

ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها

د. شكلاط رحمة

أستاذة محاضرة " ب "

كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو

مقدمة:

تتعدد مصادر الدولة التي تمكنها من مزاوله نشاطاتها المختلفة، وتوجيه سياستها بما يحقق الأهداف العامة. وتعتبر الضريبة من الموارد الأساسية وأهم وأقدم مصادر الإيرادات العمومية، ولا يرجع ذلك لكونها مصدرا رئيسيا للدولة فحسب، وإنما نظرا للدور الفعال الذي تلعبه لتحقيق السياسة المالية¹ من ناحية، ولما تثيره من مشاكل فنية واقتصادية عند فرضها، إلى جانب الآثار التي تترتب عنها من ناحية أخرى.

¹ - يعتبر النظام الضريبي انعكاسا للسياسة المالية للدولة، و إحدى أهم وحدات النظام الاقتصادي.
- شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبة، دار المناهج للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003، ص 18.

يعتبر النظام الضريبي أداة هامة من أدوات رسم السياسة، و له مفهومان: أحدهما ضيق وأخر واسع.
المفهوم الضيق: يقصد بالنظام الضريبي تلك القواعد القانونية و الفنية التي تمكن السلطة المختصة من اقتطاع مبلغ الضريبة.

أما المفهوم الواسع: تلك العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية و الفنية المترابطة و المتكاملة و المتفاعلة فيما بينها بهدف الوصول لبناء منظومة معينة.

- المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية للطباعة و النشر، بيروت، 2001، ص 6 و جامعة الدول العربية ترجمة صبحي محرم، من أجل التنمية في الثمانيات، "قضايا و مداخل"، جمعية عادل المطابع التعاونية، عمان، 1980، ص38.

تتمثل الضريبة في المبلغ المالي الذي تقتطعه الدولة جبرا من الذمة المالية للشخص دون أي مقابل، الأمر الذي يولد الشعور لدى الممول بتقلها، ومن ثم محاولة التخلص منها كليا أو جزئيا من خلال استغلال ثغرات قانونية، أو استعمال طرق احتيالية، مما يشكل مخالفة يعاقب عليها القانون، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الذي يضر بالاقتصاد نظرا لعدم توريد المبالغ إلى الخزينة العمومية، ومن ثم تفويت فرص سانحة لها لتوزيع واستثمار ثرواتها في المجالات الحيوية التي تحقق الأهداف العامة. لذلك تسعى كل الدول ومنها الجزائر لإيجاد الحلول التي تقلل من انتشاره، لأن مسألة القضاء عليه تعد من الأمور الصعبة والمستحيلة من خلال تقرير العديد من النصوص القانونية. فهل هذه النصوص تعد كافية للتصدي لهذه الظاهرة والتي تؤثر على الاقتصاد بأكمله، وما هي الأسباب التي ساهمت في تفشي هذه الظاهرة، وما هي الوسائل المتبعة للحد منها؟ نظرا لأهمية الموضوع يتم تحليله ضمن محورين:

المحور الأول : مفهوم التهرب الضريبي و أسبابه

المحور الثاني: و سائل مكافحة التهرب الضريبي

المحور الأول : مفهوم التهرب الضريبي

إن البحث في مفهوم التهرب الضريبي و أسبابه يقودها إلى التطرق أولا للضريبة التي تقوم على جملة من القواعد منها قاعدة العدالة والمساواة، وما مدى تحقيقها لأهدافها وضمان حقوق الخزينة العمومية، ثم أهم الأسباب التي ساهمت في تفشي الظاهرة، لأن توضيح هذه النقاط من شأنه الكشف عن الغاية التي

استهدفها المشرع الجزائري من خلال تقريره العديد من الأحكام القانونية المتضمنة في قانون الضرائب والرسوم المماثلة، وقانون الإجراءات الجبائية¹، وغيرها. ...
أولا : ماهية الضريبة

لقد أدت التطورات والتغيرات التي حدثت في دور الدولة ووظيفتها إلى تغيير في مفهوم السياسة الضريبية، بحيث أصبحت الضريبة تؤدي وظائف هامة ومتعددة، لكونها أداة جوهرية لتدخل الدولة في مختلف المجالات، الاقتصادية والاجتماعية...، بالإضافة إلى أنها من أهم وسائل التمويل التي تعتمد عليها الدول النامية، فهي بمثابة الورقة السائدة والمسيطرة، لأنه في حالة مواجهة الادخار الاختياري الضعيف المستوى وأمام مخاطر التمويل التضخمي تبقى الضرائب وسيلة ضرورية لتمويل التنمية²، إلى جانب كونها المورد الأساسي للميزانية العامة، ذلك ما تقرر في العديد من النصوص القانونية خاصة القانون رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية³.

¹ - تتمثل الجبائية في مجموعة القواعد التي يبنى عليها النظام الضريبي و الأحكام التي تطبق و تنظم العلاقات بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الضريبية.

عبد الحكيم بللوفى، أثر الضريبة على النشاط العقاري، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، القاهرة، 2009، ص 20.

² - عطية عبد الواحد، الاتجاهات الحديثة في العلاقة بين السياسة المالية و النقدية مع إشارة خاصة لمصر، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003، ص 17.

³ - القانون رقم 17/84 المؤرخ في 17/7/1984 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (ج.ر) عدد رقم 28.

كما تقوم على عدّة مبادئ¹(العدالة والمساواة، اليقين، الملائمة والاقتصاد..) تسعى لتحقيق العدالة الاجتماعية والمساواة في تحمل التكاليف العمومية، مما يستوجب مراعاتها من قبل السلطة التشريعية.

بالرجوع لأحكام الدستور² خاصة المادة 64 يتضح جليا المبادئ التي تقوم عليها الضريبة، بحيث يتساوى المواطنون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد المشاركة في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرتهم على تحمل الأعباء العامة. كما لا يجوز أن تفرض ضريبة إلا بقانون صادر من السلطة التشريعية لاعتبارها ممثلة لإدارة الشعب. وبالتالي تطبق القواعد القانونية بمجرد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، مما يؤدي إلى إنشاء علاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

أ: تعريف الضريبة

لقد وردت العديد من التعاريف للضريبة، التي لا يكمن ذكرها جميعا، ليس لعدم أهميتها وإنما نظرا لاتساعها³، ونكتفي بذكر البعض منها، تعرف

¹-MATTRET Jean François, le regard de DAVID Ricardo sur les finances publiques, RF.F.P. ,N°110,2010,p178.

² - دستور سنة 1996، ج ر عدد 61.

