# التهرب والغش
# في دفع الضريبة العقارية
# صورة من صور الفساد في الجزائر

من إعداد
**الدكتورة عمارة مسعودة**
أستاذة محاضر ة قسم (أ)
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة البليدة2

# التهرب والغش في دفع الضريبة العقارية
# صورة من صور الفساد في الجزائر

من إعداد الدكتورة عمارة مسعودة
أستاذة محاضرة قسم (أ)
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة البليدة 2

**ملخص:**

إن اختيارنا لهذه الدراسة كان سببه تداعيات وتطورات ظاهرة الغش الضريبي في السنوات الأخيرة في الجزائر، حيث تمثل مرض اقتصادي يجب محاربته، ومن جهة أخرى تمثل أحد أسباب الأزمة المالية ومن جهة أخرى تهدد وجود نظام الجبائي.

تتلخص الدراسة في تحديد واقع ظاهرة الغش الضريبي في الجباية العقارية، حيث تعد صورة من صور الفساد المالي، ذلك أن دراسة موضوع الغش والتهرب في دفع الضريبة العقارية ليس بالأمر السهل، على اعتبار أن الخوض فيه كمصطلح يطرح مجموعة من التساؤلات، تجد أساسها في الغموض الذي يعتريه.

ونبين من خلال هذا العمل، أن دراسة التهرب في دفع الضريبة العقارية ليس بالأمر السهل لأنه يطرح العديد من التساؤلات باعتبار، الضريبة كإيراد سيادي من أهم مصادر الدولة المالية، ويشكل التملص الضريبي فيه صورة من صور الفساد المالي الاقتصادي، الذي يجب معالجته لمواجهة تحدي أكبر مع العولمة الاقتصادية التي تعرفها الدول والجزائر خاصة، يتعلق الأمر بالتهرب في دفع الضريبة العقارية إلكترونيا وتحدياته الافتراضية فإذا كان التهرب الضريبي في العالم المادي خطورة وإشكالية فكيف الحال مع التهرب الافتراضي.

**Résumé :**

Le choix de la présente étude était à cause de l'ampleur du phénomène de la fraude fiscal et sa propagation ces dernières années en Algérie. La fraude fiscale et une maladie de l'économie, qu'il faut absolument combattre, elle est l'une des principales causes de la crise financière et menace l'existence du système fiscal

Notre étude se résume dans la détermination de la réalité du phénomène de la fraude fiscale en collecte immobilier, où il est une forme de corruption financière.

On notera ainsi que l'étude du sujet de la fraude et l'évasion dans le paiement de l'impôt immobilier n'est pas facile, compte tenu de ce que cela va nous poser une série de questions,

Surtout qu'il est un revenu souverain, il est des sources financière les plus importantes d'états, et la fraude immobilière fiscale constituent une forme de corruption économique et financière qu'on doit affronter

Cette étude nous permis aussi d'identifier le plus grand défi qu'affronte l'Algérie la mondialisation économique, qui vient à éluder le paiement de l'impôt foncier par voie électronique et les défis virtuels de l'évasion fiscale immobilière

**مقدمة:**

إن النظام الضريبي في الواقع هو صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع من اجل تحقيق أهدافها المتمثلة في تحقيق حصيلة ضريبة ملائمة لتمويل برامج موازنة الدولة إضافة إلى رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة والتخفيف مم مشكلة عدم الاستقرار الاقتصادي ومن ثم تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع، كما تعد الضريبة من أهم مصادر المالية للدولة لتحقيق التنمية وتشكل الضريبة مهما اختلفت صورها عبئا على المكلف بها لذا يسعى جاهدا للتخلص منها بأية وسيلة، ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة

هي التهرب الضريبي وهي ظاهرة اقتصادية عامة لا تقتصر على بلد دون الآخر فهي منتشرة في البلدان النامية أكثر من المتقدمة التي يتمتع أفرادها بوعي ضريبي عال، وهكذا التهرب الضريبي يشكل عائق أمام تحقيق الدولة للتنمية الاقتصادية.

وتعد ظاهرة الفساد، وبصورة خاصة الفساد المالي، ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعادا واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة انتشارها من مجتمع إلى آخر. وقد حظيت في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات؛ كالاقتصاد والقانون وعلم السياسة والاجتماع، محاولين التعرف إلى مختلف المظاهر التي من الممكن أن تتخذها هذه الظاهرة للعمل على احتوائها والتغلب عليها والحد من الأضرار التي تخلفها في جميع المستويات داخل الدولة، وخاصة تأثيرها في حصيلتها الضريبية وما يضر بعوائدها المالية كالتهرب والغش الضريبي الذي يعتبر مظهرا شائعا من مظاهر الفساد.

وفي الواقع إن ظاهرة الغش الضريبي عامة وفي الجباية العقارية خاصة، تعد صورة من صور الفساد المالي ، تعود أصولها وواقعها المعاصر كرد فعل طبيعي على عنف الضريبة عبر تاريخها، فالتمرد على القوانين ظهر منذ الحضارات القديمة وصولا إلى العصر الحديث وبين هذا وذاك، فالبديهي أنها تنشأ من خلال عدة أسباب وعوامل، كما أنها تأتي نتيجة ضغوط وتحالفات اجتماعية وسياسية متنوعة، غير أن دراسة موضوع الغش الضريبي ليس بالأمر السهل، على اعتبار أن الخوض فيه كمصطلح يطرح مجموعة من التساؤلات، تجد أساسها في الغموض الذي يعتريه، بسبب وجود عدة أوصاف لنفس المصطلح (معارضة الضريبة، الغش، التهرب، التجنب، التملص...).

كما استعملت اليوم مجموعة من المصطلحات تحيل في مفهومها إلى ظاهرة الغش الضريبي، فعلى المستوى الدولي نجد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية "L'OCDE"عملت على نشر وتعميم مصطلح الخرق الجبائي، وفي فرنسا يوحي مصطلح الغش في غالب الأحيان إلى عدم احترام المكلف لالتزاماته الجبائية والاجتماعية.

انطلاقا مما سبق وأمام الغموض الذي يعتري مفهوم الغش الضريبي وعدم معرفة الأسباب الحقيقية والفعلية التي تؤدي بشكل مباشر إلى استفحال هذه الظاهرة، يمكن تبني هذه الإشكاليات

**أولا. مشكلة البحث** : الضريبة كإيراد سيادي من أهم مصادر الدولة المالية يشكل التملص الضريبي فيه صورة من صور الفساد المالي الاقتصادي يجب معالجته لمواجهة تحدي أكبر مع العولمة الاقتصادية يتعلق الأمر بالتهرب الإلكتروني وتحدياته الافتراضية فإذا كان التهرب الضريبي في العالم المادي خطورة وإشكالية فكيف الحال مع التهرب الافتراضي و ما علاقته بالفساد ؟

**ثانيا. هدف البحث :** يهدف البحث إلى الوقوف على ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها شكل من أشكال الفساد المالي وتطوراتها إلى فساد إلكتروني له تداعيات على الاقتصاد الوطني.

**ثالثا. فرضية البحث** : يستند البحث إلى فرضية مفادها أن النظام الضريبي الجزائر نتج عنه ظاهرة خطيرة هي التهرب الضريبي والتي أثرت بشكل او بآخر على الاقتصاد الوطني ،باعتبارها شكل من أشكال الفساد جعلت الجزائر تحتل المراتب الدنيا من حيث مؤشر الفساد العالمي من جهة ،ومن جهة أخرى ضرورة معالجتها .

ذلك انه مع ظهور التجارة الإلكترونية أصبحت هي الأخرى تنذر بوجود تهرب إلكتروني لا بد من معالجته.

**رابعا. منهج البحث** : تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل المعطيات القانونية الخاصة بالضريبة استنادا إلى ما تم الحصول عليه من معلومات قانونية واقتصادية تتلاءم والموضوع.

**خامسا. خطة البحث** : تناولنا في هذه الدراسة إشكالية الفساد المالي والتهرب الضريبي في مبحث أول من خلال التعرض إلى كل من مفهوم الفساد وأنواعه في مرحلة أولى ثم تناولنا في مطلب ثاني التهرب الضريبي عامل من عوامل الفساد الاقتصادي من خلال معالجة تأثير الفساد الاقتصادي على القطاع الضريبي وعلاقة الفساد بالتهرب الضريبي.

ثم في المبحث الثاني عالجنا تداعيات العولمة الاقتصادية على التهرب الضريبي من خلال تناول الإطار المفاهيمي لكل من الغش والتهرب الضريبي من خلال التعريف والتمييز بينهما وتحديد صورهما ثم التطرق إلى أسباب التهرب الضريبي -التشريعية والإدارية والنفسية...- في مطلب ثاني ثم تناولنا أخيرا في مطلب ثالث : تأثير العولمة الاقتصادية على التهرب الضريبي من خلال تناول التهرب الضريبي وصور التهرب عن الضريبة العقارية إلى التهرب الإلكتروني ثم تحديات مواجهة التهرب الإلكتروني.

## المبحث الأول : إشكالية الفساد المالي والتهرب الضريبي عن دفع الضريبة العقارية

تعتبر ظاهرة الفساد والفساد الإداري والمالي بصورة خاصة ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ إبعاداً واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر. إذ حظيت ظاهرة الفساد في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات كالاقتصاد والقانون وعلم السياسة والاجتماع، كذلك تم تعريفه وفقاً لبعض المنظمات العالمية حتى أضحت ظاهرة لا يكاد يخلو مجتمع أو نظام سياسي منها.

### المطلب الأول : تعريف الفساد

غالبية الباحثين يسعون إلى تحديد معاني المصطلحات التي تستعمل في بحوثهم، خاصة ما تعلق منها بالفساد وذلك لكيلا تخرج بحوثهم عن إطارها الموضوعي، وعليه سوف يتم تحديد معنى الفساد فيما يلي وأنواعه وعلاقته بالتهرب الضريبي.

#### الفرع الأول : التعريف الاصطلاحي للفساد

جاء في موسوعة العلوم الاجتماعية أن الفساد هو : "استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة، ويشتمل ذلك بوضوح على جميع أنواع رشاوى المسئولين المحليين أو الوطنيين أو السياسيين ولكنه يستبعد التي تحدث فيما بينهم في القطاع الخاص".(احمد صلاح عطية، ص 201)

ويمكن هنا استخلاص أن التعريف ينظر إلى الفساد من جهة الرشاوى فقط بينما منظمة الشفافية الدولية تعرفه بأنه : "كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية لنفسه أو لجماعته"، ويعرف صندوق النقد الدولي الفساد بـ "علاقة الأيدي الطويلة المتعمدة التي تهدف لاستنتاج الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو لمجموعة ذات علاقة بالآخرين".

