

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير

مقياس مالية عامة

قسم علوم المحاسبة والمالية

السنة الثانية LMD

شعبة المالية والمحاسبة

# الغش والتهرب الضريبي

❖ من إعداد الطلبة :

مختاري محمد الأمين

وهاب احمد رامي

بن خيرة أحمد

➤ الأستاذ المشرف :

محبوب مراد

● الفوج : 2

السنة الجامعية 2019 / 2020

## مقدمة:

تعتبر الضريبة من الأدوات المهمة للسياسة المالية لكونها احد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، ويتعدى هذا الدور الهدف المالي لتشمل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وفي مقدمة هذه الأهداف إعادة توزيع الدخل وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي و تحفيز الادخار و الاستثمار، وفي التاريخ السياسي الحديث ارتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة للمجتمع .واحتلت الضرائب مركزا متميزا في الدراسات المالية كونها الوسيلة المهمة والرئيسية في تحقيق أهداف دول عديدة وخاصة الدول تلك التي لديها نقص في الثروات الطبيعية، ومن هذه الأهداف استخدام حصيلة الضريبة في تمويل نفقات قطاعات الدولة كقطاع التعليم و الصحة و تدعيم البنى الارتكازية و معالجة الأزمات الاقتصادية. و تمارس الضرائب دور مهم في مكافحة بعض السلع الغير مرغوبة في المجتمع من خلال رفع قيمة الضريبة عليها و بالتالي رفع أسعارها و تحجيم استهلاكها في السوق الداخلي .وان التهرب الضريبي أي أقرر المكلف بعدم دفع الضريبة المترتبة عليه بالطرق الغير مشروعة، تتميز بانتشارها وبنسب مختلفة في معظم،فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر آفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة ، واقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة إنفاقها في ما يحقق المنفعة العامة.

### -مما سبق نطرح الإشكالية التالية:

- ما أهمية و فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

## المبحث الأول : ماهية التهرب الضريبي .

### المطلب الأول: أساسيات حول التهرب الضريبي .

#### 1. تعريف التهرب الضريبي :

➤ لم يتعرض المشرع إلى تعريف التهرب الضريبي بل ترك أمره للفقهاء وذلك لصعوبة حصر الأساليب المستعملة في ذلك نظرا لتطورها المتواصل.

• فقد عرفه " غالب محمد عرفات " : بأنه التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخرانة .

• وعرفه الدكتور " حسن عواضة " و"عبد الرؤوف قطيش" : بأنه التخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبئها على الغير .

• وعرفه محمد أبو نصار و آخرون : بأنه قيام المكلف بعض الأعمال والأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه.<sup>1</sup>

-من خلال هذه التعاريف نستنتج : أن التهرب الضريبي هو تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة.

➤ من الطبيعي أن تتمثل ردة فعل المكلف على الوسائل التي تستعملها الإدارة الضريبية لتحصيل الواردات بمحاولات كثيرة لتفادي عملية اقتطاع وارداته أو الإنقاص من حجمه، و هذا ما اصطلح على تسميته بالتهرب من الضريبة .ولأهمية الموضوع وكثرة أبعاده فقد اختلفت الآراء في تحديد أسباب التهرب الضريبي، فمنهم من رجعها إلى وجود ثغرات في التشريعات المالية التي يقوم المكلف باستغلالها ولا يمكن بذلك فرض أي عقوبة عليه، ومنهم من أرجعها إلى ضعف الإدارة الضريبية

---

<sup>1</sup>طرشي ابراهيم مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر الاكاديمي تخصص القانون العام للأعمال تحت عنوان التهرب الضريبي واليات مكافحته جامعة ورقلة سنة 2015 ص4.

وتفشي الفساد فيها، أما البعض الآخر فأرجعها إلى طبيعة المجتمع وانتماءاته الوطنية .في حين أن البعض قد تحدث عن سوء السياسة الاقتصادية للدولة والعدالة الاجتماعية والتوزيعية لموارد الدولة كسبب للتهرب من الضريبة .إن ظاهرة التهرب تؤدي إلى أحداث نتائج خطيرة على جميع الأصعدة . فمن ناحية العدالة قد تؤدي هذه الظاهرة إلى انعدام اعتدال النظام الضريبي بحيث يسمح لبعض المكلفين بتجنب الأعباء الضريبية في حين يزرح تحت ثقلها مكلفون آخرون .و هذا لا بد من أن يترك أثرا سلبيا على المداخل الضريبية بحيث تخف هذه المداخل و تشح فتخسر الخزينة أموالا قد تكون بحاجة ماسة إليها .و أخيرا قد يؤدي التهرب من الضريبة إلى أحداث ضرر في المنافسة الاقتصادية، إذ أن تنافس مشروعين يؤدي حتما إلى انتصار المشروع الذي ينجح في التهرب من الضريبة بدلا من أن يكون هذا الانتصار مرتكزا على الإنتاجية و التي لا تتحقق إلا بالمنافسة الحرة<sup>1</sup>.

## 2. أسباب التهرب الضريبي :<sup>2</sup>

وللإشارة فإن الأساليب المعتمدة في التهرب هي أساليب عالمية تعكس عدم محدودية الظاهرة جغرافيا أو اقتصاديا الدول فهي مشكلة ترتبط أساسا بوجود الضريبة نفسها، نستثني من العالمية أحدا فهي تمس حتى كبريات الدول

إلا أن الأثر الكاشف للظاهرة يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي الدولي من جهة وإلى اتساع التجارة الدولية من جهة أخرى.

