العقوبات، وذلك بالنسبة لكل مخالفة للأحكام المتعلقة بالحفاظ على السر المهني، بخصوص كل شخص ينبغي عليه بموجب وظيفته كتمان السر المهني، في مجال تنظيم الضرائب والرسوم عند تأسيسها، أو تحصيلها أو مراقبتها، أو في المنازعات التي يشاركون فيها، حيث أنه وبموجب هذه المادة يتم معاقبة أعوان المصالح الجبائية عند إفشائهم للسر المهني المتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف، وبشكل مخالف للقانون، فإنه يخضع للعقوبات الواردة في المادة 301 من قانون العقوبات، بنصها على « يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج الأطباء والجراحون والصيدالدة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك.

¹ فنجد المادة 122 فقرة 2 من قانون الرسم، تنص على «وتكون هذه الغرامة خارجة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول كلما كان تقدير أهمية التدليس ممكنا» وكذلك المادة 130 من نفس القانون تنص على «يترتب وجوبا عن العود، كما هو محدد في المادة 131 أذناه، مضاعفة العقوبات الجبائية منها والجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الابتدائية، وهذا دون الإخلال بالعقوبة الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى».

² ونصت عليه كذلك المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

ومع ذلك فلا يعاقب الأشخاص المبينون أعلاه، رغم عدم التزامهم بالإبلاغ عن حالات الإجهاض التي تصل إلى علمهم بمناسبة ممارسة مهنتهم، بالعقوبات المنصوص عليها في الفقرة السابقة إذا هم أبلغوا بها.

فإذا دعوا للمثول أمام القضاء في قضية إجهاض يجب عليهم الإدلاء بشهادتهم دون التقيد بالسر المهني».

ويجيز التشريع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية بإفشاء السر المهني في أحد الحالات التالية:

- تلجأ معظم الدول في إطار محاربة التهرب الضريبي الدولي، إلى عقد اتفاقيات جبائية مع دول أخرى، حيث تتضمن هذه الاتفاقيات بنود تنص على إمكانية تبادل المعلومات المالية والجبائية، المتعلقة بالأشخاص الحاملين لجنسية طرفي الاتفاقية، ففي هذه الحالة يمكن لأعوان المصالح الجبائية تزويد الدول التي تربطها اتفاقيات جبائية مع الجزائر بالمعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلف.

- توجد على مستوى الإدارة الضريبية ثلاث لجان للطعن تتمثل في لجنة الطعن الولائية، ولجنة الطعن لدى كل مديرية جهوية، واللجنة المركزية للطعن، وتختص هذه اللجان هو الطعون الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال¹، وأثناء مباشرة هذه اللجان فإنه يجوز لأعوان الإدارة الضريبية بعدم التقيد بالسر المهني، وتزويد هذه اللجان بكل المعلومات الجبائية الضرورية للفصل في النزاعات المطروحة أمامها².

- وبالنسبة للمنازعات الضريبية المرفوعة من طرف الإدارة الضريبية أمام القضاء، فإنه يتعين على الأعوان الضريبيين الخروج عن قاعدة السرية المهنية، وتزويد قاضي التحقيق الذي يستتقهم حول موضوع الدعوى بكل المعلومات الجبائية التي يحوزونها والمتعلقة بالمكلف المدعى عليه³.

- وحسب المادة 68 من قانون (إ.ج) فإنه يتعين على موظفي وأعوان المصالح الضريبية عدم الالتزام بالسر المهني إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين، حيث إنه بإمكان المصالح الضريبية تزويد هذه المنظمة والهيئات التابعة لها بالمعلومات اللازمة للفصل في الشكاوي والطلبات المعروضة أمامها، والمتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة.

¹ وتم تحديد تشكيل هذه اللجان بموجب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ أنظر المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

- ويجيز القانون الضريبي للمصالح الجبائية تزويد المحلفين التابعين لصندوق الضمان الاجتماعي وصناديق التعاضدية ومفتشي العمل والضباط والأعوان المكلفين للشؤون البحرية، بالمعلومات والوثائق الضرورية لتأدية مهامهم في إطار محاربة العمل الغير مصرح به، ويشمل هذا الإجراء كذلك كل عون معتمد عين لذات الغرض¹.

- كما لا تكون الإدارة الضريبية ملزمة بالنقيد بالسر المهني في مواجهة الإدارات المعنية والخبراء المنوط بهم مهمة تقديم تقرير حول العلوات والتعويضات التي يطالب المكلفون بها الدولة والولايات والبلديات².

وبالرجوع إلى نص المادة 364 من قانون العقوبات، نجدها تخاطب العون الضريبي بصفة غير مباشرة، وذلك من خلال فرضها لعقوبة خاصة بإتلاف الأشياء المحجوزة، فالحجز على محل المكلف الضريبي أو بعض ما يحتويه من السلع والمواد وغيرها، يعتبر من أهم الحقوق التي منحها التشريع الجبائي للإدارة الضريبية، في سبيل محاربة الغش الضريبي، وذلك في إطار عمليات الرقابة الجبائية، إلا أن إتلاف أو تبيد هذه المحجوزات يترتب عنه فرض عقوبات بموجب قانون العقوبات، تتمثل في الحبس من ستة أشهر إلى ثلاث سنوات، وبغرامة من 500 إلى 5000 دج.

الفرع الثاني: الأحكام الخاصة بتنفيذ العقوبة.

وهي عبارة عن الإجراءات التي نص عليها القانون لضمان تنفيذ العقوبات النهائية، فتمارس مثل هذه الإجراءات إما في حالات استحالة التنفيذ، كالتضامن في تنفيذ العقوبة والإكراه البدني، أو تكون عبارة عن إجراء لغرض التخفيف من شدة العقوبة.

أولاً: التضامن الجبائي في تحمل العقوبة.

التضامن في العقوبة هو إجراء يسمح لأكثر من شخص في تحمل أعباء تنفيذ العقوبة المقررة لجريمة واحدة، ويكثر استخدام هذا الإجراء بالنسبة للعقوبات المقررة للشخص المعنوي، كما يمكن تطبيقه على الأشخاص الطبيعية، وتم النص على هذا الإجراء بنص المادة 126 من القانون المدني الجزائري، حيث نصت هذه المادة على « إذا تعدد المسؤولون عن فعل ضار كانوا متضامنين في التزامهم بتعويض الضرر، وتكون المسؤولية فيما بينهم بالتساوي إلا إذا عين القاضي نصيب كل منهم في الالتزام بالتعويض » فهذه المادة حددت مفهوم التضامن، والذي يقصد تحمل عدة أشخاص

¹ أنظر المادة 68 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المادة 68 فقرة 1 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

التعويض عن الضرر الناجم عن الجريمة، وبينت أهم شرط ينبغي توافره في حالة التضامن، والمتمثل في وحدة الجريمة أو وحدة الفعل الضار.

وتم النص كذلك على التضامن في العقوبة بموجب المادة 4 من قانون العقوبات، حيث نصت الفقرة الثانية منها على «يعتبر الأشخاص المحكوم عليهم بسبب نفس الجريمة متضامنين في رد الأشياء والتعويضات المدنية والمصاريف القضائية، مع مراعاة ما نصت عليه المادتان 310 و 370 من قانون الإجراءات الجزائية» فمن خلال هذه المادة نستخلص بأن المشرع الجزائري قد أخذ بنفس أحكام التضامن الجزائي المنصوص عليه بموجب أحكام القانون المدني، كما نلاحظ كذلك بأن التضامن في تنفيذ العقوبة لا يكون إلا في مجال التعويضات المدنية أو الغرامات المالية، ولا يصلح تطبيقه بالنسبة للعقوبات السالبة للحرية، والتي يحكم بها منفردة لكل متهم.

وقد أخذ المشرع الضريبي بنظام التضامن في تحمل العقوبات المقررة لمرتكبي جرائم التهرب الضريبي، فنجد بأن المادة 7/303 من قانون (ض.م) تنص على « إن الأشخاص والشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن، العقوبات المالية الصادرة في حقهم» فمن خلال هذه المادة يتبين لنا بأن المشرع الجزائري قد اعتمد نفس الأحكام المتعلقة بالتضامن في العقوبة الواردة في القانون المدني وقانون العقوبات، إذ يمكن تطبيق هذا الإجراء على الشخص المعنوي الخاضع للضريبة كالشركات والمؤسسات، ويطبق كذلك على الشخص الطبيعي وهم المكلفون بالضريبة، وذلك في حالات معينة على حسب طبيعة الوضعية الجبائية للمكلف، ولا يمكن تطبيق هذا الإجراء إلا بالنسبة للغرامات الجبائية والجزائية المحكوم بها على مرتكبي الجرائم الضريبية.

وحسب المادة 91 من قانون الطابع، فإنه تطبق غرامة جبائية يتراوح قدرها بين 500 إلى 5000 دج، وتدفع هذه الغرامة بالتضامن بين كل من المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع وذلك عن كل مخالفة لأحكام المواد 77 و 81 و 85 و 86 من قانون الطابع، والمتعلقة برسوم الطابع المفروضة على الأوراق القابلة للتداول وغير القابلة للتداول.

وبموجب المادة 92 من قانون الطابع كذلك، فإنه يتم فرض غرامة جبائية تقدر نسبتها من 500 إلى 5000 دج، وتدفع بالتضامن بين كل من المكتتب والمتنازل الأول، وذلك في حال عدم دفع الطابع النسبي المفروض على الأوراق والسندات الغير قابلة للتداول والحوالات ذات أجل أو التي تدفع حالا، ونفس الغرامة كذلك يتم دفعها بالتضامن بين كل من المكتتب أو المستفيد أو الحامل،

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وذلك في حال مخالفة أحكام الطابع النسبي المفروض على الأوراق والسندات والتفويضات وجميع الحوالات غير القابلة للتداول، والتي تسمح بنقل الأموال من مكان لآخر¹.

ونص المشرع الجبائي كذلك على حالات خاصة بالتضامن في تحمل عبء تنفيذ العقوبة المقررة للشخص المعنوي، فبالرجوع إلى نص المادة 155 من قانون (إ.ج) فبموجب هذه المادة يتحمل المسيرين أو المديرين تسديد الغرامات الجبائية المفروضة على الشركة المخالفة لالتزاماتها الضريبية، فالإدارة الضريبية يمكنها أن تطالب أحد المسيرين بدفع مبلغ الغرامة كاملاً، وهذا على خلاف أحكام التضامن الواردة في القانون المدني، والتي يتم فيها تقسيم التعويضات المالية بالتساوي بين مرتكبي الضرر، وفي المقابل فإنه يمكن لأحد المسيرين أن يتحمل بنفسه دفع مبلغ الغرامات كاملاً، وبذلك تسقط المسؤولية عن باقي الأطراف².

فالإدارة الضريبية في الحالة السابقة، لا تهدف إلى معاقبة المسيرين، وإنما تسعى إلى تحصيل الغرامات الجبائية والجزائية، والتي تعتبر كتعويض عن الأضرار المالية للدولة، وبالتالي فإنه لا فرق بالنسبة للمصالح الجبائية بين تنفيذ العقوبة من طرف مسير واحد أو عدة مسيرين، فالتضامن في تحمل العقوبة وتنفيذها، لا يعتبر خرقاً لقاعدة شخصية العقوبة، لأن كل طرف من الأشخاص المتضامنين في تحمل العقوبة، ثبتت مسؤوليته ومشاركته في مخالفة القواعد العامة للتشريع والتنظيم الضريبي، وهذه أحد مبررات قيام نظام التضامن، لأن هذه التجاوزات تمت باتفاق أو بعلم جميع الأطراف المتضامنين، أما تحمل أحد الأطراف تطبيق العقوبة كاملة، فهو لا يتعدى كونه وكيلًا لتحصيل الغرامات الجبائية والجزائية³.

وبالنسبة للتضامن في تنفيذ العقوبات الجبائية للشخص المعنوي، فإن يتم بناءً على دعوى يقدمها العون المكلف بالتحصيل إلى رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة، ضد كل من المدير والمديرين أو المسير والمسيرين⁴، وينتج عن هذه الدعوى مراكز قانونية، حيث يعتبر المسيرين مدينين بالتضامن فيما بينهم إلى جانب الشركة التي يمثلونها، وتعتبر الخزينة العمومية ممثلة في الإدارة الضريبية دائناً في النزاع⁵.

¹ أنظر المادة 93 من قانون الطابع.

² بن زارع رايح، مرجع سابق، ص 149.

³ فارس السبتني، مرجع سابق، ص 363.

⁴ أنظر المادة 155 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ بن زارع رايح، مرجع سابق، ص 148، ص 149.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

وتنص المادة 155 من قانون (إ.ج) في فقرتها الثالثة، على أن طرق الطعن التي يباشرها المدعى عليهم في القرار الصادر ضدهم من طرف المحكمة، لا يمنع المحاسب الجبائي من أن يتخذ ضدهم التدابير التحفظية.

إن التضامن الجبائي في تحمل العقوبة يزيد من فرص تحصيل الغرامات المالية، فعوض أن يتم اقتطاعها من الذمة المالية المنفردة لمكلف واحد، فإنه يتم فرضها على مجموعة من الذمم المالية المتضامنة فيما بينها، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيف العبء الملقى على عاتق المكلفين.

ثانيا: الإكراه البدني.

إن أهمية الإيرادات الضريبية في تمويل الميزانية وزيادة الواردات المالية للدولة، تقتضي ضرورة حماية هذا المورد الهام، فبدون سياسة مالية لا يمكن تحقيق أي أهداف تنموية واقتصادية، ومن هذا المنطلق فإن الغرامات الجبائية أو الجزائية لها دور كبير في إنعاش موارد الدولة المالية، ليس فقط لكونها عبارة عن مبالغ مالية إضافية لميزانية الدولة، وإنما لكونها وسيلة ردعية تحول دون تكرار الجرائم الضريبية، ووسيلة من وسائل مكافحة التهرب الضريبي، لذلك فإن المشرع الضريبي وسعيا منه لإجبار المكلف المرتكب لجرم التهرب الضريبي على تسديد قيمة الغرامات المفروضة عليه كعقاب لمخالفة التزاماته الجبائية، فقد أجاز تطبيق أحكام الإكراه البدني الوارد ضمن نصوص قانون الإجراءات الجزائية، في مجال التهرب الضريبي.

وبما أنه لا يمكن تحقيق أهداف الجزاء أو العقاب من تنفيذ العقوبات، فإن الإكراه البدني هو الوسيلة التي يستند عليها المشرع الجزائي في تطبيق العقوبات المالية، والمقصود به هو تطبيق عقوبة سالبة للحرية على المدان الممتنع عن تنفيذ العقوبات المالية، فكل الأحكام الصادرة ضد مرتكبي جرائم التهرب الضريبي تتضمن عقوبة الحبس بالإضافة إلى الغرامات المالية، فقد يقوم المكلف بتنفيذ عقوبة الحبس، إلا أنه لا يدفع قيمة الغرامة، ففي هذه الحالة تباشر ضده السلطات المختصة إجراءات تنفيذ أحكام الإكراه البدني.

وقد نظم المشرع الجزائي الإكراه البدني بموجب المواد من 597 إلى 611 من قانون الإجراءات الجزائية، فتم تحديد مفهومه بنص المادة 599 من هذا القانون والتي تنص في فقرتها الثانية على « ويتحقق الإكراه البدني بحبس المحكوم عليه المدين ولا يسقط الإكراه البدني بحال من الأحوال الالتزام الذي يجوز أن تتخذ بشأنه متابعات لاحقة بطرق التنفيذ العادية».

وبالرجوع إلى النصوص الضريبية نجد بأنها تجيز إمكانية اللجوء إلى تطبيق أحكام الإكراه البدني وفقا لما هو وارد في قانون الإجراءات الجزائية، ضد حالات استحالة تنفيذ العقوبات المالية،

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

فتنص المادة 3/36 من قانون الطابع على أن العقوبات المالية المحكوم بها على مرتكبي الجرائم الماسة بخرق قواعد قانون الطابع، يؤدي إلى تطبيق أحكام الإكراه البدني، وهو نفس ما تضمنته المادة 137 من قانون الرسم، والتي تنص على « يترتب عن العقوبات المالية المنصوص عليها في هذا القانون، تطبيق أحكام المادة 597 وما يليها من الأمر رقم 155 - 66 المؤرخ في 8 جوان 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإكراه البدني»¹.

1- إجراءات الإكراه البدني.