³ - فالضريبة حسب Gaston Gez تتمثل في الأداء النقدي الذي تفرضه الدولة على الأفراد دون مقابل، و بصفة نهائية قصد تغطية الأعباء العامة.

كما تعرف أيضا بذلك المبلغ المالي المقتطع جبرا من قبل الدولة أو إحدى هيئاتها المختصة من الذمة المالية للشخص بصفة نهائية و دون أي مقابل. بحيث أن الشخص لا يحصل على منفعة خاصة من وراء الدفع، و إنما يدفع الضريبة باعتباره عضوا من أعضاء المجتمع، و يساهم في تحمل الأعباء العامة .

BUISSON Jacques, impôts et souveraineté, archives de philosophie du droit, DALLOZ, Paris, 2002, p25. et BUISSON Jacques, Finances publiques, 14 éditions, Dalloz, Paris, 2009, p96

الضريبة حسب رجل الاقتصاد، بالقيَم النقدية التي تقتطعها الدولة من الأشخاص لمواجهة النفقات العمومية، بينما حسب القانوني فهي عبارة عن دين الدولة أو الجماعات المحلية على المكلف بدفعها، وعلاقة المديونية لها أحكام خاصة تختلف عن تلك المتعامل بها في القانون الخاص، بسبب تدخل الدولة لوضع قواعد قانونية لتنظيم تلك العلاقة، وتسمى بالتشريعات الضريبة التي تتعلق بتحديد الضريبة وأنواعها وسعرها والأشخاص المكلفين بها، وطرق تحصيلها، وامتيازات الدولة باعتبارها صاحبة سلطة وبالتالي لها حق التنفيذ المباشر دون اللجوء للقضاء. إلى جانب تحديد الجهات المختصة التي تفصل بين الممول والإدارة في حالة حدوث نزاع حول تقدير الضريبة والإجراءات والمواعيد الضرورية لضمان العدالة وحسن التقدير. فالدولة عندما تقوم بفرض الضريبة تراعى في ذلك مبدأ العدالة والمساواة في تحمل الأعباء العامة، حيث يتم ذلك وفقا للمقدرة التكلفة للممول.

يمكن لنا إعطاء تعريف للضريبة من خلال التعارف السابقة التي اتضح أنها تتضمن نفس الخصائص، ومن ثم تتمثل الضريبة بالمبلغ المالي المقرر بقانون قانون المالية الذي يصدر سنويا، يدفعه المكلف بها دون مقابل إلى جهات محددة مخول لها حق التحصيل، وتمكن الدولة من تمويل وتنفيذ برامجها و تنفيذ السياسة العامة.

تجدر الإشارة إلى وجود فرق بين المكلف بالضريبة و الممول، فيقصد بالمكلف الشخص الذي لم يتحمل وتستقر عليه الضريبة نهائيا، بينما استعمال ممول من الوقت الذي يتحدد له مبلغ الضريبة، لأنه قد يكون الشخص مكلفا

وتنتهي إجراءات تقدير الضريبة وفرضها إلى عدم دفعه لأية ضريبة لكون إيرادها يدخل في حدود الإعفاء.

يستنتج من خلال التعاريف السابقة أن للضريبة عناصر:

ب- عناصر الضريبة

. تعد الضريبة مبلغ مالي تدفع نقدا ولا يمكن دفعها عينا كما كانت في القديم، بحيث أصبح هذا الشكل لا يتلاءم مع التطورات و الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت، خاصة بعد الثورات (في بريطانيا وفرنسا)، التي كانت سببا للمطالبة بضرورة إلزام الحكام والملوك الحصول على موافقة ممثل الشعب بشأن فرض الضرائب.

. تستند الضريبة على عنصر الجبر ، بحيث تفرض من طرف الدولة باعتبارها صاحبة سلطة، استنادا إلى فكرة السيادة¹ التي تمارسها على رعاياها، ومن ثم فهم ملزمون بدفعها في الآجال، وبالسعر المحدد قانونا، وفي حالة الإمتناع تفرض عليهم العقوبات المقررة قانونا، لذلك و من أجل حماية مصلحة المكلف بالضريبة من إساءة استعمال السلطة في عملية الجباية، يشترط موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب².

¹ - **BUISSON Jacques**, impôts et souveraineté... op cit ,p25 et **DAGOSTINO Francesco**, réflexions sur la justice de l'impôt, impôt et souveraineté... DALLOZ , op cit,p281 et **TEXIER Gilbert**, droit fiscal international, P.U.F., 1986,p5 etss.
² - **CHOUVEL François**, finances publiques, 10 édition, **GUALINO**, Paris ,2007,p17.

. تدفع الضريبة بدون مقابل، وفق نظرية التضامن¹ المالي يدفع الشخص الضريبة مساهمة منه لتحمل التكاليف العامة، ولكن حسب المقدرة التكليفية، وبالتالي لا يحصل على منفعة خاصة يقدمها مرفق عام، كما هو الشأن في الرسوم بحيث تتم بمقابل ويمكن للشخص العدول عن طلب الخدمة وبالتالي عن دفع الرسوم، ولا يمكن أن يتحقق ذلك في الضرائب، بل يلتزم الشخص بدفع الضريبة ثم المعارضة إن أراد، تطبيقاً للقاعدة المقررة قانوناً " الدفع أولاً ثم المعارضة" وأن دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته ومقداره².
 . تدفع الضريبة بصفة نهائياً، بحيث لا يمكن استردادها، لتحقيق المصلحة العامة.

ج: أهداف الضريبة

بما أن الضريبة تعد الأداة الهامة التي تمكن الدولة من تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية³، كالقيام بالمشاريع

¹ - لتبرير الضريبة نادى الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو في القرن الثامن عشرة، بنظرية العقد الاجتماعي التي تتطلب على الشخص أن يتنازل للدولة عن جزء من دخله مقابل الحصول على حماية السلطة المتمثلة في ضمان النظام و العدالة دون الإخلال بالتوازن بين المصلحة العامة و المصلحة الفردية. و لم يؤخذ بهذه النظرية نظراً لمساوئها وعدم مطابقتها للواقع.

أحمد عادل حشين، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992، ص 212 .
 HERVE Kruger, les principes généraux de la fiscalités, Aubin, Paris, 2000, p.p12-13.

² - المرسي السيد الحجازي، مرجع سابق، ص 89 وعادل فليح العلي، الطبيعة القانونية لدين الضريبة، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، ص332.