ومن هنا يمكن التفريق بين نوعين من التهرب ،تهرب داخلي وهو موضوع وآخر دولي غالبا ما يتم بواسطة الشركات الدولية LES SOCITES MILTI NATIONNELES : بقصد تخفيف أعبائها إلى أقصى حد ممكن مستغلة في ذلك .

<sup>1</sup>هاوكار رمضان عيسى " تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي " مجلة جامعة دهوك للعلوم الانسانية والاجتماعية سنة 2017ص137.

<sup>2</sup>طرشي ابراهيم مرجع سابق ص5.

- عدم التجانس بين التشريعات الضريبية.
- مبدأ السيادة الضريبية، فلكل دولة نظامها الضريبي وهو سيد داخل إقليمها فسيادتها تمنع تطبيق نظام أجنبي داخل أراضيها.
- استغلالها لما يسمى بتسويق المعاهدات .

### 3. أنواع التهرب الضريبي<sup>1</sup>:

وجرت العادة على تقسيم التهرب إلى نوعين:

**A. التهرب المشروع** :ويمكن تسميته بتجنب الضريبة، وبموجبه يتمكن بعض المكلفين من استغلال بعض الثغرات التي لا يخلو منها التشريع الضريبي للتخلص من دفع الضريبة المستحقة أو جانب منها.

**B. التهرب الغير مشروع** :و يسمى عادة بالغش الضريبي و يبرز حين يعتمد بعض المكلفين لا تباع بعض أساليب الغش و الخداع، مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضرائب أو زيادة الأعباء الواجبة الخصم عند تقديم إقرارات الضرائب قبل ربطها، أو إخفاء أموالهم بشكل لا يسمح بعدها الإدارة الضريبية بجباية قيمة الضرائب التي سبق ربطها عليهم.

### ➤ أشكال التهرب الضريبي:

هناك ثلاثة أشكال ممكنة للتهرب من الضريبة :

- عدم الإعلان أصلا عن النشاط وبالتالي عن الدخل الخاضع للضريبة.
- إعلان و تقديم بيانات غير حقيقية عن المتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية للمكلف و التي على أساسها يتم تحديد وعاء الضريبة .فالتهرب يقع هنا إذا ما تم الإعلان عن دخل اقل من

<sup>1</sup> هاوكار رمضان عيسى مرجع سابق ص138.

الدخل الحقيقي أو عدم الإفصاح عن الدخل كله أو إخفاء بعض مصادره أو إعطاء بيانات غير حقيقية عن ظروف المكلف الشخصية كادعاء وجود مصروفات وهمية أو أي جزء غير قانوني يقلل تقدير الوعاء الخاضع للضريبة.

• تفسير القانوني تفسيراً خاطئاً عن قصد حتى يمكن للمكلف أن يتحمل أقل قدرة ممكنة من الضرائب. وقد يستفيد المكلف من إهمال المشرع و ذلك من خلال الاستفادة من ثغرات القانون. وإذا كنا نتحدث عن الأنشطة الاقتصادية فإننا نستطيع أن نفرق بين نوعين من الدخل التي يتم التهرب من دفع الضرائب عليها، الأول...الدخل الناتج من الأنشطة الاقتصادية المشروعة، الثاني...الدخل الناتج من أنشطة غير مشروعة. أما عن قرار التهرب من دفع ضريبة الدخل المتولد من الأنشطة القانونية فإنه ينبع من سلوك المكلف نحو رغبته في تحقيق أقصى منفعة ممكنة من دخله، أو محاولته الحصول على أكبر دخل ممكن بتهريبه من دفع الضرائب. وفي هذه الحالة فإن قرار التهرب يتأثر بعوامل تتعلق بسياسة الضرائب و التنظيم الفني و الإداري لها.

وفيما يتعلق بقرار التهرب من دفع الضرائب عن الدخل المتولد من مصادر غير قانونية، فإن ذلك ينبع من انه مادام المصدر هو نشاط غير قانوني و يجب أن يظل سرا، بالتالي فإن الدخل المتولد من هذا المصدر لا يجب الإعلان عنه، و يتخذ هذا القرار بطريقة مستقلة عن السياسة الضريبية و التنظيم الفني و الإداري لهما.

## المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي<sup>1</sup>

ليس مكاننا حصر جميع طرق التهرب الضريبي نظرا لأن التهرب هنا مرتبط بمدى براعة وتفنن المكلفين في التخلص من عبء الضريبة سالكين بذلك طرق عدة طرق، فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات المحاسبية، الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض إيراداته من جهة أخرى، وكذا التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانون.

### 1. التهرب عن طريق عمليات محاسبية :

يقوم التشريع الضريبي الجزائري على أساس الإقرار وذلك بتصريح المكلف بأرباحه للأنشطة التي يمارسها والتي تخضع لضريبة طبعا، ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبيل (الفواتير، سندات الطلب، إيصالات التوريد أو نسخ لفواتير البيع...الخ). فالممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما قدمه من وثائق مضللة بحيث لا يظهر أي تفاوت بين القيود وما قدمه، ويكون هدفه في ذلك إما تضخيم نفقاته أو تخفيض إيراداته ومنه يخذ التهرب عن طريق العمليات المحاسبية صورتين:

#### أولا: تضخيم النفقات:

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم بعض الأعباء التي يتحملها في حدود نشاطه ووفقا لشروط محددة مسبقا، منها أن تكون هذه النفقات متعلقة بنشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية. والتكاليف القابلة للخصم هي:

- أن تكون هذه الأعباء والنفقات لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة .
- أن تكون هذه الأعباء والنفقات متعلقة بالسير العادي للمؤسسة.