انطلاقا من هذين التعريفين، يمكن القول إن التحليل الموضوعي لظاهرة الفساد عموما يقتضي معرفة جانبين أساسيين هم :

**الجانب الأول :** وهو الجانب الأخلاقي المرتبط بظاهرة الفساد الذي يعتبر معيار مدى التزام المجتمع بالعادات والتقاليد واحترامها، وضمن هذا الإطار تختفي النظرة إلى العمل بوصفه الحاجة الحيوية الأولى للإنسان، بل تهتز نظرة الناس إلى الإخلاص والأمانة والنزاهة، فإذا ما أدى كل منا واجباته وفق ما تمليه أخلاقيات الوظيفة العامة، فإن مساحة الفساد تتقلص إلى حدودها الدنيا.

**الجانب الثاني :** وهو الجانب المالي الذي يعتبر المحرك والدافع الأساس لتلك الظاهرة، إذ ينشأ شعور داخلي لدى الأفراد أو الجماعات بفكرة أن من يملك المال يملك السلطة، ومن يملك السلطة يملك المال، مستغلين بذلك مواقع المسؤولية لتحقيق مزايا ومكاسب تخالف القوانين والأعراف السائدة في المجتمع ، وتسلب الحقوق من أصحابها من دون وجه حق، وقد اختارت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد للعام 2003 ألا تعرف الفساد تعريفاً فلسفياً أو وصفياً، بل انصرفت إلى تعريفه من خلال الإشارة إلى الحالات التي يترجم فيها الفساد إلى ممارسات فعلية على أرض الواقع، ومن ثم القيام بتجريم هذه الممارسات وهي الرشوة بجميع وجوهها، وفي القطاعين العام والخاص ،والاختلاس بجميع وجوهه والمتاجرة بالنقود وإساءة استغلال الوظيفة وتبييض الأموال والثراء غير المشروع وغيرها من أوجه الفساد الأخرى. (عادل عبد اللطيف، ص 95)[1]

إن الفساد يحدث عندما يقوم موظف بقبول رشوة أو ابتزاز لتسهيل عقد أو إجراء طرح لمناقصة عامة، كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشاوى للاستفادة من سياسات أو إجراءات عامة للتغلب على منافس وتحقيق أرباح خارج إطار القوانين المرعية، كما قد

يحدث الفساد بأوجه أخرى كاللجوء في تعيين الأقارب إلى المحسوبية وكذلك سرقة أموال الدولة بطرق متعددة.(محمود عبد الفضيل، ص 35/34)[2]

**الفرع الثاني : أنواع الفساد**

إن مظاهر الفساد متعددة ومتداخلة بحيث يصعب حصرها في اتجاه واحد أو إخضاعها لمعيار منفرد، (فيحاء عبد الخالق يحي البكوع، ص 172)[3] وغالبا ما يكون انتشار أحد أنماط الفساد سببا مساعدا على انتشار المظاهر الأخرى وتظهر أهم التصنيفات فيما يلي :

**1. حسب الحجم :** يصنف إلى فساد كبير وصغير :

**الفساد كبير :** يحدث على المستويين السياسي والبيروقراطي، وهو مرتبط بالصفقات الكبرى وتجارة السلاح، ويعرف أيضا بالفساد الشامل الذي يتمثل في قيام القادة السياسيين وكبار المسئولين في عالم المقاولات، بتخصيص الأموال العامة لأغراضهم الخاصة واختلاس الأموال وتلقي الرشاوى، والفساد الشامل يمكن أن يزداد عندما تنهار رقابة الحكومة المركزية أو تنسحب"، وهو أخطر أنواع الفساد وأكثرها تعقيدا وأثرا على المجتمعات والدول وأكثرها صعوبة في المعالجة، ولكن عملياته اقل عددا من الفساد الصغير أو الإداري، فهي عمليات قليلة قياسا بعلميات الفساد الصغير ولكنها أكبر وأكثر أثرا وأعظم حجما وتأثيرا.

**الفساد الصغير :** يتمثل هذا النوع في الرشاوى الصغيرة لبعض المسئولين الحكوميين من ذوي الرواتب المحدودة نتيجة لقيامه بتسهيلات غير مشروعة

و الفرق بين الفساد الكبير و الصغير هو أن الفساد الصغير يتعلق بإتمام إجراءات روتينية ، بينما الفساد الكبير يتعلق بالتأثير في اتخاذ قرارات تمثل إنشاء مشروعات اقتصادية و عقد الصفقات الكبيرة في مختلف المجالات

**2.حسب الطبيعة :**يصنف الفساد الى نوعين :

**فساد سياسي :** هو كل استغلال لتجميع ثروات طائلة ثم تهريبها الى الخارج للقيام بغسلها و إعادتها في صورة مشاريع ، بمعنى آخر هو استغلال السياسيين لمناصبهم بطريقة غير مشروعة ، اذ يعمدون الى استعمال سلطاتهم لتحقيق

منافع شخصية تحت شعار المصلحة العامة ، و تتجلى مظاهر الفساد السياسي في الحكم الفاسد و فقدان الديمقراطية و المشاركة و تفشي المحسوبية

**فساد اداري :** قيام بعض المسئولين باستغلال سلطاتهم للحصول على عمولات و رشاوى مقابل تحرير صفقات عمومية او تراخيص حكومية لبدء نشاط استثماري او للحصول على خدمات عامة ... و تتجلى مظاهر الفساد الإداري ، في عدم احترام أوقات العمل في الحضور و الانصراف ، او تمضية الوقت في قراءة الصحف و استقبال الزوار و إفشاء أسرار الوظيفة (سمية براهيمي، ميادة بلعايش، ص231)[4]

**فساد أخلاقي :** يتمثل في الانحرافات الأخلاقية و السلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي و تصرفاته ، كان يجمع بين الوظيفة و أعمال أخرى خارجية ، و أن يستغل السلطة لتحقيق مآرب شخصية له على حساب المصلحة العامة ، و أن يمارس المحسوبية بشكلها الاجتماعي الذي يسمى المحاباة من دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة و الجدارة .

**فساد مالي :**يتمثل في مخالفة القواعد و الأحكام المالية التي تضمن سير العمل الإداري و المالي في الدولة و مؤسساتها ، و مخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية ، كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص حسابات و اموال الحكومة و الهيئات و المؤسسات العامة و الشركات و مراقبتها ، و تتجلى مظاهر الفساد المالي في الرشاوى و الاختلاس و التهرب الضريبي و التهرب الجمركي ،(سميةبراهمي، ميادة بلعايش، المرجع السابق، ص 32)[5]أو هو الانحرافات المالية المبنية على مخالفة القوانين والقواعد ومختلف الأحكام المعتمدة في أي مؤسسة أو تنظيم كالتهرب الضريبي. (بن رجم محمد خمسي،حليمي حكيمة، ص 05)[6]

**المطلب الثاني: التهرب الضريبي عامل من عوامل الفساد الاقتصادي**

يعتبر الفساد الاقتصادي من المشاكل الاقتصادية التي تؤرق المخططين وصانعي السياسة الاقتصادية في الدول المختلفة، والذي تعاني منه جميع الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، وإن اختلف حجمه وآثاره، تبعاً لاختلاف التركيبة السياسية والاقتصادية والاجتماعية لكل دولة. والمتتبع لهذا الداء يقر بوجوده في كل زمان و مكان، ويعتبر التهرب الضريبي عامل وصورة من

صوره باعتباره شكل من أشكال الفساد المالي (وكثيرا ما يكون من عوامل المنشاة لجريمة غسيل الأموال).

**الفرع الأول:تأثير الفساد الاقتصادي على القطاع الضريبي**

يعتبر الفساد من الظواهر العالمية التي أخذت الطابع ألاقتصادي الاجتماعي و حتى السياسي على المستوى الدولي. الفساد موجود في أي مؤسسة أو تنظيم يعطى فيها لأحد أعضائها السلطة والسيطرة والقدرة على اتخاذ قرارات مختلفة، فهو إذن سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح ومكاسب خاصة، ويظهر الفساد في عدة أشكال أهمّها:

- استغلال المنصب العام: حيث يلجأ أصحاب المناصب الرفيعة إلى استغلال مناصبهم لتحقيق مكاسب مادية، فيتحولون مع مرور الوقت إلى رجال أعمال أو شركاء، فيتركّز بذلك اهتمامهم حول البحث عن الطرق والأساليب التي تمكّنهم من زيادة حجم ثرواتهم.
- الاعتداء على المال العام:وغالبا ما يقوم بهذا السياسيون والمسئولين الحكوميين كسحب قروض من البنوك المملوكة للدولة أو تسهيل حصول رجال الأعمال من القطاع الخاص على قروض بفوائد منخفضة وبدون ضمانات مقابل حصوله على جزء من القرض على سبيل الرشوة أو العمولة،والاستيلاء على بعض الممتلكات العامة عن طريق التزوير في الأوراق الرسمية أو استئجارها لفترة زمنية طويلة بمبالغ زهيدة.
- التهرب الضريبي والجمركي:ويخص عادة رجال الأعمال من القطاع الخاص، فهم يدفعون الرشاوى مقابل حصولهم على تخفيض أو إعفاء ضريبي أو جمركي لفترة طويلة، من خلال التلاعب على القوانين.
- الرشوة المحلية والدولية:ويتعلّق الأمر بالرشوة المحلّية كافة أنواع الرشاوى التي تقدم داخل الوطن لتمرير مشاريع والفوز بمناقصات معينة بغض النظر عن قيمتها. أما الرشوة الدولية فتدفع لقاء قيام حكومة في دولة ما بشراء معدات ومستلزمات وتجهيزات من شركة دون أخرى ومنها المناقصات الدولية لتنفيذ المشروعات الضخمة، امتيازات التنقيب عن البترول والغاز والمعادن، شراء الطائرات المدنية، العتاد العسكري...الخ. فتتسابق الشركات الأجنبية في

دفع الرشاوى مقابل الحصول على المناقصات الخارجية والامتيازات في تلك الدول.

- تهريب الأموال:وعادة ما تكون تلك الأموال نتاج أحد العمليات السابقة، فيتم تهريبها إلى مصارف وأسواق مالية في دول أخرى في شكل غسيل أموال.(زياد عربية، ص 02)[7]

**الفرع الثاني: علاقة الفساد بالتهرب الضريبي**

والأكيد أن التهرب الضريبي هو نوع من الفساد لكن الشكل النموذجي والصارخ للفساد، المتعارف عليه، يتم عادة باختلاس الموارد العامة أما بشكل مباشر أو بطرق التفافية، ويتوقف تأثيره على حجم عمليات الاختلاس ومقدارها وتكرارها، ويعتبر هذا الشكل الأكثر خطورة خاصة إذا أنتشر في السلم الأعلى من الهرم العام، لأن الحديث هنا يتم عن أشخاص تنفيذيون، يتطلعون إلى مبالغ كبيرة ولديهم الوسائل على إخفاء عمليات الاختلاس، ومما يزيد الخطورة، أن انتشار الفساد ضمن ذلك المستوى يجعل الاختراق العمودي للمستويات الأدنى أمرا ممكنا نتيجة ضعف عنصر الردع وسيادة مظاهر التقليد، خاصة وأن هذا النوع ينتشر ضمن المستوى الذي يفترض به أن يكون القدوة والذي يوفر كذلك الحماية عن طريق التشريع وإنفاذ القانون، وخطورة تفشي الوباء ضمن هذا المستوى، تماثل خطورة إصابة قشرة الثمرة التي يفترض أن توفر الحماية لما في داخلها.