الإكراه البدني هو أحد الإجراءات المقيدة، أي أنه لا يمكن تطبيقه على جميع المتهمين وبالنسبة لجميع الجرائم، حيث أنه لا يمكن إعماله في الحالات التالية²:

- قضايا الجرائم السياسية.
 - إذا كان الحكم الصادر يقضي بعقوبة الإعدام أو السجن المؤبد.
 - إذا كان عمر الجاني وقت ارتكاب الجريمة يقل عن 18 سنة.
 - إذا كان عمر الجاني وقت ارتكاب الجريمة يزيد عن 65 سنة.
 - ضد المدين لصالح زوجته، أو أصوله أو فروعه أو إخوته أو أخواته أو عمه أو عمته أو خالته أو أخيه أو أخته أو ابن أحدهما، أو أصهاره من الدرجة نفسها.
 - ضد الزوج وزوجته في آن واحد.
- ويتم إخضاع الجاني للإكراه البدني بعد أن يوجه له تنبيه بتسديد قيمة الغرامة المالية، وامتناعه عن الرد في أجل 10 أيام، ويمكن كذلك إرفاق هذا التنبيه بمنطوق الحكم، وذلك في حالة عدم التبليغ، كما لا يمكن اللجوء إلى هذا الإجراء إلا بعد تقديم طلب بذلك من أطراف الخصومة، ومن هنا فإنه يتعين على المصالح الضريبية المختصة في حال عزمها اللجوء إلى تطبيق الإكراه البدني، أن تقدم طلبا بذلك أمام وكيل الجمهورية.

2- مدة الإكراه البدني.

وتتحدد مدة الإكراه البدني على حسب قيمة العقوبة المالية المحكوم بها، حيث ترتفع هذه المدة وتتخفف بارتفاع وانخفاض الغرامة المالية، وفي المجال الجبائي فإن هذه المدة يتم تحديدها بجمع الغرامات المالية مع الديون الضريبية المستحقة، وهو ما نصت عليه المادة 3/131 فقرة 2 من

¹ وتم النص على الإكراه البدني كذلك بموجب النصوص الضريبية التالية:

- المادة 8/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- المادة 553 من قانون الضرائب غير المباشرة.

² أنظر المادة 600 و 601 من قانون الإجراءات الجزائية.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
قانون، بنصها على « يحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسوم الغرامات والديون الجبائية» وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية نجد بأن مدة الإكراه البدني تحدد على حسب ما ورد في المادة 602 منه¹.

3- وقف تنفيذ إجراء الإكراه البدني.

ويتم وقف الإكراه البدني في الحالات التالية:

- إن الهدف من تقرير الإكراه البدني هو إجبار المكلف على دفع قيمة الغرامة الجزائية أو الجبائية المحكوم بها عليه، فإذا لجأ إلى تسديد نسبة الدين الضريبي المدين به، مع الغرامات المالية لدى قباضة الضرائب المختصة، فإن ذلك يترتب عنه إيقاف عقوبة الإكراه البدني المطبقة عليه².
- المكلفون بالضريبة الذين يثبتون عسرهم المالي، وعدم مقدرتهم على دفع المبالغ المالية المدينين بها، وذلك بموجب شهادة فقر يصدرها رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو شهادة إعفاء من الضريبة، تسلم من طرف مأمور الضرائب المختص إقليمياً.

ونلاحظ بأن المادة 603 من قانون الإجراءات الجزائية تبين في فقرتها الثانية بأن مرتكبي الجرائم الاقتصادية لا يخضعون لحالات وقف تنفيذ الإكراه البدني السابقة، وهناك جانب كبير من الفقهاء من يكيف جريمة التهرب الضريبي على أنها أحد أبرز الجرائم الاقتصادية، لأن لها تأثير كبير على الاقتصاد الوطني، لتسببها في عرقلة وتيرة وحركية الأنشطة الاقتصادية، لقلة الموارد الإنفاقية بفعل قلة واردات الميزانية العامة، نتيجة لانخفاض حصيلة الجباية الضريبية، ومع ذلك نجد بأن المشرع الضريبي ينص صراحة على تطبيق كل الأحكام والإجراءات المتعلقة بالإكراه البدني المنصوص عليها بموجب قانون الإجراءات الجزائية، بما فيها حالات وقف تنفيذه.

¹ حيث تتحدد هذه المدة على النحو التالي:

- من يومين إلى عشر أيام إذا لم يتجاوز مقدار الغرامة أو الأحكام المالية الأخرى 5000 دج.
- من عشرة أيام إلى عشرين يوماً إذا زاد مقدار الغرامة عن 5000 دج ولا يتجاوز 10,000 دج.
- من عشرين يوماً إلى سنتين يوماً إذا كانت قيمة الغرامة تزيد عن 10,000 دج ولا تتجاوز 15,000 دج.
- من شهرين إلى أربعة أشهر إذا زادت قيمة الغرامة عن 15,000 دج ولم تتجاوز مبلغ 20,000 دج.
- من أربعة أشهر إلى ثمانية أشهر إذا كانت قيمة الغرامة تتجاوز 20,000 دج ولا تتجاوز مبلغ 100,000 دج.
- من ثمانية أشهر إلى سنة إذا كانت قيمة الغرامة تتجاوز مبلغ 100,000 دج ولا تتعدى 500,000 دج.
- من سنة إلى سنتين إذا زادت الغرامة عن مبلغ 500,000 دج ولم تتجاوز 3,000,000 دج.
- من سنتين إلى خمس سنوات إذا زادت الغرامة عن مبلغ 3,000,000 دج.
- لا تتجاوز شهرين في قضايا المخالفات.

- إذا تعددت الغرامات لديون مختلفة تحدد مدة الإكراه البدني على حسب مدة الحبس المطابقة لمجموعها.

² وهو ما نصت عليه المادة 609 من قانون الإجراءات الجزائية.

الباب الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

حتى إن الإدارة الضريبية تفضل مبدأ التصالح على مبدأ العقاب، فهذا الأخير قد يأخذ وقتاً أطول وتترتب عنه إجراءات عديدة، أما التصالح أو الحل الودي للنزاع فهو إجراء يتم مباشرة من طرف الإدارة الجبائية في أي وقت، وهو أسلوب مناسب لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المصالح الضريبية، لتحصيل أكبر قدر من الإيرادات الضريبية المتوقعة، فضلا عن كونه أداة لتكريس الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية.

ونظرا لحساسية ممارسة الإكراه البدني، باعتباره عقوبة سالبة للحرية، فإن المشرع الجزائري يمنع إعادة تطبيق هذا الإجراء أكثر من مرة لنفس الجريمة ونفس العقوبة إلا في حالتين¹:

- **الحالة الأولى:** بالنسبة للمكلفين الذين لم ينفذوا الالتزامات التي تعهدوا بها والتي أدت إلى وقف تنفيذ الإكراه البدني، كأن يلجا المكلف المحكوم عليه بالإكراه البدني، إلى مطالبة الإدارة الضريبية بوضع جدول استحقاق معين، من خلاله يلتزم بتسديد قيمة الضريبة والغرامة وفقا لأوقات التحصيل الواردة في هذا الجدول، إلا أن المكلف يخالف هذا التعهد أو عدم الانتظام والانضباط في تنفيذه.

- **الحالة الثانية:** إذا كان الإكراه البدني الثاني المطالب به من طرف الإدارة الضريبية لنفس المكلف، يتعلق بعقوبات مالية مرتفعة يترتب عنها قضاء فترة إكراه بدني تفوق في مدتها مدة الحبس الأول.

ثالثا: تخفيف العقوبات في مجال الجرائم الضريبية.

والمقصود بتخفيف العقوبة هو « منح القاضي سلطة تقديرية في تخفيف العقوبة المحكوم بها بناء على ما يراه من ظروف ارتكاب الجريمة وأحوال الجاني، وباعثه على ارتكاب الجريمة، وهكذا يجوز للقاضي تخفيف العقوبة بالنزول عن حدها الأدنى المقرر قانونا² وعرف المشرع الجزائري الظروف المخففة أو الأعذار القانونية بموجب المادة 52 من قانون العقوبات، والتي تنص على «الأعذار هي حالات محددة في القانون على سبيل الحصر يترتب عليها مع قيام الجريمة والمسؤولية إما عدم عقاب المتهم إذا كانت أعدارا معفية وإما تخفيف العقوبة إذا كانت مخففة.

ومع ذلك يجوز للقاضي في حالة الإعفاء أن يطبق تدابير الأمن على المعفى عنه».

فالمشرع الجزائري يمنح للقاضي السلطة التقديرية في حالات تشديد العقوبة، ونفس السلطة يخولها له من أجل الحكم بتخفيف هذه العقوبة وتخفيفها، ويمارس القاضي هذه السلطة في حدود الأعذار القانونية التي تم تحديدها على سبيل الحصر بموجب قانون العقوبات، كما نلاحظ بأن

¹ أنظر المادة 611 من قانون الإجراءات الجزائية.

² مبروك مقدم، الظروف المخففة وحالة العود على ضوء القانون رقم 06/23 المؤرخ في 20/12/2006 المعدل والمتمم لقانون العقوبات، مجلة البحوث والدراسات القانونية، جامعة 20 أوت 1955، العدد 1، 28/02/2008، ص 263.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته

المشرع الجزائري قد قيد السلطة التقديرية للقاضي في مجال تخفيف العقوبة، وذلك من خلال تحديد الحد الأدنى للتخفيض المقرر قانوناً، حيث يتعين على القاضي عدم النزول عن هذا الحد¹.

أجمعت كل القوانين الضريبية على أن الظروف المخففة الواردة في المادة 53 من قانون العقوبات السابقة الذكر، لا يمكن الأخذ بها في مجال العقوبات الجبائية، مهما كانت طبيعة الجرم المرتكب ونوع القانون الضريبي الذي وقعت الجريمة مخالفة لأحكامه وتنظيماته، ذلك لأن العقوبات الجبائية يكون الغرض منها تحقيق الأهداف العامة للعقاب، بردع المكلفين المرتكبين للجرائم الضريبية، وتحقيق هدف خاص يتمثل في التعويض عن الأضرار التي لحقت بالخزينة العمومية، والتي لا يمكن تخفيضها أو تخفيفها لأنها تتعلق بحق من حقوق الدولة².

وفي المقابل فقد اتفقت جميع القوانين الضريبية على إمكانية تطبيق الظروف المخففة بموجب قانون العقوبات، وذلك فيما يخص العقوبات الجزائية المطبقة على مرتكبي الجرائم الضريبية، واستثنت من هذا الإجراء العقوبة المتعلقة بنشر الحكم وتعليقه، أشرنا سابقاً إلى أن القاضي يجوز له أن يقر بنشر الحكم وتعليقه، وفي حالات محددة فإن القانون يلزمه بالنطق بهذا الحكم، فكلا الحالتين لا يمكن إخضاعها لظروف التخفيف، فنجد بأن المادة 548 من قانون (ض.غ.م) تنص على « لا تطبق بأي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات، على العقوبات المقررة في المادة الجبائية ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في المقطع الرابع من المادة 540 أعلاه، وفي المادة 550 أدناه » فالمقطع الرابع من المادة 540 والمادة 550 يتضمنان النص على عقوبة نشر الحكم وتعليقه³.

فالمشرع الجبائي وإن كان لا يخضع العقوبات الجبائية إلى أحكام التخفيف الواردة في قانون العقوبات، إلا أنه يمنح المكلف الحق في مطالبة الإدارة الضريبية بتخفيف الغرامات الجبائية المفروضة عليه، وذلك بموجب شكوى يقوم بإرسالها إلى المدير الولائي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، وإذا كانت المخالفات المرتكبة تتعلق بالضرائب والرسوم التي تعود حصيلتها لميزانية

¹ ويتحدد هذا الحد على حسب ما ورد في المادة 53 من قانون العقوبات، والتمثل في:

- عشر سنوات سجن، إذا كانت العقوبة المقررة للجناية هي الإعدام.
 - خمس سنوات سجن، إذا كانت العقوبة المقررة للجناية هي السجن المؤبد.
 - ثلاث سنوات سجن، إذا كانت العقوبة المقررة للجناية هي السجن المؤقت من عشرة إلى عشرين سنة.
 - سنة واحدة حبس، إذا كانت العقوبة المقررة للجناية هي السجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات.
- ² ومن بين النصوص التي نصت على هذا الحكم المادة 4/35 من قانون الطابع، والمادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- ³ وقد تم النص على نفس الحكم بموجب المواد الضريبية التالية:
- المادة 4/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
 - المادة 4/35 من قانون الطابع.
 - المادة 4/120 من قانون التسجيل.
 - المادة 132 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وطرق مكافحته
البلديات، فإنه يمكن عرض هذه الشكوى أمام رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها، إلا أن هذا الحق لا يخول إلى مرتكبي جرائم الغش الجبائي، والذين لا يمكنهم المطالبة بتخفيف الغرامات الجبائية المفروضة عليهم كعقوبة لمخالفتهم قواعد النظام الضريبي¹، ويبقى قبول طلب التخفيض خاضع للسلطة التقديرية للمصالح الضريبية المختصة.

¹ أنظر المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

خاتمة الباب الثاني.

إن جميع القوانين والتنظيمات التي يتم سنها لغرض تنظيم مختلف العمليات المتعلقة بفرض الضريبة، لا يكون لها الأثر في إنشاء نظام ضريبي متين، إلا إذا تتكملت هذه القوانين من حصر جميع الأوعية الضريبية وتحصيل أكبر قدر ممكن من الضرائب الواجبة الأداء و المستحقة، لذلك نجد بأن التشريع الجبائي يولي اهتمام كبير لآليات التحصيل الضريبي على اختلافها، وتبقى أهم آلية كفيلة بضمان تحقيق التحصيل الضريبي الأمثل، هي آلية الاقتطاع من المصدر، والتي ينعدم فيها أي شكل من أشكال التهرب الضريبي.

إن أثر التهرب الضريبي على ميزانية الدولة مرتبط بنسبة مساهمة الضريبة في تمويل الميزانية مقارنة مع باقي المصادر التمويلية الأخرى المتاحة، فاعتماد الدولة على الضريبة بشكل كبير يجعلها مرهونة بنسبة الإيرادات الضريبية المحققة فعليا، فأى انخفاض في هذه الأخيرة يؤدي إلى عجز موازنتها العامة.

ولاحظنا كذلك بأن الطرق البديلة لتمويل الميزانية لا يتم اللجوء إليها إلا بعد دراسة معمقة لجميع السلبيات التي تتجر عنها، وذلك نظرا للما تحويه هذه الآليات من مخاطر مادية وسياسية واقتصادية، إلا أننا نجد بأن معظم الدول تكون مجبرة على استخدام أحد الآليات البديلة كخطة عمل مؤقتة من أجل سد العجز المسجل على مستوى ميزانيتها، فالدولة في هذه الحالة ينبغي لها أن تقلل قدر الإمكان من اللجوء إلى الآليات البديلة للتمويل، وذلك في حدود إمكانياتها واحتياجاتها المادية، حتى إن المبالغ المالية المتحصل عليها من هذه الآليات ينبغي تخصيصها للنفقات الانتاجية، ذلك أن الدولة ملزمة برد هذه المبالغ مع فوائدها وفي آجال زمنية محددة.

إن أخذ النظام الضريبي بالتصريحات الجبائية كوسيلة لتنظيم العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، فيما يخص تحديد وحصر الوعاء الضريبي، يجعل من الرقابة الجبائية آلية ضرورية تلجأ إليها المصالح الرقابية التابعة للإدارة الضريبية بشكل مستمر ومتكرر على المحل أو الوعاء الضريبي للمكلف، لذلك تعتبر الرقابة الجبائية أنجع وسيلة للكشف عن التهرب الضريبي ومحاربتة.

وفيما يخص العقوبات الخاصة بمرتكبي الجرائم الضريبية، فنجد بأنها تركز على العقوبات المالية أكثر من العقوبات السالبة للحرية، وذلك بما يخدم المصالح المالية للدولة، أين لاحظنا بأن جريمة التهرب الضريبي أصبحت تكيف على أنها جنحة، بعد أن كانت جنائية وذلك بعد تعديل النظام العقابي لها، بزيادة نسبة الغرامات الجبائية والجزائية والتقليل من مدة العقوبة السالبة للحرية.

خاتمة

خاتمة

تمارس الدولة العديد من الوظائف داخل المجتمع، لكن تبقى الوظيفة المالية لها من أهم الوظائف التي تحظى باهتمام كبير من طرف الحكومات، على اعتبار أن نجاح واستمرارية الوظائف الأخرى مرتبط بمدى قيام الدولة بوظيفتها المالية على أكمل وجه، فالذمة المالية للدولة هي المحرك الأساسي لمرافقها وأنشطتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

فالضريبة تمثل الآلية الرئيسية للتمويل، فهي بذلك تلقى اهتمام واسع من طرف الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، لذلك تعتبر الإيرادات الضريبية العامل الجوهري في ازدياد الذمة المالية للدولة، وتتباين درجة مساهمة الضريبة في تمويل الميزانية على حسب الطبيعة الاقتصادية لكل دولة، فنجد بأن الدول المتقدمة وإن كانت تعتمد على الضريبة في عملية التمويل، كما تسعى إلى إنشاء نظام جبائي قوي، إلا أن تمويل ميزانيتها العامة يقوم أيضا على أساس قوة اقتصادها الوطني، وهذا على خلاف الدول النامية والتي يتحتم عليها بفعل ظروفها المالية والاقتصادية الراهنة الاعتماد بشكل كبير على الحصيلة الضريبية في تمويل الميزانية، مما يؤدي إلى ثقل الضرائب المفروضة على عاتق أفرادها، وتعقيد في منظمها الجبائية والمالية بوجه عام.