<sup>1</sup> طرشني إبراهيم مرجع سابق ص 9-12.

• أن تكون هذه الأعباء والنفقات مرفقة بمبررات وو وثائق رسمية.

لكن بعض الممولين انتهز هذا الحق لإدخال تكاليف ليس لها علاقة بنشاط أو السير العادي للمؤسسة والمبالغة فيها (التكاليف) للتخفيف قدر المستطاع من قيمة الضريبة على الأرباح، لذلك توجد عدة طرق لتحقيق هكذا نتيجة منها تسجيل مستخدمين وهميين وتسديد أجور ومرتببات تخص عمالا لا وجود لهم بمبالغ مبالغ فيها.

#### ➤ المستخدمين الوهميين:

ذلك بإنشاء ملفات لعمال وهميين المفروض أن ينجزوا أعمالا مهمة لكنهم لا يقومون بأي عمل، فيقوم المكلف بتسجيل مرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف I فهي تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة الذي يؤدي إلى تخفيض الضريبة المستحقة .

#### ➤ التكاليف الغير مبررة:

عندما سمح المشرع بخصم الأعباء والنفقات المتعلقة بسير النشاط العادي للمؤسسة من أجل تخفيض الربح ومنه تخفيض الضريبة.

ولقد أوضح المشرع الجبائي الجزائري التكاليف القابلة للخصم في المادة من ق.ض.م.ر.م .

#### ثانيا :التهرب عن طريق تخفيف الإيرادات:

وتعتبر الصورة الأكثر شيوعا، إذ يلجأ المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، وهي طريقة تقتصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء أكان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي أو اختياري بمحض إيراداتهم ، فالإيرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون:



• ثمن صفقات بيع سلع أو مبلغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقدا بين المورد والزيون مما لا يترك أي أثر لوجودها في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات ويسجلها الزيون على أنها نفقات .

• تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات رقم الأعمال وذلك لعدم تقييدها حسابيا البيع دون فاتورة لمسح اثر العمليات المحققة .

وهنا تظهر كفاءة المكلف بتعدي وتسوية الحقائق متبعا الطرق السابقة لتقديم إيرادات بسيطة كفيلة بإقناع المصالح الجبائية، إضافة إلى تسجيله للمبيعات أقل من سعرها الصحيح باتفاقه مع الزيون لتصبح في صورة منح أو هبات، ويظهر التلاعب بوضوح لما يتم تحقيق قيمة تؤدي إلى تباين في الربح الإجمالي ونسبته في الحالة الحقيقية والحالة المصرح .

## **2. التهرب عن طريق العمليات المادية والقانون :**

إضافة إلى الأسلوب المحاسبي نجد التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية الذي لا يقل شأن عن سابقه، حيث يعد من أخطر الأساليب فهو يجعل من مراقبته أمرا صعبا كما سنبين فيما يأتي:

### **أولا: التهرب عن طريق العمليات المادية:**

تكمن هاته الصورة في إخفاء المكلف للسلع والمواد بحيث يمتنع عن التصريح بكل أو بعض مبيعاته أو منتجاته؛ ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معلوما لدى الإدارة الجبائية ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته كأن يمارس نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون عامل في شركة صباحا بوضعية قانونية صحيحة وسائق سيارة أجرة غير نظامية مساء . أما الإخفاء

الكلي فإن المكلف لا يكون معروف لدى المصالح الجبائية كأن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الأحياء الجديدة ليصعب الوصول إليه ويقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ضمن ما يطلق عليه بالاقتصاد الأسود بعيدا عن أعين

الإدارة الجبائية.

### ثانياً: التهرب عن طريق العمليات القانونية:

وتكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على إثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة.

فيكون الممول قد تهرب بناء على تقديم محاسبة بفواتير وهمية ووثائق شرعية قانونية بعيدا عن اي رقابة محتملة، أو كأن يقوم الممول بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا كأن يقوم بتكليف البيع على أنه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل.

وكخلاصة لطرق التهرب ينبغي الإشارة إلى أن هذه الطرق تبقى مجرد أمثلة لا غير، فالأساليب في تطور من قبل المكلف ليسبق الإدارة الجبائية في بعض التفاصيل الدقيقة ليتخلص من واجبه الضريبي.

## المطلب الثالث: وسائل محاربة التهرب الضريبي<sup>1</sup>

إذا كان التهرب الضريبي يرجع إلى عوامل سياسية و اقتصادية و إدارية، فينبغي معالجة هذه العوامل

على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي، و ذلك على النحو التالي:

1. تنمية الوعي الضريبي للمواطنين يجب أن تهتم الإدارة الضريبية بمراعاة و تنمية الوعي الضريبي للمواطنين، وبعث الاطمئنان لدى المواطنين بالتطبيق العادل للضريبة، و أن هذه الضرائب تستخدم لتنمية المشاريع المختلفة في الدولة، وذلك عن طريق نشر التوعية الضريبية بوسائل الإعلام المختلفة كالإذاعة و التلفاز و الصحف و النشرات المختلفة التي تبين حسنات الأفراد في التكاليف العامة، و انماء الحس الوطني لدى المكلفين بحيث يشعر المكلفون بأن ما يدفعونه من ضرائب، إنما يذهب للخزينة العامة و بالتالي يعود عليهم و على المجتمع بالنفع العام.