غير أن الفساد لا يقتصر على هذا الشكل فقط على الرغم من خطورته، وهناك أشكال عديدة أخرى منها الفساد بشكله البسيط والمباشر والمتمثل بالرشوة، ويتم عادة بالحصول على منافع مادية مباشرة أو غير مباشرة نتيجة لاستغلال الوظيفة، وخطورة هذا الشكل من الفساد لا تقتصر على النواحي الاقتصادية فقط بل أن ضررها الاجتماعي ربما هو الأكثر خطورة، لأن تفشي ظاهرة الرشوة، يعني إصابة معظم مستويات الإدارة ليس العليا فقط بل إمكانية الامتداد لكل موقع، الأمر الذي يسمح في تفشي ما يطلق عليه ثقافة الفساد، وهي التي تعني تعود المجتمع على هذه الحالة والتصرف على أساس أن ممارستها هي أمر عادي ومقبول بل وأكثر من ذلك، تعني عجز القانون على التصدي للحالة بسبب شموليتها،إضافة لهذه

المظهرين الخطيرين فأن ثمة أشكال أخرى أهمها كما بيناه التهرب الضريبي. (يسران محمد سامي شامية ، ص20/21)[8]

ليس المكلف وحده يبحث عن أسباب للتهرب من دفع الضريبة،وإنما هنالك بالمقابل باحثين عن الريع من موظفي الحكومة، إذ يستخدمون أساليب لمساعدة المتهربين على التهرب من دفع الضريبة، وذلك بحكم وجودهم في السلطة الضريبية وتخصصهم في تنفيذ القوانين الضريبية وتفسيرها وتطبيقها، وتمتعهم بالصلاحيات المناسبة التي تجعلهم يضعون تقديراتهم لحجم الوعاء وتقدير الضريبة عليه وتقدير الإعفاءات مما يجعلهم يمتلكون سلطة تقديرية، يستخدمونها في زيادة مخولاتهم عن طريق التواطؤ مع المكلفين مقابل ثمن، وهذا ما يشكل بيئة خصبة لتنامي الفساد. أي بمعنى استخدام المنصب العام لتحقيق منفعة شخصية.وهنالك دوافع عديدة لأصحاب السلطة التقديرية للقيام بالتواطؤ مع المكلفين،ولعل الدافع الرئيسي هو تدني مستوى الأجور التي يتقاضاها الموظفون التي لا تتلاءم مع متطلبات الحياة الاعتيادية، فضلا" عن التفاوت الكبير بين الدخول في المجتمع وكذلك التفاوت في توزيع الثروة، مما يشعرهم بالغبن، وهم يحاولون بعملية التواطؤ مع المكلفين سد الفجوة الحاصلة في دخولهم. (يحي غني النجار، ص 10)[9]

وعليه عندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا يدفع البعض إلى تقديم إقرارات ضريبية تظهر وعاء ضريبياً غير حقيقي لهؤلاء الأفراد وبهذه الطريقة يتمكنون وبطريقة زائفة من إظهار مقدرة منخفضة مقارنة بمقدرتهم الحقيقية، في حين لا يستطيع الممولون الأمناء من تخفيض هذه المقدرة بنفس الطريقة، فإذا عومل الاثنان وهو من يقدم إقرارات صحيحة ذات مقدرة حقيقية على الدفع، ومن يقدم إقرارات مزيفة لا تعكس مقدرته الحقيقية على الدفع، معاملة ضريبية واحدة فإن هذا يعني إخلال الفساد بمبدأ العدالة الأفقية، التي تقوم على أساس معاملة ضريبية متماثلة للأفراد ذوي القدرة المتساوية على الدفع. ومن جانب آخر فإن هذا يعد إخلالاً بمبدأ العدالة الرأسية التي تقتضي معاملة ضريبية مختلفة للأفراد ذوي القدرة المختلفة على الدفع. مما يترتب عليه في النهاية إخلال الفساد بمبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء العامة.

ويترتب على الممارسات الإفسادية في القطاع الضريبي مقدرة زائفة على الدفع للأفراد المنهمكين في الممارسات الإفسادية، مما ينجم عن هذه الممارسات وانتشارها على نطاق واسع انخفاض زائف في الطاقة الضريبية للمجتمع ككل.

فإذا كان صانع السياسة المالية سيضع حجم الإيرادات الحكومية، ويخطط الحجم الإنفاق الحكومي على أساس الطاقة الضريبية الزائفة، فإن السياسة الاقتصادية لن تستطيع تحقيق ما ينشده المجتمع من أهداف مختلفة، سواء ما يتعلق منها بتحقيق النمو الاقتصادي، أو تمويل الإنفاق العام، أو تمويل الخدمات الاجتماعية العامة أو الجديرة بالإشباع التي لم يتم إشباعها بالقدر المرغوب اجتماعيا، وأمام هذا الوضع تجد الدولة نفسها مضطرة إلى التخلي عن بعض الأهداف التي وعدت المجتمع بإشباعها له. (عبد الله بن حاسن الجابري، ص 13)[10]

و تعتبر الرشوة و استغلال النفوذ و الغش و التهرب الضريبي مظهر من لما يعرف بالفساد الاقتصادي و الإداري في الجزائر ـ و يعتبر استغلال النفوذ في الجزائر إحدى الأدوات الأساسية للفساد في الجزائر ، باعتبار أن القرب من مراكز القرار السياسي يسهل إدخال السلع و الخروج الحاويات من الموانئ دون رقابة تذكر ، بالإضافة لإمكانية الحصول على العقارات و القروض المصرفية و يعتبر ذلك جزء من الكل لاقتصاد جزائري يتميز بطابعه الإداري غير الشفاف ، باعتبار أن الوصول لمراكز القرار السياسي يمثل سلطة ريعية يبحث عنها الكل لأنها تجلب مزايا لأصحابها و للمحيط المباشر ، و لاغلو في ذلك إن أطلق على الاقتصاد الجزائري اسم " اقتصاد الشيبا " (خليل عبد القادر، ص 12)[11].

ويبين هذا المخطط أن الجزائر منذ 2003 إلى غاية 2014 لا تزال تحتل مراتب متأخرة جدا في مؤشر الفساد ففي 2003 احتلت المرتبة 88 و 2004و 2005 احتلت المرتبة 97 و 2006 المرتبة 84 حيث تراجعت نسبيا وفي 2007 تخلفت إلى المرتبة 99 وفي 2012 المرتبة 105 و 2013 تراجعت إلى المرتبة 94 وفي 2014 احتلت المرتبة100 وهي بذلك تحتل المراتب المتأخرة في مؤشر الفساد العالمي مقارنة بالدول الأخرى.

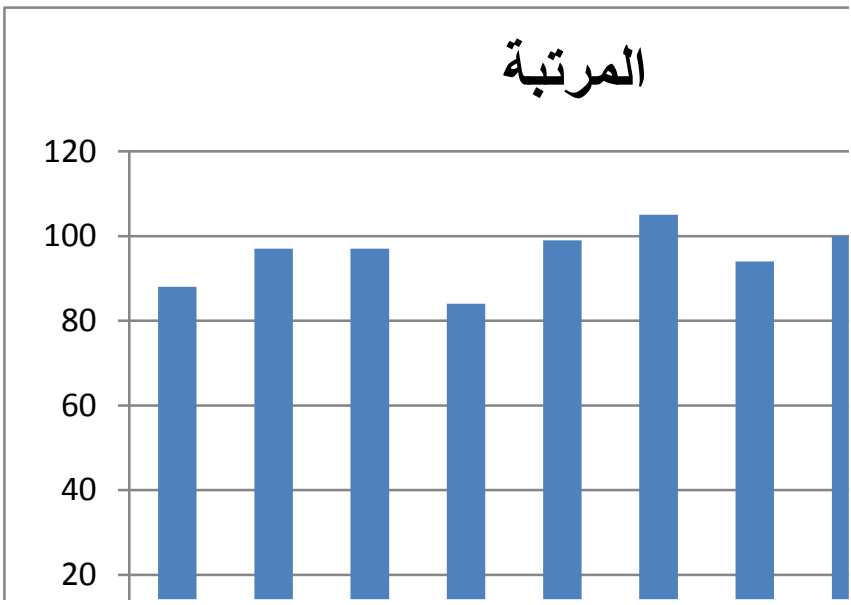
ويعتبر التهرب الضريبي عملية من عمليات غسيل الأموال هي عملية تابعة تقتضي اكتمالها و حصولها وقوع جريمة أخرى سابقة لها و هي تسمى " بالجريمة الأولية " أو " الجريمة الأصلية " و التي تحصلت منها الأموال غير المشروعة و أهم مصادر هذه الأموال التهرب الضريبي .(بن عيسى بن علية،ص 50)[12]

وقد كانت للأوضاع السياسية و الاقتصادية و الأمنية التي عاشتها الجزائر خلال التسعينات القرن الماضي دور كبير في انتشار ظاهرة غسيل الأموال ، من خلال تفشي الكثير من الظواهر السلبية داخل الاقتصاد و المجتمع الجزائري ، كالرواج الكبير لتجارة المخدرات بأنواعها و انتشار الأسواق الموازية على مرأى الجميع و ارتفاع في معدلات الغش و التهرب الضريبي ، و انتشار الفساد بأنواعه المختلفة ، بالاضافة إلى تنامي جرائم التهريب و الرشوة و السرقة ، و هو الشيء الذي اثر سلبا على الاقتصاد الجزائري

وقد استفاد غاسلو الأموال كثيرا من هذه الوضعية و من وضعية اللاأمن التي عاشتها الجزائر حتى أضحى غسيل الأموال حقيقة و واقع اقتصادي و اجتماعي في الجزائر

- **وعليه يعتبر التهرب الضريبي مصدر من مصادر غسيل الأموال** من الناحية الجنائية. (بن عيسى بن علية، المرجع السابق، ص 67)[13]

و تقدر ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر من طرف مديرية الضرائب الجزائرية بـــ 600 مليار دينار أي حوالي 8.2 مليار دولار و تمثل هذه القيمة الضخمة الفترة ما بين 1990/2007 ، حيث أودعت الجهات المختصة -1223- شكوى بهذا الشأن لدى مجالس القضاء ، في حين يجري التحقيق مع 900 شخص من طرف المصالح المختصة ظهر عليهم الثراء المفاجئ ، كما قدرت مصادر أخرى نسبة التهرب الضريبي المستفحل في الجزائر بـــ 40% ، إن لم تكن أكثر ، و قد حرمت هذه الظاهرة الجزائر من مداخيل في غاية الأهمية توظف لتسديد نفقات اجتماعية و تربوية متصاعدة. (بن عيسى بن علية، المرجع السابق ص127)،[14]




**المصدر:** تقارير منظمة الشفافية الدولية- إعداد الباحثة -

## المبحث الثاني:تداعيات العولمة الاقتصادية على التهرب الضريبي كصورة للفساد المالي

أخذت التجارة الالكترونية في الآونة الأخيرة تطورا غير مسبوق ورغم الإيجابيات التي تحملها التعاملات الافتراضية، إلا أن لها من الآثار السلبية الكثير فقد ساهمت في بروز بعض الظواهر نخص بالذكر التهرب الضريبي الإلكتروني، ذلك أن الدول اليوم تواجه تطور في وسائل التهرب الضريبي من التقليدي إلى الإلكتروني.