³ - عطية عبد الواحد، الاتجاهات..... مرجع سابق، ص16 و

الاستثمارية، لبلوغ الانتعاش الاقتصادي، إلى جانب القضاء على الفوارق الاجتماعية، كفرض ضرائب بنسب عالية على أصحاب الدخل المرتفع دون سواهم، كما تستعمل الحصيلة الضريبية في تمويل النفقات العمومية ورفع الكفاءة الاقتصادية عند استغلال الموارد الاقتصادية و توجيه تلك الموارد إلى أحسن استعمال، مما يؤدي إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي والعدالة الاجتماعية في توزيع الدخل.

بما أن الضريبة عبء ثقيل على الفرد كونها تقتطع جبرا من طرف الدولة، وتدفع دون مقابل، مما يولد الشعور لدى المكلف بها بثقلها وعدم عدالتها و فائدتها، و بالتالي استعمال طرق احتيالية غير مشروعة لمحاولة التخلص منها كليا أو جزئيا و هذا ما يطلق عليه التهرب الضريبي.

ثانيا: مفهوم التهرب الضريبي

لقد حدد التشريع الضريبي القواعد الخاصة بتحصيل الضريبة وشروطها والإجراءات المناسبة التي تضمن حق الخزينة العمومية، وامتيازاتها من خلال تقرير العديد من القواعد التي تمكنها من القيام بعملية التحصيل¹ واستيفاء حقها، وتجريم الأفعال التي يقوم بها المكلف. قصد الامتناع عن دفع الضريبة كالغرامة المفروضة على الممتنع، يستهدف من وراء هذا الإجراء إجبار المكلف بالوفاء،

HAMMADOU Ibrahim, TESSA Ahmed, fiscalité de l'entreprise, Alger, 2011,p13.

¹ - يقصد بالتحصيل مجموعة العمليات و الأحكام التي تنظم العلاقات بين المكلفين والإدارة لنقل مبالغ الضرائب إلى الخزينة العمومية.

BETTRANE Pierre, la fiscalité en France, 12 éditions, Hachette supérieur, Paris, 2006-2007, p21.

ودره الخسارة التي تكبدها الخزينة العمومية، كما منح أيضا القانون للمكلف ضمانات كحق التظلم في حالة سوء التقدير أو المبالغة.

أ : تعريف التهرب الضريبي

لم يتفق الفقه على تعريف محدد لمصطلح التهرب¹، الذي يعود² إلى سنة 1950، وهو مرتبط ارتباطا وثيقا بمصطلح **Taxe** الذي تستعمل فيه آليات عديدة لتفادي دفع الضريبة على رقم الأعمال³.

فحسب بعض العلماء يقصد بالتهرب الضريبي الاعتداء على حقوق الخزينة العمومية باستعمال طرق احتيالية لإخفاء الأرباح الحقيقية للمكلف. كما عرّف بأنه محاولة المكلف بالضريبة من عدم دفعها كليا أو جزئيا، بهدف الإضرار بمصلحة الخزينة العمومية، عن طريق إخفاء بعض العناصر المحددة للضريبة كإخفاء جزء من ثرواته، تقديم فواتير مزورة وتصريحات خاطئة غير مطابقة للواقع، وإدراج في السجلات المحاسبية بيانات خاطئة، وإعداد حسابات

¹ - إن مصطلح التهرب في اللغة العربية مشتق من الفعل الثلاثي هرب و جاء في قاموس لسان العرب، في معنى هرب أي فر الإنسان و هرب من الشيء يعني انتقص جزء منه. برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دار الجامعية الجديدة، ص 272.

² - تستعمل عدّة مصطلحات للدلالة عن التهرب، حيث يستعمل في لبنان التملص، والتخلص في كل من مصر و العراق، في حين يستعمل في الأردن مصطلح التملص والتهرب.

- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2008، ص 29.

³ - **Bruron Jacques** , le contrôle fiscal, LGDJ, Paris, P 20.

وتقييد عمليات وهمية، وإخفاء تلك الدفاتر¹، ويستوي الأمر في استعمال هذه الطرق الاحتيالية أو التدليسية سواء كان عند فرض الضريبة أو تقديرها أو تحصيلها.²

كما عرّف أيضا بتلك السبل التي يلجأ لها المكلف قصد ضياع حق الخزينة العمومية لتحصيل قيمة الضريبة، و بالتالي فهو فعل مؤثم يعاقب عليه القانون.

في حين اتجه الفقه لتعريف التهرب الضريبي بمحاولة المكلف بالضريبة الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة، عدم الوفاء بالتزاماته ومخالفته للنصوص القانونية كإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة لضريبة.³

يقسم التهرب الضريبي إلى نوعين⁴، تهرب مشروع أو التجنب، و تهرب غير مشروع ويسمى بالغش الضريبي، وقد يكون داخليا أو دوليا. التهرب المشروع: هو محاولة المكلف بالضريبة من التخلص منها كليا أو جزئيا دون مخالفة أحكام القانون¹، كعدم تحقيق الواقعة المنشئة، وامتناعه من مزاوله

¹ - **Bruron Jacques** , le contrôle fiscal, ... ibid ,p23-24.

² - **HERVE Kruger**, op cit ,p58 et **LAREAU André**, les montages fiscaux agressifs : Une approche canadienne et québécoise, **R.F.F.P. N°110** ,2010,p71.

³ -**GARDETTE Alexandre**, le contrôle fiscal, **Documentation Française** , **PARIS** ,2000,p96.

⁴ **TIXIER Gilbert**, droit fiscal international,op cit, , p13 et. **VAN HASSEL Franck**, l'utilisation des sociétés étrangères à des fin d'évasion ou fraude, Doctorat d'Etat, Université Panthéon Assas , **Paris II**, 1996, , p25

النشاط الخاضع للضريبة. كما قد يستغل ثغرات قانونية²، كحالة إغفال المشرع من تنظيم الضريبة عن طريق الهبة، ومن ثم يقوم الشخص بتقسيم التركة في حياته عن طريق الهبة تفاديا لدفع الضريبة على التركة.

كما يستغل الشخص الإعفاءات التي أقرها القانون لتجنب الضريبة (المادة 36 الفقرة 2 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة).

إلى جانب تلك المقررة في قوانين المالية لسنة³. كما جاء قانون المالية لسنة 2012 بتدابير جبائية جديدة يستطيع المكلف بالضريبة استغلالها للدخول في نظام الإعفاء، بالإضافة إلى القوانين المنظمة للاستثمار.¹

¹- تجدر الإشارة إلى الاختلاف الموجود بين التشريع الجزائري و الفرنسي الذي يميز بين نوعين من التهرب : التهرب البسيط الذي يكون نتيجة إغفال أو نقص، دون اتجاه إرادة و نية المكلف بإحداث ذلك، فتوقع العقوبة الجنائية فقط دون الجبائية، بينما ينصب التهرب المعقد **complexe** على استعمال طرق احتيالية ، فتفرض جزاءات جنائية و جبائية.