وعليه فإن التهرب الضريبي هو وليد النظام الجبائي، فانعدام العدالة الضريبية وعدم المساواة في توزيع الأعباء الضريبية، يدفع بالأفراد إلى مباشرة مختلف الأساليب المشروعة وغير المشروعة لغرض التحرر من الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم، فالتحدي الكبير الذي يواجهه الدولة يتمثل في ضرورة نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع، مع العمل على تكريس مبدأ العدالة الضريبية، من أجل كسب ثقة المكلفين وحثهم على التقيد الكلي باحترام واجباتهم الضريبية.

فأثر التهرب الضريبي على ميزانية الدولة يختلف على حسب أهمية الضريبة في هذا التمويل، وبما أن الضريبة تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل الميزانية، فإن التهرب الضريبي يؤدي بشكل مباشر إلى عجز الميزانية العامة للدولة، وعدم مقدرتها على ممارسة وظائفها بالشكل السليم، حيث يقع على عاتق الدولة مسؤولية البحث عن آليات أخرى لتدارك العجز الحاصل في ميزانيتها، وفي ظل ضعف النظام الاقتصادي، فإن الآليات البديلة للتمويل كالقرض العام والإصدار النقدي هي الوسيلة المتاحة أمام الدولة لتمويل ميزانيتها، مع تحمل المخاطر الناجمة عنها.

ومن خلال ما تم التطرق إليه في هذه الأطروحة، توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن الضرائب على مختلف أنواعها تعتبر المورد الحقيقي للإيرادات المالية للدولة، وهو ما دفع بالمشرع إلى تقنين كل الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتصفيتها وتحصيلها، وهو ما أدى إلى كثرة القوانين الضريبية وتشعبها، فالإدارة الضريبية تعتبر أهم قطاع مالي تابع للدولة، فقوة النظام المالي للدولة مرتبط بمتانة منظومتها الجبائية، والمتمثلة في الإدارة الضريبية.

- كما نستنتج بأن النظام الجبائي الجزائري نظام مثقل، ويتجسد ذلك من خلال سعي المشرع الضريبي إلى إخضاع كل الدخول والأنشطة للضريبة، فأى عمل يقوم به الفرد داخل الدولة يترتب عنه فرض ضريبة معينة، فإذا كان بإمكان الدولة الاستفادة مالياً من هذا الوضع، فإنه ينبغي الإشارة إلى أن كثرة الضرائب وتعدد الإجراءات المتعلقة بها يتطلب توافر العديد من المصالح والمكاتب الضريبية على المستوى الوطني، وذلك بطبيعة الحال يتطلب حتمية احتواء الإدارة الضريبية على عدد كبير من الموظفين والخبراء والمختصين، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى القضاء على انتاجية الضريبة، لأن النفقات التي تتحملها الدولة من أجل تحصيل الضريبة قد تتجاوز في مجملها القيمة النهائية للحصيلة الضريبية.

- ويبقى التصريح أو الإقرار الجبائي هو جوهر المنظومة الضريبية، فهو الأداة الأساسية لتنظيم العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، ومحور الثقة المتبادلة بينهما، فإذا كان التصريح الضريبي يفتح المجال أمام التهرب الضريبي، فإنه كذلك يعتبر الوسيلة الفعالة لتكريس الثقة في المعاملات المالية الجبائية بين المكلف والمصالح الضريبية، ويكون له الأثر في إلزام المكلف بواجباته الضريبية تجاه الدولة.

- أن مفهوم التهرب الضريبي أوسع من مفهوم الغش الضريبي، فنلاحظ بأن الفقه عندما يستعمل مصطلح التهرب الضريبي، يراد به جميع أنواع التهرب الضريبي، وبغض النظر عن الوسائل المستعملة فيه، سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، وهذا على خلاف مصطلح الغش الضريبي، والذي يقتصر على المناورات والأساليب التدليسية المستعملة لغرض التهرب الضريبي، فهو بذلك تهرب ضريبي غير مشروع، يخضع للإجراءات المتعلقة بالجرم الضريبي.

- أن الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي مستمدة من الخصائص الأساسية للضريبة، فميزة الجبر والدفع دون مقابل للضريبة، تدفع بالعديد من المكلفين إلى التحرر من الإلتزامات الضريبية الجبرية

المفروضة عليهم، دون أن يكون هناك أي مقابل من دفعها، خصوصا إذا كانت الضريبة تمس باستقرار المركز المالي للفرد.

- وجميع الأسباب المتعلقة بالتهرب الضريبي، تتولد نتيجة لغياب الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع، فالوسيلة الوحيدة لتوعية المكلفين بالضريبة تتمثل في القوانين الضريبية، والتي يتم الاطلاع عليها من طرف فئة معينة من المجتمع نظرا لطبيعة وظائفهم وتخصصهم، وفي المقابل نجد بأن معظم الأفراد ليست على اطلاع بهذه القوانين، أما وسائل الإعلام الحديثة فلم يتم استخدامها من أجل نشر أوسع للوعي الضريبي بين الأفراد، من خلال تبيان أهمية الضريبة في تحقيق أهداف العامة للدولة، والتي تعود بالنفع المباشر على طبقات المجتمع.

- أن انعدام الثقة في المؤسسات المالية للدولة، هو أكبر عامل مسبب لانتشار التهرب الضريبي، ويتجسد ذلك باعتماد السياسة المالية للدولة في مجال التمويل، على الضريبة بشكل مستمر في معالجة الأزمات المالية والاقتصادية التي تمر بها الدولة، فيؤدي ذلك إلى خلق عبء ضريبي يزيد من الأعباء الضريبية الملقاة على عاتق المكلفين، وبالتالي فإن التهرب الضريبي هو نتيجة لزيادة حجم الأعباء الضريبية.

- تتعدد الوسائل المستعملة لغرض التهرب الضريبي، وذلك راجع إلى التطورات الاقتصادية التي طرأت على العالم، وتأثير العولمة على الأنشطة الاقتصادية والتجارية، مما نتج عنه اتساع في رقعة المعاملات المالية وانفتاح على الأسواق الدولية، حيث أدى ذلك إلى نشوء ثروة مالية ضخمة غير خاضعة للأنظمة الضريبية، نتيجة لعدم مقدرة الدولة على اكتشافها وإخضاعها للنظام الجبائي، فالأساليب المستعملة في التهرب الضريبي تختلف على حسب طبيعة النشاط الممارس، وتتعدد هذه الأساليب بين التقنية والمحاسبية والقانونية، وبالتالي فإنه يصعب على الإدارة الضريبية الكشف عن كل هذه الأساليب.

- إذا كان التهرب الضريبي الداخلي أوسع انتشارا من التهرب الضريبي الدولي، إلا أن الآثار المالية المتسبب فيها هذا الأخير أكثر حدة من التهرب الضريبي الداخلي، فالتهرب الضريبي الدولي ينطوي على مبالغ مالية كبيرة ومعاملات مالية ضخمة، لأن الطرف الرئيسي فيه يتمثل في المؤسسات والشركات الكبرى وأصحاب الثروات الكبيرة، بالاعتماد على آلية تحويل رؤوس الأموال نحو الخارج، وهو ما دفع بالحكومة الجزائرية إلى إبرام مجموعة من الاتفاقيات الجبائية الدولية، من أجل تصافر

الجهود الدولية في محاربة التهرب الضريبي الدولي، مستخدمين في ذلك أسلوب تبادل المعلومات المالية والجبائية للأفراد والشركات، لذلك تعتبر هذه الاتفاقيات أهم وسيلة للحد من انتشار التهرب الضريبي الدولي.

- إن أهم وسيلة يستند إليها المكلف في سبيل ممارسة التهرب الضريبي، تتمثل في الاستفادة من الثغرات القانونية المتواجدة على مستوى القوانين الضريبية، لذلك نلاحظ بأن التشريع الجبائي الجزائري يمتاز بالتعقيد وكثرة الإجراءات وتنوعها بين مختلف القوانين الضريبية، حيث نجد بأن النص الضريبي يحتاج إلى خبير جبائي من أجل تفسيره وتحليله، كل هذه العوامل أدت إلى ضعف التشريع الضريبي، مما تسبب في خلق ثغرات قانونية دفعت بالعديد من المكلفين إلى بذل كل الجهود والاستعانة بالخبراء في المجال الجبائي والقانوني، من أجل الاستفادة قدر الإمكان من هذه الثغرات، وتكييف وضعيته الجبائية على حسبها، وأهم عيب في التشريع الضريبي، يتمثل في نظام الإحالة، فنلاحظ بأن هناك العديد من النصوص القانونية تحيل إلى مواد قانونية ملغاة أو تم تغيير أحكامها.

- وبما أن الضريبة لها تأثيرات واسعة على مختلف المجالات، السياسية والمالية والاقتصادية والاجتماعية، فإن التهرب الضريبي بدوره يؤثر سلبا على كل هذه المجالات، فتزداد حدته بارتفاع أهمية الضريبة في تمويل الإيرادات المالية للدولة، فنلاحظ بأن جميع الدول تولي اهتماما كبيرا للضريبة، حتى الدول المتقدمة، فالضريبة تبقى مورد مالي حيوي يستحيل التخلي عنه في أي مرحلة من مراحل التطور الاقتصادي والمالي للدولة.

- إن متابعة جريمة التهرب الضريبي تخضع لما هو وارد في القوانين الضريبية والقوانين الجزائية، ومختلف القوانين الأخرى التي تتضمن تسليط عقوبات معينة على بعض الأفعال التي تدخل ضمن نطاق التهرب الضريبي، وبالتالي فإن الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي، يشمل العديد من النصوص القانونية التابعة لمجالات تقنين متعددة، وذلك لأن هذه الجريمة لها تأثيرات على مجالات عدة في العلاقة القائمة بين الأفراد فيما بينهم، أو بينهم وبين الدولة، كما نستخلص في هذا المجال بأن المشرع الجزائري يولي اهتماما كبيرا للتهرب الضريبي، وذلك من خلال النص على تجريمه بموجب الدستور.

- إن أركان جريمة التهرب الضريبي تخضع لنفس الأحكام المتعلقة بأركان الجريمة في القانون الجنائي، إلا أن الركن المادي لهذه الجريمة، يمتاز بنوع من الخصوصية، فهو غير ثابت وغير

محدد، لأنه لا يمكن حصر الأساليب المستعملة في التهرب الضريبي، وبما أن اثبات الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي يتطلب مهارات مالية وجبائية خاصة، فإن الإدارة الضريبية هي السلطة المخولة لإثبات قيام الركن المادي للجريمة.

- نظرا لأهمية الضريبة بالنسبة للسياسة المالية للدولة، وأثر التهرب الضريبي في زعزعة هذه السياسة، فإن التشريع الجبائي أجاز للإدارة الضريبية الخروج عن بعض القواعد العامة المتعلقة بالتجريم والعقاب، وذلك من أجل إضفاء حماية أكبر للمال العام، فنجد مثلا بأن تحريك الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي، وعلى خلاف الأصل العام في تحريكها، يخضع لإرادة المصالح الضريبية، وذلك بموجب طلب تقدمه للنيابة العامة بهذا الخصوص، ونلاحظ كذلك بأن انقضاء دعوى التهرب الضريبي محدد حسب القوانين الضريبية بأربع سنوات، وذلك على خلاف ما هو معمول به في المجال الجبائي، أين يقدر هذا الأجل بثلاث سنوات، نفس التوجه سلكه المشرع الجبائي بخصوص العقوبات الجبائية، والتي لا يمكن إخضاعها لظروف التخفيف الواردة في قانون العقوبات، باستثناء الشق الجزائي للعقوبة، والمتمثل في العقوبة السالبة للحرية والغرامات الجزائية.

- ومن خلال دراسة طرق تحصيل الضريبة نستخلص بأن المشرع الجبائي يعتمد كثيرا على آلية الاقتطاع من المصدر كوسيلة أساسية لتحصيل الإيرادات الضريبية، ويرجع السبب في ذلك إلى سهولة هذه الطريقة وفعاليتها، فبموجبها تضمن الإدارة الضريبية تمويل الخزينة العمومية بنسب الضريبة المقتطعة، كما أن هذه الطريقة يقل فيها بشكل كبير حالات التهرب الضريبي، فهي تخضع لرقابة المصالح الضريبية، وتسمح بكشف أي محاولة للتهرب الضريبي، حتى إن طبيعة هذه الطريقة تدفع بالمتعامل أو المستخدم إلى ضرورة الالتزام بها، على اعتبار أن مبلغ الضرائب المقتطع من أجور العمال يتم انقاصه من الربح الخاضع للضريبة.

- كما نستنتج بأنه لا يمكن الحديث عن أثر التهرب الضريبي على ميزانية الدولة، طالما أن الدولة تعتمد بنسبة كبيرة على الجباية البترولية في تمويل الخزينة العمومية، حيث تزداد أهمية الضريبة كلما تم تسجيل انخفاض في سعر البترول، وطالما أن هناك ثروة تمويلية بديلة للضريبة تتمثل في العائدات النفطية، فلن يكون هناك اهتمام فعال ومخططات دقيقة تصب كلها في هدف وحيد يتمثل في القضاء على كل أشكال التهرب الضريبي.

- وبموجب قوانين المالية يتبين لنا بأن قيمة الإيرادات الضريبية المحققة تفوق في نسبتها قيمة الإيرادات الضريبية المتوقعة، وهذا يؤكد على أن التهرب الضريبي في الجزائر يكثر في مجال التهرب من والوعاء الضريبي، وذلك من خلال عمليات الإخفاء التي يقوم بها المكلف لتجنب خضوع مداخله وأنشطته للنظام الضريبي، وهذا على اعتبار أن حجم الإيرادات الضريبية المتوقعة يتم تحديده من خلال الأوعية الضريبية المصرح بها لدى المصالح الضريبية، سواء كان ذلك عبارة عن نشاط أو ربح أو دخل، وهو ما يفسر انتشار الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر.

- أن لجوء الحكومة الجزائرية إلى المصادر البديلة لتمويل الميزانية العامة، لا يكون إلا في حالة انخفاض حجم العائدات البترولية، فالسبب الرئيسي الذي دفع بالحكومة إلى انتهاج آلية الإصدار النقدي سنة 2017 كان بفعل الأزمة المالية الناجمة عن انخفاض أسعار البترول، لذلك فإن عجز الميزانية العامة في الجزائر تتسبب فيه الأزمات البترولية أكثر من انخفاض الإيرادات الضريبية.

- ومن خلال السياسات التي انتهجتها الجزائر من أجل إعادة التوازن لميزانيتها العمومية، نجد بأن الحكومة تعتمد بشكل كبير على آلية الإصدار النقدي، بدل من اللجوء إلى الاستدانة الخارجية، حتى في حال لجوئها إلى القروض العامة، فإنها تعتمد قدر الإمكان على اكتتاب القروض الداخلية، وذلك من أجل تفادي المخاطر الناتجة عن القروض العامة خاصة الخارجية منها.

- تعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة بيد الدولة تمكنها من محاربة التهرب الضريبي والتصدي له، والكشف عن مختلف عمليات الإخفاء والتدليس التي يعتمد عليها المكلف من أجل التقليل من حجم وعائه الضريبي، بما يمكنه من دفع ضريبة أقل مقارنة مع الحجم الحقيقي للوعاء الضريبي.

- كما نلاحظ بأن الرقابة الجبائية المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية، لم تحقق الأهداف التي تصبو إليها الدولة بإخضاع جميع المداخل والأرباح للنظام الضريبي، والسبب في ذلك يعود إلى آليات الرقابة التي تمارسها المصالح الضريبية، حيث إن اللجوء إلى الرقابة الجبائية لا يكون إلا في حالات خاصة تتعلق بوجود ممارسات تدليسية، تستوجب تدخل رقابي للكشف عنها، ولا يتم اللجوء إليها بشكل دوري ومنتظم على جميع المحلات الجبائية، فإخضاع عدد كبير من الدخول والأرباح للضريبة، يتطلب تكثيف عمليات الرقابة الجبائية، فزيادة حالات تدخل المصالح الضريبية الرقابية يؤدي إلى زيادة حجم الإيرادات الضريبية، نتيجة لاتساع حجم الأوعية الضريبية.

- أن الرقابة الجبائية وإن كانت حق قانوني مخول للإدارة الضريبية، إلا أنه لا يمكن ممارسة هذا الإجراء تلقائياً، بل يجب أن تتقيد الإدارة الضريبية في ذلك بالإجراءات والقواعد والضوابط المتعلقة بالرقابة الجبائية، والتي تم النص عليها بموجب القوانين الضريبية، وهذا من أجل منح الصفة القانونية لعمل الإدارة الضريبية، وحمايتها من أي دفع بالبطلان قد يتقدم به المكلف محل الرقابة والتحقيق.