2. فرض العقوبات شديدة رادعة من أسباب التهرب الضريبي ضعف نظام العقوبات المطبق في التشريعات الضريبية، لهذا فإنه لا بد من التشدد في تطبيق العقوبات القاسية على كل من متهرب من أداء الضريبة سواء كانت مالية أو جزائية بدنية و إن كان الفقه لا يحبذ التشدد في العقوبات البدنية حتى لا يزداد كره المكلفين للضريبة. و تطبيق هذه العقوبات على كل من يخالف أحكام القانون الضريبي يكون عقاباً له، و إعطاء المثل للآخرين الذين تسول لهم أنفسهم باتباع نهجه، بحيث يكون المتهرب عبرة لغيره و تكون هذه العقوبات وسائل وقاية رادعة، و قد نصت كافة التشريعات الضريبية على وجود مثل هذه العقوبات لأن التهرب من الضريبة ظاهرة عالمية فهي تفرض على كل من قدم تصريحاً بدخله غير صحيح أو مزور بهدف التهرب من الضريبة أو من أعد دفاتر حسابات أو قيود صورية مزورة، أو زور دفاتر حسابات بقصد إخفاء أو تهريب أي دخل خاضع للضريبة، و تكون هذه

---

1 بن كردة رشيدة مذكرة تخرج ضمن نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير بعنوان "اثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية" جامعة مستغانم سنة 2017 ص18.

العقوبات بحسب نوع و حجم المقترف فهي إما عقوبات جزائية تقض ي يسجن المكلف المتهرب وتغريمه، أو عقوبات مالية مثل :مضاعفة الضريبة.

3. تحسين فعالية النظام الضريبي :و الذي يمر عبر اتباع الخطوات التالي:

- تبسيط الاجراءات الادارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب
- ضمان قدر اكبر من الشفافية في فرض الضرائب خصوصا ما تعلق منها بالنظام الجزائي؛
- تحسين التشريع الضريبي وصياغته بأسلوب سهل مما يمكن من فهمه بكل يسر من طرف المكلفين؛

- ارساء نظام ضريبي عادل؛
- تخصيص المكافآت خاصة بالنسبة للممولين الذين يظهرون تعاونا ضريبيا أكبر من السلطات و ذلك تحفيزا لهم و تشجيعا لغيرهم؛

- حجز الضريبة عند المنبع و هذه وسيلة فعالة تقي بخضم ضريبة الإيراد قبل وصوله لصاحبه؛
- تحقيق العدالة الضريبية لتحقيق المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة و القضاء على المحسوبية في التكاليف الضريبي؛

- تقدير الإقرارات الضريبية حتى تستطيع الإدارة الضريبية الوقوف على الأحوال المالية للمكلفين و مصادر الزيادة في ثرواتهم و أموالهم .

## المبحث الثاني : ماهية الغش الضريبي .

### المطلب الأول :أساسيات حول الغش الضريبي .

#### 1. تعريف الغش الضريبي:

هو مجموع السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنه كل الممارسات الغير مشروعة لأنه انتهاك لروح القانون .

ويعرف أيضا انه استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة .

أو هو تلك السلوكات الهادفة لمخالفة القانون والتي يستعملها المكلف من أجل التهرب من أداء الضريبة كليا أو جزئيا، ويعتمد هذا النوع على عنصر القصد لمخالفة القانون.

أما المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات لم يعرف الغش تفاديا لحشر نفسه في الزاوية، لكنه اكتفى بذكر بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمدها المكلف للتهرب من الضريبة على سبيل المثال لا على سبيل الحصر ، منها ما جاء في:

-المادة 36 :من ق.إ.ج

-المادة 193 فقرة 02 من ق.ض.م.و.ر.م.

-والمادة 118 :من ق.ر.ر.ع

-المادة 530 :و 533 من ق.ض.غ.م.

-المادة 34 :من ق.ط.

-المادة 119 :من ق.ت.

والتي اتفقت كلها على اعتبار الطرق التالية طرق تدليسية و احتيالية:

- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة.

• تقديم و وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي للحصول على تخفيض أو الإعفاء أو استرجاع الضريبة أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة .

• الإغفال عن قصد تسجيل حسابات غير صحيحة في السجلات التجارية التي يفرض القانون مسكها والمنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من ق.ت.

• الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصية أو الهبة.

• استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع أو الشراء دون فواتير.

• استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع المزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

• ممارسة نشاط غير مصرح به.

أما المادة 1741 من القانون العام للضريبة الفرنسي حاولت حصر العناصر المكونة للغش الضريبي في

ما يلي :

• تقييد عمليات محاسبية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية لتخفيض من الإيرادات أو تضخيم التكاليف.

• كل المناورات التي تهدف إلى تدبير المكلف لإعساره قصد عدم تمكين الإدارة من تحصيل مستحققاتها الضريبية .

• كل الأعمال التي تؤدي إلى عرقلة أعوان الضرائب من القيام بمهامهم لإثبات مخالفات التشريع الجبائي.

• محاولة الحصول على تعويضات غير مبررة من الدولة .

## 2. أنواع الغش الضريبي :

ويمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقد؛ ووفقها يمكن التمييز بين:

### أولاً: الغش البسيط:

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة وبسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة أقل ، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها . ويقصد النية السيئة كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به.

وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمناً في قانون الضرائب المباشرة" عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً... الخ.