### المطلب الأول: الإطار ألمفاهيمي للتهرب و الغش الضريبي

رغم تلازم استعمال مصطلح التهرب مع الغش الضريبي إلا أن لكل منهما مفهوم يختلف عن الآخر وصور لابد من تحديدها.

#### الفرع الأول: تعريف الغش عن دفع الضريبة العقارية

يأخذ الغش الضريبي عدة تعريفات أهمها :

"خفض أو الامتناع بطريقة غي شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات و خفض الإيرادات وتضخيم النفقات" (Robert Drapé, p92 André Barilari)[15]،و يعرف أيضا انه " التصرف غير المشروع يمثل عدم احترام للقانون و هو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع ، فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة بإرادة المكلف ، فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق استعمال طرق احتيالية غير مشروعة ، فالانتهاك لابد أن يكون إراديا و عمديا ( سوزي عدلي ناشد،ص 31)[16]

كما يعرف بأنه تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة ، أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي ، فهو تخلص من الضريبة و اعطاء عرض خاطئ للوقائع او تقرير مخل و من اجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش و الاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون (طالب نور الشرع، ص29)[17]

و عرفت جريمة الغش الضريبي أنها " اعتداء على حق الخزانة العامة فيما فرضه القانون من ضرائب إذ رصد القانون لهذا الاعتداء عقوبة جنائية "

و لقد عرفت كذلك بـــ " استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب و الرسوم المفروضة ". (احمد بوسقيعة، ص 469)[18]

و يقصد بالغش الضريبي ، تهرب المكلف من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي ، فهو تخلص من الضريبة و اعطاء عرض خاطئ لوقائع او تفسير مضل ، و من اجل ذلك يستعمل المكلف بالضريبة طرق غش و احتيال مرتكبا جرائم مالية يعاقب عليها القانون .

و الغش الضريبي إذا هو تهرب غير مشروع للتخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية ..

و يقصد أيضا بالغش الضريبي " تلك السلوكيات و الممارسات التي تتم لهدف التحايل و تجنب أداء الضريبة ، فالغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشاة للضريبة بالفعل ، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من

دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية و الثغرات القانونية و النقص الذي يكتسي نصوصه ". (نبيل صقر، ص 11)[19]

**الفرع الثاني : تعريف التهرب عن دفع الضريبة العقارية**

و يقصد بالتهرب الضريبي " التخلص من عبء الضريبة كليا او جزئيا دون مخالفة او انتهاك القانون " (حميدة بوزيدة، ص 39)[20]

و يعرف أيضا " بأنه يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشاة للضريبة ، فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها ا وان الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة " (محمد عباس محرزي، ص 317)[21]

و يعرف انه " لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم ، أي دفعها و لكن بمقدار المحدد قانونا ". (مرسي السيد حجازي ، ص 93)[22]

و يعرف أيضا بأنه " تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه و ذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة او بتقديم إقرار غير صحيح ". (عطية عبد الواحد، ص 479)[23]

ويعرف بأنه:"هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب اية مخالفة للنصوص التشريع الضريبي" (جامع احمد، ص 244)[24]وهناك من يعتبره "محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون" (امنصوران سهيلة، ص 93)[25] أو هو " أن يسعى المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي ". (قرموش ليندة، ص 22)[26]

أو يعرف التهرب الضريبي بأنه: "مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من اجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن و أكثر امتيازات سواء في داخل الدولة او خارجها " (P259CartouLouis,)[27]أو هو :"تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من اجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الإشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات الحسابية أو الحركات المادية ، و ذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع

إلى الخزينة العمومية ، و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها ". (علي زغدود، ص 110/109)[28]

و كذلك إن التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف و ذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على الحرية التسيير ، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة ، و يتحقق تجنب الضريبة بعدم قيام الممول بالعمل الذي من شانه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشاة للضريبة ، فيتم تجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة و هو أيضا أمر مشروع لا يعاقب عليه القانون .

كأن يمتنع المكلف بالضريبة من القيام بتصرف معين كعملية البيع او الشراء ، فهو يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لهذه العملية ، فتصرفه يكون سلبيا لانه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية و هو القيام بتصرف ما من عدمه ، و من ثم لا يسال المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي لعدم انتهاكه للقانون ، كما يستفيد ايضا من ثغرات التشريع الجبائي ، كقيام الشخص و هو على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة على شكل هبات من اجل تجنب الضريبة الخاصة بالتركات ، لان التشريع الجبائي الجزائري لا يقوم باخضاع الهبات للضريبة ، فهذا الشخص لم يخالف القانون و لكنه استفاد من الثغرة القانونية IRG على الدخل الاجمالي .(طورشبتاتة، المرجع السابق، ص 18)[29] ،ويرى الآخر من الفقه أنه "تخلص من دفع الضريبة بوسائل مختلفة". (برحماني محفوظ، ص 273)[30]

**الفرع الرابع: التمييز بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي Fraude fiscale et l'évasion fiscale**

نميز هنا بين التهرب و الغش الضريبي من خلال :

- التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا انه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة ، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية و الاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له ، و بالتالي فلا يوقع عليه أية عقوبة أو جزاء ، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه عنصر المعنوي –سوء النية – دون العنصر المادي –الحيل التدليسية -

- اما الغش الضريبي فتتجه ارادة المكلف نحو تحقيق او اسقاط العبء الضريبي و لكن يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل الى حد التدليس و الاحتيال ، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر على فيه العنصر المعنوي و المادي ، ذلك ان الغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون.(عدلي ناشدسوزي،المرجع السابق ص27، وليندة قرموش، المرجع السابق، ص 23)[31]وعليه التهرب الضريبي ظاهرة أوسع وما الغش إلا حالة منها.(طورش بتاتة، ص 16 وعبد الكريم صادق بركات، دراز حامد عبد أمجيد، عياد علي عباس، ص 161)[32] ،ويتعين بهذه الحالة عدم الخلط بينهما فالأول هو العام والثاني هو الخاص.(هذا على حد تعبير الأستاذ محمد دويدار، ص 229)[33]

**فرع الخامس : صور الغش الضريبي**

- يمكن تقسيم الغش الضريبي الى مشروع و غير مشروع :

**الغش المشرع :** يعتبر الغش مشروعا تعبير انشائي ملتبس فيه ، له مفهومين ، فهو من جهة يعني نقص التقدير للمادة الخاضعة للضريبة و المسموح به من طرف بعض الأنظمة الجبائية ، و من جهة أخرى يعني الغش الضريبي الشروع في استعمال كل الأفعال القانونية المسموح بها من اجل التهرب من الضريبة من قبل المكلف بها ، و هو يشبه في مفهومه التهرب الضريبي

و يكون الغش الضريبي مشروعا عندما يلجا المكلف إلى ترتيبات واسعة و عمليات خاصة للتخلص من الضريبة شرط عدم التعرض لعقوبة القانون الجبائي المعمول به (وفاء شيعاوي، ص 23)[34]

**الغش غير المشروع :** و يقصد به المخالفة أو الخرق المباشر للقانون الجبائي ، فهو يرتكز على التحايل بمهارة لخرق القاعدة الجبائية بسهولة و هذا ما لا يسمح به القانون

إلا أن البعض يرى أن هذا التقسيم ، غير صحيح لأنه لا وجود لغش مسموح به و غش غير مسموح به و غش محظور ، بل توجد الطرق الاحتيالية الجائزة و الطرق الاحتيالية المخالفة للقانون

و نحن نؤيد هذا الرأي مع التحفظ ، ذلك انه لا يمكن على الإطلاق إجازة الغش و القول بمشروعيته ، و إلا لجا جميع المكلفين بالضرائب إلى استعمال الغش للتملص من الضريبة دون الخوف من الجزاء او العقوبة

بالإضافة إلى وجود تناقض بين كلمة غش و يقابله مشروع فهما ليسا بالمترادفين ، فلا يمكن للغش أن يكون مشروعا بالتالي .(وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 89)[35]

- كما يمكن تقسيمه إلى غش مقصود و غش غير مقصود

**اولا : الغش المقصود :** الغش الذي يقصد به كل مخالفة عمدية للقانون الضريبي باستخدام طرق تدليسية و يقصد به ايضا الاقتطاع الضريبي بالطرق غير المشروعة مع توفر النية السيئة لذلك السلوك ، فيؤثر سلبا على فعالية النظام الضريبي دون أي مقابل ايجابي (ناصرمراد، المرجع السابق، ص 359)[36]

و قد تحدث الواقعة الغش في مرحلة تحديد وعاء الضريبة أو ربطها أو تحصيلها و في هذه الأخيرة يقوم الشخص بإخفاء أمواله بعدة طرق ، بحيث يتعذر على مصلحة الضرائب استيفاء مبلغ الضريبة منها ، و كمثال على ذلك أن يتمسك المكلف بمحتوى دفاتر حسابية صورية في مواجهة مصلحة الضرائب ، و تختلف إمكانية الغش الضريبي باختلاف أنواع الضرائب

فمثلا الغش في الصناعة اقل منه في التجارة لكثرة الرقابة و الإشراف ، في المجال الصناعي ، كما ان الغش أيسر في الأعمال التجارية منه في الأعمال و المهن الحرة

**ثانيا : الغش غير المقصود**

قد يحقق المكلف أحيانا نتيجة الغش و هي التخفيف من أعباءه الضريبية أو التخلص منها كليا بدون أن تتجه إرادته إلى ذلك عن طريق الغلط