-VAN HASSEL Franck, l'utilisation....op cit , 26.

²-LAREAU André, les montages fiscaux....., op cit ,,p67.

³- نصت المادة 4 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 13 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على إعفاء الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب، و ذلك لمدة ستة (06) سنوات، و بمقتضى قانون المالية التكميلي لسنة 2009 مددت المدة بسنتين في حالة تعهد المستثمر بتوظيف خمسة (05) عمال على الأقل لمدة غير محددة. (المادة 2). ،ذلك ما تم تقريره في قانون المالية لسنة 2010، و 2011 مع تقليص عدد العمال الواجب توظيفهم من خمسة إلى ثلاثة. (المادة 2).

كما أضاف قانون المالية لسنة تدبير آخر يتمثل في الاستفادة من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل لمدة : خمسة (05) سنوات بالنسبة للمستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر،

على الرغم من توافر سوء نية المكلف بالضريبة، إلا أن هذا الفعل غير معاقب عليه قانوناً، ويظل هذا التهرب محتفظاً بصفته المشروعة لعدم تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، ومن ثم فالتزام الشخص لم ينشأ أصلاً، ما على المشرع إلا سد النقص الذي يكتنف بالنصوص القانونية. بينما تتجه نية المكلف بالضريبة إلى التعمد لاستعمال طرق احتيالية وتدليسية للتهرب من دفع الضريبة، وهو ما يطلق عليه التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي²، الذي يتمثل في تلك الممارسات غير المشروعة من خلال استعمال وسائل احتيالية بهدف التخلص من العبء الضريبي، وهذا الفعل يشكل جريمة يعاقب عليها القانون

وعشرة (10) سنوات بالنسبة للحرفين التقليديين. (المادة 4). و لم تحدث تغييرات في هذا الشأن في قانون المالية لسنة 2011.

القانون رقم 21/08 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر، عدد 74 و الأمر رقم 01/09 المؤرخ في 22 يوليو 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج.ر، عدد 44.

القانون رقم 10-13 المؤرخ في 2010/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر، عدد 80. كما جاء قانون المالية لسنة 2012 بتدابير جانبية جديدة يستطيع المكلف بالضريبة استغلالها للدخول في نظم الإعفاء

¹ - المادة 20 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 2011/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر، عدد 72 والأمر رقم 03/01 المؤرخ في 2001/08/20 المتعلق بتطوير الاستثمار، ج.ر، عدد 47 و

الأمر رقم 08/06 المؤرخ في 15 يوليو 2006 المعدل و المتمم للأمر رقم 03/01.

² - لقد بلغ تكاليف الغش الضريبي في فرنسا 250 مليار فرنك بسبب الجنات الضريبية.

بلمقدم مصطفى، الجنات الضريبية و دورها في تبييض الأموال، مداخلة في الملتقى الوطني حول

مكافحة الفساد و تبييض الأموال، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، كلية الحقوق، ص 7.

نظرا لتوفر العنصر المعنوي والمادي للجريمة، ولكن لن يتحقق ذلك إلا إذا وجد نص قانوني يجرم الفعل ويقرر له جزاءات خاصة. ومن صورة (الغش الضريبي) تقديم تصريحات وبيانات غير سليمة وغير معبرة عن قيمة الوعاء الضريبي، أو حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة، أو الامتناع عن تقديم إقرار بدخله، أو إخفاء السلع كليا أو جزئيا، ومسك محاسبة غير سليمة، المبالغة و تضخيم المصاريف التي تدخل في المبلغ الخاضع للضريبة **Le Montant imposable**. ومن ثم عدم السماح للإدارة من تحصيل أموالها، كحالة تهريب السلع المستوردة من الخارج إلى داخل الحدود الجمركية للدولة دون المرور بمراكز التفتيش الحدودية.

وفي هذا الصدد يجب التفرقة بين التجنب الضريبي الذي لا ينطوي على استعمال طرق احتيالية، وإنما ينصب على قيام المكلف بعدم تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، واستغلال ثغرات قانونية دون المساس وخرق أحكام القانون، وهو فعل غير معاقب عليه كونه لا يشكل جريمة، بينما التهريب الضريبي الذي يتحول إلى غش ضريبي يعد حالة خاصة من حالات التهريب، المتمثلة في استعمال الطرق الاحتيالية من قبل المكلف بالضريبة قصد تخفيف العبء الضريبي أو التخلص منه كليا، ففي هذه الحالة تكون الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت، وتبرز إرادة المكلف وتعتمده من التملص جزئيا من دفع الضريبة المقررة قانونا.

بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية نجد بأن المشرع استعمل مصطلح التملص ذلك ما تقرر في نص المادة 104 من قانون الإجراءات

الجبائية، ولم يعرف التهرب كما نص في المادة 119 الفقرة 1 من قانون التسجيل على الأفعال التي تعتبر غشا ضريبيا دون تعريف المصطلح، كإخفاء الوعاء الضريبي كليا أو جزئيا من خلال استعمال طرق احتيالية للاستفادة من المزايا الجبائية. كما نصت أيضا الفقرة 1 من المادة 303 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على الأفعال المعاقب عليها قانونا نظرا لكونها تهريا غير مشروع، كل من حاول أو تعمد عدم تحقي الوعاء الضريبي، وتصفية الضريبة كليا أو جزئيا باستعمال طرق تدليسية¹ يتعرض لجزاءات منها الغرامة التي تتراوح ما بين 50.000,00 دج و 100.000,00 دج إذا كان مبلغ الضريبة المفروضة لا تتجاوز 100.000,00 دج. بعقوبة الحبس تتراوح ما بين مدة سنة إلى خمسة سنوات بالإضافة إلى غرامة متروحة ما بين 50.000,00 دج و 100.000,00 دج إذا كان مبلغ الضريبة يفوق 100.000,00 دج دون أن يتعدى مبلغ 300.000,00 دج ويمتد تطبيق العقوبة إلى الشركاء.

1 - نصت المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية على الممارسات التدليسية:

- ممارسة نشاط غير مصرح به،
 - إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع و ذلك مهما يكن حيازتها أو خزنها أو استياداعها،
 - تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية،
 - نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمدا، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها اجباريا بمقتضى القانون التجاري،
- . كل مناورة تهدف إلى تنظيم اعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

ما يمكن تسجيله أن المشرع الجزائري نص على الأفعال المكونة للغش الضريبي، لأنه في حالة رغبته في تنظيم علاقات وسلوكات الأفراد، ينظم الأفعال المنوعة الغير مشروعة، دون المشروعة، بالتالي حسنا ما فعل المشرع للفصل وحسم الأمر.