### ثانياً: الغش المركب :

يمكن تعريفه انه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ولقد ورد ذكره في نص

المادة 13 من ق.ض.م.ر.م. في قانون المالية لسنة 2012

ويتميز هذا النوع من الغش كون يضم على غرار العنصر المادي والقصد يضم عنصر التدليس وذلك بلجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة كأن يمسك محاسبة مزيفة أو يقدم فواتير مزورة.... الخ<sup>1</sup>.

---

1 طرشي إبراهيم مرجع سابق ص 7-8

### 3. أسباب الغش الضريبي:

يعود انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى عدة أسباب نذكر منها:

#### A. الأسباب المتعلقة بالمكلف<sup>1</sup>:

فيها سنتطرق إلى الأسباب النفسية، الأسباب التاريخية والاجتماعية والأسباب الإقتصادية.

##### 1-1- الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على الغش منها والنقص، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا وملموسا.

ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسدها، وإذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين مايلي:

❖ اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.

❖ اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخصا معنويا.

❖ الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.

##### 1-2- الأسباب التاريخية والاجتماعية:

إن للغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة، لذا فالغش أحيانا هو

1 يحيى بوقند اقجي، غزالي احمد، الشريف كمال، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج. لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية، المدية، 2005، ص25-26.



التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة ، والضريبة بصفة خاصة ، وكشكل من أشكال التمرد على ما يحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم.

فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية ، ما هي إلا سلب لأموال السكان الأصليين ، هذا التطور بقي راسخا في الأذهان ثابتا إلى يومنا هذا ، وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه نذكر منها:

❖ انعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية

كالرشوة ، اختلاس الأموال واستغلال النفوذ.... إلخ

❖ الاستعمال اللامتناهي وغير العقلاني للأموال العمومية وانفاقها بكثرة في بعض المشاريع

العمالية.

❖ الاعتقاد الديني الذي يعتبر اقتصاديات الضريبة مخالفة لأحكام الشريعة الإسلامية ، أي أنه

يدخل في نطاق الحرام.

كل هذه العناصر المذكورة كونت فكرة لدى الفرد الذي يلجأ إلى الغش ، بحيث أصبح مقتنعا بأنه لم يرتكب أي مخالفة حتى يلام عليها مما نتج عنه التفتت المستمر للوعي الجبائي داخل المجتمع والسبب الذي زاد في حدة هذا التفتت هو التنافر والظلم الذي أحدثه النظام الجبائي نفسه.

### 1-3-1- الأسباب الاقتصادية<sup>1</sup> :

لأسباب الاقتصادية دورها في الغش الضريبي ، فكما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبير والعكس صحيح.

### B. الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الضريبية يرجع أساسا إلى مدى نجاعة الإدارة لذلك

1 محمد فلاح ، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، الجزائر ، 1997 ، ص37.

فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في استفحال ظاهرة الغش الضريبي وأهم مظاهره:

❖ **تقديم متأخر للبطاقة الجبائية:** حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم البطاقة الجبائية والت

تمثل دليل متابعة من طرف مصالح الضرائب في جميع أرجاء الوطن وتسمح أيضا بمعرفة كل المبالغ المالية التي يحصل عليها من خلال معاملاته وبالتالي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

❖ **غياب جهاز الرقابة:** هذا ما سمح للمكلف استغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف الواجبة الخصم

متبوعة بالسندات الثبوتية مما يؤدي إلى تخفيض الإيرادات.

❖ عدم توافر العناصر الفنية والإدارة القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين

الضرائب ، الأمر الذي أدى إلى الاتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام والتوسع في فرض الضرائب ،

❖ والتي تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها كالضرائب الجمركية والضرائب على رؤوس الأموال ،

وذلك من أجل تحقيق عدالة توزيع العبء الضريبي و الأهداف الاقتصادية للنظام الضريبي.

❖ إن المستوى المعيشي للموظف بالإدارة الجبائية ودرجة تكوينه تجعله عرضة للإغراءات الكثيرة

المقدمة من طرف التجار ما يمس بكفاءتهم ونزاهتهم

❖ **الرشوة:** نعتقد أنها أكثر خطرا من نقص الكفاءة وهي عملية مرتكبة من طرف عمال

الإدارة الجبائية ، والذين يقبلون الهدايا والهبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة . هذا التسبب

الموجود في الإدارة يعود إلى نقص المراقبة الحكومية للأجهزة التابعة لها ، وكذا غياب أجهزة مختصة

لمحاربة ظاهرة الرشوة واستغلال المناصب.

❖ **ضعف الأجور والمرتبات لعمال الغدارة الضريبية:** نتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة

عامة في الدول المتخلفة ، الأمر الذي يحد من إمكانية تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة

ذات خبرة وكفاءة فنية عالية.

❖ **النظام الجبائي نظام تصريحي** : أي يعتمد أساسا على تصريحات المكلف لتحديد الوعاء وبالتالي

حساب مبلغ الضريبة ،فهذا يدفع بالمكلف ويشجعه على تقديم تصريحات كاذبة ، وفي بعض

الحالات عدم تقديمها تماما .

### **C. الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:**

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار

التشريع الجبائي والتي نجلها في العناصر التالية:

❖ **ثقل عبء الحياة** : والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة

العبء الجبائي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي.

❖ **تعقد النظام الجبائي** : إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو

تحصيلها ، تدفع المكلفين على الغش فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة.

❖ **ضعف العقاب المفروض على المتهرب** : إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على من يلجأ إلى

الغش في الضريبة يؤثر على المكلف بالضريبة بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت

قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة ففي هذه الحالة

يبتعد المكلف عن ذلك ويقلل منه، وإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف

أو غير موجود تماما ، ففي هذه الحالة يكثر الغش الجبائي .