- من خلال سرد العقوبات المطبقة على مرتكبي الجرائم الضريبية، نلاحظ ميل المشرع الجبائي إلى الاعتماد على العقوبات المالية أكثر من العقوبات السالبة للحرية، حتى إن التعديلات التي طرأت على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمتعلقة بالعقوبات المطبقة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، كان موضوعها التقليل من مدة عقوبة الحبس، مقابل الزيادة في الغرامات المالية، وهو ما يبين توجه المشرع الجبائي نحو العمل على إثراء الخزينة العمومية للدولة، للتخفيف من آثار انخفاض الإيرادات الضريبية بسبب التهرب الضريبي، وهذا يصب في تحقيق الهدف الأسمى للإدارة الضريبية والمتمثل في ضمان تمويل الميزانية العامة للدولة بالإيرادات الضريبية اللازمة لحسن سير مرافقها وأنشطة الانفاقية، فإذا كان الدافع إلى التهرب الضريبي ينحصر في زيادة الربح المالي للمكلف، فإن الرادع المالي والذي يشمل الغرامات الجبائية والجزائية، يكون له الأثر من استئصال التهرب الضريبي داخل الدولة وخارجها.

- نلاحظ كذلك بأن العقوبات الجبائية المنصوص عليها بموجب القوانين الضريبية، في إطار محاربة التهرب الضريبي، لا يقتصر تطبيقها على المكلف فقط، بل يسري تطبيقها كذلك على كل فرد أو مؤسسة أو أية جهة لها علاقة بالفعل المجرم الذي ارتكبه المكلف خرقاً للقواعد الجبائية، حيث نجد بأنه يتم تطبيق هذه العقوبات وفي حالات محددة على كل من المحاسب أو الموثق أو المحافظ وغيرهم من الأشخاص الذين نص القانون الضريبي على خضوعهم للعقاب، بمناسبة تقديم أي مساعدة للمكلف لتمكينه من التهرب من الالتزامات الضريبية الخاضع لها بموجب التشريع الجبائي الجاري العمل به.

- وفي مجال العقاب كذلك، ومن أجل العمل على اتخاذ كل الإجراءات والآليات الكفيلة بالتصدي للتهرب الضريبي، فإن العقوبات الجزائية والجبائية يتم تطبيقها على جميع المكلفين مهما كانت صفتهم، سواء كان المكلف شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً، وبذلك فإن هذه العقوبات تختلف على

حسب طبيعة المكلف، فهناك عقوبات خاصة بالشخص الطبيعي، وعقوبات أخرى يقتصر تطبيقها على الشخص الاعتباري كالمؤسسات والشركات.

إن المنظومة المالية للدولة ينبغي أن تحظى بقدر كبير من الاهتمام والدراسة، خصوصاً في مجال ومصادر تمويل الميزانية العامة، وحمايتها من مختلف العوائق التي تلحق بالذمة المالية للدولة، وفي هذا المجال نشير إلى مجموعة من الاقتراحات، تتلخص في النقاط التالية:

- ضرورة ضبط القوانين الضريبية، وتعديلها بما يتماشى مع التطورات المالية والاقتصادية، من أجل إرساء قواعد منظومة جبائية متينة، ونشير في هذا المجال إلى أنه ينبغي على المشرع الجبائي تدارك الخلل الموجود في نظام الإحالة المعتمد في القوانين الضريبية، وذلك بإلغاء مضمون المواد التي تحيل إلى قوانين ملغاة.

- محاولة التقليل من النصوص الضريبية، وذلك من خلال دمج القوانين التي تتضمن نفس الأحكام، فنلاحظ بأن المشرع الجبائي قد عمل على هذا التوجه، وذلك من خلال سن قانون الإجراءات الجبائية، وعليه فإنه ينبغي أن يتضمن هذا القانون جميع الأحكام المشتركة بين مختلف القوانين الضريبية.

- إذا كانت القوانين الضريبية تهدف إلى حماية المال العام للدولة، فإن ضعف التشريع الجبائي هو أكبر دافع للتعدي على حقوق الدولة الضريبية، لذلك فإنه ينبغي على المشرع الجبائي منح مرونة أكبر للنصوص القانونية الضريبية، وإتاحة فهمها من طرف جميع المكلفين والمخاطبين بها، لأن المنظومة المالية الحقيقية للدولة تتمثل في القوانين الضريبية، فمن خلالها تتشكل الذمة المالية للدولة، لذا فإن الإصلاحات التي تقرها الدولة في منظومتها الجبائية، يجب أن تمس بالأساس قوانينها الضريبية.

- على الحكومة العمل على عصنة الإدارة الضريبية، وذلك باستخدام التكنولوجيا المتطورة التي تساعد على الفحص والتنظيم الدقيق للملفات الجبائية، وهناك بعض الجهود في نفس المسعى، كاعتماد التصريح الإلكتروني للوعاء الضريبي، إلا أنه ينبغي على الدولة الحرص على رقمنة القطاع الضريبي، واعتماد أسلوب المعالجة الآلية للملفات الضريبية باستخدام تكنولوجيا الاعلام الآلي.

- إن حماية المال العام هي أهم وظيفة تسعى الدولة من خلال مؤسساتها إلى تحقيقها، لأن تنفيذ أي برامج تنموية يقتضي في المقابل توفير الموارد المالية لتنفيذها، لذلك نرى بأنه من الضروري على الحكومة العمل على سن تشريع جزائي خاص بالجرائم المالية والضريبية، من أجل منح حماية أكبر للمال العام.

- إن الاعتماد على الجباية الضريبية والبتروولية كمورد رئيسي للخرينة العامة، من شأنه خلق أزمات تؤدي إلى اختلال التوازن المالي للدولة، لأن الحصيلة الجبائية عموماً لا يمكن التحكم في حجمها، فالتهرب الضريبي من شأنه امتصاص مبالغ مالية ضخمة من مجموع الإيرادات الضريبية، وانخفاض أسعار البترول تؤدي بدورها إلى التقليل من الموارد المالية للدولة، لذلك فإنه يتعين على الدولة العمل على خلق موارد مالية حقيقية، وذلك يتحقق من خلال تبني قواعد نظام اقتصادي قوي، وعليه فإننا نرى بأنه من الضروري على الدولة إنشاء استثمارات ضخمة في الميادين الاقتصادية والتجارية والزراعية، ومنح امتيازات وتحفيزات تساهم في جلب رؤوس الأموال الأجنبية، بتوفير بيئة مناسبة لإنشاء مشاريع استثمارية، لهدف الرفع من وتيرة وتطور الاقتصاد الوطني.

- إن الضريبة كإجراء قانوني لا يمكن ممارستها إلا من خلال القوانين الضريبية، من هذا المنطلق فإنه يتعين على المشرع الجبائي فتح المجال أمام المؤسسات المالية والخبراء والمختصين في الميادين المالية والمحاسبية والقانونية، من أجل المشاركة في سن القوانين الضريبية، وذلك لغرض الإحاطة بجميع العوامل المتعلقة بالضريبة والمكلفين بها، لأن الضريبة ينبغي أن تكون أداة للبناء التنموي والاقتصادي، وليست وسيلة لهدم المقدرة المالية للأفراد.

- ومن أجل إنشاء تشريع ضريبي جزائي كفيل بردع مرتكبي الجرائم الضريبية، فإنه لا بد من تكوين قضاة مختصين في المجال الجبائي، لأن جريمة التهرب الضريبي تتحكم فيها العوامل التقنية والمحاسبية أكثر من العوامل القانونية، فمن أجل التحديد الدقيق للركن المادي للجرائم الضريبية، لا بد من وجود هيكل قضائي مختص في المجالات الضريبية، فيتعين على الدولة تسطير برامج تكوينية تعنى بجميع المجالات المتعلقة بالجباية والمالية لفائدة القضاة.

- على المشرع الجبائي ضبط بعض المصطلحات الجزائية الواردة في القوانين الضريبية، وذلك بما يتماشى مع ما هو وارد في التشريع الجزائي، فنجد مثلاً بأن التشريع الضريبي يستعمل مصطلح "مخالفة" للتعبير عن كل الجرائم الضريبية باختلاف درجاتها، أما في التشريع الجزائي، فإن المخالفة

هي درجة من درجات التجريم، ونفس الخلل وقع فيه المشرع الضريبي بخصوص تحريك الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي، والذي ربطه بضرورة تقديم "شكوى" من طرف إدارة الضرائب، وبالعودة إلى التشريع الجزائري، نجد بأن الشكوى تعتبر أحد القيود الواردة على حرية النيابة في تحريك الدعوى العمومية، والتي يتقدم بها الطرف المضرور، وتكون بين الأفراد، أما بالنسبة للإدارة فإنها تقوم بإصدار طلب من أجل تحريك الدعوى العمومية، لذلك نرى بأنه ينبغي على المشرع الضريبي تعديل المصطلحين، باستعمال مصطلح مخالفة أو جنحة على حسب درجة الجرم، واستخدام مصطلح "طلب" بدل من "شكوى".

- بما أن الكشف عن عمليات الاخفاء المادي للوعاء الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية هي الوسيلة الأكثر فعالية لمحاربة التهرب الضريبي، فإنه يستوجب من الإدارة الضريبية العمل على تكثيف حالات اللجوء إلى الرقابة الجبائية، وذلك من خلال تسطير رزنامة فصلية أو سنوية، من أجل القيام برقابة دورية على مختلف الأوعية والمحلات الضريبية، وعلى مستوى جميع المديرية الفرعية والجهوية التابعة للإدارة الضريبية، فهذه الأخيرة تمتلك العديد من المديرية والمصالح والموظفين، بما يمكنها من القيام بالعديد من المعاينات الميدانية لمحلات المكلفين بالضريبة، والوقوف على مختلف التجاوزات التي تطال التشريع الضريبي.

- إن تحصيل الضريبة هو أهم غاية تسعى إليها قبضة الضرائب، ففي مجال المنازعات الضريبية فإنه ينبغي على المصالح الضريبية اتخاذ جميع الإجراءات التي تسمح بإنجاح إجراء الصلح الذي تباشره مع المكلف، وعليه فإننا نرى بأنه على المشرع الجبائي احتواء الصلح الضريبي بموجب نصوص قانونية خاصة به، تسمح بتنظيم هذا الإجراء، وتدعيمه بمجموعة من الضمانات تساهم في تحصيل الضريبة المترتبة على المكلف.

- على الإدارة الضريبية الإهتمام أكثر بنشر الوعي الضريبي بين الأفراد، لأن اقتناع المكلف بأهمية الضريبة هو الدافع الرئيسي الذي يدفعه للوفاء بقيمة الضريبة، وبما أن وسائل الاعلام السمعية والبصرية والمقروءة هي أهم الوسائل الحديثة لنشر المعلومة، فلا بد على المصالح الضريبية استغلال هذه الوسائل في نشر الوعي الضريبي بين المكلفين، وإطلاعهم على مختلف التعديلات والأحكام الجديدة المتعلقة بالضريبة.

- عمل الدولة على إبرام العديد من الاتفاقيات الجبائية الدولية، لأنها السبيل الوحيد للحد من التهرب الضريبي الدولي، والذي يكلف الدولة موارد مالية طائلة.

- يعتبر الإصدار النقدي الوسيلة الأكثر توافراً بيد الدولة لتمكينها من تمويل عجز ميزانيتها، وبما أن هذه الوسيلة تنجر عنها مخاطر مالية واقتصادية واجتماعية عديدة، فإن الدولة ملزمة قبل اللجوء إلى إصدار نقدي جديد، بإجراء دراسة مالية واقتصادية دقيقة، تسمح باحتواء الآثار الناجمة عن الإصدار النقدي، والعمل أكثر على إضفاء الطابع الانتاجي للإصدار النقدي، وذلك بتجنب استهلاك المبالغ التي تم طبعها في النفقات العادية للدولة، والاستفادة منها أكثر في مجال تمويل المشاريع التنموية والاستثمارية.

الملاحق

جدول رقم (01) يبين نور الضرائب المباشرة في تمويل الميزانية من سنة 2018 إلى 2022. (الوحدة: بالآلاف دينار جزائري)

السنة	الإيراد الضريبي
2018	1.391.701.000
2019	1.453.911.724.7
2020	1.428.440.000
2021	1.254.158.162
2022	1.191.069.477

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى قوانين المالية للسنوات المعنية.

جدول رقم (02) يبين نور الضرائب غير المباشرة في تمويل الميزانية من سنة 2018 إلى 2022. (الوحدة: بالآلاف دينار جزائري).

السنة	الإيراد الضريبي
2018	10.000.000
2019	10.000.000.0
2020	47.159.000
2021	29.618.500
2022	20.035.075

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى قوانين المالية للسنوات المعنية.

جدول رقم (03) يبين نور رسوم التسجيل والطابع في تمويل الميزانية من سنة 2018 إلى 2022.
(الوحدة بآلاف دينار جزائري).

الإيرادات الضريبية	السنة
136.805.000	2018
108.548.222.8	2019
93.944.000	2020
61.639.866	2021
95.364.049	2022

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى قوانين المالية للسنوات المعنية.

جدول رقم (04) يبين نور الضرائب على الأعمال في تمويل الميزانية من سنة 2018 إلى 2022.
(الوحدة بآلاف دينار جزائري).

الإيرادات الضريبية	السنة
1.097.116.000	2018
1.120.087.480.5	2019
1.182.631.000	2020
997.330.825	2021
1.207.443.422	2022

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى قوانين المالية للسنوات المعنية.

جدول رقم (05) يبين دور الضرائب الجمركية في تمويل الميزانية من سنة 2018 إلى 2022. (الوحدة: بالآلاف دينار جزائري)

السنة	الإيرادات الضريبية
2018	397.405.000
2019	348.870.663,0
2020	294.691.000
2021	308.956.650
2022	343.948.793

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى قوانين المالية للسنوات المعنية.

جدول رقم (06) يبين دور الجباية البروقية في تمويل الميزانية من سنة 2018 إلى 2022. (الوحدة: بالآلاف دينار جزائري)

السنة	الإيرادات الضريبية
2018	2.776.218.000
2019	2.714.469.557,3
2020	2.200.325.000
2021	1.919.231.097
2022	2.103.909.240

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى قوانين المالية للسنوات المعنية.

جدول رقم (07) يبين مجموع الإيرادات الجبائية ضمن الإيرادات العامة للميزانية

من سنة 2018 إلى 2022. (الوحدة بالآلاف دينار جزائري)

السنة	الإيراد الضريبي
2018	3.033.027.000
2019	3.041.418.091,0
2020	3.046.865.000
2021	2.651.704.004
2022	2.857.860.816

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى قوانين المالية للسنوات المعنية.

جدول رقم (08) تطور العمل الرسمي وغير الرسمي في الجزائر. (الوحدة بالآلاف)

السنة	1992	1997	1999	2001	2003	2005	2010	2017
العمل الرسمي	3129	2443	2902	3269	4023	3912	4679	4216
العمل غير الرسمي	688	1132	911	1648	1249	2752	3921	5541
المجموع	3817	3575	3713	4917	5272	6664	8600	9757
العمل غير الرسمي	18.02	31.66	24.53	33.51	23.69	41.29	45.59	56.8

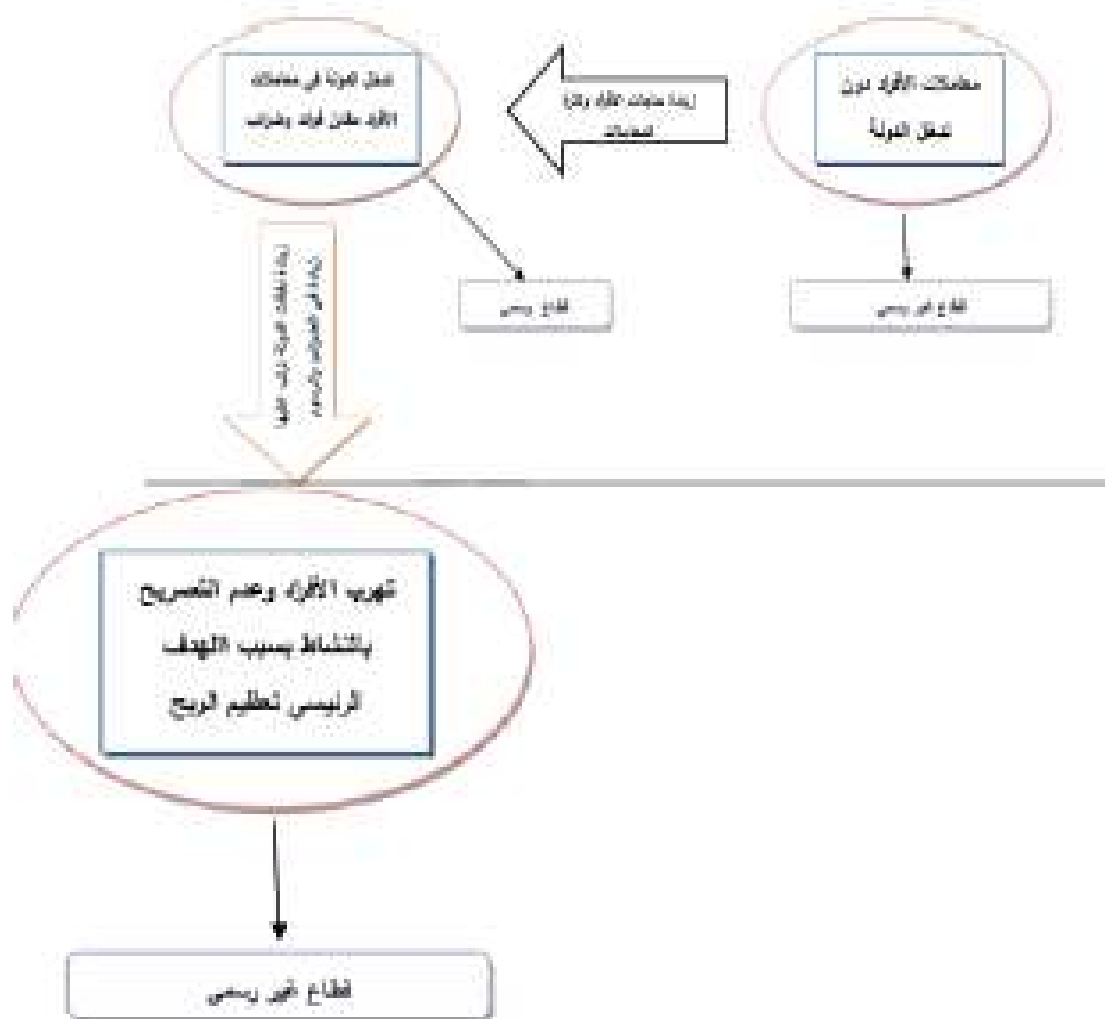
المصدر: بقاط حنان، مقال سابق، ص 705.