ب : أشكال التهرب : يتخذ التهرب الضريبي عدة أشكال منها :

1- التحايل المادي: يقصد به عدم التصريح الغير المطابق للواقع، كالتصريح بجزء من السلع، أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي.

2- التحايل القانوني: يتمثل في تلك العملية التي تنصب على إحداث وضعية قانونية مغايرة للوضعية الحقيقية، كإخفاء المداخل عن طريق عمليات صورية، وإعداد فواتير لعمليات شراء و بيع، بهدف الاستفادة من حق خصم الرسم على القيمة المضافة، ولتحقيق ذلك يلجأ المتهرب إلى إقامة نظام تهرب مبنى على تسجيلات محاسبية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية.¹

3- الإخفاء عن طريق تغيير و تزيف الوضعية القانونية للدخول في نظام الإعفاءات، كتوزيع أرباح الشركة على المساهمين على شكل مرتبات لتقليص معدل الضريبة.

4- التحايل المحاسبي، يتم من خلال تضخم الأعباء وتخفيض الإيرادات.

¹ - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 45.

توجد عوامل عديدة تساهم في بروز ظاهرة التهرب الضريبي الذي يترتب عنه آثار اقتصادية و مالية و اجتماعية.

المحور الثاني: أسباب التهرب الضريبي و طرق مكافحته

أولا : أسباب التهرب الضريبي

بما أن التهرب الضريبي يعد من بين الظواهر التي تمس بالاقتصاد الوطني، لذلك حرصت معظم التشريعات على تقرير العديد من التدابير التي من شأنها الحد من الظاهرة، على الرغم من ذلك إلا أنه توجد أسباب عديدة لانتشار الظاهرة، التي يمكن إجمالها فيما يلي:

- أ - الأسباب الخاصة بالمحيط الخارجي،
- ب - الأسباب المرتبطة بالمكلف بالضريبة،
- ج- الأسباب الإدارية،
- د- الأسباب التشريعية،

أ - الأسباب المرتبطة بالمحيط الخارجي

تعتبراً لأزمات من بين العوامل المساعدة على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، خاصة في حالة الكساد حيث ينخفض دخل الأفراد نتيجة انخفاض النقود مما يؤثر على القدرة الشرائية، مما يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم العدالة الضريبية¹ (ارتفاع الأسعار) بالتالي يصعب أو يتعذر نقل العبء الضريبي ويدفعهم لإستعمال طرق احتيالية، في حين يختلف الوضع في حالة الإنتعاش

¹ - Gardette Alexandre, Le contrôle fiscal, Documentation Française, Paris, 2000, P. 97.

الاقتصادي حيث تكثر النقود ويرتفع دخل الأفراد و تنخفض الأسعار بسبب كثرة العرض ومن ثم يحجم الأفراد عن التهرب، ويسهل على المنتجين عملية نقل العبء الضريبي إلى المستهلكين وارتفاع الأسعار، وينخفض ميول الأفراد للاحتيال¹. إلى جانب عامل عدم تنظيم الاقتصاد وانتشار الموازية، نتيجة عدم ضبط سوق الخدمات والسلع، وعدم ضمان حرية المنافسة التي تعد من أهم شروط شفافية المعاملات. فالسوق الموازية تؤدي إلى تداول أموال ضخمة مع إفلاتها للرقابة، ومن ثم عدم دفع الضرائب، والإضرار بالخزينة العامة.

تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من الجهود التي تبذلها الدولة في هذا المجال إلا أنها تبقى غير كافية وفعالة للقضاء كلياً على هذه السوق لكونها تساهم في التخفيف من الضغوط الاجتماعية وامتصاص نسبة من البطالة حتى وإن كانت ضعيفة .

ب- الأسباب المرتبطة بالمكلف بالضريبة

لقد أرجع الفقه هذه الظاهرة إلى ضعف الوعي الأخلاقي والمالي للمكلف بالضريبة، فانتقد هذا الرأي لعدم صحته وإهماله لعامل هام وهو النفسي الذي يلعب دوراً أساسياً في العملية مما يولد الشعور لدى المكلف بعدم المساواة والعدالة في تحمل العبء الضريبي، وضعفه اتجاه السلطات العامة، ويقوم بالمقارنة بين ما يفعله بالمبلغ في حالة عدم دفعه، وبين ما تقوم به الدولة في

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،

تمويل نفقات قد تكون أحيانا كمالية،¹ ومن ثم يسعى للبحث عن طرق احتيالية وتدليسية تمكنه من التملص من الضريبة كليا أو جزئيا، وذلك بغض النظر عن مستواه الأخلاقي ووعيه بمدى أهمية الضريبة في تحقيق التنمية. وهناك من أرجعها إلى ثلاثة عوامل² منها رغبة الأفراد في الحصول على الربح السريع، والابتعاد عن النفع البعيد الذي تحققه العملية من خلال المشاريع الاستثمارية التنموية، إلى جانب تفضيل المنفعة الخاصة عن المنفعة العامة، بالإضافة إلى عدم تحقيق الضريبة للعدالة، وسوء تقديرها والأسس التي تستند عليها.

يتمثل ضعف الوعي الضريبي، في عدم شعور الشخص بواجبه في تحمل الأعباء العامة والمساهمة في التكاليف، ولتجسيد ذلك يتطلب الأمر تفعيل الآلية من خلال وسائل الإعلام التي تلعب دورا فعالا لتنمية الوعي الضريبي، لأن نقص الوعي يعد من بين العوامل الدافعة والمحفزة للتهرب الضريبي: شعور المكلف بعدم عدالة الضريبة³، كونها تدفع بدون مقابل، ويلتزم بأدائها في الآجال المحددة وبالنسبة المفروضة وإلا اعتبر مخالفا لأحكام التشريع الضريبي، وبالتالي يعرض نفسه للجزاءات المقررة قانونا.

1 - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة و النشر، القاهرة، 2004، ص 184.

2 - ناصر مراد، فعالية...، مرجع سابق، ص 309.

3 - لقد كانت الضريبة قديما أداة إكراه و استبداد و ظلم، و من ثم يجب محاربتها بشتى الوسائل منها التهرب الضريبي الذي يعد نوع من الدفاع الشرعي.

- برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص 308.

. الاعتقاد السائد لدى الشخص أنه لا يتعدى على ملك الغير فهو سارق شريف
وإنما يسرق الدولة وهي شخص معنوي، الأمر الذي يختلف عن السارق الذي
يضر بالآخرين.