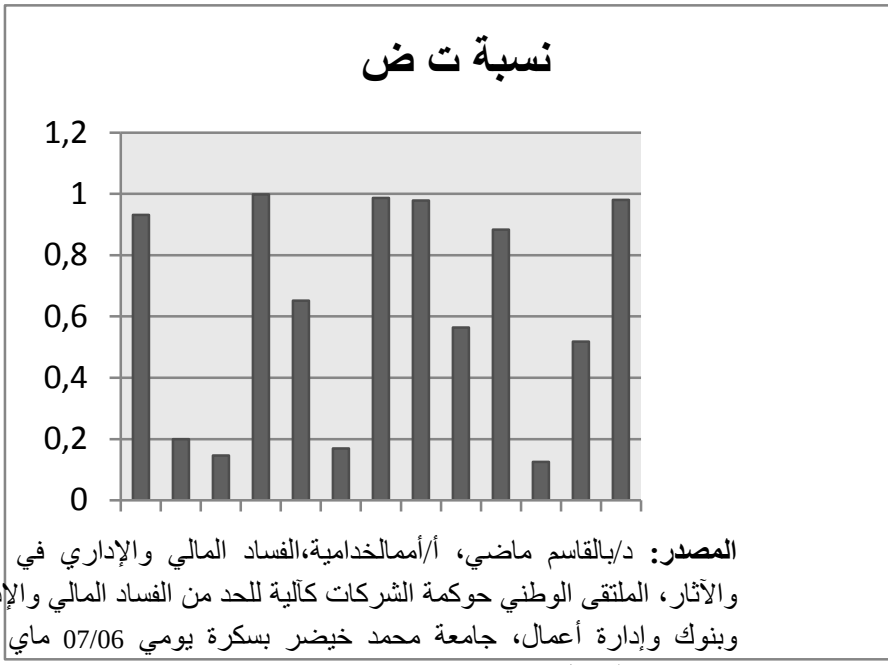
و يقصد بالغلط وفقا للقانون المدني حالة تقوم النفس بتوهم غير الواقع و غير الواقع إما أن يكون واقعة غير صحيحة يتوهم الإنسان صحتها أو واقعة صحيحة يتوهم عدم صحتها .(احمد عبد الرزاق السنهوري،ص 289)[37]

و في حالة الغلط يكون المكلف بالضريبة حسن النية لأنه لم يقصد بتصرفه هذا القيام بالغش و لم تتجه إرادته لذلك ، كما هو الحال في الإهمال

و النسيان و ارتكاب الأخطاء المحاسبية ، (هاشمي راضية ،بريك خلود بوفلفل، ص6)[38]و من أمثلة ذلك:

- أن يعقل المكلف تقديم هامش من أرباحه عن غير قصد
- أو يهمل جمع كافة الفواتير التي يحاسب عليها ضريبيا
- أو يخطا في الحسابات أو تقدير القيمة الحقيقية لأرباحه

و في الأخير فالتهرب الضريبي سواء كان تجنبا او غشا ، فهو يحول دون أن تؤدي الضريبة وظيفتها الأساسية ، و هي تمويل الخزينة العامة من اجل قيام الدولة بالتنمية الاقتصادية و الاجتماعية و مساعدتها في التحكم في الأنشطة الاقتصادية .




**المصدر:** د/بالقاسم ماضي، أ/أممالخدامية،الفساد المالي والإداري في الجزائر الأسباب والآثار، الملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري،مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة يومي 07/06 ماي 2012، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، 2012،ص 10.

## المطلب الثاني: صور التهرب والغش عن دفع الضريبة العقارية

تتنوع صور التهرب والغش في الضريبة العقارية لكنها لا تخرج عن الإطار العام باعتبارها غش وتهرب ضريبي.

### الفرع الأول: حالات التهرب عن دفع الضريبة العقارية

إن تجنب الضريبة العقارية هو تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة بدون المساس بالنصوص الضريبية التي ترتب جزاءات قانونية ويتخذ التهرب الضريبي 3 صور :

**-التجنب الضريبة الناتج عن تجنب الواقعة المنشاة لضريبة:**وهو ما يعرف بالتهرب المشروع والذي يكون عن طريق امتناع المكلف بالضريبة عن القيام بالنشاط الذي يشكل الوعاء الضريبي العقاري،فلا يدفع الرسم العقاري ما لا يمتلك عقارات ولا يدفع ضريبة على القيمة المضافة عن العقار من لا يتنازل عن العقار ولا يدفع الرسوم التسجيل من لا يبرم العقود التي يشترط القانون تسجيلها.

وينبغي الإشارة أن الشخص الذي تجنب الضريبة لا يمكن وصفه بالمكلف لان علاقته كمدين بالضريبة لم تنشا بعد لعدم وجود الواقعة المنشئة للضريبة في حد ذاتها وهكذا يكون متجنب عقاريا كل شخص يحقق دخل لا يكون وعاء للضريبة أو الرسم ولكن في بعض الأحيان يمكن أن تنشا العلاقة بين المكلف بالضريبة والخزينة العامة ورغم ذلك يتجنب الدفع مثال ذلك : أن يتنازل عن العقار عن ملكيته بثمن يساوي أو يقل عن ثمن الذي حصل به على العقار وذلك حسب المادة 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد تجنب الخضوع للضريبة بطريقة مشروع.

كما يمكن أن يتجنب الورثة دفع الرسوم انتقال الملكية العقارية إليهم دون مقابل وذلك بعد إقدامهم على تقسيم التركة وإنما يتركون الملكية على الشيوع بين الورثة وهذا الغالب في العقارات الغير مشمولة بالمسح العام للأراضي(لطرش أمينة، ص 2)، حيث نجد الورثة يستغلون العقارات من دون أي سند ملكية يثبت ملكيتهم للعقار والسبب في الإجراءات الشكلية المعقدة لإثبات انتقال الملكية وشدة العبء الناتج عن فرض رسوم التسجيل على الإجراءات المثبتة لانتقال الملكية العقارية، لا يشجع الورثة على التقسيم قسمة رسمية وغالبا ما تكون قسمة ودية.(برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 281)[39]

**- التجنب الضريبي الناتج عن استغلال الرخص القانونية:**

يكون التهرب مشروع متى استغل المكلف بالضريبة العقارات الاستثناءات التي يضعها المشرع من اجل تجنب الضريبة العقارية أما جزئيا أو

كليا، مثاله: الإعفاءات المؤقتة من الضرائب والرسوم العقارية فتعفىلـ10سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية حسب المادة 2/36 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما تعفى مؤقتا ولمدة 7 سنوات البنايات الجديدة حسب المادة 252 من نفس القانون من الرسم العقاري على الملكيات المبنية، فمن يقوم بهذه النشاطات يكون قد تجنب الضريبة العقارية.

- **التجنب الضريبي الناتج عن استغلال الثغرات القانونية:**يمثل النقص الذي يشوب النصوص القانونية في مجال الضريبة العقارية فرصة حقيقية لكل مكلف بالضريبة من اجل تجنب دفعها إلى الخزينة العمومية العامة للدولة وعليه فبمجرد وجود نصوص قانونية تتضمن ثغرات قانونية أهملها المشرع استعملها المكلف، منفذا قانونيا له يبرر عدم دفعه للضريبة العقارية، يكون قد تجنب الضريبة العقارية دونما أن يتعرض إلى أي جزاء، ومثال ذلك نجد أن المشرع قد فرض رسوم على انتقال الأملاك عن طريق الميراث في حين انه أهمل فرض رسوم على انتقالها بطريق الهبة، فيستغل المالك هذه الثغرة ويوزع أملاكه قبل وفاته على الورثة عن طريق الهبة، كما يتجنب جزئيا الضريبة على دخل الشخص الذي يشتري بأمواله عقارات باسم أبنائه.(لطروش أمينة، المرجع السابق، ص 3/2ومحفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 283/282)[40]

**الفرع الثاني: الغش في الضريبة العقارية**

على الرغم من تحقق الواقعة المنشاة لضريبة العقارية، فان المكلف بها يستعمل طرق احتيالية للتخلص من عبئها وعدم سدادها إلى الخزينة العامة لذا شبهه البعض بالغش في القانون المدني حيث ينطوي على تعمد المحتال الإساءة للغير،(سالم محمد شوابكة، ص 267)[41]والغير في الضريبة العقارية هي الخزينة العمومية.

فالغش الضريبي العقاري ما هو إلا حالة خاصة من حالات التهرب يتعمد فيه المكلف بدفع الضريبة العقارية استخدام طرق احتيالية غير مشروعة تنطوي على الغش من اجل التخلص غير المشروع من الضريبة العقارية أو الرسم العقاري أو حقوق التسجيل العقارية.

فسلوك المكلف القاصد التحايل والتهرب غير المشروع يتخذ صور متعددة و حدد المشرع صور التحايل ، حتى الم يعرف الغش الضريبي ، و لكن

اكتفى بذكر الأعمال التي يعتبرها تمثل أعمال تدليسية على سبيل المثال لا الحصر ، و هذا ما جاء في نص المادة 119-1 من قانون التسجيل والمادة 301-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (عدلت المادة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 1996 والمادة10 قانون المالية لسنة 2000 والمادة38 قانون المالية لسنة 2001 والمادة 6 قانون المالية لستة 2002 والمادة 8 قانون المالية لسنة 2012).

-*إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به ، و خاصة المبيعات بدون فاتورة.

*تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين (الأمر59/75 المؤرخ في 1975/9/26 المعدل والمتمم بموجب القانون 02/05 المؤرخ في 2005/2/6)[42] ، او في الوثائق التي تحل محلها ، لا يطبق هذا الحكم الا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها

-* قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام التحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به

-* كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضريبة أو الرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة .

-* ممارسة نشاط غير قانوني ، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي

و هكذا من خلا ما جاء في نص المادة 301-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، نجد أن الغش الضريبي يتم إما عند تحديد وعاء الضريبة l'assiette de l'impôt يقوم المكلف بإخفاء بعض أو كل المادة الخاضعة للضريبة أو عند تقديم تصريح غير مطابق للواقع ، إما عند تحصيل الضريبة le recouvrement de l'impôtعندما يقوم المكلف باخفاء أمواله أو تحضير إفلاسه ليفوت الفرصة على الإدارة على الجبائية تحصيل الضريبة

و من أمثلة الغش الضريبي :

1. عدم قيام المكلف بتقديم تصريح عن نشاطه تصريح بالوجود معتمدا على عدم وجود مقر لنشاطه، ويكون هنا التهرب كليا، أو المقر الموجود ولكن النشاط غير المصرح به، حيث يعمل في الخفاء من اجل التهرب من الخضوع للضريبة

2. تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة عن طريق فواتير وهمية أو مزيفة ، أي امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها من الوفاء بها ، مثلا امتناعه عن تقديم بيان بدخله ، أو تقديم بيان كاذب آو غير صحيح مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش و هي مختلفة و متعددة

3. استيراد السلع دون المرور بالمراكز الحدودية لتفادي دفع الضرائب الجباية و الجمركية

4. تسجيل عقود الإيجار بقيمة اقل من الإيجار الحقيقي

5. المبالغة في تقدير تكاليف الواجبة الخصم من الوعاء الضريبي ، و بالتالي تقليص الأرباح المفروضة عليها ، بالتالي نكون أمام تقديم محاسبة مزورة

6. إخفاء الورثة لجزء من التركة المورث ، او عدم التصريح بها في الآجال المحددة (طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 23)[43]

**المطلب الثالث: أسباب التهرب عن دفع الضريبة العقارية**

هناك العديد من الأسباب تدفع المكلف بدفع الضريبة إلى التهرب من أدائها ، و تنقسم إلى أنواع قد ترجع إلى أسباب تشريعية أو إدارية أو مادية ...الخ إلى أسباب تشريعية أو إدارية أو مادية ...الخ، نعالجها في الآتي :

**الفرع الأول : الأسباب التشريعية**

1. الزيادة في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي سواء في تقدير الوعاء او في حساب قيمة الضريبة او تخفيضات من اخطر الوسائل التي يلجا اليها الموظف هي الرشوة التي تظهر اساسا في الجانب السلبي له ، أي عدم وجود وعي مهني من ناحية الكفاءة

2. اتسام النظام الضريبي الجزائري عامة بالتعقيد و عدم الاستقرار ، و كذلك تعدد و تنوع الضرائب ، مما يخلق صعوبة للمكلف في مواكبة كل هذه التطورات فيجد نفسه امام عدد من الضرائب و ايضا الاعوان تنقصهم الخبرة و الكفاءة و الوسائل الكفيلة من اجل تحصيل سليم ، فيقال التهرب نتيجة سريعة لضريبة سيئة ، ذلك ان تعقد النظام الضريبي العقاري و تعدد الضريبة العقارية الى جانب ثقلها و عدم استقرار نظامها يؤدي بالمكلف بدفعها الى عدم تقبل كل التغيرات التي يحتويها النظام مما يدفعه الى عدم المثول للقوانين الجباية العقارية ، ومحاولته المستمرة التهرب من دفعها .

**الفرع الثاني:أسباب مادية والبشرية**

- **أسباب مادية** :تعتبر الإدارة الضريبية أداة لتنفيذ النظام الضريبي ، فضعف التنظيم على مستواها كما هو الحال في الجزائر يفتح المجال أمام المكلفين بالضريبة للتهرب منها ، و ذلك نتيجة العجز الكبير الذي تعاني منه الإدارة الضريبية على المستوى المادي :

نسجل نقص الوسائل المادية من لوازم المكتبية و الوسائل الحديثة لمعالجة المعلومات و الإحصائيات الجبائية من آلات حاسبة ، آلات تصوير ، أجهزة كمبيوتر الذي أصبح لغة اليوم ، و كيف و نحن نتجه نحو تهرب الكتروني ، مع ذلك الإدارة لا زالت تعمل بالأنظمة التقليدية ، ذلك انه لايكفي وضع جهاز كمحاسب تسجل فيه عمليات القبض و الدفع لابد من أنظمة معالجة فعالة لا تسمح بالتلاعب و الإهمال من اجل الحد من التهرب الضريبي أو تواطأ الموظفين مع المكلفين بالدفع (ناصر مراد، المرجع السابق ص 159)[44]

- **أسباب بشرية** :تتنوع الاسباب البشرية بين:

-رغم الزيادة المستمرة لعدد المكلفين بالتحصيل الضريبي ، إلا انه لم يقابلها زيادة في عدد الموظفين ما يفسر النقص العنصر البشري 37000 موظف من بينهم 650 محقق و هذا غير كافي مقارنة بفرنسا 23000 محقق ، أما عدد الموظفين يقدر بالمئات .

-اغلب الموظفين على مستوى القابضات لا يتجاوز مستواهم البكالوريا ، بالإضافة إلى توظيف أعوان مؤقتين في إطار عقود ما قبل التشغيل أو الشبكة

الاجتماعية و ذلك له انعكاسات سلبية خاصة اذا كان الموظف من اختصاص لا ينم بعلاقة مع المصلحة الضريبة

-تفشي ظاهرة الرشوة التي تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفيها

-الازدواج الضريبي الذي يدفع المكلف للتهرب من الضريبة و ذلك عند فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف و على نفس النشاط في نفس المدة ، فتحصل أخطاء من طرف موظفي الإدارة على مستوى المفتشيات و مصالح التسجيل نتيجة للإهمال هذا ما يدفع بالمكلف إلى التهرب من دفعها .

**الفرع الثالث: الأسباب النفسية**

للعوامل النفسية دور هام في ظهور وتفشي ظاهرة التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي والأخلاقي قل التهرب الضريبي،لذا تلعب العوامل النفسية في الواقع دور كبير في التهرب من الضرائب، ف كلما زاد الوعي الضريبي، ضعف الباعث النفسي على التهرب، وبالعكس كلما ضعف الوعي الضريبي كان الباعث النفسي على التهرب من الضرائب قويا وملموسا.

كما أنه من الجلي إذا انخفاض وعي الأفراد الضريبي، سادت الكراهية للضريبة واختفت العقوبة المعنوية التي يوقعها الشعور العام على المتهربين

أماA.Margairazفيرى "أن موقف المكلف أمام الاقتطاع الضريبي هو مشروط بالحالة النفسية، والأخلاق الجبائية، فكلما كانت هذه النفسية ضعيفة، كلما كان الميول للتخلص من الضريبة أقوى، سواء عن طريق التهرب المشروع، أو باستعمال الطرق غير المشروعة، كما يمكن أن يرجع التهرب الضريبي إلى أ سباب ومعتقدا ت نفسية رائجة في بعض الأذهان يمكن تحديدها فيما يلي :

- الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة لاغتصاب الشعوب وإفقارهم، فالتهرب من دفعها في هذه الحالة نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا المفهوم حاجزا لتنامي الكراهية للضريبة، وأصبحت هذه الأخيرة من التكوين الوراثي البشري.

- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مرد ودية، فهي خسارة شخصية فلا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك.

- رؤية المكلف بالضريبة أن أمواله تصرف في أوجه غير مفيدة، كما أن عدم حصوله على الخدمات الاجتماعية، تشكل لديه حجة لضرورة التخلص من الضريبة.

- الاعتقاد الديني السائد بعدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة، لذلك يجوز مخالفتها.

- الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا، بحجة أن هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى أن فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الأخيرة شخصا معنويا، المستمدة من قول شارل لامب ": المتهرب من الضريبة هو سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا فالوعي بوجود الدولة والحس المدني يعتبران من القوى النفسية الأساسية لكل تنظيم وطني، و يجدر أخذها بعين الاعتبار في رسم السياسات المالية و الجبائية.(أمنصوران سهيلة، المرجع السابق، ص 9)[45]

**المطلب الرابع: تأثير العولمة الاقتصادية على التهرب الضريبي**

تشهد الصناعة التجارة الإلكترونية في الآونة الأخيرة تطورا غير مسبوق ورغم الإيجابيات التي تحملها التعاملات الافتراضية، إلا أن لها من الآثار السلبية الكثير فقد ساهمت في بروز بعض الظواهر نخص بالذكر التهرب الضريبي الإلكتروني، ذلك أن الدول اليوم تواجه تطور في وسائل التهرب الضريبي من التقليدي إلى الإلكتروني

والواقع ان موضوع الضرائب على التجارة الالكترونية ينظر إليه من زاويتين مختلفتين :

-فمن جهة يرى البعض أن إخضاع الصفقات التي تتم عبر الانترنت إلى الضرائب و الرسوم يعد كبحا للنمو التكنولوجي

بينما الاتجاه الثاني يرى أن الإعفاء الضريبي للتجارة الالكترونية يؤدي الى التقليل من أهم موارد المالية للدولة ، ذلك أن الأفراد و المؤسسات أصبحوا

يفضلون إبرام العقود و الصفقات التجارية على الانترنت لنقص تكاليفها من حيث القيمة و الزمن على حد سواء .(طواهر محمد التهامي ،حني شفيقة، دادن عبد الوهاب ، ص 1)[46]

**الفرع الأول: الانتقال من التهرب الضريبي إلى التهرب الإلكتروني**

تعتبر التجارة الإلكترونية إحدى روافد ثورة المعلومات والعولمة الاقتصادية، حيث تشكل إحدى الأساليب والنظم الحديثة في تنفيذ وإبرام المعاملات والصفقات التجارية مما يغير من طبيعة العلاقات التنفيذية بين أطراف الصفقة، وذلك في كل من السلع والخدمات المرتبطة بالمبادلات التجارية التي تتم عبرالشبكة.

فهي أسلوب تجاري حديث يسمح بإتمام الصفقات التجارية بطريقة إلكترونية بين مختلف المتعاملين،ويتضح ذلك من خلال تعريف " ALAIN Bensoussan" على أنها "مجموع التبادلات الرقمية المرتبطة بالنشاطات التجارية، ما بين المؤسسات، بين المؤسسات والأفراد، بين المؤسسات؛ والإدارات التجارة الإلكترونية تتم بين أطراف هي:

- من مؤسسة (B TO B) وهي تتعلق بالمعاملات بين المؤسسات، حيث تقرر مؤسستين تبادل المعلومات والمعاملات عبر الوسيط الإلكتروني.
- من مؤسسة إلى مستهلك (B TO C) وتتعلق بالمعاملات بين المؤسسات والمستهلكين حيث يتم البيع إلى المستهلكين أو الحصول على خدمات الأفراد من ممثلي المؤسسات.
- من مؤسسة إلى الإدارة(B TO A) وتخص المعاملات التي تتم بين الإدارات والمؤسسات، مثل تحصيل الجبائي والضمان الاجتماعي.

إن التجارة الإلكترونية تتم في عدة مراحل تتمثل في توفير **المعلومات:** ويتجلى ذلك في حجم وسرعة تبادل المعلومات وتداولها بين مختلف الأفراد والدول عبر شبكة الإنترنيت، فتطورت هذه الوسيلة الحديثة إلى نقل المعلومات إلى أشكال أخرى مثل الصور المتحركة والرسائل الصوتية مما يؤدي إلى توفير معلومات كافية عن العرض والطلب أمام المشترين والبائعين.

إن عقد الصفقات وإبرام الاتفاقيات بين المؤسسات والشركات والعملاء في ظل التجارة الإلكترونية يتم عن طريق شبكة الإنترنيت باستخدام البريد الإلكتروني لما يوفره من ميزات ومحاسن من إمكانية استخدامه في كل أنواع الأجهزة، وكذا إرسال ونقل جميع العقود القانونية والأوراق والصور والرسومات بطريقة سريعة إلى جانب الحفاظ على سرية المعاملات.

**التبادل التجاري** :حيث يسمح نظام التجارة الإلكترونية بتبادل أنواع معينة من السلع والخدمات مثل الكتب، البحوث، والرسومات الهندسية، أما بقية السلع والخدمات لا بد أن يتم تبادلها عبر الحدود الجمركية.