جدول رقم (09) يبين نور رصيد الميزانية العامة للدولة من سنة 2018 إلى 2022. (الوحدة بالآلاف دينار جزائري)

السنة	الإيرادات العامة	نفقات التشغيل	نفقات التجهيز
2018	6.714.265.000	4.584.462.233.000	4.043.316.025
2019	6.507.907.648,3	4.954.476.536.000	3.602.681.942
2020	6.289.723.000	4.893.439.095.000	2.929.673.231
2021	5.328.182.426	5.314.506.529.000	2.798.524.923
2022	5.683.221.481	6.311.532.437.000	3.546.900.172

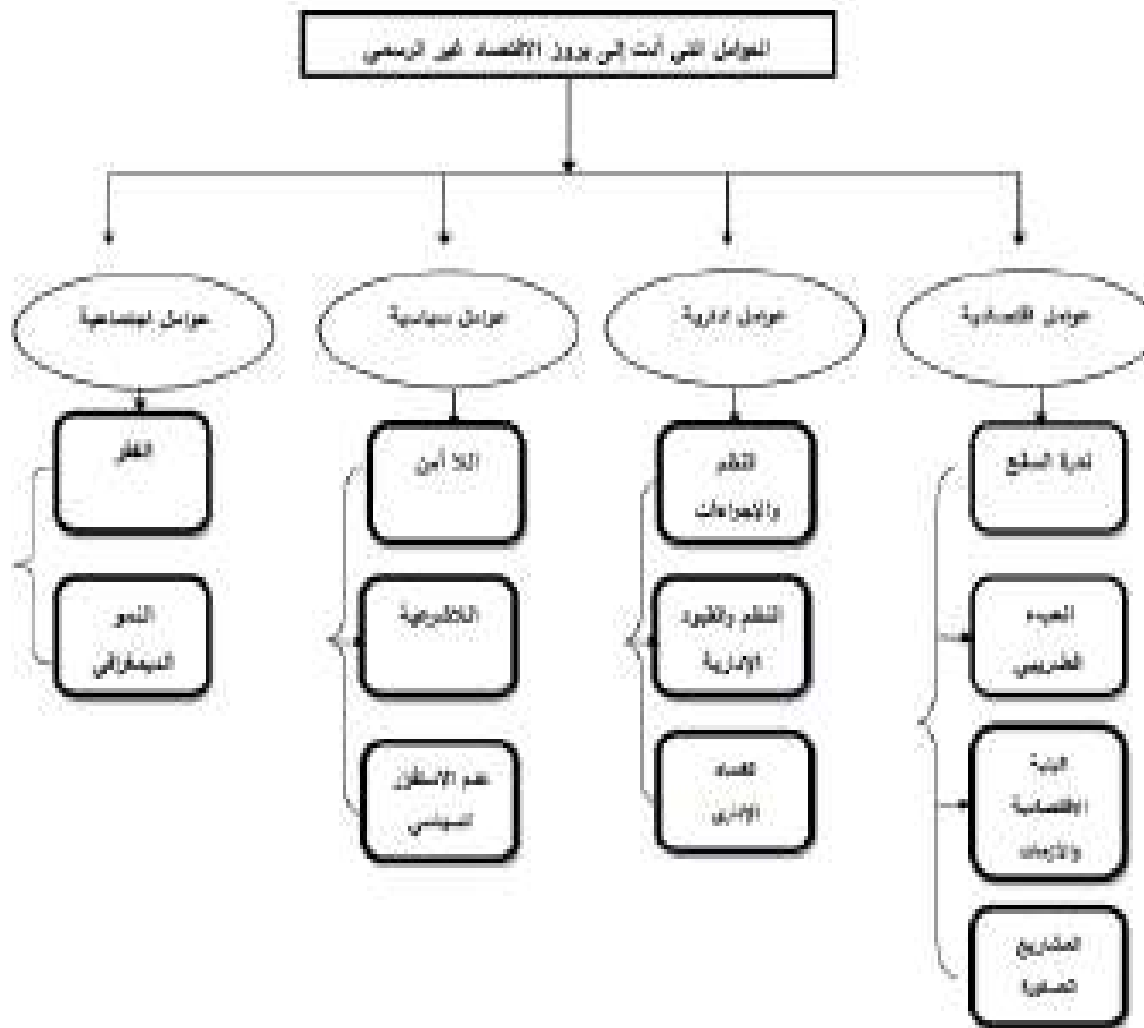
المصدر : من إعداد الطالب استنادا إلى قوانين المالية للسنوات المعنية.

شکل رقم (01) يبين مراحل نشأة الاقتصاد غير الرسمي.



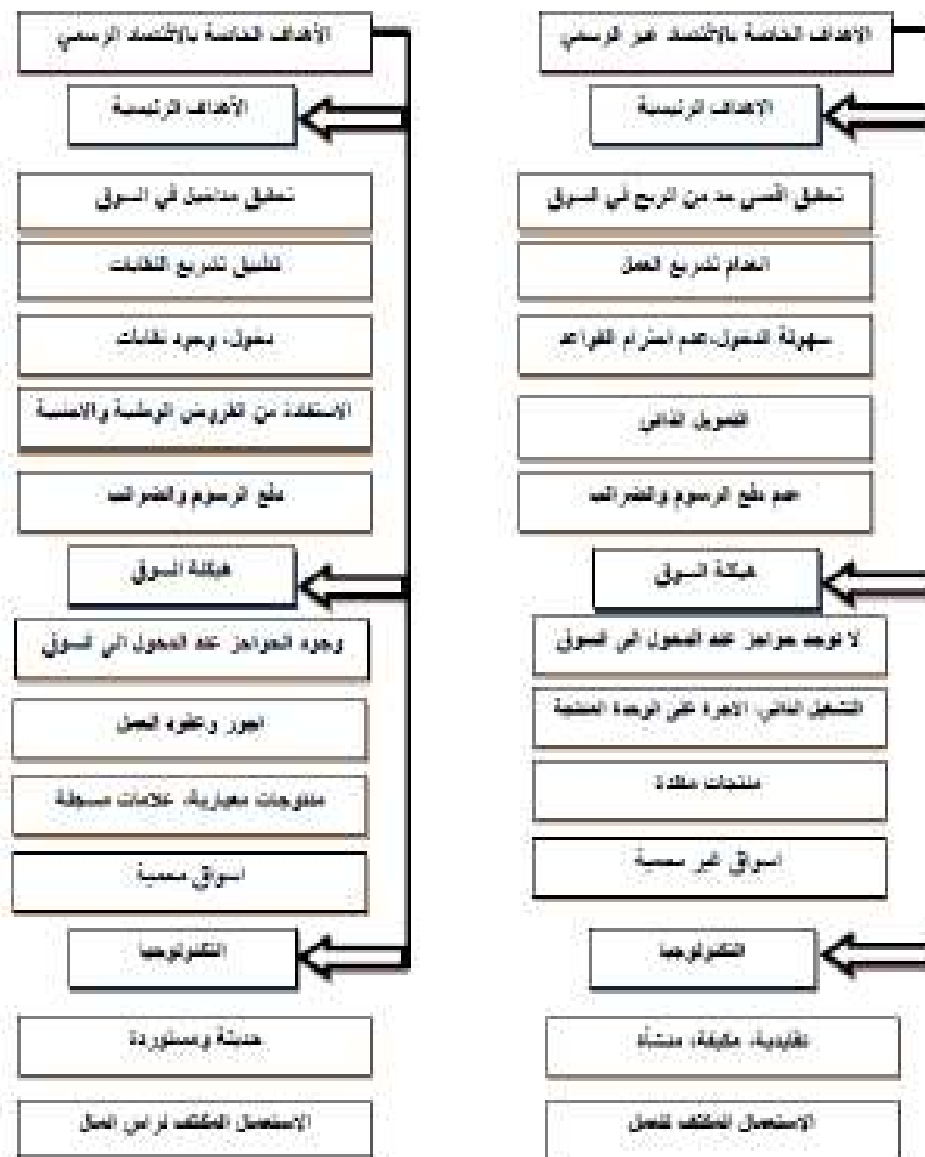
المصدر: «معمونة داودي، عبد الحكيم بزوية، آثار وسلبيات الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مقال سابق، ص 57.

شکل رقم (02) العوامل التي أدت إلى بروز الاقتصاد غير الرسمي.



المصدر: بيجونة داودي، عبد الحكيم بزاوية، آثار وسلبيات الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مقال سابق، ص 60.

شکل رقم (03) يبين العلاقة بين الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي من حيث الأهداف.



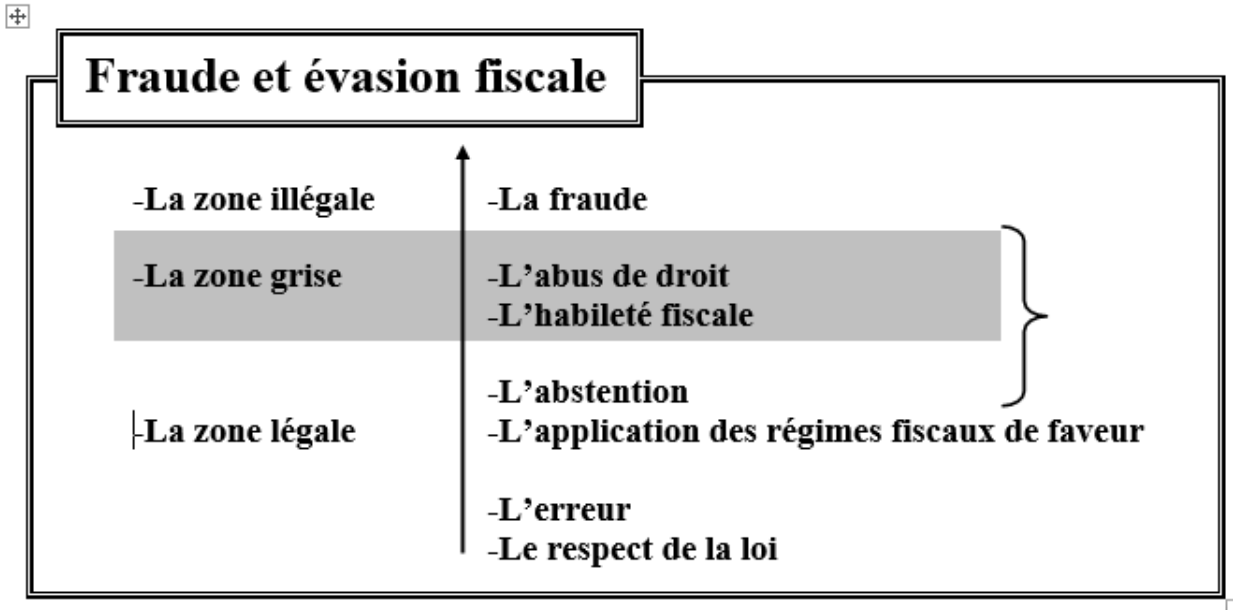
Countries Listed on Various Tax Haven Lists شكل رقم (04)

Caribbean/West Indies	Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahamas, Barbados, ^{a,a} British Virgin Islands, Cayman Islands, Dominica, Grenada, Montserrat, ^b Netherlands Antilles, St. Kitts and Nevis, St. Lucia, St. Vincent and Grenadines, Turks and Caicos, U.S. Virgin Islands ^{b,a}
Central America	Belize, Costa Rica, ^{c,d} Panama
Coast of East Asia	Hong Kong, ^{c,a} Macau, ^{b,c,a} Singapore ^c
Europe/Mediterranean	Andorra, ^b Channel Islands (Guernsey and Jersey), ^a Cyprus, ^a Gibraltar, Isle of Man, ^a Ireland, ^{b,c,a} Liechtenstein, Luxembourg, ^{b,c,a} Malta, ^a Monaco, ^b San Marino, ^{b,a} Switzerland ^{b,c}
Indian Ocean	Maldives, ^{b,e} Mauritius, ^{b,d,a} Seychelles ^{b,a}
Middle East	Bahrain, Jordan, ^{b,c} Lebanon ^{b,c}
North Atlantic	Bermuda ^a
Pacific, South Pacific	Cook Islands, Marshall Islands, ^b Samoa, Nauru, ^d Niue, ^{b,d} Tonga, ^{b,d,e} Vanuatu
West Africa	Liberia

Congressional Research Service, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Updated January 6, 2022, p 4 <https://sgp.fas.org/crs/misc/R40623.pdf>

Les degrés de l'illégalité entre Fraude & évacion Fiscale

شكل رقم (05)



KHARROUBI Kamel, op. cit, p 20.

قائمة المصادر والمراجع

Les références

أولاً: المصادر.

أ- القرآن الكريم.

ب: الإتفاقيات والمعاهدات.

1- مرسوم رئاسي رقم 16-156 مؤرخ في 19 شعبان 1437 الموافق 26 مايو 2016، يتضمن التصديق على اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية، لتجنب الازدواج الضريبي ولتجنب التهرب والغش الضريبيين في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، الموقعة بالجزائر في 18 فبراير سنة 2015، جريدة رسمية عدد 33، الصادرة في 5 يونيو 2016.

2- مرسوم رئاسي رقم 15-337 مؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27 ديسمبر سنة 2015، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، جريدة رسمية عدد 1، بتاريخ 06 يناير 2016.

3- المرسوم الرئاسي رقم 159/05 المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1426 الموافق لـ 27 أبريل عام 2005، يتضمن التصديق على الاتفاق الأوروبي المتوسطي لتأسيس شراكة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية من جهة، والمجموعة الأوروبية والدول الأعضاء فيها من جهة أخرى، الموقع بفالونسيا يوم 22 أبريل 2002، وكذا ملاحقه من 1 إلى 6 والبروتوكولات من رقم 1 إلى 7 والوثيقة النهائية المرفقة به، الجريدة الرسمية رقم 31، مؤرخة في 21 ربيع الأول عام 1426 الموافق لـ 30 أبريل سنة 2005

4- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، الموافق عليه بموجب القرار رقم 66/1069 د، بتاريخ 1997/12/03، المتوفرة على الرابط <https://dftp.gov.ps/uploads/1623320693.pdf>

5- اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات المعتمدة من قبل مؤتمر الأمم المتحدة بشأن قانون المعاهدات الذي عقد بموجب قراري الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 2166 المؤرخ في 5 كانون الأول/ديسمبر 1966، ورقم 2287 المؤرخ في 6 كانون الأول/ديسمبر 1967، وقد عقد المؤتمر في دورتين في فيينا خلال الفترة من 26 آذار/مارس إلى 24 أيار/مايو 1968

وخلال الفترة من 9 نيسان/أبريل إلى 22 أيار/مايو 1969، واعتمدت هذه الاتفاقية في ختام أعماله في 22 أيار/مايو 1969، وعرضت للتوقيع في 23 أيار/مايو 1969، ودخلت حيز النفاذ في 27 كانون الثاني/يناير 1980.

ج- دساتير الجمهورية الجزائرية:

- 1- دستور 1963، الصادر بتاريخ 8 سبتمبر 1963.
- 2- الأمر رقم 76-97 مؤرخ في 30 ذي القعدة الموافق 23 نوفمبر سنة 1976، يتضمن إصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، جريدة رسمية عدد 94، الصادرة بتاريخ 24 نوفمبر 1976.
- 3- مرسوم رئاسي رقم 96-438 مؤرخ في 26 رجب عام 1417، الموافق 7 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، جريدة رسمية عدد 76 الصادرة بتاريخ 8 ديسمبر 1996.
- 4- القانون رقم 16-01 مؤرخ في 26 جمادى الأولى 1437 الموافق 6 مارس 2016 يتضمن التعديل الدستوري، جريدة رسمية عدد 14، الصادرة بتاريخ 7 مارس 2016.
- 5- دستور الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية العدد 82، الصادرة بتاريخ 15 جمادى الأولى 1442 الموافق لـ 30 ديسمبر 2020.