وفي هذا الصدد اجريت عملية استطلاع الرأي العام في فرنسا حول
تكيف المتهرب من الضريبة وتباينت الآراء¹.

. المبالغة في الإنفاق العام مما يولد الشعور لدى الأشخاص بعدم جدوى دفع
الضريبة، نتيجة التبذير و الإسراف، الى جانب مراعاة الحالة المالية للمكلف، و
ضعف قدرته على تحمل العبء الضريبي، مما يؤدي به و يغذي ميوله نحو
التهرب الضريبي.

ج- الأسباب الإدارية

تتمثل في تلك العوامل المتعلقة بالإدارة، سواء كانت مادية أو بشرية،
فالإدارة باعتبارها جهازا تنفيذيا يضم العديد من الموظفين الذين يؤدون مهامهم
حسب الإمكانيات والوسائل المتاحة لهم، بالتالي في حالة نقص كفاءتهم ونزاهتهم
وخبرتهم بسبب نقص المعاهد المتخصصة، فإن ذلك يؤدي إلى تفشي ظاهرة

¹ - اتضح أن 4% من الأفراد يعتبرون المتهرب من الضريبة على أنه سارق و 1% على أنه خائن
لوطنه، و 18% منهم بأنه شخص لا يحترم القانون، بينما 53% منهم أنه كرجل أعمال يستغل الفرص
السائحة له للمحافظة على ممتلكاته، كما لا يجد 88% من الأفراد أي مبرر لممارسات المتهرب، و
بالتالي لا جدوى من تسليط العقاب عليه.

منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 185.

خطيرة والمرتبطة بالجانب الخلقي للموظفين، منها الرشوة التي تتدرج ضمن الفساد الإداري التي ترجع أساسا إلى التنظيم السياسي والاجتماعي للدولة، ونقص عملية الرقابة من قبل السلطات المختصة، إلى جانب غياب الحوافز المادية للموظفين و ضعف مستواهم الخلقي.

- ضعف المرتب الذي يتلقاه الموظف المشرف على فحص ودراسات ملفات لأصحاب ثروات طائلة، يكون حافزا وعرضه للإغراء وقبول الرشوة، ومن ثم المساهمة في الفساد الإداري.

. عدم التعريف والإلمام بالنظام الضريبي، ونشر التوعية بشتى الوسائل الإعلامية، مثل ما يحدث في أغلب الدول حيث توجد عملية التنسيق بين مختلف الوزارات.

. انخفاض وتدنى المستوى الأخلاقي للمكلف وانعدام وغياب البرامج المنظمة لبعض المسائل ذات الأهمية مثل أخلاقيات المهنة، وتطوير تسيير الموارد البشرية والعلاقات العامة.

. محدودية الوسائل والإمكانيات المادية التي تساهم في توعية وتحسيس وتحسين الخدمات المقدمة .

. تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحديد الوعاء الضريبي، بحيث يؤدي قلة الإمكانيات المادية بالمكلفين إلى التهرب الضريبي، من خلال إخفاء الوعاء الضريبي، أو تقديم بيانات غير حقيقية لأنهم يعلمون بصعوبة الإدارة لاكتشاف أمرهم بسبب محدودية إمكانياتها .

. محدودية الإمكانيات لمعالجة الملفات بطريقة تضمن الفعالية و السرعة، بحيث تعالج بطريقة يدوية، مما يؤدي إلى تعطيلها بسبب بطء وطول الإجراءات.

د- الأسباب التشريعية

تصدر الضريبة وتعديل وتلغي بمقتضى قانون المالية السنوي، ومن ثم فالتغييرات والتعديلات المستمرة من شأنه أن يؤدي إلى عدم الاستقرار، ووجود نقائص في تلك النصوص التي يتم تعديلها بشكل سريع، مما يعد سببا كافيا لاستغلال المكلف بالضريبة الثغرات القانونية الموجودة بهدف التملص من الضريبة كليا أو جزئيا. لذلك سماه البعض من الفقهاء بالأسباب الفنية¹ لتعلقها بالتشريع والتنظيم الفني للضريبة، ومن أهم هذه الأسباب:

. التعقيدات والإجراءات الطويلة والمعقدة والغموض الذي يكتنف النص فيما يخص فرض الضريبة وطرق تحصيلها، مما يدفع بالمكلف إلى التهرب، الذي " يعد نتيجة سريعة لضريبة سيئة"²

. عدم استقرار التشريع الضريبي، فلتحقيق أهداف الضريبة، يحاول المشرع صياغة النصوص القانونية بما يكفل من ناحية تحقيق العدالة الضريبية، والبحث في الإيرادات الضرورية لسد ومواجهة الأعباء العامة من ناحية أخرى، ويترتب عن ذلك صعوبة تكييف العاملين بها مع النصوص القانونية الجديدة التي قد تؤدي إلى سوء الفهم والتطبيق، لاسيما إذا تضمنت ضرائب جديدة وزيادة نسب

¹ - برحمانى، مرجع سابق، ص 299.

² - منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 185.

الضرائب السابقة. مما يدفع بالمكلفين للتهرب من تنفيذ التزاماته، ومن ثم الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة عدم حصولها على مستحقاتها.

. ضعف الجزاءات المقررة قانونا: بما أن التهرب الضريبي يعد مساسا بحقوق الخزينة العمومية، لذلك يسعى المشرع لحماية ذلك من خلال تقرير العديد من الأحكام منها تلك الخاصة بالعقاب في حالة ارتكاب المخالفة وخرق تلك النصوص القانونية التي يجب أن تكون ردعية.

مما لا شك فيه أن تعدد الضرائب وارتفاع نسبها يؤدي إلى زيادة تكلفة تحصيلها بالنسبة للمكلف والإدارة، وترك ثغرات تمكن المكلفين من استغلالها. بالإضافة إلى طريقة معالجة الملفات التي تتم إلى حد اليوم بطريقة يدوية لانعدام الوسائل المادية، مما يؤدي حتما لوجود أخطاء ومن ثم حدوث العديد من التظلمات والمنازعات بين المكلف والإدارة مما يفوت على الخزينة العمومية فرصة للحصول على مستحقاتها في المواعيد المحددة وبالقيمة المفروضة.

لذلك يستوجب الأمر أن تكون الوسائل المتبعة¹ في عملية التحصيل فعالة، كوجود علاقة جيدة بين المكلف والإدارة و توفير له جو ملائم لتفادي التهرب الضريبي.