❖ **استقرار التشريع الجبائي** : تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الجبائي إلى غموض النظام

الجبائي بسبب تعدد القوانين ، كما تؤدي على عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي وبالتالي زيادة ميلهم

إلى الغش الجبائي .

❖ **ضعف الرقابة الجبائية** : عندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية أو عدم

وجودها فإنه يزيد ميله للغش والتهرب الضريبي.

## المطلب الثاني: طرق الغش و آثاره<sup>1</sup>.

في هذا المبحث سنتطرق إلى طرق الغش وإلى أهم الآثار التي تنجم عنها.

### الفرع الأول: طرق الغش الضريبي.

يأخذ التهرب الجبائي عدة طرق و أساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية، فما هي الإجراءات و التقنيات التي يلجأ إليها الممول من أجل عدم دفع الضريبة، والبحث في هذا المطلوب نقوم بالإجابة على السؤال السابق.

#### 1- الطريقة المحاسبية:

يلزم القانون الجبائي الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة، يشيرون فيها إلى جميع المبالغ التي حققه المشروع التجاري أو الصناعي خلال السنة المالية، و تدعم هذه التصريحات بالوثائق التي تثبت ذلك الفواتير، السجلات المحاسبية... و هذا في المواعيد المحددة. بما أن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فالغش الجبائي يمكن أن يكون ذو طبيعة محاسبية فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك، فإن المكلف يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما يقدمه من وثائق مضللة، و تعتبر هذه الطريقة صعبة الاكتشاف من طرف الإدارة الجبائية برغم السهولة التي يلقاها المكلف عند تنفيذها و لهذا النوع من الغش طريقتين و هما:

❖ الغش بزيادة و تضخيم التكاليف .

❖ الغش بتخفيض الإيرادات.

1 ، فريال بولعناصر ، زعطوط مليكة ، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، الجزائر، 2002، ص18- 21.

## 1-1 الغش بزيادة التكاليف:

بعد ما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا و ذلك لاستغلال مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول (الحدود التي وضعها القانون) ، أصبح البعض من الممولين ينتهزون هذا الحق في إدخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، و ذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة، فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال و سوف نتعرض إلى الأكثر استعمالا و المعروفة لدى المصالح الجبائية.

## 1-2 الغش بتخفيض الإيرادات.

إن عملية تخفيض النواتج - الإيرادات \_ هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي، حيث بمجرد عدم التسجيل الجزئي أو الكلي لبعض الإيرادات يعتبر ذلك غشا ضريبيا.

و يتجسد في هذا عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة فالمحاسب مثلا عند استلامه لمبلغ مقابل أتعابه لا يقوم هذا الأخير بتسجيل المبلغ الكامل الذي تم استلامه من طرف الزبون في السجلات المحاسبية الخاصة به، و هذا بعد الاتفاق الودي الذي يبرمه مع الزبون و كذلك هو الحال بالنسبة للأعمال غير التجارية (المهن الحرة) التي يصرح فيها غالبا بالمداخيل أو الإيرادات المحققة فعلا كالمحامين الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة او بالنسبة للأطباء الذين يخفون العدد الحقيقي للمرضى المعالجين، و على هذا الأساس فالمشرع حتى يدعم الرقابة على الأطباء فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة...: "309 يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب المباشرة على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في الأوراق العلاج و كذلك مقدار المبلغ المرجعة من قبل الهيئة المعنية إلى

المؤمن له. .... إلى جانب هذه الوسيلة هناك وسيلة أخرى يمكن أن تكون محل الغش من طرق المكلف، تتمثل في استبعاد بعض المبيعات، الشيء الذي يسمح بتخفيض قسم كبير من الربح الخاضع للضريبة و هي الوسيلة الأكثر استعمالاً من طرف المكلفين و هذا بعدم التسجيل المحاسبي التام لبعض المبيعات .و هذا ما يسمى بالبيع بدون فاتورة أو القيام بعملية أخرى و هي عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

إن كل هذه التقنيات تسمح بإخفاء قسم كبير من رقم الأعمال .

## 2- الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية و القانونية.

سنتناول أولاً الغش الضريبي الذي يحدث عن طريق العمليات المادية لننتقل إلى الغش الجبائي الذي يحدث عن طريق العمليات القانونية:

## 2-1 الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية:

يتمثل الإخفاء المادي في إخفاء المكلف لأملكه بصفة جزئية أو كلية حتى بعيدة عن كل اقتطاع ضريبي ، ففي حالة الإخفاء الجزئي، يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية .و لكنه يخفي جزءاً من ممتلكاته أو مخزونات أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج، إما عند الإخفاء الكلي فان المكلف يكون غير معروف تماماً لدى الإدارة الجبائية و يمارس نشاطه في السوق الموازية .لذلك يصعب على الإدارة تحديده و الوصول إليه.

إن ما نستنتجه من التعريف السابق للغش عن طريق العمليات المادية بأنه يتمثل في إخفاء جزء من البضائع، المواد أو الأرباح التي هي في الواقع تخضع للضريبة أو الإخفاء الكلي، بحيث أن العمل يكون في سرية من خلال الأسواق السوداء، حيث يتم فيها تبادل السلع و المواد بعيداً عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية و هذا ما يجعل صعوبات في إخضاع هذه العمليات للضريبة نظراً للتناقض الكبير الموجود في جهازها الرقابي.