ثانيا: النصوص القانونية.

أ- القوانين:

- 1- قانون رقم 21-16 مؤرخ في 25 جمادى الأولى عام 1443 الموافق 30 ديسمبر سنة 2021 يتضمن قانون المالية لسنة 2022، جريدة رسمية عدد 100، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر سنة 2021.
- 2- قانون رقم 20-16 مؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 31 ديسمبر سنة 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، جريدة رسمية عدد 83، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2021.

- 3- قانون رقم 14-19 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق 11 ديسمبر سنة 2019 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2020، جريدة رسمية عدد 81، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2019.
- 4- قانون رقم 18-18 مؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق 27 ديسمبر سنة 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، جريدة رسمية عدد 79، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2018.
- 5- قانون رقم 15-18 مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437 الموافق 30 ديسمبر سنة 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، جريدة رسمية عدد 72، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2015.
- 6- قانون رقم 11-16 مؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، جريدة رسمية عدد 72، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011.
- 7- القانون رقم 06-01، مؤرخ في 21 محرم 1427، الموافق لـ 20 فبراير سنة 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، جريدة رسمية عدد 14، الصادرة بتاريخ 8 صفر 1427 الموافق لـ 8 مارس سنة 2006، ص 4، المعدل والمتمم.
- 8- قانون رقم 04-08 مؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 غشت سنة 2004، يتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، الجريدة الرسمية رقم 52، الصادرة بتاريخ 2 رجب 1424 الموافق لـ 18 غشت سنة 2004.
- 9- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001.
- 10- قانون رقم 90-36 مؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، جريدة رسمية عدد 57، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1990.
- 11- القانون 90_12 المؤرخ في 18 غشت سنة 1990 والمتعلق بالسجل التجاري، جريدة رسمية عدد 36، الصادرة بتاريخ 22 غشت 1990 المعدل والمتمم.

12- القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 افريل 1990 ، يتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 16 الصادر في 18 افريل 1990، المعدل والمتمم.

13- القانون رقم 17/84 المؤرخ في 8 شوال 1404 الموافق لـ 7 يوليو 1984، يتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية عدد 28، الصادرة في 11 شوال 1404 الموافق لـ 10 يوليو 1984 المعدل والمتمم.

14- القانون رقم 79-07 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق 21 يوليو سنة 1979 ، المتضمن قانون الجمارك، جريدة رسمية عدد 30، الصادرة بتاريخ 24 يوليو 1979، المعدل والمتمم.

15- القانون رقم 63-165 المؤرخ في 7 ماي 1963 المتضمن تأسيس البنك الجزائري للتنمية المعدل والمتمم.

ب- الأوامر:

1- أمر رقم 15-01 مؤرخ في 7 شوال عام 1436 الموافق 23 يوليو سنة 2015 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، جريدة رسمية عدد 40، الصادرة بتاريخ 23 يوليو 2015.

2- الأمر رقم 15-02 مؤرخ في 07 شوال عام 1436، الموافق 23 يوليو 2015، يعدل ويتمم الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386، الموافق 08 يونيو سنة 1966، والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، جريدة رسمية عدد 40، الصادرة بتاريخ 23 يوليو 2015.

3- أمر رقم 09 - 01 مؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق 22 يوليو سنة 2009 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، جريدة رسمية عدد 44 ، الصادرة بتاريخ 26 يوليو 2009.

4- أمر رقم 06 - 04 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو سنة 2006 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، جريدة رسمية عدد 47، الصادرة بتاريخ 19 يوليو 2006.

5- الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 19 جمادى الثانية الموافق 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية، جريدة رسمية عدد 46، الصادرة بتاريخ 16 يوليو 2006.

- 6- القانون رقم 06-01، مؤرخ في 21 محرم 1427، الموافق لـ 20 فبراير سنة 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، جريدة رسمية عدد 14، الصادرة بتاريخ 8 صفر 1427 الموافق لـ 8 مارس سنة 2006، ص 4، المعدل والمتمم.
- 7- أمر رقم 05-05 مؤرخ في 18 جمادى الثانية عام 1426 الموافق 25 يوليو 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، جريدة رسمية عدد 52، الصادرة بتاريخ 26 يوليو 2005.
- 8- أمر رقم 03-22 مؤرخ في 4 ذي القعدة عام 1424 الموافق 28 ديسمبر سنة 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، جريدة رسمية عدد 83، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2003.
- 9- الأمر 96-22 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم لخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، المعدل والمتمم، المؤرخ في 23 صفر 1417 الموافق لـ 9 يوليو 1996، الجريدة الرسمية عدد 43، الصادرة بتاريخ 24 صفر 1417 الموافق لـ 10 يوليو 1996.
- 10- الأمر رقم 101 / 76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، جريدة رسمية عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم.
- 11- الأمر رقم 102 / 76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976 ، المعدل والمتمم .
- 12- الأمر رقم 103 / 76 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 ، يتضمن قانون الطابع، جريدة رسمية عدد 39 الصادرة في 15 ماي 1977 ، المعدل والمتمم.
- 13- الأمر رقم 104 / 76 - مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، جريدة رسمية عدد 70 الصادر في 2 أكتوبر 1977 ، المعدل والمتمم.
- 14- الأمر رقم 105 / 76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية عدد 81 الصادرة في 18 ديسمبر 1977 ، المعدل والمتمم.
- 15- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني، جريدة رسمية عدد 78، الصادرة بتاريخ 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.

16- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية عدد 101، الصادرة بتاريخ 19 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.

17- الأمر رقم 66 / 156 المؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن قانون العقوبات ، جريدة رسمية عدد 49 الصادر في 11 جوان 1966 ، المعدل والمتمم.

18- الأمر 66 / 155 ، المؤرخ في 8 جوان 1966 ، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، جريدة رسمية عدد 48 الصادرة بتاريخ 10 جوان 1966 المعدل والمتمم.

19- الأمر رقم 65-297 المؤرخ في 8 شعبان عام 1378 الموافق لـ 2 ديسمبر 1965، يتضمن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، الجريدة الرسمية عدد 101، الصادرة بتاريخ 16 شعبان 1385، الموافق لـ 10 ديسمبر سنة 1965.

ج- المراسيم الرئاسية:

1- مرسوم رئاسي رقم 15-247 ، مؤرخ في 16 سبتمبر سنة 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام، جريدة رسمية عدد 50 الصادرة بتاريخ 20 سبتمبر 2015.

د- المراسيم التنفيذية:

1- المرسوم التنفيذي رقم 13-84، المؤرخ في 25 ربيع الأول عام 1434 الموافق لـ 6 فبراير سنة 2013، يحدد كيفيات تنظيم البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم الإيداع القانوني لحسابات الشركة، جريدة رسمية عدد 9، الصادرة بتاريخ 29 ربيع الأول 1434، الموافق لـ 10 فبراير سنة 2013.

2- المرسوم التنفيذي رقم 2000-318 مؤرخ في 18 رجب عام 1421 الموافق 16 أكتوبر سنة 2000، يحدد كيفيات تبليغ المركز الوطني للسجل التجاري من الجهات القضائية والسلطات الإدارية المعنية بجميع القرارات او المعلومات التي يمكن أن تتجر عنها تعديلات أو يترتب عليها منع من صفة التاجر، جريدة رسمية عدد 61، الصادرة بتاريخ 20 رجب عام 1421 الموافق 18 أكتوبر سنة 2000.

ثالثا: الكتب.

- 1- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار، عنابة، ج1، ط 10، 2010.
- 2- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط14، 2014.
- 3- أعمر يحياوي، مساهمة في دراسة المالية العامة (النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 4- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري (الدعوى الضريبية نموذجا)، الأمل للنشر والتوزيع، تيزي وزو، الجزائر، 2012.
- 5- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط3، 2008.
- 6- بن عمار منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط2، 2016.
- 7- بن زارع رابح، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار، عنابة، 2014.
- 8- بوعون يحياوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، pages bleues، الجزائر، 2010.
- 9- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، ط3، 2007.
- 10- دنيدي يحي، المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، ط2، 2014.
- 11- رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
- 12- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

- 13- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات البلدان النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 14- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 14- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، ط1، 1987.
- 15- صخر عبد الله الجنيدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، (دراسة قانونية مقارنة في "الضريبة العامة على المبيعات. الجمارك. الدخل" قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- 16- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- 17- طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، المكتبة القانونية، بغداد، دن.
- 18- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992.
- 19- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 20- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الوادي، ط1، 2009.
- 21- عبد الرحمن خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013.
- 22- عبد الرحمن خلفي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، دار بلقيس، الدار البيضاء، الجزائر، ط3، 2017.
- 23- عبد الرحمن خلفي، محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2010.

- 24- علي شملال، السلطة التقديرية للنيابة العامة في الدعوى العمومية (دراسة مقارنة)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 25- عبد الحكيم مصطفى الشراوي، المعاملة الضريبية للدخول غير المشروعة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010.
- 26- عبد المجيد قدي، مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات، دار الخلدونية، الجزائر، 2018.
- 27- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- 28- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.
- 29- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 30- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 31- فارس السبت، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 32- فايز السيد اللساوي، أشرف فايز اللساوي، موسوعة التهرب الضريبي (في جرائم التهرب الضريبي في كافة أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم المختلفة وتطبيقاتها القضائية والدستورية)، ج3، ط2، 2010.
- 33- محمد صبري السعدي، شرح القانون المدني الجزائري (النظرية العامة للالتزامات)، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ج1، ط1، 2004.
- 34- منصور رحمان، القانون الجنائي للمال والأعمال، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، ج1، 2012.

- 35- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003
- 36- محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، 2017.
- 37- مروان عطون، الأسواق النقدية والمالية والبورصات ومشكلاتها في عالم النقد والمال (أدوات وآليات نشاط البورصات في الاقتصاد الحديث)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2005.
- 38- محمد إدريس، السياسة النقدية، سلسلة كتيبات تعريفية، العدد 17، 2021، صندوق النقد العربي.
- 39- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط 4، 2008.
- 40- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- 41- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، ط2، 2009.
- 42- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، 2013.
- 43- ياسر صلاح الفريحات، المحاسبة الضريبية على الرواتب والأجور (حالات تطبيقية عملية مختلفة)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 44- يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، المالية العامة والضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون سنة نشر.
- 45- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف الخاضع للضريبة، كتيبات تصدر عن المديرية، 2017.

رابعاً: الأطروحات والرسائل الجامعية.

أ- أطروحات الدكتوراه:

1- القرصم وفاء، أثر القروض المصرفية على النمو الاقتصادي (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1980-2017)، أطروحة دكتوراه، تخصص اقتصاد كلي، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، الموسم الجامعي 2018-2019.

2- بن عماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، كلية الحقوق، الموسم الجامعي 2017_2018.

3- حياة نجار، إدارة المخاطر المصرفية وفق اتفاقيات بازل (دراسة واقع البنوك التجارية العمومية الجزائرية)، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الموسم الجامعي 2013-2014.

4- دراوسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي (حالة الجزائر 1990-2004)، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الموسم الجامعي، 2005/2006.

5- عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، الموسم الجامعي 2018-2019.

6- عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، السنة الجامعية 2015/2016.

7- قارة ملاك، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع عرض ومقاربة تجارب : المكسيك، تونس و السنغال، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع الاقتصاد المالي،

جامعة منتوري بقسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الموسم الجامعي 2010/2009.

8- قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، أطروحة دكتوراه علوم في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة 1، الموسم الجامعي 2019-2018.

9- قرقوس فتيحة، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة دكتوراه علوم في القانون الخاص، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر 1، كلية الحقوق سعيد حمدين، الموسم الجامعي 2017/2016

10- مسيردي سيد أحمد، النظام القانوني للمقاصة في المعاملات البنكية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون الخاص، الموسم الجامعي 2018-2017.

11- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الموسم الجامعي 2015/2014.

12- محمود جمام، النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، الموسم الجامعي 2010-2009.

13- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، الموسم الجامعي 2010-2009.

14- واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية (الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجا)، رسالة دكتوراه، تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الموسم الجامعي 2017-2016.

ب- رسائل الماجستير:

1- أنور محمد أيمن السباعي، الضوابط الاقتصادية للإصدار النقدي بين النظام الإسلامي والنظام الرأسمالي، مذكرة ماجستير في الاقتصاد، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، كلية الدراسات العليا، دائرة الاقتصاد والعلوم الاجتماعية، قسم الاقتصاد، الموسم الجامعي 2013-2014.

2- بورعدة حورية، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، دراسة الصرف الموازي، مذكرة ماجستير في الاقتصاد، تخصص اقتصاد دولي، جامعة وهران، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، المدرسة الدكتورالية في الاقتصاد وإدارة الأعمال، الموسم الجامعي 2013/2014.

3- بلوفاي عبد المالك، أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992-2008، مذكرة ماجستير في مالية الدولة، جامعة وهران، المدرسة الدكتورالية للإقتصاد والتسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، السنة الجامعية 2011-2012.

4- ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مذكرة ماجستير، مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، الموسم الجامعي 2011-2012.

5- رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2013/2014.

6- رشيدة حمودة، استراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة، دراسة مقارنة بين تجرتي الجزائر ومصر، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الإدارة الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الموسم الجامعي 2011/2012.

7- عبد الرحمن عقلة علي السلفيتي، تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطني بنابلس فلسطين، كلية الدراسات العليا، السنة الجامعية 2004-2005.

8- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد الدولي، جامعة فرحات عباس، سطيف1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2013-2014.

9- محمد إبراهيم الشافعي، الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل الإجمالي، دراسة مقارنة وتطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي، ملخص خاص بالمؤتمر السنوي الرابع، بعنوان القانون أداة الإصلاح والتطوير، مجلة كلية القانون الكويتية، جزء1، عدد 2، مايو 2017.

خامسا: المقالات العلمية.

1- أحمد فنيس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة و القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية، جامعة 8 ماي 1945، عدد 35، سبتمبر 2013.

2- إيهاب الروسان، خصائص الجريمة الاقتصادية دراسة في المفهوم والأركان، دفاثر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، العدد 7، جوان 2012.

3- بن ناصر وهيبة، ضمانات تحصيل الضريبة العقارية، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة2، العدد 1، 2015/12/12.

4- بقاط حنان، أثر الاقتصاد غير الرسمي على التشغيل في الجزائر، دراسة تقييمية للفترة 1990_2017، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، العدد 8، 2018.

5- بوعافية رشيد، يدر محمد، تطور الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر و بروز ظاهرة غسل الأموال في الجزائر، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريبيج، مجلد4، عدد 1، ديسمبر 2017.

- 6- بهلول نور الدين، زغادنية أسماء، آثار التمويل غير التقليدي على الاقتصاد الجزائري (دراسة تقييمية خلال الفترة من 2017-2019)، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، مجلد 6، عدد 1، جوان 2020.
- 7- بولقناطر سهام، رسم التوطن البنكي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، عدد 1، 2018/03/05.
- 8- بلخيري محمد سعد الدين، محمودي أنيس، آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية تابعة لمركز الضرائب لولاية قسنطينة)، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، عدد 1، 2020 /06/30.
- 9- بوبكر مصطفى، أسباب التهرب الضريبي ومدى نجاح الدولة في التصدي له، مجلة القانون العقاري، مخبر القانون والعقار، جامعة البليدة، العدد 1، 2015/12/12 .
- 10- بومدين منال، بن عمارة منصور، الفجوة الضريبية المسببات طرق ونتائج القياس في الاتحاد الأوروبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 1، 2020/07/28..
- 11- بوشخي عائشة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد الأول، 2014/06/14.
- 12_ بوزيد سفيان، التهرب الضريبي (مفهوم وقياس)، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، العدد 15، جوان 2016.
- 13- جعيج نبيلة، التجارة الإلكترونية في العالم العربي وأهم المعوقات التي تحد من تطويرها، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 2، 2018/12/30.
- 14- حساني بن عودة، بن دبية يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة أحمد دراية، أدرار، العدد 2، ديسمبر 2019.
- 15- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، عدد 2، 2000.