**النقود الإلكترونية** ـحيث تمثل المدفوعات من خلال قنوات الاتصال الإلكترونية مثل الإنترنيت و يتجه العديد من الدول نحو التوسع في استخدامها، وتسوية الحسابات فيما بين العملاء والبنوك إلكترونيا من خلال شبكة الإنترنيت. (جلال الشافعي، ص33/32 وأمنصوران سهيلة، المرجع السابق، ص105)[47]

إن توسع النقود الإلكترونية يؤدي إلى سهولة وسرعة تسوية المدفوعات، وهي مزايا تنعكس بالتأكيد على التوسع في التجارة الإلكتروني،ويمكن استخلاص بعض المزايا الهامة للتجارة الإلكترونية المتمثل في:

- اعتماد الشركات على الإنترنت في التسوق يتيح لها عرض منتجاتها وخدماتها في مختلف أنحاء العالم مما يوفر لها أكبر فرصة لجني الأرباح.
- توفر للمستهلكين و للشركات المعلومات عن مدى توافر المنتجات و الخدمات على مستوى العالم.
- تعد عملية إعداد وصيانة مواقع التجارية الإلكترونية على الويب أكثر اقتصادية من بناء أسواق التجزئة.

ونظرا للمزايا المتعددة للتجارة الإلكترونية فإن حجمها أخذ في التوسع، إذ تشير بعض التقديرات إلى أن حجم تلك التجارة قد تزايد من 3 مليارات من الدولار عام 1996 إلى84 مليار دولار عام 1998، ليبلغ 150 مليار دولار عام 1999، ومن المتوقع إلى أن يرتفع إلى مايزيد عن 3تريليونات دولار.

ولكن هذا التطور والتوسع المذهل للتجارة الإلكترونية أدى إلى وجود تحد سافر أمام الفكر الضريبي التقليدي وكيفية خضوع الأرباح الناتجة عن

الصفقات التي تتم من خلال هذه التجارة للضرائب. ومنه تتجلى عدة تحديات خطيرة تواجهها السلطات الضريبية والناجمة عن التجارة الإلكترونية.

**الفرع الثاني: تحديات التهرب الإلكتروني**

تواجه الدول اليوم الجزائر تحديات كبيرة مع ما تعرفه من تطورات اقتصادية بسبب العولمة الاقتصادية والتجارة الإلكترونية، وذلك تحديدا في مجال التهرب الضريبي الإلكتروني وتظهر في:

**1.** البعد المكاني: استنادا إلى مبدأ إقليمية الضريبة الذي يقضي بامتداد سلطان الدولة على أراضيها؛ تتناول ضريبة الأشخاص المقيمين عليها والأموال المستمرة فيها تخلق التجارة الإلكترونية عدة مشاكل منها :

- ماهو متعلق بالتواجد المكاني، إذ التجارة الإلكترونية تتيح لعملائها القدرة على إدارة أعمالهم ومعاملاتهم التجارية من أي موقع جغرافي أي وجود الانفصال المكاني.
- من جانب آخر مشكلة الوجود المادي، فالمؤسسات الافتراضية ليس لها وجود مادي ملموس، ومن ثم هناك صعوبة متزايدة في تحديد"المؤسسة المستديمة" التي تتعامل معها لأغراض الضرائب، ومع غموض الاختصاص الضريبي سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة.
- إضافة إلى مشكل الازدواج الضريبي، وذلك لأن طرفي العلاقة أو العقد عبر الإنترنيت قد يكونا من دولتين مختلفتين، وكل دولة تفرض ضريبة على هذا النشاط ومن هنا ينشأ الازدواج الضريبي(عبد الفتاح بيومي حجازي،ص 325، سهاد كشكول عبد، ص 470)[48]

**2.** عدم تحقيق مبدأ العدالة:فصعوبة تحديد المكلفين والوعاء الضريبي في التجارة الإلكترونية، يؤدي إلى عدم إخضاعها للضريبة (رشا عوض،ولاء الحسيني،رأفت رضوان، ص 10)[49]، وهذا راجع لعدة أسباب منها :

-عدم إمكانية تحديد هوية الأطراف المتعاملة في التجارة الإلكترونية، يؤديإلى صعوبة استكمال الملفات الضريبية التي تقيد السلطات التشريعية الالتزام بها.

- عدم وجود آليات محددة لحد الساعة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للضريبة.

-انعدام الوثائق الورقية في المعاملات والعقود الإلكترونية وحجمها مما يؤدي إلى صعوبة إثباتها.وهذه الأسباب من شأنها تحقيق عدم المساواة بين الأشخاص والمؤسسات بعضها البعض، رغم أنها تمارس نشاطا تجاريا واحدا إلاأن إحداها تمارسه بطريقة تقليدية وبالتالي يخضع وعاؤها للضريبة،والأخرى تمارسه عن طريق الإنترنيت فلا تفرض عليه أية ضرائب.

مع الإشارة أن الأرباح الناتجة عن تجارة الشبكة قد تصل أضعاف التجارة التقليدية.ومن هنا يمكن أن نستشف العلاقة الوثيقة بين ظاهرة التهرب الضريبي والتجارة الإلكترونية حيث أن هذه الأخيرة **تمثل هاجس و تحديا أمام مفتشي الضرائب**

نشير في البداية إلى أن المشاكل الجبائية المطروحة في ظل وجود التجارة الالكترونية تنصب على جانبين أساسيين :

التجارة الدولية و تجارة المنتجات الرقمية ، التي لا يتم نقلها الا عبر شبكة الانترنت ، و باستخدام مواقع الويب و البريد الالكتروني on line يتم الجزء الأساسي من الصفقة التجارة الالكترونية أو كلها و وسائل الدفع الالكترونية ، و تضع العمليات الالكترونية صعوبات جمة أمام الفاحص الضريبي و الإدارة الضريبية و من أهمها

1. تحديد المكلف و الملتزم بسداد لضريبة ، فهناك صفقات تتم on line في أماكن بعيدة و دول مختلفة و صفقات تتم بدون وسطاء ، بينما صفقات تتم بدخول وسطاء المصارف أو أجهزة خدماتية و السؤال الذي يطرح نفسه من هو الممول ؟ و كيفية مخاطبته و عنوانه و كيفية تحديد الوعاء الضريبي ، و نوع الضريبة المفروضة ....أسئلة كثيرة تلقي بتحديات كبيرة على عاتق الإدارة في الحصر الضريبي

2. يثار في حالة معرفة هوية الممول صعوبات في عملية الفحص ذاتها ، ففي عملية التجارة الالكترونية لا وجود لمستندات ورقية و لذلك يثر مشكل عدم القدرة على الاطلاع من ناحية و مدى حجيتها كأساس لربط الضريبة من ناحية أخرى.

3. ظهور مخاطر استخدام التقنيات الحديثة في إخفاء أو تغيير البيانات في السجلات الالكترونية

1. مدى القدرة الفاحص الضريبي على القيام بفحص السجلات الالكترونية (محمد التهامي،حني شفيقة، دادن عبد الوها ، ص 5)[50]

**خاتمة:**

نخلص في الأخير انه للقضاء أو التخلص من التهرب الضريبي يجب تكاثف جهود كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وذلك من خلال:

-تنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد: بأن دفع الضرائب قبل أن يكون التزاما قانونيا إجباريا فهو التزام أخلاقي وواجب وطني لأنه تعبير حقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين.

-ضرورة نشر وتعميم الثقافة الجبائية، وذلك بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف، منشورات، مجلات متخصصة دورية تعلم المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي، وبوسائل الإعلام المسموعة والمرئية بإجراء حملات توعية بصفة مستمرة ودورية، أو بتنظيم أيام إعلامية للعامة أو تقديم دروس في المدارس والمعاهد والجامعات.

-المراجعة والتركيز والحرص على صياغة قوانين التشريع الجبائي بطريقة واضحة، بحيث لا تترك فرصة للمكلف الاستفادة من أي ثغرة قانونية، فمن الضروري توفير إجراءات ضريبة على نحو سليم وبطريقة محكمة.

- ضرورة مرونة وقواعد القانون الضريبي حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة ومدى تكيفها مع مستجدات النمو الاقتصادي من جهة، ومن جهة أخرى حتى تسهل المتابعة سواء من قبل المكلفين أو السلطات المختصة.

-ضرورة توفر إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم وذلك بالتحسن الكمي والكيفي لإمكانيتها المادية والبشرية واستخدام أحدث الوسائل والأساليب في الحقل الضريبي لتسهيل الإجراءات الجبائية على المكلفين.

- حاولت خلق تعاون بين مختلف الإدارات والهيئات المحلية وذلك بتبادل المعلومات، لأجل كشف المتهربين من الضرائب

- لا بد على الدولة من ترشيد نفقاتها، كما أنها مطالبة بتحسين نوعية الخدمات العمومية (الصحة، مناصب العمل،التعليم)؛ و ذلك بتوجيه حصيلة الضرائب إلى أنشطة اقتصادية مفيدة للمجتمع، فالضريبة وسيلة لتزييف النشاط الاقتصادي وتوجيه رؤوس الأموال نحو القطاعات الاستثمارية المنتجة، وعدم تجميعها في القطاعات الثانوية والسلع الهامشية وبالتالي توجيه جميع طاقات المجتمع في عملية التنمية وخلق فرص عمل جديدة وبذلك يتحقق الرخاء في المجتمع ويقتنع الأفراد بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد محسوسة فتزداد بذلك الثقة بينهم وبين الدولة.

-باعتبار أن ظاهرة التهرب الضريبي أخذت بعدا عالميا خاصة مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات من سهولة تداول المال والأعمال، هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة لمكافحة الظاهرة والحد منها، وهذا بالتوقيع على اتفاقيات جبائية بين الدول، تهتم بتنظيم تبادل المعلومات عن الممولين الذين يقيمون في غير بلدانهم الأصلية أو الذين لهم نشاطات في الخارج وهذا سعيا وراء تحديد مراكزهم المالية وتحصيل الضريبة منهم.