كما قد يتجسد الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية في عدم احترام مقاييس الإنتاج الموضوعية و المسطرة من طرف القانون .

## 2-2 الغش عن طريق العمليات القانونية.

يظهر هذا النوع من الغش الجبائي بإيجاد المكلف لحالات قانونية تسمح له بالاستفادة من بعض المزايا و هي في الأساس ليس له الحق في الاستفادة منها، فالغش الجبائي عن طريق استعمال القانون يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على اثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما.

تتمثل الحالة الأولى في الغش عن طريق عمليات وهمية من خلال لجوء المكلفين إلى أساليب معقدة و تركيبات قانونية دقيقة بهدف مطابقة الكتابات المحاسبية و كل الوثائق الثبوتية مع الفواتير و الإيصالات لعمليات وهمية تمكنهم التملص من دفع الضريبة، حيث أن التحقيق الجبائي يهدف إلى التأكد من أن كتابات الدفاتر المحاسبية مطابقة للتبريرات المقدمة عن طريق وثائق الإثبات، إما فيما يخص الحالة الثانية، فتتمثل في تطبيق خاطئ لبعض العمليات في محاولة تمرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر معفى من دفع الضريبة، أو يخضع للضريبة في إطار امتيازات تسمح له بدفع الضريبة و هذا بأقل من تلك الموجبة فعلا.

و من أمثلة ذلك قيام المكلف بالتخلص من حقوق التسجيل التي تمر بها مرحلة البيع و تصنيفها على شكل هبة بهدف التهرب مع دفع حقوق التسجيل المفروضة أو القيام بتوزيع أرباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور بهدف تخفيض معدل الضريبة .

## الفرع الثاني: آثار الغش الضريبي.

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف :مالية اقتصادية و اجتماعية، لذلك فان

الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، و ذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، و عليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة أثار سلبية يمكن تصنيفها:

### 1- الآثار المالية:

يؤدي الغش الجبائي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإتفاق العام على الوجه الأكمل، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الاقتراض .إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقرار المالي و الاقتصادي للبلد المعني .

### 2- الآثار الاقتصادية:

يتفق جميع الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفا ماليا حادا و هذا نتيجة للغش و التهرب اللذان يؤثران و بشكل كبير من عمليات الإنتاج .و التجارة فالغش الجبائي يسمح للمكلف بان يقوم بتخفيض سعر التكلفة و بيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة و ذلك دون تأثير على إرباحهم، و كذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم اكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج و التحسين من نوعيته، مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحقاتهم الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد التنافس في غياب الرقابة الصارمة. وهذا ما خلق نوع من التشجيع، فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجؤون إلى الغش الجبائي يصبحون المثال الذي تقتاد به المؤسسات الأخرى، مما يؤخر تحقيق التنمية أو التقدم الاقتصادي من جهة و من جهة أخرى فان الغش الجبائي يعطي توجيها وهما للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو كيفية التهرب من الضريبة، و بذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات



الجبائية و ليس الاعتبارات الاقتصادية، كما قد يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء إرباحه لتجنب اجتماع اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاته من واجبه الضريبي، فيلجأ إلى الاكتناز إما على شكل النقدي أو على شكل معادن نفيسة كالذهب... أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان أين تكون الاقتطاعات الجبائية فيها إما معدومة أو اقل مما عليه هنا 1 .

### 3- الآثار الاجتماعية:

يؤدي الغش الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد في المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الجبائي، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها، بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، و تؤدي كثرة الغش الجبائي للجوء للدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الجبائي .

### **المطلب الثالث :آليات مكافحة الغش الضريبي.**

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناجمة عن الغش الضريبي، و التي تتعكس سلبا على الاقتصاد الوطني و كذلك الخزينة العمومية، ومن اجل هذا وجب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها، و كذلك إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها، ووسائل المكافحة هذه لا تتميز بها إلا الإدارة الجبائية و لكن يحدث ذلك بإيجادها للمبادئ الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، ومن اجل ذلك نقوم بدراسة مايلي:

الرقابة الجبائية، التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة، الإجراءات و الحلول الوقائية.

#### **1. الرقابة الجبائية:**

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الغش أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة و سلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين، و إرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات .

#### **2. التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة.**

تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطريقة المستعملة في التحقيق و حسب الهدف المراد الوصول إليه، فنجد الرقابة بعين المكان تهدف إلى مراجعة كل الدفاتر المحاسبية عن طريق إجراء التحقيق الجبائي بطريقة منهجية و نقدية تؤول عموما إلى إحداث التقويمات اللازمة المصحوبة بتوقيع العقوبات على مختلف حالات الغش.

#### **3. الإجراءات و الحلول الوقائية.**

إن الوقاية انجع أسلوب لمعالجة ظاهرة الغش الضريبي و تتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة و مهمة لإرساء الوعي الجبائي لدى المكلفين " للتغيير الجبائية و نربي المواطن و شيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين، و تتضح الأخلاقيات الجبائية "انطلاقا من هذا القول فان الخطوات من اجل

إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من جباية نفسها.

### **الفرع الأول :على مستوى التشريع.**

تحديد الحالات الموضوعية للممول طبقا لمعيارين ، و هما درجة المرونة المتوفرة في القوانين الجبائية و التي بموجبها يمكن معرفة المادة الخاضعة للضريبة و نسبة التأسيس و كذا مجال تطبيق الضريبة هذا من جهة ، و من جهة أخرى فان المعيار الثاني يتمثل في نظام العقوبات و خطر أن يكتشف أمر الممول إذا أقدم على عمليات الغش.