- 16- خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 9، جامعة خميس مليانة، الجزائر، سبتمبر 2013.
- 17- خديري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 2، 2019/12/19.
- 18- رميساء بنادي، السعيد خويلدي، العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، العدد 1، 2020/01/01.
- 19- راقي دراجي، لراي سفيان، تحليل العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية للتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد الأول، 2019.
- 20- زعي عمار، سلطاني آمنة، الشكوى الضريبية ضمانا للمكلف في مواجهة الإدارة، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة عمر تليجي، الأغواط العدد 2، 2020/11/04 زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 1، 2011.
- 21- سيد أعر محمد، الجزاء المترتب على المكلف بالضريبة المعترض على الرقابة الجبائية، مجلة القانون والمجتمع، جامعة أحمد دراية، أدرار، العدد 1، 2017/06/01.
- 22- ساوس خيرة، ماهية جريمة التهرب الضريبي، مجلة القانون العقاري، مخبر القانون العقاري، جامعة البليدة 2، العدد 1، 2016/12/10.
- 23- شويط خلدون، أثر إقرار قانون النقد والقرض للتمويل غير التقليدي ونظام بنك الجزائر للصيغة التشاركية على الاقتصاد الوطني، مجلة السياسة العالمية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، عدد 1، جوان 2020.
- 24- شكر محمود مصطفى، مثنى روكان جاسم، مدى تأثير المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كركوك، العراق، العدد 3، 2018.
- 25- شوبري خالد، سليمان النحوي، ثنائية الجهل والغلط في القانون الجنائي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، العدد 3، 2017/09/15.

- 26- شكر محمود مصطفى، مثنى روكان جاسم، مدى تأثير المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كركوك، العراق، العدد 3، 2018.
- 27- شكر محمود مصطفى، مثنى روكان جاسم، مدى تأثير المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كركوك، العراق، العدد 3، 2018.
- 28- ضافري ريمة، محمد سعد الدين بلخيري، الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي (حالة الإيرلندية المزدوجة والساندويتش الهولندي لشركة غوجل)، مجلة اقتصاد المال والأعمال، معهد الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي، ميلة، العدد 1، 2020/04/30.
- 29- عادل عبد الله، عادل مشاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة الفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 4، 2009/03/13.
- 30- عيسى سماعيل، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج) مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد 21، 2019/09/12.
- 31- عبد الغني حسونة، الشكوى كضابط (قيد) لتحريك الدعوى العمومية المتعلقة بجريمة التهرب الضريبي، المجلة الدولية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة الوادي، العدد 3، 2020/12/30.
- 32- فلة محتال، أثر تطبيق نظام التصريح الالكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية (دراسة حالة المراكز الضريبية بالأغواط)، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة عمر تليجي، الأغواط، العدد 2، 2020/06/18.
- 33- فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحتها، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد 2، ديسمبر 2020.
- 34- لكفيف فاتح، أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، العدد 1، 2015/12/31.

- 35- لعرابي فاطمة، هيثم أحمد التجاني، دور التمويل غير التقليدي في معالجة عجز الخزينة العمومية، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي لأفلو، عدد 2، ديسمبر 2020.
- 36- مكايي هجيرة، بوبكر محمد، مساهمة التمويل غير التقليدي في معالجة عجز الميزانية العامة في الجزائر (دراسة تحليلية 2014-2019)، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي لميلة، عدد 1، أبريل 2020.
- 37- ميمونة داودي، عبد الحكيم بزوية، آثار وسلبات الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، جامعة ابن خلدون، تيارت، عدد 1، جويلية 2018.
- 38- معزوز نشيدة، تفعيل مكافحة الجنات الضريبية لمواجهة آثار الأزمة العالمية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدة 2، عدد 8، جوان 2018.
- 39- مبروك مقدم، الظروف المخففة وحالة العود على ضوء القانون رقم 06/23 المؤرخ في 2006/12/20 المعدل والمتمم لقانون العقوبات، مجلة البحوث والدراسات القانونية، جامعة 20 أوت 1955، العدد 1، 2008/02/28.
- 40- مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المرطز الجامعي بريكة، عدد 1، 2021/06/03.
- 41- معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية القانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد 2، 2009/12/31.
- 42- مليكاوي مولود، الانفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البلدة 2، العدد 2، 2015/12/10..
- 43- محمد طارق ملال، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة عمر تليجي، الأغواط، العدد 1، جانفي 2013.
- 44- محمد إبراهيم الشافعي، الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل الإجمالي، دراسة مقارنة وتطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي، ملخص خاص بالمؤتمر السنوي الرابع،

بعنوان القانون أداة الإصلاح والتطوير، مجلة كلية القانون الكويتية، جزء1، عدد 2، مايو 2017.

45- مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمحاربة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 12، جانفي 2015.

46- مهى حاجي شاهين، آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي Route Educational Social Science Journal , العدد 3، فيفري 2019.

47- ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات وخدمات التعلم ، العدد 14، 2010/01/01.

48- نادية حزاب، خصوصية الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية، مجلة الميزان، المركز الجامعي النعامة، العدد2، 2017/12/31.

49- ناظر خالد، حمر العين محمد، قراءة في نظام الضريبة على الدخل الإجمالي، بوادر الرجوع إلى نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها، مجلة الحقيقة، جامعة أحمد دراية، أدرار، عدد3، 2015/09/30.

50- وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة البحوث، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، العدد 2، 2017/06/30.

51- ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 8، 2008.

52- يوب فايزة، سياسة الإصدار النقدي كآلية للتمويل غير التقليدي في الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، عدد 3، 2019.

53- يوسف بودلة، كواد يكد، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر وإشكالية دمج أنشطته في قنوات الاقتصاد الرسمي (دراسة تحليلية)، مجلة العقار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي بتندوف، العدد 3، ديسمبر 2018.

54- يلس شاوش كبير، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص باليوميين الدراسيين حول الغش الضريبي والتهرب الجمركي، قاعة المحاضرات بالمحكمة العليا، بتاريخ 13 و 14 نوفمبر 2007

سادسا: الملتقيات والمؤتمرات.

1- بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، 15 و 16 نوفمبر 2011.

2- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة (حالة الجزائر)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20 و 21 أكتوبر، 2009.

3- مؤتمر الأمم المتحدة بشأن قانون المعاهدات الذي عقد بموجب قراري الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 2166 المؤرخ في 5 كانون الأول/ديسمبر 1966، ورقم 2287 المؤرخ في 6 كانون الأول/ديسمبر 1967، وقد عقد المؤتمر في دورتين في فيينا خلال الفترة من 26 آذار/مارس إلى 24 أيار/مايو 1968 وخلال الفترة من 9 نيسان/أبريل إلى 22 أيار/مايو 1969، واعتمدت هذه الاتفاقية في ختام أعماله في 22 أيار/مايو 1969، وعرضت للتوقيع في 23 أيار/مايو 1969، ودخلت حيز النفاذ في 27 كانون الثاني/يناير 1980.

سابعا: التقارير.

1- تقرير صادر عن صندوق النقد العربي، حول إحصاءات القطاع غير الرسمي في الدول العربية، أكتوبر 2017، أبو ظبي.

2- تقرير رقم AIHRCI20I15 الصادر عن الجمعية العامة للأمم المتحدة، في الدورة العشرين، مجلس حقوق الإنسان، بتاريخ 2012/04/10.

3- تقرير كينيا لسنة 1972.

ثامنا: القرارات والأحكام القضائية.

- 1- قرار رقم 0884048، قرار صادر بتاريخ 2020/09/24، المحكمة العليا، غرفة الجرح والمخالفات، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2020.
- 2- قرار رقم 0912366، الصادر بتاريخ 2020/09/24، المحكمة العليا، غرفة الجرح والمخالفات، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2020.
- 3- قرار رقم 0778878، قرار بتاريخ 2019/01/31، المحكمة العليا، غرفة الجرح والمخالفات، مجلة المحكمة العليا، العدد 1، 2019.
- 4- قرار رقم 1077728، قرار بتاريخ 2019/01/23، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، مجلة المحكمة العليا، عدد 1، 2019.
- 5- قرار رقم 740911، الصادر بتاريخ 2018/09/27، المحكمة العليا، الغرفة الجزائية.
- 6- قرار رقم 761610 الصادر بتاريخ 2018/02/28 عن المحكمة العليا، الغرفة الجزائية.
- 7- قرار رقم 730759، صادر بتاريخ 2018/06/28، المحكمة العليا، الغرفة الجزائية، موقع المحكمة العليا.
- 8- قرار رقم 594797، الصادر بتاريخ 2015/01/29، المحكمة العليا، الغرفة الجزائية.
- 9- قرار رقم 073025، المؤرخ بتاريخ 2012/12/13، مجلس الدولة، الغرفة الثانية.
- 10- قرار رقم 684697، قرار بتاريخ 2012/11/22، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2013.
- 11- قرار رقم 734116، الصادر بتاريخ 2012/07/19، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2012.
- 12- قرار رقم 072676، المؤرخ بتاريخ 2012/03/22، مجلس الدولة، الغرفة الخامسة، مجلة مجلس الدولة، عدد 13، 2015.
- 13- القرار رقم 690357، الصادر بتاريخ 2010/07/22، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2011.

- 14- قرار رقم 430229، الصادر بتاريخ 2008/12/31، المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2008.
- 15- القرار رقم 009745، الصادر عن مجلس الدولة، الغرفة الثانية، بتاريخ 2003/11/18، غير منشور.
- 16- قرار رقم 010512، المؤرخ في 2003/06/17، مجلس الدولة، الغرفة الثانية.
- 17- ملف رقم 006325، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد 3، 2003.
- 18- قرار رقم 001487، الصادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة، بتاريخ 2001/07/30، موقع مجلس الدولة.
- 19- قرار رقم 57528، قرار بتاريخ 1989/04/02، المجلة القضائية، عدد 3، 1991.

تاسعا: المراجع الأجنبية.

- 1- BEN AMARA MANSOUR , BOUZNAD HOCINE, Le Droit Fiscal(des affaires en algérie), edition houma, alger.
- 2- CHENNOUF CHOUAIB, Le Système Comptable Financier (des Entreprises SCF en rapport avec les normes IAS/IFRS), librairie sociale algerienne BOUDAD, alger, 2010.
- 3- AMAR GUELIMI , Fiscalité De L'enregistrement (Aspects juridiques et économiques), ENAL, alger
- 4- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, Circulaire N° MF / DGI / DRV/2009, Vérification ponctuelle de comptabilité , alger, 2009.
- 5- Rapport du syndicat national, Evasions et fraudes fiscale contrôle fiscal, Solidaires Finances Publiques, paris, Janvier 2013.
- 6- Jane G. Gravelle, Tax Havens: (International Tax Avoidance and Evasion), National Tax Journal , No. 4, December 2009.

7- CECILE BAZART, la fraude fiscale (modelisation du face a face etat-contribuables), these pour le doctorat es sciences economiques , universite montpellier i, faculte des sciences economiques, ecole doctorale « economie gestion », equipe d'accueil : creden – laser.

8- MUSTAPHA IDDIR, Mohamed ZERGOUNE, Impact de la Modernisation de l'administration Fiscale sur l'efficacité de l'administration Fiscale et la Conformité Fiscale des Contribuables en Algérie (Impact of the Modernization of Tax Administration on Efficiency of Tax Administration and Tax Compliance of Taxpayers in Algeria), Revue algérienne de développement économique, Université Kasdi Merbah de Ouargla, Numéro 1, 08/01/2021.

9- MOHAMMED ABDELAZIZ BENKAMLA, L'impact de la simplification des règles sur l'évasion fiscale en Algérie entre 2010 et 2019 (The impact of simplification the fiscal rules on tax evasion in Alegria between 2010 and 2019), Revue les cahiers du POIDEX, Université Abdelhamid Ibn Badis de Mostaganem, N 02 (2021).

10- KHECHAIMIA KHAOULA, How to optimize the management of the State treasury? Case of Algeria, Journal of Economic Growth and Entrepreneurship JEGER, Université Ahmed Draya d'Adrar ,N1, 2022.

11- LOUNES HARZI, L'abus de droit en matière fiscal : Un moyen de lutte contre l'évasion fiscale, Revue algérienne de droit et de sciences politiques, Université de Tissemsilt, N1, 2016.

12- CAUSSADE THOMAS, La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude, thèse doctorat de l'universite de TOULOUSE, Spécialité Droit Privé et Sciences Criminelles, École doctorale

Sciences Juridiques et Politiques, UNIVERSITE DE TOULOUSE capitoll, franc, janvier 2017.

13- DOUAH SOFIANE, la politique fiscale face à la crise financière, these de doctorat en sciences économiques, spécialité sciences économiques, université djillali liabes, faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion, sidi bel abbés, année universitaire 2015/2016.

14- JONATHAN BURGER, les delits penaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux, these doctorant, droit privé, école doctorale des sciences juridiques, politiques, économiques et de gestion, universite nancy 2, franc ,2011.

15- KHARROUBI KAMEL, le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister en sciences commerciales, spécialiste management des entreprises, université d'Oran, faculté des sciences économiques sciences de gestion, et sciences commerciales, école doctorale d'économie et de management, année universitaire 2010 / 2011.

عاشرا: المواقع الإلكترونية.

[/https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar](https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar) موقع المديرية العامة للضرائب

[/http://www.coursupreme.dz](http://www.coursupreme.dz) موقع المحكمة العليا

<https://www.conseildetat.dz/ar/> ، موقع مجلس الدولة ،

<https://www.mfdgi.gov.dz>

<https://ar.wikipedia.org/wiki>

https://emirate.wiki/wiki/Tax_Justice_Network

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
1	مقدمة
11	الباب الأول: التهرب الضريبي في التشريع الجبائي والجزائي الجزائري.
12	الفصل الأول: الضريبة، المفهوم والأحكام.
12	المبحث الأول: مفهوم الضريبة.
13	المطلب الأول: تعريف الضريبة ومبادئها.
13	الفرع الأول: تعريف الضريبة وخصائصها.
13	أولاً: تعريف الضريبة.
15	ثانياً: خصائص الضريبة.
16	1- الضريبة اقتطاع نقدي.
17	2- الضريبة مقابل النفع العام.
19	3- الضريبة ذات طابع إجباري.
20	4- نهائية الضريبة.
20	5- عمومية الضريبة.
22	الفرع الثاني: مبادئ العامة التي تقوم عليها الضريبة.
23	أولاً: مبدأ العدالة الضريبية.
25	ثانياً: مبدأ اليقين الضريبي.
27	ثالثاً: مبدأ الملائمة في التحصيل الضريبية.
28	رابعاً: مبدأ الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة.
30	المطلب الثاني: الأهداف العامة للضريبة.

31	الفرع الأول: الأهداف الرئيسية للضريبة.
31	أولاً: الأهداف المالية للضريبة.
34	ثانياً: الأهداف الاقتصادية للضريبة.
34	1- التأثير في شكل وحجم الاستثمار.
37	2- تحقيق الاستقرار الاقتصادي.
38	3- تنظيم عملية الاستهلاك.
31	4- ترشيد القرارات داخل مؤسسات الأعمال
39	الفرع الثاني: الأهداف التكميلية للضريبة.
39	أولاً: الأهداف الاجتماعية للضريبة.
42	ثانياً: الأهداف السياسية للضريبة.
	المبحث الثاني: قواعد فرض وتصفية الضريبة في النظام الجبائي الجزائري.
44	المطلب الأول: الإجراءات والضوابط المتعلقة بتأسيس الضريبة.
44	الفرع الأول: المطرح الشخصي والمالي في تحديد الوعاء الضريبي.
45	أولاً: تعريف الوعاء الضريبي.
	ثانياً: المطرح الشخصي للضريبة. 45
47	ثالثاً: المطرح المالي للضريبة.
50	الفرع الثاني: مطرح الدخل كأساس لتحديد الضريبة.
50	أولاً: مفهوم الدخل الخاضع للضريبة.
52	1- نظرية المصدر كمعيار لتحديد مفهوم الدخل.
56	2- نظرية الإثراء كمعيار لتحديد مفهوم الدخل.

57	ثانيا: أنظمة فرض الضريبة على الدخل.
57	1- نظام الضريبة الواحدة.
61	2- نظام الضريبة المتعددة.
66	الفرع الثالث: عناصر الوعاء الضريبي وطرق تقديره.
67	أولاً: عناصر الوعاء الضريبي.
67	1- الواقعة المنشئة للضريبة.
68	2- تحديد المادة الخاضعة للضريبة.
70	ثانيا: طرق تقدير حجم الوعاء الضريبي.
70	1- دور الإدارة الضريبية في تقدير حجم الوعاء الضريبي.
75	2- دور المكلف في تحديد حجم الوعاء الضريبي.
78	المطلب الثاني: قواعد تصفية الضريبة.
78	الفرع الأول: تحديد سعر الضريبة.
79	أولاً: المعدل الضريبي التوزيعي.
81	ثانيا: معدل الضريبة القياسي.
82	الفرع الثاني: طرق تطبيق سعر الضريبة.
82	أولاً: أسلوب الضريبة النسبية.
82	1- تعريف الضريبة النسبية.
83	2- تقييم السعر النسبي للضريبة.
84	3- تطبيقات الضريبة النسبية في التشريع الجبائي الجزائري.
85	ثانيا: سعر الضريبة التصاعدي.