¹ - من بين الوسائل التي تساعد على إعلام المكلف بالضريبة:

. إحداث مجلات وصحف تحت إشراف إدارة الضرائب تتعلق بنشر إعلام ضريبي، سواء كان خاص بالجانب الفني أو العملي أو البحوث العلمية، إلى جانب التوزيع المجاني لمختلف الوثائق و الدلائل التي تخص الضريبة كطريقة حسابها، مواعيدها، الأشخاص الخاضعين لها، و طرق تحصيلها.
. تنظيم ملتقيات وأيام وطنية خاصة بالتشريع بالضريبي.

برحماني، مرجع سابق، نقلا عن عبد المنعم فوزي، ص 308.

ثانياً: مكافحة التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من بين العوامل التي تؤثر وتضر بالاقتصاد الوطني، لذلك تسعى الدول على اختلاف أنظمة الحكم فيها إلى إتباع طرق مختلفة للحد منها وليس القضاء عليها، لأن ذلك يعد من بين المسائل الصعبة، وذلك من خلال تقرير تدابير تضمن حقوق الخزينة إلى جانب الآليات المتبعة التي من شأنها أن تحد من الظاهرة.

1- الضمانات القانونية

لقد تضمن التشريع الضريبي العديد من الضمانات التي تكفل تحديد دين الضريبة تحديداً دقيقاً، وتتمثل هذه الضمانات في حقوق وامتيازات الإدارة الضريبة من ناحية وحق الممول من ناحية أخرى، حيث حدد القواعد والأحكام التي من خلالها يمكن مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة، واكتشاف مواقع الخلل والغش، من خلال العمليات الرقابية:

أ- سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

لقد خول القانون للإدارة الضريبة سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة سواء تم التقدير بطريقة حقيقية¹ (النظام الحقيقي) أو بطريقة جزافية، إلى جانب جمع وحصر كل المعلومات والأدلة التي تسمح بالكشف عن مقدار المادة الخاضعة للضريبة. بالإضافة إلى إمكانية القيام بالإجراءات التحفظية على أموال

¹ - المادة 1 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الممول لضمان تحصيل دين الخزينة¹، بحيث يجوز لها استصدار أمر الحجز على الأموال ضد المكلفين الذين يمتنعون عن تسديد مبلغ الضريبة المفروضة عليهم، و يعتبر الحجز حجزا تحفزيا ولا يجوز التصرف في تلك الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب.

ب- تقرير حق امتياز لدين الضريبة على أموال المدين سواء كانت عقارات أو منقولات، مع منح للخزينة العمومية حق الأولوية، وحق التتبع بهدف الحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل².

ج - تقرير قاعدة الدفع أولا ثم المعارضة، بحيث تضمن هته القاعدة حق الدولة على الأفراد، بحيث يقع على عاتق الممول دفع الضريبة إلى الجهات المختصة في الآجال وبالنسب المحددة ثم الطعن في حالة المبالغة في مقدارها أو عدم صحة أساسها، تطبيقا لقاعدة " أن دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحة مقداره"³

2- الآليات المتبعة للكشف عن التهرب الضريبي

¹ - المادة 149 من قانون الإجراءات الجبائية، أنظر في هذا الصدد قرار مجلس الدولة في قضية تتعلق بحجز قامت إدارة الضرائب عن طريق قابض الضرائب بوضع حجز ما لمدين لدى الغير لفائدة الخزينة العمومية بقيمة 3.909.308,705.

مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعة الضريبية، ص 87، 2003.

² - قرار مجلس الدولة غرفة (2)، المنازعة الضريبية، عدد خاص، 2003 ص 63.

³ - المرسى السيد الحجازي ...، مرجع سابق، ص 83.

تختلف هذه القاعدة في القانون الخاص، نظرا للطبيعة الخاصة للتشريع الضريبي، بحيث لم يجعل لارادة الممول أثر في تحصيل الضريبة حتى يمكن الدولة من تسيير شؤونها بصفة منتظمة و ملائمة للظروف العامة.

أ- القيام بالتحقيق

لقد نصت المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على فئة معينة من الموظفين يمكن لهم إجراء التحقيق والإطلاع على مختلف المستندات و السجلات المحاسبية الخاصة بالمول ويشترط أن يكون ذو رتبة مراقب على الأقل ويتم التحقيق في عين المكان. كما حدد أيضا القانون العقوبات المقررة على كل شخص يخالف أحكام قانون الضرائب¹ و يعرقل سير العملية بالامتناع عن تقديم الوثائق والفاتورة المطلوبة أو إتلافها قبل انقضاء مدة التقادم، ومن ثم يلتزم بالتعويض عن الأضرار التي لحقت بالخزينة العمومية بسبب عدم دفعه للضريبة المفروضة عليه.

ب- القيام بالحملة التفتيشية

كما منحت للإدارة حق تفتيش الأماكن التي يمارس فيها المكلف بالضريبة شاطه وأعطيت لهم صفة الضبطية القضائية أثناء تأدية وظائفهم².

3- وسائل مكافحة التهرب الضريبي

يستوجب الأمر اتخاذ جملة من التدابير منها:

- تحسين النظام الضريبي: بما أن التهرب الضريبي يعد من بين الآثار الناجمة على الثغرات وعدم نجاعة النظام الضريبي، مما يستدعي أن تكون لإجراءات

¹ - المادة 303 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة و المواد 34 و 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية .

² - المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

الإدارية بسيطة وواضحة، بشأن طرق فرض الضريبة، نسبتها وآليات تحصيلها، وعدم تعددها، لأن كثرة الضرائب تقتل الضريبة، وفي هذا الصدد تجدر ذكر مقولة ابن خلدون: "الزيادة في الجباية تؤدي إلى خراب العمران".¹

-تحسين التشريع الضريبي: يتطلب الأمر صياغة النصوص القانونية بأسلوب بسيط وواضح و دقيق، وتفادي الثغرات القانونية، وكون المسألة تتعلق بالضرائب فإن اقتراح القوانين يتم من قبل السلطة التنفيذية صاحبة الصلاحيات الواسعة، نظرا لتوفر لديها المعلومات والبيانات والإحصائيات المنظمة للمجال، مما يؤدي إلى وجود بعض النقائص وبروز الثغرات بسبب عدم إمام الإدارة بالجوانب الفنية لإعداد النصوص القانونية.

-تحقيق العدالة عند القيام بالإنفاق العام: يتم ذلك من خلال السياسة العادلة للدولة، مما يتطلب مراعاة المبادئ التي تقوم عليها الضريبة التي نادي بها "أدم سميث" منذ القدم، لاسيما مبدأ العدالة والمساواة، المكرس دستوريا، وعدم إطلاق سياسة الإعفاءات، التي يجب أن تكون مدروسة، كما تؤدي العملية إلى تفادي الازدواج الضريبي.