**المراجع :**

الكتب :

- برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة،2009
- احمد صلاح عطية،أصول المراجعة الحكومية،الإسكندرية، دار الجامعية 2008
- سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و اثرها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2008
- ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، OPU، الجزائر 2011
- طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل للنشر ، الاردن ، 2008
- احسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص – جرائم ضد الاشخاص و الاموال و بعض الجرائم الاخرى – دار الهومة ، الجزء 1، طبعة 16 ، الجزائر ، 2013

- نبيل صقر ، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة –جريمة الضريبية و التهريب - ، دار الهدى ، الجزائر ، 2013
- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات،ديوان المطبوعات الجامعية،2005
- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية،2008
- مرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ط2، الإسكندرية،2000
- عطية عبد الواحد ، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة ، دار النهظة العربية ، دون طبعة ، 2005
- جامع احمد ، علم المالية العامة –فن المالية العامة ، ج 8 ، الطبعة 8 ، دار النشر العربية ، القاهرة ، 1975
- علي زغدود ، المالية العامة ، OPU، الجزائر ،2005
- عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، 1999
- عبد الكريم صادق بركات، درازحامد، عبد أمجيد، عياد علي عباس، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1975
- محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة،السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي،دار المعرفة الجامعية، 1966
- عبد الرزاق السنهوري ، الوسيط في شرح القانون المدني نظرية العامة للالتزام ، دار النشر للجامعات المصرية ، 1958
- عبد الفتاح حجازي بيومي، النظام القانوني لحماية التجارة الالكترونية، دار الفكر الجامعي الإسكندرية،2002

الرسائل والمذكرات :

- أمنصوران سهيلة،الفساد الاقتصادي وإشكالية الحكم الراشد وعلاقتهما بالنمو لاقتصادي، دراسة اقتصادية تحليلية، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير،كلية الاقتصاد والعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005
- طورش بتاتة،مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير،جامعة قسنطينة، 2012/2011

- وفاء الشيعاوي جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير ، جامعة عنابة ، 2002
- بن عيسى بن علية، جهود وآليات مكافحة ظاهرة غسيل الأموال في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010
- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، جامعة محمد خيضر بسكرة، مذكرة ماستر، 2014/2013
- يسران محمد سامي شامية، دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد، ماجستير مراجعة الحسابات، جامعة دمشق سوريا، 2008/2007
- هاشمي راضية ، بريك خلود بوفلفل ، جريمة تاغش الضريبي ، مذكرة تخرج ، جامعة ماي 1945 السنة 2011/2012

المجلات والمقالات :

- عادل عبد اللطيف، الفساد كظاهرة عربية وآليات ضبطها:إطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته، مجلة المستقبل العربي، السنة 27، العدد 309، بيروت، 2004
- محمود عبد الفضيل، مفهوم الفساد ومعاييره، مجلة المستقبل العربي، السنة 27، العدد 309، بيروت، 2004
- سالم محمد شوابكة،قرار تقدير الضريبة الخل وطرق الطعن به،مجلة الحقوق الكويت،2000
- فيحاء عبد الخالق يحي البكوع، منهل مجيد احمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية ـ دراسة تحليلية نظرية،مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، السنة 2012
- سمية براهمي، ميادة بلعايش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي،لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث عربية اقتصادية،العددان 28/27، سنة 2014
- زياد عربية، الفساد، مجلة دراسات إستراتيجية العدد 16 جامعة دمشق، 2005
- جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية، الأثر على الضرائب في مصر، كتاب الأهرام الاقتصادي،العدد 179،2002

- عبد الله بن حاسن الجابري، الفساد الاقتصادي أنواعه، أسبابه،آثاره، علاجه،دون دار نشر، دون سنة، ص 13 الموقع الالكتروني iefpedia.com
- خليل عبد القادر، دراسة اقتصادية لظاهرة الفساد في الجزائر، دون سنة، دون دار نشر
- يحي غني النجار ، البثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي ، دون دار نشر و دون سنة ، ص 10 ، الموقع الالكتروني :
- يحي غني النجار،الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي، دون دار نشر والسنة،ص 10 ، الموقع الكتروني: www.nazaha.iq/search_web
- لطرش أمينة، مكافحة التهرب من الضريبة العقارية، مجلة القانون والأعمال، جامعة الحسن الأول، المملكة المغربية،2015
- سهاد كشكول عبد،اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 68، دون سنة
- رشا عوض، ولاء الحسيني، رأفت رضوان، الضرائب في الأعمال الالكترونية، دون دار نشر، دون سنة

الملتقيات:

- بن رجم محمد خمسي،حليمي حكيمة، الفساد المالي والإداري مدخل لظاهرة غسيل الأموال وانتشارها، الملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري،مخبر مالية وبنوك وإدارةأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012
- بالقاسم ماضي، أ/أممالخدامية،الفساد المالي والإداري في الجزائر الأسباب والآثار، الملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري،مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، 2012
- طواهر محمد التهامي،حني شفيقة، دادن عبد الوهاب، تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية،دون سنة دون دار نشر

**القوانين:**

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 1990

- قانون المالية لسنة 1996
- قانون المالية لسنة 2000
- قانون المالية لسنة 2001
- قانون المالية لسنة 2002
- قانون المالية لسنة 2012

المراجع باللغة الفرنسية :

- André Barilari, Robert Drapé ,lexique fiscal ,2 Emme , édition , Paris Dalloz ,1992
- CartouLouis :Droit Fiscal international et européen,2édition, Précis Dalloz Paris,1991

**الهوامش:**

[1] - عادل عبد اللطيف، الفساد كظاهرة عربية وآليات ضبطها: إطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته، مجلة المستقبل العربي، السنة 27، العدد 309، بيروت، 2004، ص 95

[2] -محمود عبد الفضيل، مفهوم الفساد ومعاييره، مجلة المستقبل العربي، السنة 27، العدد 309، بيروت، 2004، ص 35/34

[3]- فيحاء عبد الخالق يحي البكوع، منهل مجيد احمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية ـ دراسة تحليلية نظرية،مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد 92، السنة 2012 ، ص 172

[4] -سمية براهيمي، ميادة بلعايش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي،لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث عربية اقتصادية،العددان 28/27، سنة 2014 ص231

[5] -المرجع أعلاه، ص 32

[6] -بن رجم محمد خمسي،حليمي حكيمة، الفساد المالي والإداري مدخل لظاهرة غسيل الأموال وانتشارها، الملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري،مخبر مالية وبنوك وإدارةأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة يومي 07/06 ماي 2012 ص 05

[7] -زياد عربية، الفساد، مجلة دراسات إستراتيجية العدد 16 جامعة دمشق، 2005ص 02

[8] -يسران محمد سامي شامية،دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد، ماجستير مراجعة الحسابات، جامعة دمشق سوريا،2008/2007ص 20/21

[9]- يحي غني النجار، يحي غني النجار، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي، دون دار نشر، دون سنة ص 10 الموقع الالكتروني www.nazaha.iq/search_web/eqtsade/4.doc:ص 10

[10]-عبد الله بن حاسن الجابري، الفساد الاقتصادي أنواعه، أسبابه و أثاره، علاجه،دون دار نشر، دون سنة، ص 13الموقع الالكتروني iefpedia.Com

[11]-خليل عبد القادر،دراسة اقتصادية لظاهرة الفساد في الجزائر، دون سنة، دون دار نشر، ص 12

[12]-بن عيسى بن علية، جهود وآليات مكافحة ظاهرة غسيل الأموال في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010 ص 50

[13]- المرجع أعلاه، ص 67

[14]- المرجع أعلاه، ص 127

[15]- André Barilari, RobertDrapé , lexique fiscal ,2 Emme , édition , Paris Dalloz ,1992 ;p92

[16]- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، 1999 ص 31

[17]- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبة،داروائل للنشر،الأردن،2008 ،ص29

[18]- احمد بوسقيعة ، لوجيز في شرح القانون الجزائي الخاص ، جرائم ضد الاشخاص و الاموال / بعض الجرائم الاخرى ، دار الهومة ، الجزء الاول ، الطبعة 16 ، الجزائر ، 2013، ص 469

[19]- نبيل صقر ، الوسيط في شرح القانون العقوبات الخاصة – جريمة الضريبية و التهرب – دار الهدى ، الجزائر ، 2013 ، ص 11

[20]-حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات،ديوان المطبوعات الجامعية،2005ص 39

[21]- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008 ص 317

[22]- مرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر ط2، الإسكندرية، 2000،ص 93

[23]-عطية عبد الواحد، مبادئ و اقتصاديات الإدارة العامة ، دار النهضة العربية، دون ط، مصر، سنة2005ص 479

[24]-جامع احمد، علم المالية –فن المالية العامة -، ج8، دار النشرا لعربية، ط7،القاهرة، سنة 1975، ص244

[25]-أمنصوران سهيلة، الفساد الاقتصادي وإشكالية الحكم الراشد وعلاقتهما بالنمو لاقتصادي، دراسة اقتصادية تحليلية، حالة الجزائر،مذكرة ماجستير،كلية الاقتصاد والعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 93

[26]-قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، جامعة محمد خيضر بسكرة، مذكرة ماستر، 2014/2013 ص 22

[27]-CartouLouis, Droit Fiscal international et européen, 2édition, Précis Dalloz Paris, 1991 p 259

[28]-علي زغدود، الماليةالعامة،OPU،الجزائر،سنة2005ص 110/109

[29]-طورشبتاتة، المرجع السابق، ص 18

[30]-برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، 2009، ص 273

[31]- عدلي ناشد سوزي،المرجع السابق ص27، وليندة قرموش، المرجع السابق، ص 23

[32]-طورش بتاتة،ص 16 وعبد الكريم صادق بركات، دراز حامد عبد أمجيد، عياد علي عباس، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1975 ص 161

[33]- محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة،السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي،دار المعرفة الجامعية، 1966 ص 229

[34]-وفاء شيعاوي، "جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير ، جامعة عنابة،2002، ص 23

[35]-المرجع أعلاه، ص 89

[36]-ناصر مراد، المرجع السابق، ص 359

[37]-احمد عبد الرزاق السنهوري،الوسيط في شرح القانون المدني ، النظرية العامة للالتزام ، دار النشر للجامعات المصرية ، 1958 ، ص 289

[38]-هاشمي راضية، بريك خلود بوفلفل، جريمة الغش الضريبي مذكرةتخرج، جامعة 58 ماي 1945، السنة 2012/2011، ص 6

[39]- برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 281

[40]- لطروش أمينة، المرجع السابق، ص 3/2 ومحفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 283/282

[41]- سالم محمد شوابكة، قرار تقدير الضريبة الخل وطرق الطعن به،مجلة الحقوق الكويت،2000 ، ص 267

[42]- الأمر 59/75 المؤرخ في 1975/9/26 المعدل والمتمم بموجب القانون 02/05 المؤرخ في 2005/2/6 ، ج.رعدد11

[43]-طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 23

[44]- ناصر مراد، المرجع السابق، ص 159

[45]-أمنصوران سهيلة، المرجع السابق، ص 9

[46] - طواهر محمد التهامي،حني شفيقة، دادن عبد الوهاب، تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية،دون سنة دون دار نشر،ص 1

[47] - جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية، الأثر على الضرائب في مصر، كتاب الأهرام الاقتصادي،العدد 179،2002ص33/32 وأمنصوران سهيلة، المرجع السابق، ص 105

[48]-عبد الفتاح بيومي حجازي النظام القانوني لحماية التجارة الالكترونية، دار الفكر الجامعي الإسكندرية،2002ص 325وسهاد كشكول عبد، اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 68، دون سنة، ص 470

[49]- رشا عوض، ولاءالحسيني، رافت رضوان ، ص10

[50]-محمد التهامي،حني شفيقة، دادن عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 5