85	1- تعريف الضريبة التصاعدية.
86	2- نظريات نشأة السعر التصاعدي للضريبة.
90	3- أنماط تصاعدية الضريبة.
94	4- تطبيق الضريبة التصاعدية في التشريع الجبائي الجزائري.
96	الفصل الثاني: التهرب الضريبي بين المشروعية والتجريم.
96	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.
97	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه.
97	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي وتمييزه عن المفاهيم المشابهة له.
97	أولاً: تعريف التهرب الضريبي.
99	ثانياً: تمييز التهرب الضريبي عن المفاهيم المشابهة له.
99	1- الفرق بين التهرب الضريبي والانعكاس الضريبي.
100	2- الفرق بين التهرب الضريبي والفجوة الضريبية.
101	3- الفرق بين التهرب الضريبي والغلط الضريبي.
103	4- الفرق بين التهرب الضريبي والفساد الضريبي.
104	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.
105	أولاً: معيار المشروعية.
105	1- التجنب الضريبي:
106	2- الغش الضريبي.
108	ثانياً: معيار النطاق الجغرافي.
109	1- التهرب الضريبي الدولي.

110	2- التهرب الضريبي الداخلي.
112	الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي.
112	أولاً- الأسباب القانونية للتهرب الضريبي.
112	1- عدم الاستقرار في القانون الضريبي:
113	2- غموض القوانين الضريبية.
114	3- اتساع الوعاء الضريبي.
114	4- عدم كفاية العقوبات.
114	5- طبيعة النظام الضريبي.
115	6- ضعف الرقابة الجبائية.
116	ثانياً- الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي.
116	1- ضعف المستوى الخلقي.
116	2- ضعف الوعي الضريبي.
117	3- الظروف المالية للمكلف بالضريبة.
118	ثالثاً- الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي.
119	1- فساد الإدارة الضريبية.
120	2- ضعف الإدارة الضريبية.
122	رابعاً- الأسباب السياسية للتهرب الضريبي.
123	خامساً- الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي.
125	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه.
126	الفرع الأول: طرق التهرب الضريبي الداخلي.

126	أولاً: التهرب المادي.
126	1- الإخفاء الكلي للوعاء الضريبي.
127	2- الإخفاء الجزئي للوعاء الضريبي.
127	ثانياً- التهرب القانوني.
128	1- التهرب الوهمي من المعاملات الممارسة.
129	2- التكيف الخاطيء للوضع القانوني الجبائية.
130	ثالثاً: التهرب المحاسبي.
130	1- زيادة نسبة التكاليف.
134	2- تخفيض الإيرادات.
135	الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي الدولي.
135	أولاً- المنشأة الثابتة كوسيلة للتهرب الضريبي الدولي.
135	1- تعريف المنشأة الثابتة.
138	2- عناصر المنشأة الثابتة.
139	3- طرق التهرب الضريبي باستخدام المنشأة الثابتة.
140	ثانياً: آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل.
141	1- تعريف أسعار التحويل.
142	2- طرق التهرب الضريبي باستخدام الأسعار القابلة للتحويل.
144	الفرع الثالث: آثار التهرب الضريبي.
144	أولاً- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي.
145	1- خلق الفوارق الاجتماعية بين الأفراد

145	2- محو القيم المدنية الجبائية.
146	3- عدم الصدق في المعاملات.
147	4- التأثير على حقوق الانسان.
148	ثانيا- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.
148	1- الاخلال بقواعد المنافسة.
149	2- عرقلة التنمية الاقتصادية.
151	3- التأثير على الاستقرار الاقتصادي وظهور أزمة رؤوس الأموال.
152	ثالثا- الآثار المالية للتهرب الضريبي.
154	المبحث الثاني: الأحكام الإجرائية لجريمة التهرب الضريبي.
155	المطلب الأول: خصوصية أركان جريمة التهرب الضريبي.
156	الفرع الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي.
156	أولا: الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي.
157	1- تجريم التهرب الضريبي بموجب الاتفاقيات الجبائية الدولية .
158	2- تجريم التهرب الضريبي بموجب الدستور.
159	3- تجريم التهرب الضريبي بموجب التشريع الجزائري.
159	4- تجريم التهرب الضريبي بموجب القوانين الضريبية.
162	ثانيا: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي.
162	1- السلوك الإجرامي لجريمة التهرب الضريبي (الفعل المادي المجرم).
162	أ- تعريف المناورات التدليسية.
165	ب- عناصر المناورات التدليسية.

167	ج- صور المناورات التدليسية.
173	2- النتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي.
177	3- العلاقة السببية بين الفعل الضريبي المجرم والنتيجة الجرمية.
178	ثالثا: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي.
179	1- القصد الجنائي العام للجرم الضريبي.
181	2- القصد الجنائي الخاص للجرم الضريبي.
183	الفرع الثاني: أحكام الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي.
183	أولا: المحاولة والشروع في جريمة التهرب الضريبي.
187	ثانيا: المساهمة والاشتراك في جريمة التهرب الضريبي.
193	المطلب الثاني: الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي.
194	الفرع الأول: تحريك الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي.
194	أولا: سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية.
196	ثانيا: دور الإدارة الضريبية في تحريك دعوى التهرب الضريبي.
198	الفرع الثاني: الطلب كقيد لحرية النيابة العامة في تحريك دعوى التهرب الضريبي.
198	أولا: مفهوم الطلب.
200	ثانيا: الجهة المختصة بإصدار الطلب.
200	1- تقديم الطلب من مدير كبريات المؤسسات.
201	2- تقديم الطلب من طرف المدير الولائي للضرائب.
201	ثالثا: مضمون ومحتوى الطلب.
206	رابعا: آثار الطلب في الخصومة.

206	1- آثار الطلب على النيابة العامة.
206	2- آثار الطلب تجاه الإدارة الضريبية.
210	خاتمة الباب الأول
212	الباب الثاني: إنعكاسات التهرب الضريبي على المصادر التمويلية لميزانية الدولة وآليات مكافحته.
213	الفصل الأول: تداعيات السياسة التمويلية لإعادة توازن الميزانية العامة.
214	المبحث الأول: المخاطر الناجمة أثناء تحصيل الإيرادات الضريبية.
214	المطلب الأول: آليات التحصيل الضريبي في التشريع الجبائي.
215	الفرع الأول: ضمانات التحصيل الضريبي.
216	أولاً: الضمانات المتعلقة بمنازعات التحصيل
216	1- النزاع الضريبي لا يوقف تسديد الدين الضريبي.
220	2- التضامن في تسديد دين الضريبة.
222	ثانياً: الضمانات الممنوحة أثناء تحصيل الضريبة.
222	1- المقاصة في المادة الضريبية.
227	2- حق الامتياز الضريبي.
229	الفرع الثاني: طرق وأساليب تحصيل الضريبة.
229	أولاً: طريقة التوريد المباشر.
232	ثانياً: طريقة الاقتطاع من المصدر.
234	ثالثاً: طريقة الأقساط الضريبية
236	رابعاً: طريقة التسبيقات على الحساب.

237	المطلب الثاني: الإخفاء الداخلي والخارجي للوعاء الضريبي.
237	الفرع الأول: السوق غير الرسمية كآلية إخفاء داخلي للوعاء الضريبي.
237	أولاً: تعريف السوق غير الرسمية والطرق المستخدمة في قياسها.
237	1- تعريف السوق غير الرسمية.
242	2- طرق قياس الاقتصاد غير الرسمي.
248	ثانياً: الآثار المالية للاقتصاد غير الرسمي.
248	1- أثر الاقتصاد غير الرسمي على المنظومة الجبائية.
251	2- آثار الاقتصاد غير الرسمي على التهرب الضريبي.
253	الفرع الثاني: الإخفاء الخارجي للوعاء الضريبي عن طريق الجنات الضريبية.
254	أولاً: تعريف الجنات الضريبية.
256	ثانياً: خصائص الجنات الضريبية.
256	1- منح الامتيازات الضريبية
257	2- سرية المعاملات المصرفية.
258	3- التميز باستقرار النظام.
259	4- التطور في مجال الاتصالات والمواصلات.
260	ثالثاً: طرق الإخفاء الضريبي باستخدام الجنات الضريبية.
261	المبحث الثاني: المخاطر الناجمة أثناء تمويل عجز الميزانية العامة.
261	المطلب الأول: دور الإصدار النقدي في تمويل الميزانية.
262	الفرع الأول: تعريف الإصدار النقدي ومخاطره.
262	أولاً: تعريف الإصدار النقدي.

265	ثانيا: ضوابط اللجوء إلى الإصدار النقدي.
267	ثالثا: مخاطر الإصدار النقدي.
269	الفرع الثاني: دور الإصدار النقدي في تمويل الميزانية العامة.
269	أولا: تطبيقات الإصدار النقدي في الجزائر.
274	ثانيا: أسباب لجوء الجزائر إلى الإصدار النقدي.
277	المطلب الثاني: القروض العامة كآلية تمويلية لميزانية الدولة.
277	الفرع الأول: مفهوم القروض العامة.
278	أولا: تعريف القروض العامة.
281	ثانيا: خصائص القروض العامة.
284	الفرع الثاني: أنواع القروض العامة والآثار المترتبة عنها
284	أولا: أنواع القروض العامة
291	ثانيا: آثار ومخاطر القروض العامة.
296	الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي والحد من انتشاره.
297	المبحث الأول: دور الرقابة الجبائية في التصدي والكشف عن التهرب الضريبي.
297	المطلب الأول: الرقابة الجبائية وأحكامها حسب التشريع الضريبي.
298	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها.
298	أولا: تعريف الرقابة الجبائية.
302	ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية.
302	1- الأهداف الإدارية للرقابة الجبائية

305	2- الأهداف المالية للرقابة الجبائية.
306	الفرع الثاني: الحقوق المخولة للإدارة الضريبية أثناء ممارسة الرقابة الجبائية.
306	أولاً: الحق الإدارة الضريبية في الاطلاع.
306	1- تعريف حق الاطلاع.
307	2- مجال وحدود ممارسة حق الاطلاع.
314	3- العقوبات المطبقة في حال عرقلة الإدارة الضريبية في ممارسة حقها في الاطلاع.
315	ثانياً- حق الإدارة الضريبية في المعاينة.
315	1- تعريف حق المعاينة.
316	2- أنواع المعاينة وإجراءاتها.
320	الفرع الثالث: حقوق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية.
321	أولاً: الإعلام المسبق بإجراء الرقابة الجبائية.
322	ثانياً: منح آجال لتحضير المحاسبة.
324	ثالثاً: حق الاستعانة بمستشار.
325	رابعاً: التقيد بمدة التحقيق الجبائي.
327	خامساً: عدم إمكانية إعادة التحقيق.
328	المطلب الثاني: تطبيقات الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي.
328	الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة.
329	أولاً: مراحل سير عملية التحقيق المحاسبي.
329	1- مرحلة التحضير لعملية التحقيق.

331	2- مرحلة التحقيق المحاسبي الشكلي.
332	3- مرحلة التحقيق المحاسبي الموضوعي.
334	الفرع الثاني: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.
335	أولاً: دوافع اللجوء إلى التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
336	ثانياً: إجراءات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
336	1- تحديد الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشامل.
338	2- فحص ودراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
339	3- مكان إجراء التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
339	4- جمع المعلومات المالية للمكلف محل التحقيق المعمق الوضعية الجبائية الشاملة.
340	5- طلب التبريرات والتوضيحات.
341	الفرع الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة.
341	أولاً: تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة.
342	ثانياً: إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة.
344	المبحث الثاني: الأليات العقابية لردع مرتكبي جرائم التهرب الضريبي.
345	المطلب الأول: العقوبات المقررة لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي.
345	الفرع الأول: العقوبات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة.
345	أولاً: الغرامات الجبائية.
345	1- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون الرسم على رقم الأعمال.

347	2- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
349	3- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون الضرائب غير المباشرة.
351	4- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون الطابع.
353	5- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون التسجيل.
354	6- الغرامات الجبائية المطبقة بموجب قانون الإجراءات الجبائية.
355	ثانيا: العقوبات الجزائية المفروضة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي.
359	1- العقوبات الجزائية الواردة في قانون الضرائب غير المباشرة.
360	2- العقوبات الجزائية الواردة في قانون الرسم على رقم الأعمال.
360	3- العقوبات الجزائية الواردة في قانون الطابع.
360	4- العقوبات الجزائية الواردة بموجب قانون التسجيل.
361	الفرع الثاني: العقوبات المطبقة على الشخص الاعتباري.
361	أولاً: العقوبات النهائية.
361	1- غلق المؤسسة.
363	2- حل المؤسسة.
364	3- الغلق المؤقت للمحل.
365	4- المنع من مزاولة النشاط أو المهنة.
367	5- المنع من إبرام الصفقات العمومية.
368	6- عقوبة المصادرة.
371	ثانيا: العقوبات التكميلية.
371	1- عقوبة التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

373	2- عقوبة إلغاء الامتيازات الجبائية.
374	3- عقوبة الحرمان من الضمانات الضريبية.
374	4- عقوبة المنع من التخفيضات.
375	5- عقوبة الحجز والتحصيل الفوري لدين الضريبة
377	6- عقوبة نشر الحكم وتعليقه.
379	7- عقوبة سحب التوطين البنكي.
381	المطلب الثاني: الأحكام الخاصة بالعقوبة في المجال الجبائي.
381	الفرع الأول: الأحكام الخاصة بتطبيق العقوبة.
381	أولاً: العود في جريمة التهرب الضريبي.
381	1- مفهوم العود في في مجال التجريم.
383	2- شروط تطبيق أحكام العود في جريمة التهرب الضريبي.
384	3- آثار العود في جريمة التهرب الضريبي.
387	ثانياً: الجمع بين العقوبات في المادة الجبائية.
388	ثالثاً: العقوبات الخاصة لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي.
389	1- العقوبات الخاصة عن طريق الإحالة.
391	2- العقوبات الخاصة بموظفي الإدارة الضريبية.
393	الفرع الثاني: الأحكام الخاصة بتنفيذ العقوبة.
393	أولاً: التضامن الجبائي في تحمل العقوبة.
396	ثانياً: الإكراه البدني.
399	ثالثاً: تخفيف العقوبات في مجال الجرائم الضريبية.

402	خاتمة الباب الثاني
404	خاتمة
416	الملاحق
427	قائمة المصادر والمراجع
452	فهرس المحتويات

تعتبر المالية الوظيفة الأساسية والأداة الفعالة التي تمكن الدولة من ممارسة وظائفها وفقا لما تقتضيه متطلبات المصلحة العامة، فالإيرادات المالية للدولة هي المعيار المعتمد في تحديد حجم النفقات العامة على اختلافها، سواء كانت خاصة بحاجيات الأفراد، أو من أجل تمويل المشاريع التي تنتهجها الدولة.

والإيرادات الضريبية تمثل أهم مورد مالي حقيقي لميزانية الدولة، يحظى باهتمام كبير من طرف المشرع، وهو ما نلاحظه من خلال سن مجموعة من القوانين لتنظيم وتسيير مختلف المجالات الجبائية، إلا أن الاعتماد الكبير على الضريبة كمورد مالي، أدى إلى ثقل النظام الجبائي وتعقيده، وهو ما أدى إلى انتشار التهرب الضريبي.

لذلك فإن التهرب الضريبي هو العائق الذي يحول دون تحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها في جميع الميادين، نتيجة لعدم تمكنها من توفير الموارد المالية اللازمة لممارسة مختلف الأنشطة والتغطية الفعلية لمجالات الانفاق العام.

فاتساع حجم التهرب الضريبي يؤدي إلى قصور الإيرادات الضريبية للدولة، مما يدفعها إلى اللجوء إلى مصادر تمويلية بديلة محفوفة بالمخاطر، لذلك نجد بأن الدولة تعطي أهمية كبرى للمجهودات المبذولة في سبيل محاربة كل أشكال التهرب الضريبي، سواء كان ذلك على المستوى الداخلي أو الخارجي، وباستخدام مختلف الأساليب الردعية للتصدي للتهرب الضريبي والحد من مخاطره.

الكلمات المفتاحية: الإدارة الضريبية- التهرب الضريبي- الجريمة الضريبية - الإيرادات الجبائية- تمويل الميزانية.

Abstract

Finance is the primary function and the effective tool that enables the state to exercise its functions in accordance with the requirements of the public interest. The state's financial revenues are the criterion adopted in determining the volume of public expenditures of all kinds, whether they are specific to the needs of individuals, or to finance projects pursued by the state.

Tax revenues represent the most important real financial resource for the state budget, which receives great attention from the legislator, which is what we note through the enactment of a set of laws to organize and manage various tax fields, but the heavy reliance on tax as a financial resource, led to the weight and complexity of the tax system, which is what It led to widespread tax evasion.

Therefore, tax evasion is the obstacle that prevents the achievement of the goals that the state seeks to achieve in all fields, as a result of its inability to provide the financial resources necessary for the exercise of various activities and the actual coverage of the areas of public spending.

The expansion of tax evasion leads to a shortfall in tax revenues for the state, which leads it to resort to alternative sources of financing risky, so we find that the state gives great importance to the efforts made to combat all forms of tax evasion, whether at the internal or external level, and using various Deterrent methods to address tax evasion and reduce its risks.

Keywords: tax administration, tax evasion, Tax crime ,tax revenue, budget financing