ومن خلال هذا المنطق الافتراض انه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان الإقبال على الغش الجبائي قويا، أيضا إذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية و خاصة على ارتكاب فعل غش مبنى و على هذا المحتوى، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية و القليلة الارتفاع و التي يتم تحصيلها، يجب أن يقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات ضمان عدم الإضرار بالمول، و عدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت . و درجة التشديد في نظام العقوبات ظهر من خلال تطبيق الزيادات و الغرامات المالية التي يستحسن توقع الاعتدال فيها ، إضافة إلى إن العقوبات الواقعة تطرح نفسها أيضا نظرا لوجود ظاهرة الرشوة الإدارية، فإذا كانت نسبة الضريبة مرتفعة و كذا العقوبات ، فهذا يفتح الباب واسعا أمام الدفع غير المشروع. فالجزائر مثلا كانت تطبق في السابق نظاما جبائيا معقدا و مشوها بدرجة عالية و كان هذا النظام على أساس تدابير طبقت منذ الاستقلال، و في عام 1992 نفذت السلطة المعنية برنامج الإصلاح الجبائي لتحسين هذا النظام و تبسيطه بدرجة كبيرة، حيث تم التركيز على عدة نقاط أهمها:

-حق الاطلاع و استعمال رقم التعريف الجبائي .

ومن مجال الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تتخذ فيما يخص التشريع ما يلي:

### **الفرع الثاني :على مستوى الإدارات الجبائية.**

❖ منع موظفي الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كافة الوثائق ، المستندات، هذا ما يفيد الإدارة في التوصل على تقدير سليم للأوعية الضريبية، و ربط الضريبة على النحو و إثبات المخالفات التي ترتكب للتخلص من الضريبة.

❖ التوسع في إتباع أسلوب الاقتطاع من المنبع، باعتباره الوسيلة للحد من التهرب حيث تخصم الضريبة و توردها إلى الخزينة مباشرة، فتعتمد الإدارة الجبائية إلى توسيع نطاق هذا الأسلوب لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب.

❖ القيام بحملة توعية تذكر بفوائد المالية العمومية لتحسين العلاقات بين الإدارة و المكلف ، حيث انه كلما زاد الوعي المالي ضعف البحث على التهرب و يتم ذلك عن طريق وسائل الإعلام.

❖ توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها و تدريبها، إضافة إلى تزويد الإدارة الجبائية، بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها و حصر مختلف الممولين و تحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

## الخاتمة:

مما سبق يمكن القول أن الضريبة أصبحت وسيلة متميزة من بين الوسائل السياسية المالية في عصرنا الحديث لما تتمتع به من مرونة و حساسية . وقد مثلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال و الدراسات العلمية المالية.

كما نستخلص أن الضريبة إلى جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية . و يتجسد دورها على مدى فعالية النظام الضريبي ، و هذه الفعالية تتأثر ببعض العوامل منها التهرب الضريبي حيث ينتج عنه آثار مختلفة و خاصة الاقتصادية منها . فالتهرب الضريبي هو من أهم الظواهر التي تؤدي إلى أضعاف و فرة الحصيلة الضريبية و بالتالي إهدار جانب كبير من الموارد المالية للخرينة العمومية ، و بذلك يكون عارضا في مسار التنمية الاقتصادية . فكما تعرف التنمية الاقتصادية بوجه عام على أنها العملية التي تحدث من خلالها تغيير متواصل و شامل مصحوب بزيادة في متوسط الدخل حقيقي و تحسين في توزيع الدخل الصالح للطبقة الفقيرة و تحسين نوعية الحياة و تغيير هيكل الإنتاج.

هذا ما يستدعي مكافحة هذه الظاهرة نظرا للانعكاسات السلبية التي تترتب عنها و التي من بينها سوف تحرم الخزينة العمومية من مبالغ كبيرة مما يؤثر سلبا على تحقيق التنمية الاقتصادية . لذلك يجب مراعاة مختلف الأشكال و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتياالية و التدليسية و معرفة الدافع إلى اللجوء إلى هكذا ظواهر التي قد يكون بسبب الأوضاع الاقتصادية المزرية أو عدم مرونة القوانين كما قد تكون لأسباب نفسية تنظر إلى الضريبة بنظرة خاصة ، كما يجب تجنب آثارها مالية و اجتماعية و اقتصادية و ذلك من خلال معالجة أسباب انتشارها خاصة ضبط التشريع الضريبي و نشر الوعي الضريبي ، بالإضافة إلى تكثيف الرقابة الجبائية التي تشكل أداة هامة لاكتشاف حالات الهروب.

## قائمة المراجع :

1. طرشي إبراهيم مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر الاكاديمي تخصص القانون العام للأعمال تحت عنوان التهرب الضريبي واليات مكافحته جامعة ورقلة سنة 2015 .
2. هاوكار رمضان عيسى " تحليل أسباب وأثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي " مجلة جامعة دهوك للعلوم الإنسانية والاجتماعية سنة 2017.
3. بن كردة رشيدة مذكرة تخرج ضمن نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير بعنوان "اثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية " جامعة مستغانم سنة 2017 .
4. يحيى بوقند اقجي ، غزالي احمد ، الشريف كمال ، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج .لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية ، المدية ، 2005 .
5. محمد فلاح ، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، الجزائر ، 1997 .
6. فريال بولعناصر ، زعطوط مليكة ، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، الجزائر ، 2002 .