- تحسين الجهاز الإداري: تعتبر الإدارة بعنصرها البشري والمادي من المقومات الأساسية لكل نظام والأداة القيادية والمحرك الفعال لمختلف النشاطات، مما يستوجب الاهتمام بها لإحداث إدارة قوية فعالة تتوفر على ذوى الكفاءات العلمية والعملية، من خلال العناية بالموظفين ومنحهم علاوات معتبرة كمنحة المردودية ورفع مرتباتهم لإبعادهم عن الإغراء، وإعداد برامج تكوينية تتلاءم مع التطورات

¹- عبد الحكيم بللوفى، مرجع سابق، ص36.

التي يمر بها النظام الضريبي، وفتح البلد. بالإضافة إلى توفير الحماية الضرورية للموظفين أثناء تأدية مهامهم الرقابية.

- الاهتمام بالجانب المادي من خلال توفير الوسائل الحديثة كالإعلام الآلي لتمكينهم من القيام بوظائفهم على أحسن وجه.

-تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف: يستهدف من وراء الإصلاحات الضريبية لتحسين المنظومة القانونية ككل والعلاقة الموجودة بين الإدارة والمكلف، التي من شأنها أن تحد من الظاهرة الخطيرة التي تهدد الاقتصاد، بخلق ثقة متبادلة، وعدم تعسفها في استعمال سلطاتها بهدف الإضرار بالمكلف. ويتم ذلك عن طريق تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين، وتوضيح أهمية الضرائب ودورها في التنمية، إلى جانب الفترات التكوينية لتحسين المستوى الاجتماعي والثقافي للمكلف، عن طريق إعلامه بمختلف التغيرات والتعديلات التي قد تطرأ على النظام الضريبي، بوسائل الإعلام المرئية أو المسموعة، والمجلات المتخصصة التي تتكفل بتفسير الأحكام القانونية والغموض الذي يعترض البعض منها مع توضيح أهم الضمانات المقررة للمكلف والتزاماته.

أما بالنسبة للتهرب الدولي يمكن الحد منه عن طريق إبرام الاتفاقيات الثنائية¹ أو المتعددة الأطراف، التي تسعى لتدعيم التعاون والتنسيق بين الإدارة

¹ - لقد أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات لمكافحة التهرب ومنع الازدواج الضريبي، التي تستمد مبادئها من النموذج لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، نذكر منها تلك التي أبرمتها مع الجمهورية الإسلامية الإيرانية، مرسوم رئاسي رقم 187/09 المؤرخ في 12 مايو 2009، ج.ر، عدد 32 و أخرى مع مجلس وزراء البوسنة و الهرسك، مرسوم رئاسي رقم 11/10، ج.ر، عدد 08، وتلك المبرمة مع دولة قطر، مرسوم رئاسي رقم 273/10، ج.ر، عدد 70.

الضريبية للدول المتعاقدة ومحاربة التهرب ومنع الازدواج الضريبي، وتبادل المعلومات للكشف عن المتهربين.¹ لكون التهرب اعتداء على حقوق المجتمع وهو أكثر خطورة من الاعتداء على حقوق الأفراد، لذلك حرص المشرع على تقرير عقوبات.²

خاتمة

من خلال هذه الدراسة اتضح أن ظاهرة التهرب الضريبية تعد من بين العوامل التي تهدد الاقتصاد الوطني، وتوجد العديد من الأسباب التي ساهمت في تفشيها بشكل مفرغ، مما يفوت على الخزينة العمومية حق الحصول على حقوقها، ومن ثم التأثير على دفع عجلة التنمية، وانعدام المشاريع الاستثمارية، كما يلعب العامل النفسي دورا أساسيا في العملية، من خلال إحساس الممول بتقل العبء الضريبي، وعدم تحقيقها للعدالة الاجتماعية وانعدام المقابل يؤدي به لإتباع الوسائل الاحتيالية لتخلص منها كليا أو جزئيا. لذلك ومن أجل التصدي لذلك ينبغي اتخاذ بعض التدابير، منها:

. الرقابة المستمرة والفعالة من قبل أهل الاختصاص، كما ينبغي أن يتضمن ويتسم التشريع الضريبي بالبساطة والوضوح، بشأن إجراءات التحصيل، وأن يتضمن

¹ GUY Gest, 2009 année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : Le cas de la France, R.F.F.P,N°,110,2010,p25-26. et MAGNANT Antoine, les grands principes du droit fiscal, Documentation Française, Paris,2000,p70.

² - المادة 303 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة و الفقرة 2 من المادة 178 من قانون الإجراءات الجبائية.

الحوافز الضريبية كالإعفاءات لتشجيع النشاطات الحيوية والمنتجة، والتي من شأنها خلق مناصب عمل.

. يجب ترشيد الإنفاق العام الذي يمول أساسا بالضرائب، لأن ذلك يؤدي زيادة العبء الضريبي على الأفراد يؤدي إلى عرقلة النمو الاقتصادي، خاصة في حالة تجاوز المقدرة التكلفة لأفراد المجتمع، وبالتالي ينبغي على المشرع مراعاة الظروف المالية المكلف، كي يجنبه استعمال الطرق الإحتيالية..

. تؤدي التغيرات السريعة في التشريعات إلى التأثير بشكل سلبي في درجة النمو الاقتصادي، نظرا للوقت الذي يمضيه المكلف بالضريبة في فهم النصوص الجديدة واستيعابها. إلى جانب ضرورة مواكبة التطور الاقتصادي والاجتماعي تطور القوانين بحيث يتطلب الأمر على الإدارة اقتراح التشريعات، والتعديلات الملائمة لتحقيق العدالة الضريبية من ناحية، وضمان المحافظة على حقوق الخزينة العمومية و حقوق المكلف بالضريبة من ناحية أخرى.

. يعد الغش الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون، لكونها تهدد مصالح الخزينة العمومية، وتؤدي إلى اختلال التوازن المالي بين النفقات والإيرادات العمومية، للحد من الظاهرة، واجتتاب الأفراد لتلك الممارسات خشية من الجزاءات المقررة، لذلك ينبغي أن تكون عقوبات قاسية ردية.

بما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد، بحيث يفوت على الدولة ويحرمها من جزء هام من حصيلة الضرائب مع ما يترتب على ذلك من نقص الخدمات العامة، إلى جانب الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ومن

تسعى الدولة للحد من الظاهرة على المستوى الدولي من خلال الاتفاقيات، وتبادل المعلومات. على الرغم من المجهودات الجبارة التي تبذلها الدولة في هذا المجال، إلا أنها تبقى غير كافية وعاجزة للقضاء على الظاهرة التي استفحلت في المجتمع.